



Vaasan yliopisto  
UNIVERSITY OF VAASA

Kerttu Hissa

## **Kiinteä toimipaikka digitaalisten palvelujen verotuksessa**

Tarkastelussa digitaalinen läsnäolo, digivero ja OECD:n digiverohanke

Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö  
Talousoikeuden pro gradu -tutkielma  
Kauppatieteiden maisteriohjelma

Vaasa 2022

---

**VAASAN YLIOPISTO****Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö**

<b>Tekijä:</b>	Kerttu Hissa		
<b>Tutkielman nimi:</b>	Kiinteä toimipaikka digitaalisten palvelujen verotuksessa : Tarkastelussa digitaalinen läsnäolo, digivero ja OECD:n digiverohanke		
<b>Tutkinto:</b>	Kauppätieteiden maisteri		
<b>Oppiaine:</b>	Talousoikeus		
<b>Työn ohjaaja:</b>	Juha Lindgren		
<b>Valmistumisvuosi:</b>	2022	<b>Sivumäärä:</b>	130

---

**TIIVISTELMÄ:**

Globalisaatio ja digitalisaatio ovat häivyttäneet valtioiden välisiä rajoja ja tehneet useista liiketoimintamalleista digitaalisia. Yritykset voivat nykyään harjoittaa liiketoimintaansa mistäpäin maailmaa tahansa, mikä on tehnyt entistä vaikeammaksi kysymyksen valtioiden välisen verotusoikeuden jaosta. Tätä tehtävää helpottamaan on laadittu kansainvälinen verojärjestelmä, johon lukeutuvilla periaatteilla ja säännöksillä on merkittävä rooli verotusoikeuden jakamisessa sekä kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa. Digitalisaation myötä kehittyneet, verkon välityksellä tarjottavat, digitaaliset palvelut ovat kuitenkin aiheuttaneet haasteita kansainväliselle verojärjestelmälle, jonka säännökset ja periaatteet perustuvat fyysisiin liiketoimintamalleihin.

Yksi merkittävimmistä kansainvälisen verotuksen käsitteistä on kiinteän toimipaikan käsite. Sen perusteella kiinteän toimipaikan sijaintivaltio on oikeutettu verottamaan ulkomaista yhteisöä sen saamista, kiinteään toimipaikkaan kohdistuvista, tuloista. Kiinteä toimipaikka voi muodostua tutkielmassa käsiteltävän tuloverolain 13 a §:n ja verosopimuksissa mainitun kiinteän toimipaikan käsitteen nojalla. Suurin osa verosopimusten kiinteän toimipaikan määritelmistä mukalee OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan kiinteän toimipaikan määritelmää. Molempien määritelmien mukaan kiinteäksi toimipaikaksi katsotaan liikepaikka, josta yhteisö harjoittaa liiketoimintaansa. Jotta liikepaikka voisi muodostaa kiinteän toimipaikan, siltä edellytetään lisäksi maantieteellistä ja ajallista pysyvyyttä.

Kansainvälisen verotuksen säännökset eivät enää sovellu digitaalisiin palveluihin, joiden tarjoaminen ei vaadi fyysistä läsnäoloa valtiossa ja joissa käyttäjillä on merkittävä asema arvonluonnissa. Kiinteän toimipaikan käsite perustuu fyysiseen läsnäoloon valtiossa, jolloin fyysisen läsnäolon puuttuessa myös digitaalisista palveluista saadut tulot jäävät verottamatta tulon lähdevaltiossa. OECD:ssä ja Euroopan unionissa on havahduttu siihen, että kansainvälisen verotuksen säännökset kaipaavat kehittämistä. Tutkielmassa tullaan perehtymään tarkemmin OECD:n ja EU:n ratkaisuehdotuksiin, joilla pyritään selvittämään digitaalisten palvelujen verotukseen liittyviä haasteita. OECD:n hankkeen osalta tarkastelussa on pilari I, jossa keskitytään muun muassa verotusoikeuden jakamiseen markkinavaltioihin. Markkinavaltiolla tarkoitetaan valtiota, jossa yrityksellä on myyntiä ja jossa käyttäjät tai asiakkaat sijaitsevat.

Tässä tutkielmassa on hyödynnetty kahta eri tutkimusmetodia. Kiinteän toimipaikan nykytilaa on tutkittu lainopillisen tutkimusmetodin avulla, mutta digitaalisia palveluja, kiinteään toimipaikkaan liittyviä haasteita ja OECD:n sekä EU:n ratkaisuehdotuksia on käsitelty veropoliittisesta näkökulmasta. Koska tutkielman aihe on kansainvälinen, on tutkielmaan sisällytetty myös kansainvälisyyskatsaus eri valtioissa käyttöönotettujen ratkaisumallien tarkastelemiseksi. Tutkielman lähdemateriaali koostuu oikeuslähteistä, OECD:n ja EU:n julkaisuista sekä veropoliittista osuutta tukevista kotimaisista ja kansainvälisistä artikkeleista ja kirjallisuudesta.

---

**AVAINSANAT:** kiinteä toimipaikka, digitaaliset palvelut, digitaalinen läsnäolo, digivero, OECD:n digiverohanke, pilari I, monikansallinen yritys, kansainvälinen yritysverotus

## Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Johdatus aiheeseen	6
1.2	Tutkielman tavoite ja tutkimuskysymykset	8
1.3	Tutkimusmetodi ja lähdemateriaali	9
1.4	Tutkielman rakenne ja rajaus	12
2	Kansainvälisen yritysverotuksen lähtökohdat	15
2.1	Kansainvälisen vero-oikeuden merkitys	15
2.2	Verosopimusoikeus	16
2.3	Asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaate	18
2.4	Kaksinkertainen verotus ja sen poistaminen	21
3	Kiinteä toimipaikka nykytilassa	24
3.1	Kiinteän toimipaikan käsite	24
3.1.1	OECD:n malliverosopimuksen 5 artikla	26
3.1.2	Tuloverolain 13 a §:n mukainen kiinteän toimipaikan käsite	29
3.2	Kiinteän toimipaikan muodostuminen	30
3.2.1	Liikepaikka	30
3.2.2	Liiketoiminta	38
3.2.3	Avustava ja valmisteleva toiminta	41
3.2.4	Johtopaikka	47
3.2.5	Edustaja	49
3.3	Verotusoikeuden määräytyminen valtioiden välillä	50
4	Kiinteä toimipaikka digitaalisessa liiketoiminnassa	54
4.1	Digitaalitalous ja digitaaliset palvelut	54
4.2	Digitaalisten palvelujen verotukselliset haasteet	59
4.2.1	Fyysinen läsnäolo	60
4.2.2	Arvonluonti	63
5	OECD:n ja EU:n ratkais- ja kehitysehdotukset	69
5.1	Taustaa toimenpidesuunnitelmista	69

5.2	Digitaalisten palvelujen verotus eräissä muissa maissa	72
5.3	OECD:n digiverohankkeen pilari I:n ratkaisuehdotukset	80
5.3.1	Amount A	82
5.3.2	Amount B	91
5.3.3	Oikeusvarmuus	93
5.4	Euroopan unionin ratkaisuehdotukset	95
5.4.1	Digitaalinen läsnäolo	96
5.4.2	Digivero	100
6	Johtopäätökset	105
	Lähteet	114
	Oikeustapausluettelo	130

## Lyhenteet

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BKT	Bruttokansantuote
CUP	Comparable Uncontrolled Price Method (markkinahintavertailumenetelmä)
DpL	Laki digitaalisten palvelujen tarjoamisesta (306/2019)
DST	Digital Services Tax (digitaalisten palvelujen vero)
EU	Euroopan unioni
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
Kv-veroriitalaki	Laki kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä (530/2019)
LähdeVA	Valtioneuvoston asetus rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (1228/2005)
LähdeVL	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978)
MenetelmäL	Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (1552/1995)
MNE	Multinational Enterprise (monikansallinen yritys)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PE	Permanent Establishment (kiinteä toimipaikka)
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
TNMM	Transactional Net Margin Method (liiketoimintomarginaalimenetelmä)
TVL	Tuloverolaki (1535/1992)
VerL	Verotuslaki (482/1958)
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)

# 1 Johdanto

## 1.1 Johdatus aiheeseen

Globalisaatio on vaikuttanut vahvasti maailmaan, jossa elämme tänä päivänä. Globalisaation rinnalla maailmaamme on muokannut digitalisaatio<sup>1</sup>. Digitalisaatiolla viitataan yhteiskunnan toimintojen digitalisoitumiseen ja toimintojen automatisoitumiseen, jolloin suoritettuja työtehtäviä, palveluja ja tuotantoprosesseja automatisoidaan entisestään<sup>2</sup>. Se on vaikuttanut ihmisten, yritysten ja julkisen sektorin tapoihin suorittaa tehtäviään. Ennen kaikkea digitalisaatio on mahdollistanut yrityksille uudenlaisten liiketoimintamallien kehittämisen, joihin lukeutuvat muun muassa sähköinen kaupankäynti, mobiilisovellukset, peliteollisuus, pilvipalvelut, verkkoalustat ja erilaiset sosiaalisen median palvelut.<sup>3</sup> Digitalisaation seurauksena onkin syntynyt suuri määrä erilaisia digitaalisia palveluja, joiden myynnistä useat yhteisöt saavat nykypäivänä tulonsa<sup>4</sup>.

Myönteisistä vaikutuksista huolimatta digitalisaatio on kuitenkin tuonut mukanaan myös haasteita<sup>5</sup>. Kansainvälisen verotuksen säännöksiä ei ole uudistettu samassa tahdissa digitaalisen liiketoiminnan kehityksen kanssa, mikä on johtanut muun muassa verotuksen käsitteiden vanhenemiseen<sup>6</sup>. Yksi merkittävimmistä sähköiseen kaupankäyntiin ja digitaalisten palvelujen myyntitulojen verotukseen liittyvistä haasteista on se, ettei yrityksen tarvitse olla enää fyysisesti läsnä valtiossa, jossa se myy palvelujaan. Fyysistä läsnäoloa ei tarvita, sillä palveluja on nykyään mahdollista myydä sähköisesti verkon välityksellä.<sup>7</sup> Uudet liiketoimintamallit haastavatkin tämänhetkisen kiinteän toimipaikan määritelmän. Nykyinen määritelmä ei kata digitaalisia toimintoja, kuten digitaalisia palveluja, minkä vuoksi sähköisestä kaupankäynnistä syntyvät tulot verote-

---

<sup>1</sup> Kari & Ropponen 2018: 2.

<sup>2</sup> Parviainen, Kääriäinen, Honkatukia & Federley 2017: 19; Voutilainen 2020: 18.

<sup>3</sup> Ali-Yrkkö, Koski, Kässi, Pajarinen, Valkonen, Hokkanen, Hyvönen, Koivusalo, Laaksonen, Laitinen & Nyström 2020: 15; Kari & Ropponen 2018: 2.

<sup>4</sup> Voutilainen 2020: 18.

<sup>5</sup> Kari & Ropponen 2018: 2.

<sup>6</sup> Requena & González 2017: 733.

<sup>7</sup> Kari & Ropponen 2018: 20; Requena & González 2017: 734.

taan tulon lähdevaltion sijaan yhtiön asuinvaltiossa. Tämä on muodostanut verotulojen jakamiseen ja kohdistamiseen liittyvän ongelman asuinvaltioiden ja lähdevaltioiden välille.<sup>8</sup>

Nykyinen kiinteän toimipaikan määritelmä ei siis sellaisenaan sovellu muuttuneen maailman tarpeisiin, vaan kaipa kehittämistä. Mikäli kansainvälisen verotuksen säännöksiä ei mukauteta vastaamaan tätä päivää, valtiot saattavat vastaisuudessa menettää merkittävän osan verotuloistaan. Tällöin myös verosuunnittelun harjoittamiselle tarjoutuu uudenlaisia mahdollisuuksia<sup>9</sup>. Useat digitaalisia palveluja tarjoavat yritykset voivat tällä hetkellä välttää muun muassa kiinteän toimipaikan muodostumisen kannalta tärkeän pysyvyyden kriteerin, jolloin ne hyötyvät digitaalisen liiketoiminnan luomista mahdollisuuksista myös verotuksellisesti<sup>10</sup>.

Euroopan unionin laatimissa direktiiviehdotuksissa ja OECD:ssä kehitteillä olevassa digiverohankkeessa on kuitenkin lähdetty etsimään ratkaisuja digitaalisten palvelujen verotuksellisiin haasteisiin. OECD:n digiverohanke käynnistyi vuosina 2017–2020, mutta koronapandemia on viivästyttänyt hankkeen etenemistä OECD:ssä<sup>11</sup>. Vuoden 2021 aikana OECD:n hanke kuitenkin eteni, sillä valtiot pääsivät yhteisymmärrykseen hankkeesta ja allekirjoittivat sitä koskevan sopimuksen vuoden 2021 loppupuolella. Lainsäädännön kehitystyön ja implementoinnin on tarkoitus toteutua vuosien 2022–2023 aikana.<sup>12</sup> Ratkaisuehdotuksia on esitetty muun muassa digitaalisen läsnäolon, digiveron ja markkinavaltioon kohdistuvan verotusoikeuden osalta. Kansainvälisen ratkaisun suunnittelun pitkittyessä monet valtiot ovat kuitenkin ottaneet käyttöönsä yksipuolisia digitaalisia palveluja koskevia veroja.

---

<sup>8</sup> Requena & González 2017: 734.

<sup>9</sup> Kari & Ropponen 2018: Tiivistelmä.

<sup>10</sup> Requena & González 2017: 732.

<sup>11</sup> OECD 2021b: 13; Isomaa 2020: 557.

<sup>12</sup> OECD 2021b: 13; OECD 2021c.

## 1.2 Tutkielman tavoite ja tutkimuskysymykset

Tutkielmassa pyritään vastaamaan seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- 1) Mikä on kiinteä toimipaikka, ja missä tilanteissa se voi muodostua?
- 2) Miten digitaalisuus vaikuttaa kiinteän toimipaikan muodostumiseen?
- 3) Millaisia epäkohtia nykyiseen kiinteän toimipaikan käsitteeseen liittyy digitaalisen liiketoiminnan näkökulmasta?
- 4) Miten verotusoikeus jakautuu yritysten myydessä digitaalisia palveluja useassa eri valtiossa?
- 5) Mikä olisi ratkaisu digitaalisten palvelujen verotuksellisiin haasteisiin, kuten siihen, että digitaalisten palvelujen myynnistä saadut verotulot kohdistuisivat oikein eri valtioiden kesken?

Tutkielman tarkoituksena on siis tutkia kiinteään toimipaikkaan liittyvän sääntelyn nykytilaa ja tuoda esiin niitä seikkoja, joiden valossa kiinteä toimipaikka voi voimassa olevan lainsäädännön ja oikeuskäytännön perusteella muodostua. Kiinteän toimipaikan käsitteitä on lainsäädännössä useampia kuin yksi, joista tutkielman aiheen kannalta tärkeimmät ovat OECD:n malliverosopimuksessa ja tuloverolaissa esiintyvät kiinteän toimipaikan käsitteet. Käsitteet vastaavat pitkälti toisiaan, mutta sisältävät myös eroavaisuuksia, joita pyritään tuomaan tutkielmassa esiin. Tarkoituksena on perehtyä myös niihin poikkeustapauksiin ja muihin tulkinnanvaraisuuksiin, joiden perusteella kiinteää toimipaikkaa ei välttämättä muodostu.

Kiinteän toimipaikan nykytilan käsitteleminen on tutkielman aiheen kannalta tärkeää, jotta voidaan ymmärtää kiinteän toimipaikan käsitteeseen liittyviä puutteita, jotka liittyvät digitaaliseen liiketoimintaan. Tutkielmassa tullaan käsittelemään digitaalitaloutta ja digitaalisia palveluja sekä tutkimaan sitä, miten näiden palvelujen ominaisuudet vaikuttavat kiinteän toimipaikan muodostumiseen. Lisäksi pohditaan niitä epäkohtia, joita nykyiseen kiinteän toimipaikan käsitteeseen liittyy digitaalisten palvelujen näkökulmasta. Tarkoituksena on tutkia myös sitä, miten digitaalisista palveluista saatujen tulojen verotusoikeus määräytyy nykyisen lainsäädännön mukaan. Koska verotusoikeuden ja-



kautuminen on läheisessä yhteydessä arvonluontiin, tutkielmassa tarkastellaan myös digitaalisen liiketoiminnan arvon muodostumista verotuksen näkökulmasta.

Tutkielmassa tullaan perehtymään myös tarkemmin EU:n digitaalisen liiketoiminnan verotusta koskeviin ehdotuksiin sekä OECD:ssä kehitteillä olevaan digiverohankkeeseen. Tarkoituksena on tutkia muun muassa niitä seikkoja, jotka toisivat ratkaisun digitaalisten palvelujen verotukseen ja niistä saatujen tulojen kohdistumiseen eri valtioiden välille. Tätä tavoitetta pyritään tukemaan lyhyehköllä kansainvälisyyskatsauksella, jossa tarkoituksena on käydä läpi niitä menetelmiä, joita osa valtioista on ottanut käyttöönsä ratkaistakseen digitaalisten palvelujen verotukseen liittyviä haasteita. Aihe on ajankohtainen ja merkittävä, sillä toteutuessaan OECD:n ja EU:n tekemät ratkaisut tulevat vaikuttamaan olennaisesti kansainvälisen verotuksen kenttään. Kansainvälisen verotuksen uudistaminen tulee aiheuttamaan uudenlaisia haasteita sekä verovelvollisille että veronsaajille, joten tuleviin muutoksiin on hyvä varautua etukäteen.

### **1.3 Tutkimusmetodi ja lähdemateriaali**

Oikeustieteellisen tutkimuksen menetelmiä on monenlaisia, joista yksi merkittävimmistä on lainopillinen tutkimusmetodi. Muita menetelmiä ovat esimerkiksi oikeusteoria ja oikeuden yleistieteet, joita myös monitieteiksi kutsutaan.<sup>13</sup> Myös oikeuspoliittinen tutkimus on yksi oikeustutkimuksen alueista. Siinä pyritään tutkimaan lainsäädännön tavoitteiden asettamista ja keinoja tavoitteiden toteuttamiseksi. Tätä oikeustutkimuksen suuntaa kutsutaan myös *de lege ferenda* -tutkimukseksi.<sup>14</sup> Tässä tutkielmassa hyödynnetään edellä mainituista metodeista pääasiassa lainopillista tutkimusmetodia, jolloin kyseessä on oikeusdogmaattinen tutkimus. Hyödynnettäessä lainopillista tutkimusmetodia vastaukset tutkimuskysymyksiin pyritään löytämään voimassa olevasta oikeudesta. Lainopille tyypilliseen tapaan tutkielmassa on tarkoitus selvittää ja tutkia voimassa

---

<sup>13</sup> Hirvonen 2011: 21.

<sup>14</sup> Aarnio 1978: 55–56.

olevan oikeuden sisältöä sekä tulkita ja systematisoida oikeussäännöksiä.<sup>15</sup> Lisäksi tarkoituksena on selvittää sitä, mikä on oikeussäännösten sisältö. Tätä kutsutaan juridiseksi tulkinnaksi.<sup>16</sup>

Systematisoitaessa oikeussäännöksiä ikään kuin luodaan ja kehitetään käsitejärjestelmä oikeudellisen ajattelun ja tulkinnan tueksi. Systematisoinnin tehtävänä on pyrkiä selvittämään yhteyksiä, joita eri asioiden välillä vallitsee. Toisaalta lainopillisessa tutkimuksessa jatketaan systematisointia siitä, mihin lainlaatijat ovat systematisointitehtävänsä osalta jättäneet.<sup>17</sup> Tutkielmassa on tarkoituksena tuoda esille myös normi- ja tulkintakannanottoja, mikä kuuluu lainopin oikeusnormien sisällön selvittämistä koskevaan tehtävään. Lainopissa oikeusnormin käsite on olennainen, ja se koostuu sekä oikeussäännöistä että -periaatteista. Oikeusdogmaattiseen tutkimukseen kuuluukin myös oikeusperiaatteiden tutkiminen ja punnitseminen, minkä vuoksi periaatteilla on merkittävä rooli myös tässä tutkielmassa.<sup>18</sup> Ovathan ne myös osa vero-oikeuden yleisiä oppoja<sup>19</sup>.

Veropolitiikan voidaan katsoa olevan osa oikeuspolitiikkaa<sup>20</sup>. Siten myös veropoliittisten argumenttien soveltaminen on oikeustieteellisessä ratkaisutoiminnassa mahdollista<sup>21</sup>. Tässä tutkielmassa tullaan soveltamaan myös veropoliittista metodologiaa. Koska OECD:n digiverohanke ja EU:n direktiiviehdotukset digitaalisesta läsnäolosta ja digiverosta ovat vielä kehitysvaiheessa, veropoliittinen tutkimusmetodi palvelee lainopillista metodologiaa paremmin kiinteään toimipaikkaan liittyvien epäkohtien tutkimista sekä OECD:n digiverohankkeen ja EU:n ratkaisuehdotusten tarkastelua. Tutkielmaan on sisällytetty myös kansainvälisyyskatsaus, jossa tutkitaan, millaisia ratkaisuja eräissä muissa maissa on otettu käyttöön digitaalisten palvelujen verottamiseksi.

---

<sup>15</sup> Aarnio 1989: 48; Keinänen & Väättänen 2015: 252. Ks. myös Hirvonen 2011: 21–26.

<sup>16</sup> Aarnio 1989: 288.

<sup>17</sup> Aarnio 1989: 288, 291, 293. Ks. myös Aarnio 1978: 76, 79.

<sup>18</sup> Hirvonen 2011: 22, 24.

<sup>19</sup> Äimä 2011: 16.

<sup>20</sup> Myrsky 2013: 5.

<sup>21</sup> Määttä 2007: 10.

Lainopillisessa tutkimuksessa hyödynnetään lähdemateriaalina oikeuslähteitä<sup>22</sup>. Niitä hyödynnetään, kun pyritään vastaamaan tutkimuskysymyksiin voimassa olevan oikeuden näkökulmasta<sup>23</sup>. Koska tutkielmassa hyödynnetään veropolitiikan ohella myös oikeusdogmaattista tutkimusmenetelmää, oikeuslähteet ovat tutkielman kannalta olennaista lähdemateriaalia. Oikeuslähteet voidaan jaotella sitoviin oikeuslähteisiin, joita ovat kirjoitettu laki ja tavanomainen oikeus, sekä tosiasiallisiin oikeuslähteisiin eli oikeuskäytäntöön ja oikeustieteeseen<sup>24</sup>. Oikeuslähteitä on tapana jaotella myös velvoittavuutensa mukaisesti eri ryhmiin. Näitä ovat vahvasti velvoittavat eli pakolliset, heikosti velvoittavat ja sallitut oikeuslähteet.<sup>25</sup>

Vahvasti velvoittavat oikeuslähteet pitävät sisällään lain ja maan tavan, joihin on lakia sovellettaessa ja oikeudellisia ongelmia ratkaistaessa vedottava<sup>26</sup>. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat sen sijaan lainsäätäjän tarkoitus, esimerkiksi hallituksen esitykset, ja ylimpien tuomioistuimien antamat ennakkopäätökset. Kyseisten oikeuslähteiden sivuuttaminen on mahdollista, vaikka päätös sivuuttaa heikosti velvoittavat oikeuslähteet on perusteltava. Sallittujen oikeuslähteiden, kuten oikeustieteen, käytännöllisten syiden ja reaaliargumenttien, huomiotta jättämistä ei ole sen sijaan tarpeen perustella. Myös osa sellaisista oikeus- ja hallintoperiaatteista, joilla ei ole tapaoikeudellisen säännön asemaa, kuuluvat sallittuihin oikeuslähteisiin.<sup>27</sup>

Tutkielmassa tullaan hyödyntämään edellä mainittuja oikeuslähteitä, kuten voimassa olevaa lainsäädäntöä, EU-oikeutta, oikeuskäytäntöä ja oikeuskirjallisuutta. Koska kyseessä on vero-oikeudellinen tutkimus, myös Verohallinnon syventävät ohjeet ja Verotus-lehden artikkelit saavat tutkielmassa painoarvoa. Kansainvälistä verotusta käsittelevässä tutkielmassa myös OECD:n ja EU:n julkaisemat materiaalit muodostavat merkittävän osan lähdemateriaalista. Oikeuskirjallisuudesta merkittävimpiä ovat kansainvälis-

---

<sup>22</sup> Ks. esim. Hirvonen 2011: 44.

<sup>23</sup> Myrsky 2011: 17. Ks. myös Aarnio 1989: 218–221.

<sup>24</sup> Myrsky 2011: 21.

<sup>25</sup> Aarnio 1989: 220; Myrsky 2011: 22.

<sup>26</sup> Aarnio 1989: 220; Myrsky 2011: 22.

<sup>27</sup> Myrsky 2011: 22. Ks. myös Aarnio 1989: 218–221.

tä verotusta koskevat teokset, joista painottuvat etenkin Marjaana Helmisen kansainvälisestä verotuksesta kirjoittamat kirjat ja Pekka Nykäsen kirjoittama kirja ”Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus”. Koska tutkielman aihe on varsin kansainvälinen, tutkielmassa tullaan hyödyntämään myös vieraskielistä lähdemateriaalia, jolla pyritään tukemaan erityisesti veropoliittista lähestymistapaa aiheeseen. Oikeuslähteiden ohella tutkielmassa tullaan hyödyntämään myös muita aihepiiriä koskevia artikkeleita, viranomaislähteitä ja muuta kirjallisuutta.

#### **1.4 Tutkielman rakenne ja rajaus**

Tutkielma koostuu kuudesta pääluvusta. Tutkielman ensimmäisessä luvussa eli johdannossa tutustutetaan lukija tutkielman aiheeseen. Samalla tuodaan esiin, mikä on tutkielman tavoite, ja millaisiin tutkimuskysymyksiin tutkielmassa pyritään vastaamaan. Tämän jälkeen selvennetään tutkimuksessa käytettyjä tutkimusmetodeja ja esitellään tutkielman kannalta merkityksellinen lähdemateriaali. Parhaillaan käsillä olevassa kappaleessa sen sijaan käsitellään tutkielman rakennetta ja rajausta. Tarkoituksena on auttaa lukijaa hahmottamaan, miten tutkielma etenee, mitä aihealueita tutkielmassa käsitellään ja mihin asioihin ei ole tarkoitus syventyä tarkemmin.

Tutkielman aihe kuuluu kansainvälisen verotuksen alaan, minkä vuoksi siihen on sisällytetty oma lukunsa kansainvälisestä vero-oikeudesta. Toisessa pääluvussa perehdytään kansainvälisen verotuksen lähtökohtiin erityisesti yritysverotuksen näkökulmasta. Kaikkia kansainvälisen verotuksen alueita ei ole tutkielman laajuus huomioon ottaen mahdollista käsitellä, joten luvussa keskitytään tutkielman aiheen kannalta merkittävimpiin asioihin. Ensin määritellään, mitä kansainvälinen vero-oikeus on pääpiirteissään, jonka jälkeen perehdytään tarkemmin tärkeään kansainvälisen vero-oikeuden osa-alueeseen eli verosopimusoikeuteen. Tämän on tarkoitus auttaa lukijaa ymmärtämään aihepiirejä, joita tutkielmassa tullaan myöhemmin käsittelemään.

Kuten aiemmin on käynyt ilmi, myös periaatteet ovat tärkeä osa oikeusdogmaattista tutkimusta. Tämän vuoksi tutkielmassa perehdytään tiettyihin kansainvälisen vero-oikeuden kannalta merkittäviin periaatteisiin, kuten asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteeseen. Kansainvälisessä vero-oikeudessa rajat ylittävät tilanteet ovat tavallisia, jolloin on aiheenmukaista selventää myös kaksinkertaiseen verotukseen liittyvää problematiikkaa. Koska kansainvälisen verotuksen kenttä on erittäin laaja, tutkielmassa ei aiheen rajauksen vuoksi ole tarkoitus syventyä näihin asioihin. Tarkoituksena on tarjota lukijalle eväitä tutkielmassa myöhemmin esitettyjen asioiden tarkastelun tueksi.

Kolmannessa pääluvussa syvennytään tarkemmin yhteen tutkielman pääkäsitteistä, eli kiinteän toimipaikan käsitteeseen, ja siihen liittyvään sääntelyyn. Kiinteän toimipaikan käsitteitä on olemassa useampia, ja tutkielmassa käsitellään niistä aiheen kannalta kahden tärkeintä eli OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan sekä tuloverolain 13 a §:n kiinteän toimipaikan käsitteitä. Lisäksi tutkielmassa tarkastellaan niitä seikkoja, joiden nojalla kiinteän toimipaikan katsotaan muodostuvan nykyisen lainsäädännön perusteella, jotta voidaan luoda pohjaa sille, miten hyvin voimassa oleva lainsäädäntö vastaa muuttuvan maailman tarpeita. Lisäksi tarkastellaan niitä seikkoja, jotka kumoavat kiinteän toimipaikan syntymisen. Koska tutkielmassa keskitytään digitaalisten palvelujen verotukseen, pyritään kiinteän toimipaikan muodostumista koskevissa luvuissa tuomaan esiin myös digitalisaation vaikutuksia kiinteän toimipaikan muodostumiseen. Lisäksi tutkitaan sitä, miten verotusoikeus määräytyy tällä hetkellä eri valtioiden välillä.

Tutkielmassa on tarkoitus perehtyä kiinteän toimipaikan muodostumiseen etenkin tilanteissa, joissa ulkomainen yhteisö harjoittaa toimintaa Suomessa. Kiinteä toimipaikka liittyy pääasiassa yhteisöjen verotukseen, minkä vuoksi yhtymien ja luonnollisten henkilöiden verotus on rajattu tutkielman aiheen ulkopuolelle. Tutkielman aihe on rajattu koskemaan kiinteää toimipaikkaa ja digitaalisten palvelujen verotusta yhteisöjen tuloverotuksen näkökulmasta. Tutkielmassa ei siis käsitellä kiinteän toimipaikan muodostumista arvonlisäverotuksen näkökulmasta, vaikka sitä onkin tarkoituksenmukaista joksikin sivuta. Tutkielmassa ei käsitellä myöskään kiinteän toimipaikan muodostumi-

sen perusteella verovelvolliselle syntyviä velvollisuuksia, kuten raportointivelvollisuuksia tai kiinteän toimipaikan verotettavan tuloksen laskemista. Tarkoituksena on keskittyä kiinteän toimipaikan ja verovelvollisuuden muodostumisen edellytyksiin.

Neljännessä pääluvussa käsitellään digitalisaation myötä kehittynyttä digitaalista liiketoimintaa kiinteän toimipaikan näkökulmasta. Digitaalinen liiketoiminta on käsitteenä kuitenkin melko laaja, joten tässä tutkielmassa aihe on päädytty rajaamaan erityisesti digitaalisiin palveluihin ja niiden verotukseen. Jotta voidaan ymmärtää kiinteän toimipaikan ja digitaalisten palvelujen verotuksen välistä suhdetta, on tarkoituksenmukaista käsitellä myös hieman tarkemmin sitä, mikä on digitaalitalous, mitä ovat digitaaliset palvelut ja millaisia ominaisuuksia niihin liittyy. Tämän jälkeen keskitytään tarkastelemaan digitaalisen liiketoiminnan ja digitaalisten palvelujen verotuksellisia haasteita. Koska digitaaliset palvelut eroavat merkittävästi ”perinteisistä” palveluista, on syytä tutkia digitaalisten palvelujen arvonluontiin vaikuttavia tekijöitä sekä sitä, miten arvoa syntyy digitaalisessa liiketoiminnassa.

Viidennessä pääluvussa käsitellään ensin OECD:n ja Euroopan unionin toimenpidesuunnitelmien taustoja. Tämän jälkeen aihetta valotetaan tarkastelemalla erinäisiä ratkaisumalleja, joita eräissä muissa maissa on tähän saakka otettu käyttöön digitaalisten palvelujen verottamiseksi. Kaikkia menetelmiä ei kuitenkaan käydä perin pohjin läpi, koska tarkoituksena on lähinnä tuoda esiin erilaisia ratkaisumalleja, joita voitaisiin ottaa käyttöön digitaalisten palvelujen verotuksessa. Tämän jälkeen tutkitaan OECD:n digiverohankkeen tarjoamia ratkaisuehdotuksia pilari I:n näkökulmasta. Pilari II jää siis tutkielman aiheen ulkopuolelle. Pilari I koostuu kolmesta osasta amount A:sta, amount B:stä ja verotuksen oikeusvarmuudesta. Sen jälkeen tarkastellaan EU:n ratkaisuehdotuksia eli digitaalista läsnäoloa ja digiveroa. Viimeisessä pääluvussa kootaan yhteen tutkielmassa tehdyt havainnot ja johtopäätökset.

## 2 Kansainvälisen yritysverotuksen lähtökohdat

### 2.1 Kansainvälisen vero-oikeuden merkitys

Talouden globalisaatio on tehnyt valtioiden välisistä rajoista yhä häilyvämpiä. Etenkin EU-oikeuden mahdollistamat perusvapaudet<sup>28</sup>, kuten vapaa liikkuvuus ja sijoittautumisoikeus, ovat vaikuttaneet myönteisesti kansainvälistymiseen. Nykyään onkin tavantomaista, että oikeushenkilöt saattavat harjoittaa liiketoimintaansa useiden eri valtioiden alueilla. Tämä on osaltaan johtanut myös kansainvälisten rajat ylittävien tulovirtojen kasvuun, kun yritykset saavat tuloja myös muualta kuin asuinvaltiostaan.<sup>29</sup> Kansainvälisissä verotustilanteissa onkin tyypillistä, että yhtiön saamista tuloilla ei ole verotuksellista liittymää eli *nexusta*<sup>30</sup> ainoastaan yhteen, vaan useampaan, valtioon<sup>31</sup>. Kun verovelvollisella tai saaduilla tuloilla on rajat ylittäviä liityntöjä, joudutaan kansainvälisyyden vaikutuksia pohtimaan kansainvälisen tuloverotuksen näkökulmasta<sup>32</sup>. Vaikka globalisaatio on tuonut mukanaan monia myönteisiä tekijöitä, myös kansainvälisten vero-oikeudellisten ongelmien ja kysymysten määrä on kasvanut<sup>33</sup>.

Valtiot ovat noudattaneet kansainvälisen verotuksen pohjana olevia yhteisiä periaatteita ja sopimuksia miltei sadan vuoden ajan<sup>34</sup>. Jokaisella valtiolla on kuitenkin oma kansainvälinen vero-oikeutensa, vaikkakin EU-säännökset ovat vaikuttaneet valtioiden kansallisiin säännöksiin. Muun muassa verosopimukset on sisällytetty valtioiden kansalliseen oikeuteen, vaikka ne ovat myös osa kansainvälistä oikeutta.<sup>35</sup> Tyypillisesti kansainvälisellä vero-oikeudella tarkoitetaan välitöntä verotusta. Näin ollen välillinen verotus,

---

<sup>28</sup> Ks. SEUT artiklat 21, 28, 45, 49, 56 ja 63. Ks. Helminen 2008/2022b: 2 Syrjäntäkielto ja perusvapaudet, 2.2 Perusvapaudet, 2.2.1 Yleiset soveltamisedellytykset, Neljä perusvapautta; Ks. Nykänen 2015: 63–65, 67–70.

<sup>29</sup> Malmgrén & Myrsky 2017: 1.

<sup>30</sup> Nexuksella tarkoitetaan vero-oikeudellista entiteettiä, joka on olennainen osa verotusoikeuden jakoa, sillä ilman nexusta valtiolla ei ole oikeutta verottaa yhtiötä sen saamista tuloista. Voimassa olevan kansainvälisen verojärjestelmän mukaan yritykselle voi muodostua nexus toiseen valtioon esimerkiksi kiinteän toimipaikan ja siten fyysisen läsnäolon nojalla. Kanervo 2021: 21; OECD n.d.: What is the issue?

<sup>31</sup> Viitala 2018: 13.

<sup>32</sup> Nykänen 2015: 12.

<sup>33</sup> Malmgrén & Myrsky 2017: 1.

<sup>34</sup> Viitala 2018: 5.

<sup>35</sup> Malmgrén & Myrsky 2017: 2.

kuten arvonlisäverotus, rajautuu käsitteen ulkopuolelle, eikä se siten kuulu kansainväliseen vero-oikeuteen.<sup>36</sup> Kansainvälisessä vero-oikeudessa hyödynnetään kolmeen eri kategoriaan kuuluvia oikeuslähteitä, joihin lukeutuvat sisäinen ulkomaanvero-oikeus, verosopimusoikeus ja EU-vero-oikeus. Sisäisellä ulkomaanvero-oikeudella viitataan siihen osaan Suomen kansallista verolainsäädäntöä, jota sovelletaan rajat ylittävissä tilanteissa.<sup>37</sup>

## 2.2 Verosopimusoikeus

Valtiot pyrkivät estämään kaksinkertaisen verotuksen muodostumisen solmimalla keskenään tuloverotusta koskevia sopimuksia, joita sanotaan *verosopimuksiksi*<sup>38</sup>. Verosopimukset ovat luonteeltaan kansainvälisiä sopimuksia, joiden osapuolina on yleensä joko kaksi tai useampia valtioita<sup>39</sup>. Niitä tarvitaan tukemaan kansainvälisen talouden toimintaa, minkä vuoksi verosopimuksilla pyritään muun muassa verotuksellisten esteiden poistamiseen<sup>40</sup>. Verosopimukset auttavat ratkaisemaan verotusoikeuden rajat ylittävissä tilanteissa, joissa on liityntöjä eri valtioiden verolainsäädäntöihin. Ne ovat siis niin sanottuja kollisionormeja. Vaikka verosopimuksilla ei ole kuitenkaan mahdollista luoda tai laajentaa verotusoikeutta, niiden perusteella verotusoikeutta on mahdollista rajoittaa.<sup>41</sup> Kaikesta huolimatta myös verosopimuksissa on havaittavissa puutteita. Niissä ei oteta huomioon esimerkiksi digitaaliseen liiketoimintaan liittyviä erityispiirteitä, kuten nykyaikaisten yritysten digitaalista ja taloudellista läsnäoloa<sup>42</sup>. Digitaalisen liiketoiminnan huomiotta jättäminen verosopimuksissa aiheuttaa uudenlaisia verotuksellisia haasteita.

---

<sup>36</sup> Wikström, Ossa & Urpilainen 2015: 297; Malmgrén & Myrsky 2017: 2.

<sup>37</sup> Nykänen 2015: 12.

<sup>38</sup> Viitala 2018: 13; Nykänen 2015: 17.

<sup>39</sup> Nykänen 2015: 13; Ossa 2020: 40; Malmgrén & Myrsky 2017: 6.

<sup>40</sup> Nykänen 2015: 17.

<sup>41</sup> Malmgrén & Myrsky 2017: 8; Ks. myös Ossa 2020: 41. Ks. myös Nykänen 2015: 17.

<sup>42</sup> Ali-Yrkkö ym. 2020: 16.



Suomen oikeus solmia verosopimuksia kaksinkertaisen verotuksen<sup>43</sup> poistamiseksi ja lieventämiseksi on sisällytetty tuloverolain (TVL 1535/1992) 135 §:ään. Siinä säädetään hallituksen oikeudesta sopia toisen valtion kanssa verotusoikeuden jakamisesta valtioiden välillä ja mahdollisuudesta vapauttaa verovelvollinen maksamasta veroa Suomessa joko osittain tai kokonaan. Suomen tarkoituksena on solmia verosopimuksia etupäässä sellaisten valtioiden kanssa, jotka ovat Suomelle merkittäviä taloudellisesta näkökulmasta, kuten taloudellisten sidosten johdosta<sup>44</sup>. Suomen solmimat tuloverosopimukset koostuvatkin yli 70 valtion kanssa solmituista sopimuksista, jotka mukailevat joitakin poikkeuksia lukuun ottamatta OECD:n malliverosopimusta<sup>45</sup>. Verosopimuksista ei tule itsestään osa Suomen kansallista lainsäädäntöä, vaan ne on saatettava muiden säännösten tavoin voimaan lailla<sup>46</sup>. Vaikka suurin osa verosopimuksista noudattaa OECD:n malliverosopimusta, myös eri valtioiden välillä solmituissa sopimuksissa on kuitenkin havaittavissa eroavaisuuksia<sup>47</sup>. OECD:n malliverosopimusta on monesti käytetty verosopimuksen pohjana myös niissä tilanteissa, joissa toinen sopimuksen osapuolista ei ole OECD:n jäsenvaltio<sup>48</sup>.

Verosopimukseen lukeutuvat sekä laajat että suppeat verosopimukset<sup>49</sup>. Laajat verosopimukset, toisin sanoen täydelliset verosopimukset, kattavat kaikki verovelvollisen tulot, ja sopimukset on pääasiassa solmittu itsenäisten valtioiden kanssa<sup>50</sup>. Suppeat verosopimukset ovat nimensä mukaisesti sisällöltään niukempia kuin laajat verosopimukset, ja niissä saatetaan sopia vain joidenkin tulotyyppien verotusoikeuden jakamisesta<sup>51</sup>. Suppean verosopimuksen toisena osapuolena on itsenäisen valtion sijaan yleensä itsehallinnollinen alue<sup>52</sup>. Suomea koskevien suppeiden verosopimusten ja tietojenvaihtosopi-

---

<sup>43</sup> Ks. lisää kaksinkertaisesta verotuksesta luvusta 2.4.

<sup>44</sup> Nykänen 2015: 16.

<sup>45</sup> Verohallinto 2021a: 2 Verosopimusten vaikutus Suomen verotusoikeuteen; Viitala 2018: 13; Verohallinto 2020: 1.3; Nykänen 2015: 19.

<sup>46</sup> Malmgrén & Myrsky 2017: 6; Nykänen 2015: 13.

<sup>47</sup> Verohallinto 2020: 1.3.

<sup>48</sup> Viitala 2018: 13.

<sup>49</sup> HE 5/2016 vp: 3; Äimä 2017: 378; Malmgrén & Myrsky 2017: 82.

<sup>50</sup> Nykänen 2015: 16.

<sup>51</sup> Malmgrén & Myrsky 2017: 82.

<sup>52</sup> Nykänen 2015: 16.

musten toisina osapuolina ovat Bermuda, Brittiläiset Neitsytsaaret, Caymansaaret, Guernsey, Jersey, Mansaari, Alankomaiden Antillit ja Aruba<sup>53</sup>. Färsaarten kanssa on kuitenkin laadittu laaja verosopimus, vaikka kyseessä onkin itsehallintoalue<sup>54</sup>. Kaikki Suomen solmimat verosopimukset muodostavat yhdessä Suomen verosopimusoikeuden<sup>55</sup>.

Verosopimukset on laadittu kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi<sup>56</sup>. Niiden tehtävänä on sopia valtioiden välisen verotusvallan ja verotusoikeuden jakamisesta, mihin liittyy kaksinkertaisen verotuksen välttämistä ja estämistä koskeva tehtävä. Lisäksi verosopimuksissa otetaan kantaa myös veropaon estämiseen.<sup>57</sup> Valtiot haluavat kuitenkin turvata myös verotulojensa saannin<sup>58</sup>, sillä julkisen sektorin toimintojen rahoitus hoidetaan verovaroilla<sup>59</sup>. Tämän perusteella verosopimusten tavoitteena on koittaa ehkäistä myös sellaisten tilanteiden syntymistä, joissa tuloa ei verotettaisi lainkaan. Lisäksi verosopimuksilla yritetään estää veronkiertämistarkoituksessa tehdyt keinotekoiset järjestelyt.<sup>60</sup> Edellä mainittujen tehtävien ohella verosopimuksilla pyritään siihen, että esimerkiksi kiinteitä toimipaikkoja ja kotimaisia yhteisöjä kohdellaan verotuksessa samalla tavalla, jolloin verosopimuksilla on myös verotuksellista syrjintää ehkäisevä tehtävä. Tämän vuoksi verosopimukseen on saatettu lisätä myös artikla syrjintäkiellosta.<sup>61</sup>

## 2.3 Asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaate

Kansainvälistyminen vaikuttaa kiistatta valtioiden talouteen ja siihen, miten verotulot jakautuvat valtioiden välillä<sup>62</sup>. Kun on kyse kansainvälisestä rajat ylittävästä liiketoimin-

---

<sup>53</sup> Verohallinto 2022b: Tietojenvaihtosopimus + suppea verosopimus.

<sup>54</sup> Verohallinto 2022b: Tuloverotusta koskevat verosopimukset, OECD-valtiot; Nykänen 2015: 16.

<sup>55</sup> Ossa 2020: 40; Malmgrén & Myrsky 2017: 6.

<sup>56</sup> Verohallinto 2015: 137.

<sup>57</sup> Malmgrén & Myrsky 2017: 7.

<sup>58</sup> Mikäli verotulojen saanti tyrehtyy tai heikkenee, sen vaikutus näkyy hyvinvointiyhteiskunnassa valtion velkaantumisena. Ks. Ilmola & Casti 2014: 3.

<sup>59</sup> Niskakangas 2011: 15.

<sup>60</sup> Nykänen 2015: 17–18.

<sup>61</sup> Kiinteää toimipaikkaa koskevasta syrjintäkiellosta säädetään OECD:n malliverosopimuksen 24 artiklan kolmannessa kappaleessa. Ks. myös Nykänen 2015: 31–33.

<sup>62</sup> Malmgrén 2008: 1.

nasta, fiskaalisten tavoitteiden näkökulmasta keskeinen seikka on se, miten verotusoikeus jakautuu valtioiden välillä<sup>63</sup>. Mikäli yhteisöllä on rajat ylittävää toimintaa asuinvaltion rajojen ulkopuolella, valtioiden olisi tärkeää ottaa huomioon, että ne määrittävät oikein verotuksen kohteena olevan tulojen määrän<sup>64</sup>. Kun pohditaan alueellisen verotusvallan määrittämistä, olennaisia käsitteitä ovat yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus ja niiden määräytyminen<sup>65</sup>. Kun puututaan valtioiden verotusoikeuteen, on tärkeää ottaa huomioon myös oikeudenmukaisuuteen ja yhdenvertaisuuteen liittyvät seikat<sup>66</sup>.

Kun selvitetään, millä valtiolla on oikeus verottaa yritystä sen saamista tuloista, ratkaistavaksi tulee kysymys yrityksen asuinvaltiosta<sup>67</sup>. Verovelvollisen oleskellessa pysyvästi tietyn valtion alueella sen voidaan katsoa asuvan kyseisessä valtiossa<sup>68</sup>. Asuinvaltioperiaate ja yleinen verovelvollisuus koskee sekä luonnollisia henkilöitä että oikeushenkilöitä, vaikka niiden asuinpaikka määräytyykin eri tavalla. Yhteisön asuinpaikka on yleensä valtiossa, jossa yhteisö on rekisteröity kaupparekisteriin.<sup>69</sup> Verosopimuksissa saatetaan määritellä yhteisön asuinvaltioksi myös valtio, jossa yhtiöllä on tosiasiallinen johtopaikka<sup>70</sup>. Kun asuinpaikalta vaadittavat kriteerit täyttyvät, ja yhteisön katsotaan asuvan valtion alueella, sovelletaan *asuinvaltioperiaatetta*<sup>71</sup>. Asuinvaltioperiaatteen mukaan valtio verottaa alueellaan asuvaa verovelvollista kaikista hänen saamistaan tuloista ja varallisuudesta<sup>72</sup>. Asuinvaltioperiaatetta sovellettaessa valtion verotusoikeus kat-

---

<sup>63</sup> Viherkenttä 2020: 567.

<sup>64</sup> Mannio 2001: 60.

<sup>65</sup> Malmgrén & Myrsky 2017: 2. Ks. myös Ossa 2020: 40.

<sup>66</sup> Mannio 2001: 61. Muita hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia ovat yksinkertaisuus, tehokkuus, hallinnollinen toimivuus ja talouskasvun edistäminen. Määttä 2007: 65; Myrsky 2013: 78–79.

<sup>67</sup> Malmgrén 2008: 11.

<sup>68</sup> Ossa 2020: 41.

<sup>69</sup> Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020: 93–94. Esimerkiksi Suomessa kaupparekisteriin rekisteröidyn osakeyhtiön asuinpaikka on täällä, mikäli sen rekisteröimisessä on noudatettu Suomen lainsäädäntöä. Niskakangas ym. 2020: 94.

<sup>70</sup> Ossa 2020: 41; Niskakangas ym. 2020: 94.

<sup>71</sup> Ossa 2020: 41; Verohallinto 2020: 2.4.

<sup>72</sup> Ossa 2020: 41; Verohallinto 2020: 2.4. Ks. myös Nykänen 2015: 1; Verohallinto 2015: 137. Kun valtio on oikeutettu verottamaan verovelvollista sen saamista maailmanlaajuisista tuloista ja varallisuudesta, valtion alueella asuva on siellä *yleisesti verovelvollinen*. Nykänen 2015: 1; Malmgrén 2008: 14. Ks. lisää yleisestä verovelvollisuudesta luvusta 3.3.

taa kaikki verovelvollisen saamat tulot. Tällöin tulotyyppillä ei ole väliä eikä sillä, mistä valtiosta tulo on peräisin.<sup>73</sup>

Kansainvälisessä verotuksessa myös lähdevaltion käsitteellä on asuinvaltion käsitteen ohella erityinen asema verotusoikeuden jakamisessa<sup>74</sup>. Lähdevaltioita<sup>75</sup> ovat tyyppillisesti ne valtiot, joista yhtiö saa tuloja tai joista yhtiön tulot ovat peräisin<sup>76</sup>. Tämän lisäksi voidaan ajatella, että lähdevaltioita ovat ne valtiot, joista yhtiölle kertyy tuloja, joissa tuloja syntyy tai joissa yhtiön toiminta tuottaa arvoa<sup>77</sup>. Kun yhteisö saa tuloja muualta kuin asuinvaltiostaan, sovelletaan *lähdevaltioperiaatetta*<sup>78</sup>. Lähdevaltioperiaatteesta puhutaan silloin, kun valtiolla on verotusoikeus yhtiön kyseisen valtion alueelta saamiin tuloihin tai varallisuuteen<sup>79</sup>. Kun on kyse muualla asuvista ulkomaisista yhteisöistä tai luonnollisista henkilöistä, on huomattava, ettei niitä veroteta asuinvaltioperiaatteen nojalla. Sen sijaan muualla asuvia ulkomaisia yhteisöjä verotetaan niiden saamista tuloista lähdevaltioperiaatteen nojalla.<sup>80</sup> Viime aikoina tulon lähdevaltion määräytymistä koskeva problematiikka on noussut pinnalle aivan uudella tavalla, kun teknologinen kehitys on lisännyt digitaalisten palvelujen kauppaa<sup>81</sup>.

Kiinteän toimipaikan käsite on olennainen, kun tarkoituksena on jakaa yhtiön saaman liiketulon verotusoikeus asuinvaltion ja lähdevaltion välillä<sup>82</sup>. OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan 1 kappaleen perusteella sopimusvaltion tuloa verotetaan ainoastaan yhtiön asuinvaltiossa, mutta poikkeuksen muodostavat tapaukset, joissa yhtiölle muo-

---

<sup>73</sup> Ossa 2020: 41. Ks. myös Malmgrén 2008: 14.

<sup>74</sup> Viherkenttä 2020: 567–568.

<sup>75</sup> Lähdevaltion käsitteen sijaan voidaan joissakin tapauksissa käyttää myös käsitettä *kohdevaltio*. Kohdevaltion käsitettä voidaan käyttää esimerkiksi silloin, kun on kyse valtiosta, johon digitaalisia palveluja myydään. Viherkenttä 2020: 568. Vrt. tutkielman s. 82, jossa käsitellään markkinavaltion käsitettä.

<sup>76</sup> Suurnäkki 1994: 12; Ks. myös Viherkenttä 2020: 568.

<sup>77</sup> Viherkenttä 2020: 568. Ks. myös Kari & Ropponen 2018: Tiivistelmä, 23.

<sup>78</sup> Asuin- ja lähdevaltioperiaatteet ovat niin sanottuja *liittymäperiaatteita*. Liittymäperiaatteisiin kuuluu myös *kansallisuusperiaate*, jota ei tässä tutkielmassa kuitenkaan käsitellä tarkemmin. Nykänen 2015: 84.

<sup>79</sup> Ossa 2020: 41; Nykänen 2015: 1; Verohallinto 2015: 137. Mikäli yhtiö saa tuloja muualta kuin asuinvaltiostaan, yhtiö on tällöin toisessa valtiossa *rajoitetusti verovelvollinen*. Nykänen 2015: 1. Ks. lisää rajoituksesta verovelvollisuudesta tutkielman luvusta 3.3.

<sup>80</sup> Nykänen 2015: 1.

<sup>81</sup> Viherkenttä 2020: 568.

<sup>82</sup> Suurnäkki 1994: 12.

dostuu toiseen sopimusvaltioon kiinteä toimipaikka. Mikäli yhtiölle muodostuu toiseen verosopimusvaltioon kiinteä toimipaikka, lähdevaltiolla on oikeus verottaa kiinteään toimipaikkaan liittyvää tuloa<sup>83</sup>. Asuinvaltioperiaate ei kuitenkaan ole täysin yhdenmukainen sen ajatuksen kanssa, että verotusoikeudet jaettaisiin sinne, missä tuloa syntyy ja arvoa muodostuu. Esimerkiksi passiivisten rajat ylittävien tulojen, kuten osinkojen, ja yhteisön muiden maailmanlaajuisten tulojen verotusoikeus on yleensä saajan asuinvaltiolla asuinvaltioperiaatteen mukaisesti. Kyseisten tulojen verotusoikeus ei kuitenkaan edellytä taloudellista toimintaa asuinvaltiossa, joten tulojen verotusoikeus ei ole tällöin valtiolla, jossa arvoa muodostuu.<sup>84</sup> Kiinteää toimipaikkaa koskevaan sääntelyyn ja verotusoikeuden määräytymiseen syvennyttään tutkielmassa myöhemmin.

## 2.4 Kaksinkertainen verotus ja sen poistaminen

Valtioiden verotusvaltaan ja kaksinkertaiseen verotukseen liittyvä problematiikka luokituu kansainvälisen vero-oikeuden alaan<sup>85</sup>. Kaksinkertainen verotus on jaettavissa juridiseen kaksinkertaiseen verotukseen sekä taloudelliseen kaksinkertaiseen verotukseen, joista juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on se, johon verosopimuksilla ensisijaisesti tähdätään. *Taloudellista kaksinkertaista verotusta* ei siis yleensä oteta huomioon verosopimuksissa. Sitä saattaa kuitenkin ilmetä, jos saman tulon katsotaan olevan useamman verovelvollisen verotettavaa tuloa. Taloudellista kaksinkertaista verotusta voi muodostua esimerkiksi tilanteessa, jossa yhtiö maksaa veroa voitostaan, joita jaetaan osinkoina omistajille, mutta myös omistajia verotetaan tästä voitosta.<sup>86</sup>

---

<sup>83</sup> Nykänen 2015: 308.

<sup>84</sup> Devereux & Vella 2018b: 3; Ks. Kanervo 2022: 4.

<sup>85</sup> Malmgrén & Myrsky 2017: 2. Ks. myös Ossa 2020: 40–41.

<sup>86</sup> Nykänen 2015: 17–18. Valtioilla saattaa myös toisinaan olla erilaisia näkemyksiä konserniyhtiöiden välisestä siirtohinnoittelusta, mikä voi johtaa taloudelliseen kaksinkertaiseen verotukseen. Ks. Lang 2010: 3.

Sen sijaan *juridisella kaksinkertaisella verotuksella* tarkoitetaan sitä, että verovelvollisen saamaa tiettyä tuloa verotetaan kahdessa eri valtiossa<sup>87</sup>. Kun rajoitetusti verovelvolliselle yhteisölle muodostuu Suomeen kiinteä toimipaikka, sekä Suomella että yhteisön asuinvaltiolla on verosopimustilanteessa oikeus verottaa tuloa, joka liittyy kiinteään toimipaikkaan. Koska tuloa verotetaan tällöin kahteen kertaan, kyseessä on juridinen kaksinkertainen verotus. Tilanteissa, joissa verotusoikeus on sekä asuin- että lähdevaltiolla, kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta vastaa yhteisön asuinvaltio.<sup>88</sup> Jos verosopimuksessa on kuitenkin sovittu, että tulon tai omaisuuden verotusoikeus on ainoastaan yhteisön asuinvaltiolla, kaksinkertaista verotusta ei pitäisi tapahtua eikä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen kehitettyjä menetelmiä tällöin sovelleta<sup>89</sup>.

On myös mahdollista, että yhteisö on niin sanottu kaksoisasuja tilanteessa, jossa useat valtiot katsovat lainsäädäntönsä perusteella yhteisön asuvan kyseisissä valtioissa. Tällainen tilanne johtaa kaksinkertaiseen verotukseen.<sup>90</sup> Kaksoisasumiskonflikti saattaa syntyä tilanteessa, jossa ei ole yksimielisyyttä siitä, minkä valtion katsotaan olevan yhteisön asuinvaltio tai lähdevaltio. Tämä johtuu siitä, että on mahdollista, että moni valtio katsoo olevansa yhteisön asuinvaltio tai lähdevaltio ja täten oikeutettu verottamaan tuloa tai varallisuutta.<sup>91</sup> Kaksoisasumistilanteissa verosopimuksen tarkoituksena on ratkaista oikeushenkilön asuinvaltio ja verotusoikeus. Edellytyksenä on, että asuinvaltiot ovat solmineet keskenään verosopimuksen.<sup>92</sup>

OECD:n malliverosopimuksen 23 A ja B artiklassa<sup>93</sup> on säännelty kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta, josta sovitaan valtioiden kesken verosopimuksilla<sup>94</sup>. Artikloissa on kuvattu tyypillisimmät kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmät eli hyvitys- ja vapautusmenetelmä. Verosopimusten lisäksi Suomessa kaksinkertaisen verotuksen

---

<sup>87</sup> Verohallinto 2015: 138.

<sup>88</sup> Nykänen 2015: 17, 30, 85.

<sup>89</sup> Verohallinto 2015: 137.

<sup>90</sup> Malmgrén 2008: 22, 54.

<sup>91</sup> Helminen 2009: 49.

<sup>92</sup> Malmgrén 2008: 54.

<sup>93</sup> Kyseisistä artikloista käytetään toisinaan myös nimitystä menetelmäartikla. Nykänen 2015: 29.

<sup>94</sup> Mannio 2001: 2; Verohallinto 2015: 137.

poistamisesta säädetään kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetussa laissa (MenetelmäL 1552/1995). Suomessa on pääasiassa käytössä hyvitysmenetelmä, jota sovellettaessa kaksinkertaisen verotuksen poistaminen tapahtuu niin, että Suomessa tulosta maksettavasta verosta vähennetään MenetelmäL 3–5 §:n mukaisesti vieraassa valtiossa tulosta maksettu vero, jos muuta sääntelyä tai määräyksiä ei ilmene<sup>95</sup>. Tällöin yhteisön saamat tulot, myös ulkomailta saadut, verotetaan tavalliseen tapaan asuinvaltiossa, jonka jälkeen asuinvaltio vähentää ulkomaille maksetun veron asuinvaltiossa maksettavaksi tulevasta verosta. Jos ulkomailta tulosta maksettu vero on suurempi kuin asuinvaltiossa maksettava vero, asuinvaltion veron ylittävää osaa ei voida hyvittää.<sup>96</sup>

Jos verovelvollinen saa ulkomailta tuloja, joiden kaksinkertaisessa verotuksessa sovelletaan vapautusmenetelmää, saadut tulot vapautetaan asuinvaltiossa maksettavasta verosta. Vaihtoehtoisesti lähdevaltiosta saadut tulot saatetaan vapauttaa verosta tulon lähdevaltiossa<sup>97</sup>. Yleensä Suomen solmimissa verosopimuksissa sovelletaan progressioehtoista vapautusmenetelmää. Progressioehtoisen vapautusmenetelmän soveltaminen tarkoittaa sitä, että yhteisön ulkomailta saamilla tuloilla ja varallisuudella on veron vapauttamisesta huolimatta vaikutus yhteisön asuinvaltiossa tapahtuvaan verotukseen, sillä ne vaikuttavat veroprosenttiin, joka koskee yhteisön saamia muita tuloja tai varallisuutta.<sup>98</sup> Jos sen sijaan sovellettaisiin menetelmää, jossa tulo vapautettaisiin verosta kokonaan, asuinvaltiossa ei verotettaisi eikä otettaisi huomioon ulkomailta sijaitsevaa varallisuutta tai sieltä saatuja tuloja<sup>99</sup>.

---

<sup>95</sup> Nykänen 2015: 29; Verohallinto 2015: 158.

<sup>96</sup> Verohallinto 2015: 14, 158–159.

<sup>97</sup> Tällöin kyseessä on niin sanottu täydellinen vapautus. On myös mahdollista, että ainoastaan osa tuloista vapautetaan verosta. Helminen 2001/2022a: Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälinen monenkertainen verotus ja sen poistaminen, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen, Poistamismenetelmät, Vapautusmenetelmä.

<sup>98</sup> Verohallinto 2015: 159; Helminen 2001/2022a: Monenkertainen verotus ja vajaaverotus, Kansainvälinen monenkertainen verotus ja sen poistaminen, Kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen, Poistamismenetelmät, Vapautusmenetelmä.

<sup>99</sup> Verohallinto 2015: 159.

### 3 Kiinteä toimipaikka nykytilassa

#### 3.1 Kiinteän toimipaikan käsite

Tällä hetkellä lainsäädännössä tunnetaan tietyt tavat harjoittaa liiketoimintaa. Ulkomainen yritys saattaa esimerkiksi harjoittaa vientiä toisen valtion alueelle, tai sillä saattaa olla edustaja, tytäryhtiö tai sivuliike toisessa valtiossa. Mikäli yhtiöllä ei ole tytäryhtiötä, joiden kautta liiketoimintaa harjoitetaan, joudutaan ratkaisemaan, muodostuuko yhtiölle *kiinteä toimipaikka* (PE, permanent establishment) valtioihin, joissa se harjoittaa liiketoimintaansa. Maailman kansainvälistyminen on johtanut siihen, että monet yritykset harjoittavat liiketoimintaa eri tavalla kuin joitakin vuosikymmeniä sitten. Globalisaatio ja digitalisaatio ovat muuttaneet liiketoimintamalleja sekä lisänneet kaupan käyntiä kotimaan rajojen ulkopuolella. Kiinteän toimipaikan käsite on kuitenkin pysynyt samana, vaikka tavat harjoittaa liiketoimintaa ovat muuttuneet.<sup>100</sup> Voidaankin kysyä, olisiko tullut aika mukauttaa kansainvälisen verotuksen säännökset ja kiinteän toimipaikan käsite vastaamaan paremmin muuttuneen maailman tarpeita?

Mikäli ulkomaisella yhteisöllä on Suomessa kiinteä toimipaikka, sen katsotaan olevan verovelvollinen kiinteään toimipaikkaan kohdistuvista tuloista<sup>101</sup>. Tällöin asuinvaltion lisäksi myös kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolle syntyy tulon verotusoikeus<sup>102</sup>. Ulkomainen yhteisö<sup>103</sup> on tällöin Suomessa *rajoitetusti verovelvollinen*<sup>104</sup>. Rajoitettu verovelvollisuus perustuu tuloverolain 9.1 §:n 2 kohtaan, jonka mukaan ulkomainen yhteisö, jolla ei ole Suomessa tosiallista johtopaikkaa, on velvoitettu maksamaan veroa Suomes-

---

<sup>100</sup> Suurnäkki 1994: 1. Kiinteisiin toimipaikkoihin ei kohdistu minimipääomavaatimuksia, mikä saattaa olla etu yhtiön miettiessä kiinteän toimipaikan tai tytäryhtiön perustamista ulkomaille. Myös perustamiskustannukset ovat yleensä matalammat esimerkiksi sivuliikkeen perustamisessa verrattuna tytäryhtiön perustamiseen. Verohallinto 2015: 194.

<sup>101</sup> Verohallinto 2021b: 1 Johdanto.

<sup>102</sup> Malmgrén 2008: 15.

<sup>103</sup> Ulkomaisia yhteisöjä ovat ne yhteisöt, joiden kotipaikka on rekisteröity muualle kuin Suomeen ja joiden perustamisessa ei ole sovellettu Suomen lainsäädäntöä. Verohallinto 2015: 207. Tuloverolain 3 §:n 7 kohdan mukaan yhteisöiksi luetaan muun muassa yhteisöihin verrattavat oikeushenkilöt. Tämän perusteella voidaan todeta, että ulkomaiset oikeushenkilöt, jotka ovat verrattavissa suomalaisiin yhteisöihin, katsotaan Suomessa yhteisöiksi. Ks. Verohallinto 2015: 207.

<sup>104</sup> Nykänen 2015: 124.



ta saamastaan tulosta. Tuloverolain säännön perusteella voidaan päätellä, että rajoitetusti verovelvollisen muualta kuin Suomesta saamat tulot eivät ole Suomessa verotettavaa tuloa. Kiinteä toimipaikka muodostaa kuitenkin poikkeuksen tähän sääntöön, sillä rajoitetusti verovelvollista, jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka, voidaan verottaa myös muualta saadun tulon osalta.<sup>105</sup>

Kiinteän toimipaikan käsitteelle ei ole olemassa vain yhtä ainoaa määritelmää, vaan niitä on lainsäädännössä useampia. Kiinteä toimipaikka on määritelty muun muassa OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklassa, tuloverolain 13 a §:ssä ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain eli lähdeverolain (LähdeVL 627/1978) 3 e §:ssä. Verosopimuksen ja tuloverolain kiinteän toimipaikan käsitteiden ollessa itsenäisiä on periaatteessa mahdollista, että rajoitetulle verovelvolliselle muodostuisi vain toisen käsitteen mukainen kiinteä toimipaikka, mikä on kuitenkin melko harvinaista.<sup>106</sup> OECD:n malliverosopimuksen ja tuloverolain kiinteän toimipaikan käsitteisiin perehdytään seuraavissa luvuissa tarkemmin.

Sen sijaan lähdeverolain kiinteän toimipaikan käsite saa merkitystä tilanteissa, jotka liittyvät korko- ja rojaltsuoritusten lähdeverovapauden soveltamisalaan tilanteissa, joissa kyse on EU-valtioissa asuvien lähiyhtiöiden välistä suorituksista<sup>107</sup>. Koska säännöksen soveltamisala ei ole tutkielman aiheen kannalta merkityksellinen, lähdeverolain määritelmä jätetään tutkielmassa vain maininnan varaan. On otettava huomioon, että kiinteä toimipaikka voi muodostua myös arvonlisäverotuksessa. Arvonlisäverotuksessa muodostuva kiinteä toimipaikka määrittelee pitkälti sen, onko ulkomainen yhteisö velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa Suomessa myymistään tavaroista tai palveluista.<sup>108</sup> Arvonlisäverotuksen ja tuloverotuksen kiinteän toimipaikan käsitteet eroavat kuitenkin jonkin verran toisistaan, eikä esimerkiksi arvonlisäverotuksessa muodostuva

---

<sup>105</sup> Nykänen 2015: 124.

<sup>106</sup> Nykänen 2015: 309, 312, 318, 324.

<sup>107</sup> Helminen 2009: 142.

<sup>108</sup> Suurnäkki 1994: 1.

kiinteä toimipaikka vaikuta tuloverotuksessa muodostuvan kiinteän toimipaikan syntymiseen<sup>109</sup>.

### 3.1.1 OECD:n malliverosopimuksen 5 artikla

Kansainvälisessä yritysverotuksessa on monia käsitteitä, joista yksi tärkeimmistä on kiinteän toimipaikan käsite<sup>110</sup>. Valtioiden välisissä verosopimuksissa mainittujen kiinteän toimipaikan käsitteiden määrittelyssä on tukeuduttu OECD:n malliverosopimukseen, vaikkakin eri valtioiden välisten sopimusten määritelmät saattavat joiltakin osin erota toisistaan<sup>111</sup>. Verosopimusten kiinteän toimipaikan muodostumista koskevat säännökset ovat usein tiukempia kansalliseen lainsäädäntöön verrattuna<sup>112</sup>. Verosopimuksellisessa tilanteessa on sovellettava verosopimuksessa mainittua kiinteän toimipaikan määritelmää. Tällöin TVL 13 a §:lle ei anneta painoarvoa.<sup>113</sup> Kansallista lainsäädäntöä sovelletaan, mikäli verosopimuksessa esiintyvän käsitteen määrittely uupuu<sup>114</sup>.

Kiinteän toimipaikan käsite on OECD:n malliverosopimuksen toisen luvun 5 artiklassa, ja se koostuu seitsemästä kappaleesta. Samassa luvussa käsitellään myös muita verosopimukseen liittyviä määritelmiä. Koska kiinteän toimipaikan käsite esiintyy omassa artiklassaan, mutta samassa luvussa muiden verosopimusta koskevien määritelmien kanssa, sen voidaan ajatella tukevan ajatusta siitä, että käsitettä sovelletaan kaikkia eri tulolajeja koskevien artikloiden yhteydessä.<sup>115</sup> OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 1 kappaleessa todetaan ensin, mitä kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan ja tuodaan esiin kiinteän toimipaikan muodostumista koskevat edellytykset. Artiklan 1 kappaleen mukaan kiinteällä toimipaikalla viitataan kiinteään liikepaikkaan, josta käsin yritys harjoittaa toimintaansa kokonaan tai osittain.

---

<sup>109</sup> Helminen 2001/2022a: 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus, Kiinteä toimipaikka, Kiinteän toimipaikan käsite, Säännösten suhde, Muut käsitteet.

<sup>110</sup> Nykänen & Nieminen 2021: 128; Nykänen 2015: 308. Ks. myös Suurnäkki 1994: 4.

<sup>111</sup> Helminen 2005: 112; Suurnäkki 1994: 13.

<sup>112</sup> Mannio 2001: 2.

<sup>113</sup> Nykänen 2015: 311.

<sup>114</sup> OECD:n malliverosopimuksen 3 artiklan 2 kappale. Ks. Nykänen 2015: 311.

<sup>115</sup> Suurnäkki 1994: 12.

Artiklassa on lueteltu tekijöitä, joiden perusteella kiinteä toimipaikka voi muodostua. Luettelo esimerkeistä ei kuitenkaan ole tyhjentävä, jolloin kiinteä toimipaikka voi muodostua myös sellaisissa tilanteissa, joita ei ole verosopimuksissa mainittu.<sup>116</sup> Artiklan 2 kappaleen perusteella kiinteän toimipaikan voi muodostaa muun muassa johdon sijaintipaikka, sivuliike, toimisto, tehdas, työpaja, kaivos, öljy- tai kaasulähde sekä louhos tai muu luonnonvarojen ottopaikka. Artiklan 3 kappaleessa mainitaan, että myös rakennustyömaa tai rakentamis- tai asentamisprojekti voi kestäessään yli 12 kuukautta muodostaa yhteisölle kiinteän toimipaikan. Luettelossa mainitut tekijät eivät kuitenkaan muodosta kiinteää toimipaikkaa, elleivät kiinteän toimipaikan muodostumiselle asetetut yleiset edellytykset täyty<sup>117</sup>. Kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytyksiin kuuluvat liikepaikan osalta muun muassa maantieteellinen ja ajallinen pysyvyys sekä liiketoiminnan harjoittaminen<sup>118</sup>.

OECD:n malliverosopimuksessa on mainittu myös tekijöitä, jotka eivät muodosta kiinteää toimipaikkaa. Kappaleessa 4 on mainittu useampia poikkeuksia, jotka eivät puolla kiinteän toimipaikan syntymistä. Sen mukaan kiinteää toimipaikkaa eivät muodosta järjestelyt tai yritykselle kuuluvan tavaravaraston pitäminen, mikäli tarkoituksena on tavaroiden varastoiminen, näytteillä pito tai luovuttaminen. Tavaravarasto ei myöskään muodosta kiinteää toimipaikkaa, jos sitä on tarkoitus pitää toisen yrityksen harjoittamaa muokkaamista tai jalostusta ajatellen. Kiinteä toimipaikka ei muodostu myöskään silloin, jos kiinteää liikepaikkaa pidetään vain tavaroiden ostamista tai tietojen keräämistä varten tai jos kiinteän liikepaikan pitämisen tarkoituksena on harjoittaa luonteeltaan valmistelevaa tai avustavaa toimintaa. Kiinteän toimipaikan ei katsota myöskään käsittävän kiinteän liikepaikan pitämistä ainoastaan edellä mainittujen toimintojen yh-

---

<sup>116</sup> Helminen 2001/2022a: 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus, Kiinteä toimipaikka, Kiinteän toimipaikan käsite, Liikepaikkaesimerkkejä, Verosopimukset; Ks. Suurnäkki 1994: 19.

<sup>117</sup> Helminen 2001/2022a: 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus, Kiinteä toimipaikka, Kiinteän toimipaikan käsite, Liikepaikkaesimerkkejä, Verosopimukset.

<sup>118</sup> Verohallinto 2021a: 3.2.1. Näitä edellytyksiä käydään läpi tarkemmin kiinteän toimipaikan muodostumista käsittelevässä luvussa.

distämiseksi, jolloin edellytyksenä on, että kiinteästä liikepaikasta harjoitettava toiminta on luonteeltaan valmistelevaa tai avustavaa<sup>119</sup>.

Artiklan 4 kappaleessa mainittujen seikkojen lisäksi kiinteää toimipaikkaa ei myöskään muodostu artiklan 6 kappaleen perusteella, mikäli yhtiön harjoittama liiketoiminta tapahtuu toisessa valtiossa itsenäisen edustajan, välittäjän, komissionäärin tai muun itsenäiseksi edustajaksi luokiteltavan henkilön kautta. Tällöin edellytetään myös, etteivät säännönmukaiset liiketoiminnan rajat ylity. Vaikka itsenäisen edustajan ei katsota muodostavan kiinteää toimipaikkaa, se voi malliverosopimuksen 5 artiklan 5 kappaleen mukaan kuitenkin muodostua, mikäli edustaja ei ole itsenäinen. Tällöin edustajan on toimittava yhtiön puolesta, hänellä on oltava oikeus solmia yhtiötä sitovia sopimuksia ja hänen on käytettävä valtuuttaan. Mikäli edustajan toiminta vastaa kuitenkin artiklan 4 kappaleessa esitettyjä kiinteän toimipaikan syntymisen estäviä seikkoja, edustajan ei katsota muodostavan yhtiölle kiinteää toimipaikkaa. Vaikka edellä on mainittu, että johdon sijaintipaikka voi muodostaa kiinteän toimipaikan, artiklan 7 kappaleen perusteella pelkkä määräämisvalta toisessa valtiossa asuvassa yhtiössä ei kuitenkaan muodosta yhteisölle kiinteää toimipaikkaa.

Valtioiden verotusoikeus ja sen laajuus määräytyvät verosopimuksissa esiintyvien kiinteän toimipaikan määritelmien perusteella niissä tapauksissa, joissa verosopimuksen soveltaminen tulee kyseeseen<sup>120</sup>. Verosopimuksissa esiintyviä kiinteän toimipaikan käsitteitä voidaan pitää tuloverolaissa mainittuun kiinteän toimipaikan käsitteeseen nähden merkittävämpinä<sup>121</sup>. OECD:n malliverosopimuksessa ja Suomen neuvottelemissa verosopimuksissa mainituilla kiinteän toimipaikan käsitteillä tarkoitetaan sitä, että lähdevaltiolla on oikeus verottaa ulkomaisen yhteisön saamia tuloja vain, jos verosopi-

---

<sup>119</sup> Ks. lisää avustavasta ja valmisteleavasta toiminnasta luvusta 3.2.3.

<sup>120</sup> Helminen 2005: 112.

<sup>121</sup> Helminen 2001/2022a: 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus, Kiinteä toimipaikka, Kiinteän toimipaikan käsite, Säännösten suhde, Verosopimustilanne.

muksessa mainitut kriteerit täyttyvät ja yhteisölle katsotaan muodostuvan kiinteä toimipaikka<sup>122</sup>.

### 3.1.2 Tuloverolain 13 a §:n mukainen kiinteän toimipaikan käsite

OECD:n malliverosopimuksen käsite ja tuloverolain kiinteän toimipaikan käsite vastaa-  
vatkin pitkälti toisiaan. Käsitteissä on kuitenkin myös eroavaisuuksia, jotka johtuvat  
muun muassa siitä, että tuloverolain 13 a §:llä on juuret kunnallisverotuksessa.<sup>123</sup> TVL  
13 a §:ssä ei ole nimenomaista mainintaa rajoitetusti verovelvollisesta, vaikka kiinteän  
toimipaikan määritelmä käsittää rajoitetusti verovelvollisen tulon verotuksen<sup>124</sup>. Tulo-  
verolain 13 a §:n mukaan

*kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin --.*

Säännöksessä korostetaan elinkeinon harjoittamista ja pysyvyyttä kiinteän toimipaikan  
muodostumisen edellytyksinä. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain eli elinkei-  
noverolain (EVL 360/1968) 1.1 §:n mukaan elinkeinotoiminta käsittää liike- ja ammatti-  
toiminnan. Elinkeinotoiminnan käsitteen sijaan edellisessä luvussa käsitellyssä OECD:n  
malliverosopimuksen määritelmässä puhutaan pelkästään ”toiminnasta”, jota yritys  
harjoittaa. Tuloverolaissa ei ole myöskään määritelty sitä, mitä erityisillä järjestelyillä  
tarkoitetaan. Kyseessä ei ole siis täysin aukoton määritelmä, vaan molempiin kiinteän  
toimipaikan käsitteisiin liittyy omat tulkinnanvaraisuutensa.

Tuloverolain 13 a §:n mukaan

*kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa --, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto tai myyntipaikka.*

Jos yhtiöllä on toisessa valtiossa käytössään jokin toimintaa palveleva paikka, kuten  
huolto- tai liikennettä palveleva muu erityinen paikka, sille voi myös muodostua

---

<sup>122</sup> Nykänen 2015: 308.

<sup>123</sup> Nykänen & Nieminen 2021: 129.

<sup>124</sup> Nykänen 2015: 310.

toiseen valtioon kiinteä toimipaikka. Tällaisia ovat muun muassa sisäiset korjaamot<sup>125</sup>. Linjaliikenteen harjoittaminen ei kuitenkaan itsessään muodosta TVL 13 a §:n perusteella kiinteää toimipaikkaa. Myymälää, osto- ja myyntipaikkaa ja linjaliikenteen huoltopaikkaa lukuun ottamatta TVL:n määritelmässä on mainittu miltei samat kiinteän toimipaikan muodostavat paikat kuin OECD:n malliverosopimuksessa.

Myös käytössä olevat kaivokset ja muut löydökset saattavat muodostaa yhteisölle kiinteän toimipaikan TVL 13 a §:n nojalla. Jotta kaivos muodostaisi kiinteän toimipaikan, sen tulisi kuitenkin olla jo toiminnassa<sup>126</sup>. Lisäksi TVL 13 a §:ssä mainitaan kiinteän toimipaikan muodostaviksi paikoiksi myös kivilouhokset, turvesuot sekä soranottoaikat tai muut siihen verrattavissa olevat paikat. Tuloverolain määritelmän mukaan myös elinkeinotoiminnan myynnissä olevien palstoitettujen tai palstoitettaviksi tarkoitettujen kiinteistöjen katsotaan muodostavan kiinteän toimipaikan, vaikka kyseistä seikkaa ei ole mainittu malliverosopimuksen kiinteän toimipaikan määritelmän yhteydessä. TVL 13 a § kattaa myös rakennusurakoinnin paikat, joissa urakointia on harjoitettu merkittävässä mittakaavassa<sup>127</sup>.

## 3.2 Kiinteän toimipaikan muodostuminen

### 3.2.1 Liikepaikka

Aiemmin on käsitelty niitä OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan ja tuloverolain 13 a §:n sääntöjä, joihin kiinteän toimipaikan muodostuminen perustuu. OECD:n malliverosopimuksen ja tuloverolain kiinteän toimipaikan käsitteitä tarkastelemalla voidaan todeta, että kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytyksenä on tiettyjen kriteerien täytyminen. Yhtenä näistä edellytyksistä on läsnäolovaatimus, jonka perusteella yri-

---

<sup>125</sup> Suurnäkki 1994: 58.

<sup>126</sup> Malmgrén 2008: 312.

<sup>127</sup> Tuloverolain 13 a §:ssä ei ole kuitenkaan määritelty urakan kestoa, kun taas OECD:n malliverosopimuksessa kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytykseksi rakennustyömaan tai rakentamis- ja asen- tamisprojektin osalta on asetettu yli 12 kuukauden kesto aika. Ks. tutkielmasta s. 27.

tyksellä on oltava jokin fyysinen paikka valtiossa, jossa se harjoittaa liiketoimintaansa<sup>128</sup>. Tätä vaatimusta korostaa etenkin se seikka, että kiinteän toimipaikan määritelmien mukaan yrityksellä on oltava toisessa valtiossa liiketoiminnan harjoittamista varten jokin *liikepaikka*<sup>129</sup>. Liikepaikkana voi toimia muun muassa toimisto, toimitila, välineistö, laitteisto, laitos, tehdas, työpaja tai esimerkiksi asennus<sup>130</sup>. Liikepaikkana voi toimia myös neuvottelutila, varasto tai messuosasto<sup>131</sup>. Yleistäen voidaan todeta, että liikepaikkana voi toimia millainen tila tahansa. Esimerkiksi huoneen lisäksi mikä tahansa muukin tila voi täyttää liikepaikan vaatimuksen, sillä liikepaikkana toimivan tilan ei tarvitse olla rajattu.<sup>132</sup>

Edellä mainittujen paikkojen lisäksi myös sivuliike on tyypillinen kiinteän toimipaikan muodostava liikepaikka<sup>133</sup>. *Sivuliikkeellä* tarkoitetaan yhtiön toimipistettä, joka on tarkoitettu yhtiön liiketoimintojen harjoittamiseen. Sivuliike ei ole itsenäinen toimija, sillä se on osa pääliikettä. Vaikka sivuliike ei olekaan juridisesti itsenäinen yhteisö, sillä saattaa olla taloudellisesti ja toiminnallisesti itsenäinen asema suhteessa pääliikkeeseen.<sup>134</sup> Sivuliike ei kuitenkaan aina muodosta yhteisölle kiinteää toimipaikkaa. Esimerkiksi pelkästään se seikka, että sivuliike on merkitty Suomessa kaupparekisteriin, ei muodosta yhteisölle kiinteää toimipaikkaa<sup>135</sup>. Esimerkiksi keskusverolautakunnan antamassa ennakkoratkaisussa KVL 2001/12 sivuliike ei muodostanut yhteisölle kiinteää toimipaikkaa<sup>136</sup>.

---

<sup>128</sup> Helminen 2005: 114.

<sup>129</sup> Ks. OECD:n malliverosopimuksen ja tuloverolain PE:n määritelmät s. 26 ja 29; Ks. Helminen 2005: 112–115.

<sup>130</sup> Helminen 2005: 114, 117.

<sup>131</sup> Suurnäkki 1994: 19.

<sup>132</sup> Verohallinto 2021a: 3.2.1 Liikepaikan olemassaolo.

<sup>133</sup> Ks. esim. KHO 2013:42, jossa katsottiin, että Suomessa MBA-tutkintokoulutusta tarjoavalle yliopistolle muodostui Suomeen kiinteä toimipaikka sivuliikkeen perusteella. Ks. myös KHO 2016:72.

<sup>134</sup> Helminen 2005: 117.

<sup>135</sup> Malmgrén 2008: 15.

<sup>136</sup> Vrt. KVL 2005/6, jossa kuljetus- ja huolintapalveluja tarjoava belgialainen yhtiö oli perustanut Suomeen sivuliikkeen. Sivuliikkeellä oli toimistotila sekä 5 työntekijää Suomessa, jotka vastasivat muun muassa Suomesta lähtevien ja Suomeen tulevien kuljetusten järjestelyistä. Sivuliikkeen katsottiin muodostavan yhtiölle liikepaikan Suomeen, ja sivuliikkeen harjoittaman toiminnan katsottiin olevan olennainen osa pääliikkeen toimintaa. Muut olosuhteet huomioon ottaen toiminnan ei katsottu myöskään olevan luonteeltaan valmistelevaa tai avustavaa toimintaa. Näin ollen KVL katsoi, että sivuliike muodosti yhtiölle kiinteän toimipaikan Suomeen.

Kyseisessä ratkaisussa saksalaisella yhtiöllä oli Suomessa sivuliike, jonka alaisuudessa toimi kolme työntekijää: kaksi teknistä asiantuntijaa ja yksi sihteeri. Työntekijöiden työnkuvaan kuului selvitystyö, jossa muun muassa vertailtiin yhtiön ja asiakkaiden tuotteiden yhteensopivuutta sekä selvitettiin teknisiä ominaisuuksia. Asiantuntijoiden työnkuvaan ei kuulunut yhtiötä sitovien sopimusten tekeminen, myynti- tai sopimusneuvottelujen käyminen eikä tilausten vastaanottaminen tai välittäminen. KVL katsoi, että sivuliikkeen toimenkuvaan kuului maksuton tekninen avustus, tiedonkeruu ja neuvonta, minkä perusteella kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytysten ei katsottu täyttyneen. Tässä tapauksessa ratkaisevana tekijänä oli luultavasti työtehtävien luonne, jonka voidaan katsoa olleen luonteeltaan valmistelevaa ja avustavaa<sup>137</sup>.

Asennus- ja kokoonpanotoiminnasta on säädetty monesti verosopimuksissa, vaikka tuloverolain 13 a §:ssä sitä ei ole mainittu. Verosopimusten mukaan asennus- ja kokoonpanotoiminta muodostaa yhteisölle kiinteän toimipaikan, mikäli toiminnalle on määritetty tietty vähimmäiskesto aika. Vaikka tästä ei ole mainintaa TVL 13 a §:ssä, myös pitkäaikaisen asennus- ja kokoonpanotoiminnan voidaan katsoa muodostavan yhteisölle tuloverolaissa mainitun kiinteän toimipaikan.<sup>138</sup> On kuitenkin otettava huomioon, että aina asennus- ja kokoonpanotoiminta ei muodosta yhteisölle kiinteää toimipaikkaa. Tällaiseen ratkaisuun päädyttiin esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1967-II-504. Tapauksessa ranskalaisen yhtiön toiminta oli käsittänyt öljyputkien asennustyön, joka tapahtui suomalaisen yhtiön jalostamolla. Yhtiölle ei katsottu kuitenkaan muodostuvan verosopimuksen perusteella kiinteää toimipaikkaa Suomeen.

Jotta liikepaikka täyttäisi kiinteältä toimipaikalta vaaditut kriteerit, sille on asetettu kolme edellytystä, joista kaksi ensimmäistä liittyvät pysyvyyteen ja kolmas liiketoiminnan harjoittamiseen liikepaikasta käsin<sup>139</sup>. Liikepaikan ja siten kiinteän toimipaikan muodostumisessa korostuvat pysyvyyden kriteerit, joita painotetaan yleensä enemmän

---

<sup>137</sup> Ks. lisää valmistelevista ja avustavista toiminnoista luvusta 3.2.3.

<sup>138</sup> Nykänen 2015: 321–322.

<sup>139</sup> Verohallinto 2021a: 3.2.1 Liikepaikan olemassaolo.



verosopimuksissa kuin valtioiden sisäisessä lainsäädännössä. Pysyvyydellä tarkoitetaan sekä ajallista että maantieteellistä pysyvyyttä.<sup>140</sup> Maantieteellisen pysyvyyden mukaan liikepaikan tulee sijaita tietyssä paikassa. Tällöin esimerkiksi liikkuvista liikepaikoista, jollaisia muun muassa kuljetuspalveluja tarjoavat linja-autot ovat, harjoitettu liiketoiminta ei itsessään muodosta yhtiölle kiinteää toimipaikkaa. Kiinteä toimipaikka voi muodostua, mikäli yhtiöllä on kuitenkin fyysinen lipputoimisto. Pysyvyyttä arvioitaessa ratkaiseva merkitys annetaan sille, siirretäänkö liikepaikkaa todellisuudessa vaiko ei.<sup>141</sup>

Yhtiön harjoittaessa toimintaansa liikepaikassaan vähintään 12 kuukauden ajan on katsottu, että kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytykset täyttyvät sekä ajallisen että maantieteellisen pysyvyyden osalta. Toisinaan myös 6 kuukauden läsnäolo on ollut riittävä kiinteän toimipaikan muodostumiseksi.<sup>142</sup> Osa valtiosta on kuitenkin päättänyt, ettei alle kuuden kuukauden läsnäolo muodosta yhteisölle kiinteää toimipaikkaa kyseisiin valtioihin<sup>143</sup>. Yhtiön harjoittaessa toimintaansa toisen valtion alueella väliaikaiset katkokset läsnäolossa eivät ole esteenä kiinteän toimipaikan syntymiselle. Tällöin tapauksessa otetaan huomioon kokonaisuus ja ajanjaksojen liityntä käsillä olevaan kokonaisuuteen. Tarvittaessa ajanjaksot voidaan laskea myös yhteen.<sup>144</sup> Pysyvyyden kriteerien täytyessä yhteisölle saattaa näin ollen muodostua kiinteä toimipaikka, mutta on mahdollista, että toimintojen ja tehtävien avustava ja valmisteleva luonne kumoaa kiinteän toimipaikan muodostumisen. Tähän liittyykin yksi merkittävistä eroista verosopimusten ja valtioiden kansallisen lainsäädännön välillä.<sup>145</sup>

Kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytyksenä on OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 1 kappaleen mukaan, että yhtiö harjoittaa toimintaansa liikepaikassaan koko-

---

<sup>140</sup> Mannio 2001: 2.

<sup>141</sup> Helminen 2001/2022a: 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus, Kiinteä toimipaikka, Kiinteän toimipaikan käsite, Kiinteä liikepaikka, Maantieteellinen pysyvyys.

<sup>142</sup> Nykänen 2015: 319; Helminen 2005: 115; Ks. myös Nykänen & Nieminen 2021: 130.

<sup>143</sup> Vrt. KHO 1968 II 519, jossa liikepaikan pitäminen torilla 90 päivän ajan samana verovuonna muodosti kiinteän toimipaikan. Näin ollen esimerkiksi torikaupan säännöllinen harjoittaminen voi johtaa maantieteelliseen ja ajalliseen pysyvyyteen. Nykänen 2015: 319.

<sup>144</sup> Helminen 2005: 115.

<sup>145</sup> Mannio 2001: 2.

naan tai osittain<sup>146</sup>. Tästä edellytyksestä huolimatta yhtiöllä ei tarvitse olla omistusoikeutta liikepaikkaan. Näin ollen kiinteä toimipaikka voi muodostua myös vuokrasuhteen perusteella. Joissakin tapauksissa myös sellaiset järjestelyt, joiden perusteella yhtiöllä ei ole laillista käyttöoikeutta liikepaikkaan, ovat muodostaneet yhtiölle kiinteän toimipaikan.<sup>147</sup> Liikepaikka voi siis muodostua myös esimerkiksi torikojun tai pitkäaikaisessa käytössä olevan tullivaraston perusteella. On myös mahdollista, että liikepaikka sijaitsee toisen yrityksen toimitiloissa esimerkiksi tilanteessa, jossa ulkomainen yritys käyttää toisen yrityksen omistamia tiloja tai osaa niistä pitkäaikaisesti.<sup>148</sup>

Toisinaan pelkän muuntoaseman on katsottu muodostavan ulkomaiselle yhtiölle Suomeen kiinteän toimipaikan. Tällaiseen ratkaisuun päädyttiin esimerkiksi keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa KVL 2007/52. Tapauksessa ulkomainen yritys omisti sähkönsiirtokaapelin sekä Suomessa sijaitsevan muuntoaseman, koska yhtiön aikomuksena oli hoitaa sähkönsiirtokaapelia, joka ulottui ulkomailta Suomeen. Yhtiöllä ei ollut Suomessa työntekijöitä, ja huolto- ja ylläpitopalveluista vastasi erillinen palveluntarjoaja. Tästä huolimatta keskusverolautakunta katsoi, että yhtiöllä oli Suomessa kiinteä toimipaikka. Ulkomaisella yhteisöllä ei siis tarvitse aina olla työntekijöitä Suomessa, jotta esimerkiksi tuloverolain 13 a §:n mukainen kiinteä toimipaikka voisi muodostua, vaan toimintojen hoitaminen ostopalvelun kautta voi myös muodostaa yhteisölle kiinteän toimipaikan, kuten tapauksessa KVL 2007/52<sup>149</sup>. Tapauksessa annettiin luultavasti merkitystä myös sille, että yritys omisti Suomessa sijaitsevan muuntoaseman, jonka voitiin näin ollen katsoa täyttävän ajallisesti ja maantieteellisesti pysyvän liikepaikan kriteerit.

Liiketoimintamallien kehittyessä ja liiketoiminnan harjoittamisen muuttuessa varsinaiselle liikepaikalle ei ole välttämättä enää samanlaista tarvetta kuin ennen. Digitaalisuus on vaikuttanut siihen, ettei yhtiöiden tarvitse perustaa konttoria toiseen valtioon liiketoiminnan harjoittamista varten. Sen sijaan, että tarjottaisiin niin sanotusti perinteisiä

---

<sup>146</sup> Ks. Helminen 2005: 115.

<sup>147</sup> Helminen 2005: 115; OECD 2017: 118.

<sup>148</sup> OECD 2017: 118.

<sup>149</sup> Nykänen & Nieminen 2021: 130.

fyysisiä elementtejä sisältäviä palveluja, kuten työntekijöiden ja työtekovälineiden fyysistä läsnäoloa vaativia rakennus-, maalaus- ja korjauspalveluja, digitaalisessa taloudessa palveluntarjoajat tarjoavat aineettomia palveluja, kuten esimerkiksi informaatiota, potentiaalisille toisessa valtiossa sijaitseville asiakkaille. Näiltä yrityksiltä puuttuu liikepaikka ja usein myös muut fyysiset kontaktit valtiossa, jossa liiketoimintaa tosiasiasa harjoitetaan.<sup>150</sup>

Nykyisten digitaalisten liiketoimintamallien aineeton luonne on johtanut siihen, ettei lähdevaltiolle synny verotusoikeutta verosopimuksellisessa tilanteessa, koska tällöin liiketulon verotusoikeuden edellytyksenä on kiinteään toimipaikan muodostuminen tulon lähdevaltioon<sup>151</sup>. Sähköisen kaupankäynnin lisääntyessä verotulojen jakautuminen valtioiden välillä on epätasapainossa niin kauan kuin vaatimus maantieteellisestä pysyvyydestä ja kiinteästä toimipaikasta on olemassa ja ennen kuin lähdevaltio voi verottaa ulkomaisia yrityksiä<sup>152</sup>. Mikäli yhteisöllä ei ole minkäänlaista fyysistä läsnäoloa valtiossa, jossa se harjoittaa toimintaansa, se vaikuttaa lähdevaltion verotukseen kielteisesti. Esimerkiksi suuren monikansallisen yrityksen (MNE), Googlen, EU:sta saamia tuloja ei suurelta osin veroteta EU:n alueella, koska Googllella ei ole tuloja kirjaavia konserniyhtiöitä EU:n jäsenvaltioiden alueella. Mikäli kiinteään toimipaikan käsitettä kuitenkin laajennettaisiin kattamaan yrityksen digitaalinen läsnäolo valtioissa, olisi todennäköistä, että Googlen ja muiden vastaavien monikansallisten yhtiöiden saamat tulot tulisivat verotettavaksi myös EU:ssa.<sup>153</sup>

Pelkkä pankkitili tai internetsivu eivät täytä kiinteältä toimipaikalta vaadittavaa fyysisen läsnäolon vaatimusta<sup>154</sup>. Sähköisessä kaupankäynnissä hyödynnetty tietokonepalvelin saattaa kuitenkin muodostaa yhtiölle liiketoiminnan paikan ja siten myös kiinteään toi-

---

<sup>150</sup> Skaar 2020: 3.4 Digital economic presence.

<sup>151</sup> Nykänen 2015: 308. Ks. lisää verotusoikeuden määrittämisestä luvusta 3.3.

<sup>152</sup> Cockfield 1999: I. Introduction.

<sup>153</sup> Ting & Gray 2019: 1663.

<sup>154</sup> OECD 2000: 3; Helminen 2001/2022a: 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus, Kiinteä toimipaikka, Kiinteään toimipaikan käsite, Kiinteä liikepaikka, Liikepaikka. Ks. Keskusverolautakunnan ratkaisu KVL 2001/68 s. 50.

mipaikan palvelimen sijaintivaltioon<sup>155</sup>. Tietokonepalvelimet tarjoavat sähköistä kaupankäyntiä harjoittaville yrityksille myös mahdollisuuden verosuunnittelulle, sillä tietokonepalvelimen siirtäminen paikasta toiseen johtaa tilanteeseen, jossa kiinteää toimipaikkaa ei ehdi syntyä maantieteellisen ja ajallisen pysyvyyden puutteen vuoksi. Jos tällainen tietokonepalvelin palvelee kuitenkin vain yrityksen markkinointitarpeita tai sillä kerätään informaatiota, yhtiöllä ei katsota olevan kiinteää toimipaikkaa, vaikka pysyvyyden kriteeri täytyisikin. Poikkeuksen muodostavat tilanteet, joissa edellä mainitut toimet ovat merkittäviä ja olennaisia yhtiön liiketoiminnan kannalta.<sup>156</sup>

Sääntöä, jonka perusteella palvelin muodostaa kiinteän toimipaikan, vastaan on esitetty myös kritiikkiä. Säännön mukaan tietokonepalvelin, joka suorittaa olennaisia toimintoja rajat ylittävissä transaktioissa, muodostaa kiinteän toimipaikan oikeuttaen samalla lähdevaltion verottamaan palvelimen suorittamiin toimintoihin kohdistuvia tuloja. Säännön on katsottu olevan osaltaan harhaanjohtava, sillä siinä ei oteta huomioon sitä seikkaa, että palvelimen sisällä on ohjelmisto, joka voidaan siirtää rajan yli nappia painamalla. Yritykset voivat sen vuoksi hyödyntää tätä sääntöä harjoittaakseen aggressiivista verosuunnittelua sijoittamalla palvelimia alhaisen tai nollaverotuksen alaisille alueille ja kohdistamalla tuloja näille palvelimille.<sup>157</sup>

Digitalisaatio on tuonut mukanaan myös etätyömahdollisuuden, jolloin yrityksen liiketoimintaa saatetaan harjoittaa työntekijöiden kotoa käsin. Tämän ei kuitenkaan tulisi automaattisesti johtaa käsitykseen siitä, että työntekijän kotitoimisto muodostaisi yhtiölle liikepaikan. Tällaisissa tilanteissa on otettava huomioon tapaukseen liittyvät tosiseikat ja muut olosuhteet. Toisinaan liiketoimintaa saatetaan harjoittaa kotitoimistosta käsin ajoittaisesti tai satunnaisesti, mikä puoltaa näkemystä siitä, ettei kotitoimiston tällöin katsota olevan yhtiön käytettävissä. Tällöin se ei myöskään muodosta liikepaik-

---

<sup>155</sup> Helminen 2005: 114–115.

<sup>156</sup> Helminen 2001/2022a: 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus, Kiinteä toimipaikka, Kiinteän toimipaikan käsite, Kiinteä liikepaikka, Maantieteellinen pysyvyys & 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus, Kiinteä toimipaikka, Valmisteleva ja avustava toiminta, Elektroninen kauppa.

<sup>157</sup> Cockfield 2014: 937–938.

kaa yhtiölle.<sup>158</sup> OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa on katsottu, että kotoa käsin tapahtuvan liiketoiminnan harjoittamisen ollessa jatkuvaa kotitoimisto saattaa muodostaa yhtiölle liikepaikan, mikäli yhtiö edellyttää työntekijää työskentelemään kotonaan eikä mahdollisuutta toimistossa työskentelyyn ole<sup>159</sup>.

Koronapandemia on osaltaan vauhdittanut muutosta tavoissa harjoittaa liiketoimintaa, sillä sen myötä digitaalisten palvelujen kysynnän määrä on kasvanut huomattavasti muun muassa sen takia, että valtaosa töistä ja tehtävistä on täytynyt suorittaa etänä<sup>160</sup>. Koronapandemian takia asetetut rajoitustoimenpiteet ja poikkeusjärjestelyt ovatkin asettaneet yritysten liiketoiminnalle haasteita<sup>161</sup>. Pandemian aikana etätyösuositukset ja koronasulut ovat lisänneet myös etätyöskentelyn määrää radikaalisti. Etätyöskentelyn määrän kasvaessa on mahdollista, että yrityksillä ei ole enää samanlaista tarvetta toimistoille tai muille kiinteän toimipaikan muodostaville liikepaikoille. Jos yhtiöllä ei olisi lainkaan perinteistä liikepaikkaa, joudutaan pohtimaan, missä määrin etätyöskentelypaikat vaikuttavat kiinteän toimipaikan muodostumiseen. OECD on kuitenkin antanut ohjeistusta verosopimusten tulkintaan liittyen, jotta yritysten verotuksen ennakoitavuus helpottuu<sup>162</sup>.

Koronapandemia on vaikuttanut myös kotitoimiston muodostaman liikepaikan tulkinnaan. Kuten edellä on käynyt ilmi, kotitoimisto voi tietyissä tilanteissa muodostaa yhteisölle kiinteän toimipaikan, jos yhteisön työntekijä harjoittaa yrityksen liiketoimintaa kotoa käsin. Mikäli työntekijältä edellytetään etätyöskentelyä viranomaisten määräyksistä johtuen, yhteisölle ei kuitenkaan muodostu Suomeen kiinteää toimipaikkaa. Tällainen tilanne voi tulla kyseeseen esimerkiksi silloin, jos Suomessa asuva työskentelee

---

<sup>158</sup> OECD 2017: 120; OECD 2021a: 7. Ks. esim. KHO 2021:171 s. 44–45. Tapauksen käsittelyssä hallinto-oikeus oli katsonut, että yhtiö edellytti työntekijöiden työskentelevän kotitoimistoissaan, koska työntekijöille ei ollut määrätty erillisiä työpisteitä. Työntekijöiden kotoa käsin harjoittama toiminta oli ollut pitkäkestoista ja säännöllistä, minkä perusteella työskentelyn katsottiin olevan pysyvää elinkeinon harjoittamista.

<sup>159</sup> OECD 2017: 120.

<sup>160</sup> Euroopan unionin virallinen lehti 2021: Vastaaminen talouden digitalisaation asettamiin haasteisiin, kohta 11.

<sup>161</sup> Verohallinto 2021e: Kannanotto: Taustaa.

<sup>162</sup> Verohallinto 2021e: Kannanotto: Taustaa.

pääsääntöisesti ulkomailla, mutta on jäänyt rajoitustoimenpiteiden takia Suomeen etätöihin. Sama menettely koskee myös epäitsenäistä edustajaa. Tällaisissa tilanteissa edellytyksenä kuitenkin on, että rajoitusten poistumisen jälkeen työntekoa ei enää jatketa Suomessa tai edustajan osalta toimintaa ei harjoiteta enää kotoa käsin. Myöskään muut olosuhteiden muutokset, jotka johtuvat pandemiasta ja ovat luonteeltaan poikkeuksellisia ja tilapäisiä, eivät muodosta yhteisölle kiinteää toimipaikkaa Suomeen. Esimerkiksi rakennustyömaaurakan keskeytyessä tilapäisesti urakan keston laskenta ei kuitenkaan keskeydy, vaikka se vaikuttaakin kokonaiskestoan.<sup>163</sup>

### 3.2.2 Liiketoiminta

TVL 9.3 §:ssä mainitaan, että ulkomainen yhteisö on verovelvollinen kaikista kiinteään toimipaikkaan kuuluvista tuloista, mikäli sille muodostuu Suomeen kiinteä toimipaikka. Samassa yhteydessä todetaan, että kiinteällä toimipaikalla on oltava liityntä *elinkeinotoiminnan harjoittamiseen*, minkä voidaan katsoa olevan kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytys<sup>164</sup>. Kiinteän toimipaikan palvellessa muuta tarkoitusta kuin elinkeinotoiminnan harjoittamista Suomella ei ole pääasiassa oikeuttaa verottaa yhtiöön saamaa tuloa. Mikäli kyseessä on verosopimukseton tilanne, kyseeseen voi kuitenkin tulla tulojen verottaminen lähdevaltioperiaatteen nojalla.<sup>165</sup> Myös OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 1 kappaleessa on tuotu esiin liiketoiminnan harjoittamisen merkitys kiinteän toimipaikan muodostumisessa. Sen mukaan kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytyksenä on, että yritys harjoittaa toimintaansa kiinteästä liikepaikasta käsin joko kokonaan tai osittain.

---

<sup>163</sup> Verohallinto 2021e: Kannanotto: Kotitoimisto, Epäitsenäinen edustaja, Kiinteät toimipaikat; OECD 2021a: 3, 7.

<sup>164</sup> Ks. Helminen 2005: 126.

<sup>165</sup> Helminen 2005: 114, 126. Ks. tutkielmasta luku 3.3, jossa käsitellään tarkemmin verosopimuksettomien ja verosopimuksellisten tilanteiden eroja kiinteän toimipaikan muodostumisessa.

Liiketoiminnan käsitettä ei ole määritelty Suomen sisäisessä verolainsäädännössä, mikä vuoksi liiketoiminnan käsitteelle on haettava tukea elinkeinoverolaista<sup>166</sup>. Kuten aiemmin on tuotu ilmi, EVL 1.1 §:n mukaan elinkeinotoiminnaksi katsotaan liike- ja ammattitoiminta. Sen sijaan OECD:n malliverosopimuksen 3 artiklan 1 kappaleen h kohdan mukaan liiketoiminnan on katsottu käsittävän vapaan ammatin lisäksi muun itsenäiseksi toiminnaksi luokiteltavan toiminnan harjoittamisen. Muun muassa valmistuksen, myynnin ja palveluiden tarjoamisen katsotaan kuuluvan tällaiseen toimintaan. Vaikka liiketoiminnan käsite on määritelty malliverosopimuksessa, määritelmä on jätetty pois<sup>167</sup> useista Suomen neuvottelemista verosopimuksista. Tämän vuoksi mahdollisissa kiinteän toimipaikan muodostumista koskevissa tilanteissa yhtiön harjoittamaa toimintaa arvioidaan mahdollisen kiinteän toimipaikan sijaintivaltion lainsäädännön mukaan.<sup>168</sup>

Jotta voidaan arvioida, milloin yhtiö harjoittaa liiketoimintaa, on tutustuttava tyypillisiin liiketoiminnan tunnusmerkkeihin. Yleisesti ottaen liiketoiminnaksi katsotaan toiminta, jonka tavoitteena on tuottaa yhtiölle voittoa. Lisäksi liiketoiminnan kriteereihin kuuluu itsenäinen ja suunnitelmallinen toiminta, johon liittyy yleensä liiketoiminnalle tyypillinen riski. Sen sijaan ammattitoiminnaksi katsotaan liiketoimintaa pienimuotoisempi toiminta, jossa ammattitaidon merkitys korostuu. Ammattitoiminta eroaa liiketoiminnasta myös siinä määrin, että siihen ei yleensä sisälly samanlaista riskiä kuin liiketoiminnan harjoittamiseen.<sup>169</sup> Liiketoiminnan käsitettä on tulkittava kiinteän toimipaikan muodostumisen suhteen laaja-alaisesti. Esimerkiksi kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytyksenä ei ole, että toiminnasta syntyisi tosiasiaassa voittoa, kunhan voitontavoittelutarkoitus täyttyy.<sup>170</sup>

---

<sup>166</sup> Helminen 2005: 116.

<sup>167</sup> Kun on kyse OECD:n malliverosopimukseen pohjautuvista verosopimuksista, niissä ilmenevien liiketoiminnan käsitteiden voidaan kuitenkin katsoa kattavan EVL 1.1 §:ssä mainitun liike- ja ammattitoiminnan. Helminen 2005: 116.

<sup>168</sup> Helminen 2005: 116.

<sup>169</sup> Andersson & Penttilä 2014: 19–20, 22.

<sup>170</sup> Helminen 2005: 116.

Jotta toiminta katsottaisiin liiketoiminnaksi, sitä tulisi myös harjoittaa säännöllisesti. Kiinteän toimipaikan muodostumista ei kuitenkaan estä se, vaikka liiketoimintaa ei harjoitettaisiinkaan jatkuvasti tai yhtäjaksoisesti.<sup>171</sup> Toiminnan harjoittamisen kestolla ei siis periaatteessa ole merkitystä, mutta toiminnan on oltava jatkuvaa. Se voi olla joko pitkä- tai lyhytaikaista toimintaa, kunhan voitontavoittelukriteeri täyttyy.<sup>172</sup> Tämän perusteella säännöllisyyden kriteeri voi täytyä, vaikka harjoitettaisiin kausiluontoista liiketoimintaa<sup>173</sup>. On otettava huomioon myös, että liiketoiminnan on yleensä kohdistuttava rajoittamattomaan henkilökuntaan. Sen sijaan toiminnan suuntautuessa rajattuun henkilökuntaan on varmistuttava siitä, että joukko on tarpeeksi laaja, jotta liiketoiminnalle asetetut kriteerit täyttyvät.<sup>174</sup> Pelkästään palvelujen tai hyödykkeiden myyntiä Suomeen ei itsessään katsota liiketoiminnan harjoittamiseksi tilanteissa, joissa ulkomaisella yhtiöllä ei ole muita siteitä Suomeen<sup>175</sup>. Näin ollen valtiolle ei yleensä muodostu verotusoikeutta vientitoiminnan perusteella<sup>176</sup>.

Kun arvioidaan, harjoittaako yhtiö liiketoimintaa, on olennaista ottaa huomioon myös henkilökuntaan liittyvät seikat. Työntekijöitä tarvitaan yleensä liiketoiminnan harjoittamisessa, joten työntekijöiden olemassaololla voi olla merkitystä arvioitaessa kiinteän toimipaikan muodostumista. Merkitystä ei anneta sille, ovatko työntekijät virallisesti työsuhhteessa yhtiöön vaiko eivät. Sen sijaan painoarvoa annetaan tehtävien tosiasialliselle hoitamiselle.<sup>177</sup> Aina edes henkilöiden läsnäoloa valtiossa ei vaadita, vaan esimerkiksi tietokonepalvelimen käyttöoikeuden saatetaan katsoa täyttävän läsnäolovaatimuksen<sup>178</sup>.

---

<sup>171</sup> Helminen 2005: 115–116.

<sup>172</sup> Andersson & Penttilä 2014: 19–20, 22.

<sup>173</sup> Helminen 2005: 116.

<sup>174</sup> Andersson & Penttilä 2014: 19–20.

<sup>175</sup> Suurnäkki 1994: 18. Ks. KHO 1986-B-II-501, jossa ulkomainen yhtiö sai suomalaiselta yhtiöltä vuokratuloja lentokoneen leasing-vuokrauksesta. Vuokratulojen ei katsottu olevan Suomessa harjoitetusta liikkeestä saatua tuloa.

<sup>176</sup> Isomaa 2020: 558.

<sup>177</sup> Helminen 2005: 116. Kuten sivulla 34 on mainittu, aina kiinteän toimipaikan muodostuminen ei edellytä, että yhteisöllä olisi työntekijöitä kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa.

<sup>178</sup> Helminen 2005: 116; Skaar 2000: 190.



Vaikka digitaalinen liiketoiminta on monilta osin erilaista kuin tavanomainen fyysisiä elementtejä sisältävä liiketoiminta, se kuitenkin kattaa liiketoiminnalta vaaditut kriteerit, kuten voitontavoittelutarkoituksen, suunnitelmallisuuden ja riskin. Digitaaliseen liiketoimintaan sisältyy tiettyjä ominaispiirteitä, jotka eroavat perinteisestä liiketoiminnasta, mutta toistaiseksi vielä mikään digitaaliseen liiketoimintaan erikoistunut yritys ei kuitenkaan voi toimia täysin ilman työvoimaa. Digitalisaatio ei kuitenkaan vaikuta ainoastaan digitaalisiin yrityksiin. Vaan myös perinteiset yritykset, kuten rakennus- ja kuljetusalan, kaivos- ja konepajateollisuuden sekä maatalouden ja rahoitussektorin yritykset, soveltavat digitaaliteknologiaa liiketoiminnassaan.<sup>179</sup> Tällaiset yritykset kuitenkin eroavat digitaalisista yrityksistä siinä mielessä, että digitaaliteknologian hyödyntämisestä huolimatta yrityksille muodostuu yleensä kiinteä toimipaikka, koska liiketoiminta itsessään sisältää monia fyysisiä elementtejä.

### 3.2.3 Avustava ja valmisteleva toiminta

Pelkästään tieto siitä, että yhteisöllä on toisessa valtiossa liikepaikka, jonka välityksellä se harjoittaa liiketoimintaansa, ei riitä arvioitaessa kiinteän toimipaikan muodostumista. Kiinteän toimipaikan muodostumista arvioitaessa on punnittava myös harjoitetun toiminnan luonnetta. Noin 60 vuotta sitten ulkomaisen yhteisön Suomessa harjoittamia toimintoja ei katsottu liiketoiminnan harjoittamiseksi, mikäli toiminnot liittyivät pääasiassa esimerkiksi informaation jakamiseen, neuvonantoon tai laadunvalvontaan. Toimintaa ei katsottu liiketoiminnaksi, vaikka yhteisö olisi maksanut toimistoonsa liittyvät kulut, jos ulkomaisella yhteisöllä ei kuitenkaan ollut Suomesta saatua tuloja.<sup>180</sup> Näin ollen voidaan todeta, että mikäli yhteisö harjoittaa liikepaikassaan pääasiassa edellä mainittua toimintaa, yhtiön harjoittamaa toimintaa ei katsota liiketoiminnaksi<sup>181</sup>. Mikäli yhtiö harjoittaa Suomessa myös myyntiä, ja toiminnoilla on selvä yhteys Suomessa harjoitettuun myyntiin, tällainen toiminta voidaan kuitenkin katsoa liiketoiminnaksi. Yhtiön eri

---

<sup>179</sup> Petruzzi & Buriak 2018: 6.

<sup>180</sup> Suurnäkki 1994: 17.

<sup>181</sup> Ks. tutkielmasta keskusverolautakunnan ratkaisu KVL 2001/12 s. 31–32. Suurnäkki 1994: 17.

osien voidaan katsoa yleensä liittyvän joko suorasti tai epäsuorasti yhtiön harjoittamaan liiketoimintaan.<sup>182</sup>

OECD:n malliverosopimuksen kiinteän toimipaikan määritelmää käsiteltäessä yhtenä poikkeuksena kiinteän toimipaikan muodostumisessa mainittiin toiminnan avustava ja valmisteleva luonne. Muun muassa edellä mainitut esimerkit yhtiön harjoittamasta informaation jakamisesta, neuvonannosta ja laadunvalvonnasta ovat luonteeltaan avustavaa ja valmistelevaa toimintaa. OECD:n malliverosopimuksen kiinteän toimipaikan käsitettä koskevan 5 artiklan 4 kappaleen e kohdan mukaan yhtiölle ei muodostu kiinteää toimipaikkaa, mikäli liikepaikkaa pidetään vain sellaisen toiminnan harjoittamiseksi, jonka voidaan katsoa olevan luonteeltaan avustavaa tai valmistelevaa. OECD:n malliverosopimuksessa ei kuitenkaan määritellä tarkemmin, millaiset toiminnot katsotaan luonteeltaan avustaviksi tai valmisteleviksi. Sen sijaan esimerkit tilanteista, jotka voidaan katsoa avustavaksi ja valmisteleviksi toiminnoiksi, on sisällytetty OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin<sup>183</sup>.

Toisinaan saattaa olla vaikeaa erottaa luonteeltaan avustavat tai valmistelevat toiminnot sellaisista, joiden ei katsota täyttävän avustavien ja valmistelevien toimintojen kriteerejä<sup>184</sup>. Kun arvioidaan tekijöitä, jotka voisivat kumota kiinteän toimipaikan muodostumisen avustavan tai valmistelevan luonteensa vuoksi, on arvioinnissa käytettävä tapauskohtaista harkintaa. Avustavana ja valmistelevana toimintana on pidetty muun muassa mainostamista, tietojen keräämistä, tiedostustoimiston pitämistä ja tieteellisen tutkimuksen harjoittamista. Mikäli Suomessa harjoitetut toiminnot ovat selvästi osa pääliikkeen ydinliiketoimintaa, saattaa yhtiölle muodostua Suomeen kiinteä toimipaikka.<sup>185</sup> Mikäli harjoitettu toiminta vaatii paljon resursseja, kuten työntekijöitä tai suuren osan yrityksen varoista, sitä ei todennäköisesti katsota luonteeltaan avustavaksi<sup>186</sup>

---

<sup>182</sup> Suurnäkki 1994: 17–18.

<sup>183</sup> Ks. OECD 2017: Commentary on Article 5.

<sup>184</sup> OECD 2017: 132.

<sup>185</sup> Verohallinto 2021c: Kiinteä toimipaikka tuloverotuksessa: Valmistelevat ja avustavat toiminnot; OECD 2017: 133.

<sup>186</sup> OECD 2017: 133.

Jos esimerkiksi yrityksen ydinliiketoiminta rakentuu tietojen keräämisen ympärille, OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 4 kappaleen e kohdan poikkeus ei sovellu, sillä ratkaisevaa on se, onko harjoitettu toiminta merkittävä osa yrityksen ydinliiketoimintaa. Mikäli harjoitettu toiminta on yhteneväistä koko yrityksen toiminnan kanssa, sen ei voida katsoa olevan luonteeltaan avustavaa tai valmistelevaa.<sup>187</sup> Myöskään myynnin jälkeisten toimintojen, kuten esimerkiksi takuukorjauksen ja varaosien toimittamisen, ei ole yleensä katsottu olevan luonteeltaan avustavaa tai valmistelevaa toimintaa<sup>188</sup>. Luonteeltaan valmistelevana toimintana voidaan pitää kuitenkin lyhytaikaista toimintaa, joka suoritetaan ennen ydinliiketoimintojen suorittamista. Esimerkiksi tilanteessa, jossa yritys kouluttaa työntekijöitään tietyssä paikassa ennen heidän määräämistään töihin muihin valtioihin, voidaan katsoa, että tietyssä paikassa järjestetty koulutus on luonteeltaan valmistelevaa toimintaa.<sup>189</sup>

Kuten edellä on mainittu, asiakkaille tapahtuvan tiedotuksen ei ole yleensä katsottu muodostavan yhteisölle kiinteää toimipaikkaa avustavan ja valmistelevan luonteen vuoksi. Sen sijaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1974-B-II-506 päädyttiin päinvastaiseen lopputulokseen. Ratkaisussa ruotsalainen yhtiö oli aikeissa perustaa Suomeen konttorin, jossa olisi työskennellyt kaksi työntekijää: myynti-insinööri ja sihteeri. Harjoitettu toiminta olisi ollut asiakkaisiin kohdistuvaa tiedottamista. Toimiston henkilökunnalla ei olisi ollut oikeutta tehdä kauppvoja tai ostaa ja myydä tavaroita taikka hoitaa hallinnollisia asioita, kuten laskutusta tai kirjanpitoa. KHO katsoi kuitenkin, että konttori muodostaisi yhtiölle verosopimuksessa tarkoitetun kiinteän toimipaikan Suomeen. Vaikka kiinteän toimipaikan muodostumisen kriteerit täyttyvät liikepaikan ja liiketoiminnan harjoittamisen osalta, ratkaisussa on mielenkiintoista se, ettei toiminnan luonteen katsottu kumoavan kiinteän toimipaikan syntymistä.

---

<sup>187</sup> OECD 2017: 133, 137.

<sup>188</sup> Verohallinto 2021c: Kiinteä toimipaikka tuloverotuksessa: Valmistelevat ja avustavat toiminnot.

<sup>189</sup> OECD 2017: 133.

Useammassa ratkaisussa on pohdittu myös myyntiin liittyvien toimintojen luonnetta. Muun muassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2021:171<sup>190</sup> jouduttiin arvioimaan harjoitetun liiketoiminnan luonnetta tilanteessa, jossa oli ratkaistavana, muodostuuko ruotsalaiselle lääkealan konserniyhtiölle Suomeen kiinteä toimipaikka. Konserniyhtiön toiminta kattoi muun muassa tuotteiden myynnin ja markkinoinnin Pohjoismaiden alueella. Yhtiöllä oli muutama työntekijä Suomessa, jotka työskentelivät kotoa käsin, sillä yhtiöllä ei ollut toimitiloja Suomessa. Työntekijöiden tehtäviin kuului yhtiön tuotteiden esitteleminen lääkäreille ja muille alan asiantuntijoille. He eivät tehneet oikeustoimia yhtiön nimissä, vastaanottaneet tilauksia, neuvotelleet myyntihinnoista taikka muista ehdoista.

Hallinto-oikeus katsoi, että Ruotsin pääliikkeen ydinliiketoiminta kattoi tuotekehityksen ja asiakaspalvelun. Lisäksi pääliikkeen tehtäviin kuului tuotteisiin liittyvien tarjouksien hoitaminen, lääkkeellisen tiedon jakaminen ja myynti sekä markkinointi Pohjoismaissa. Pääliikkeen tehtävänä oli siis myös myynninedistämis- ja myyntitoiminta. Liiketoiminnan luonnetta arvioitaessa on otettava huomioon pääliikkeen toiminta. Hallinto-oikeus katsoi, että työntekijöiden tehtävät olivat liittyneet olennaisesti Ruotsin pääliikkeen ydinliiketoimintaan kuuluviin myynti- ja markkinointitoimiin. Mikäli harjoitettu toiminta on merkittävä osa yhtiön ydinliiketoimintaa, se ei OECD:n ohjeet huomioon ottaen ole luonteeltaan avustavaa<sup>191</sup>. Vaikka toiminta olisi luonteeltaan avustavaa, se voi muodostaa yhtiölle kiinteän toimipaikan tapauksissa, joissa koko yhtiön liiketoiminta perustuu samanlaiselle toiminnalle<sup>192</sup>. Ratkaisussaan hallinto-oikeus katsoi, että ottaen huomioon työntekijöiden harjoittamat tehtävät, jotka liittyivät myynninedistämiseen ja myyntiin ja siten koko yhtiön ydinliiketoimintaan, yhtiölle muodostuu kiinteä toimipaikka Suomeen.

Sen sijaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa päädyttiin erilaiseen lopputulemaan. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun mukaan yhtiön harjoittama toiminta ei

---

<sup>190</sup> Ks. myös KVL 2001/68 s. 50.

<sup>191</sup> OECD 2017: 133, 137.

<sup>192</sup> PwC 2021a.

ollut merkittävä ja olennainen osa koko yrityksen toimintaa, joten kyse ei voinut olla muusta kuin avustavasta toiminnasta. Näin ollen KHO:n mukaan kiinteää toimipaikkaa ei katsottu muodostuvan. Ratkaisua perusteltiin sillä, ettei työntekijöiden harjoittamien työtehtävien, johon kuului tuotteiden esittelemisen, voitu katsoa olevan yhtiön ydinliiketoimintaa. Kyse oli KHO:n mukaan pikemminkin tuotteiden tunnettavuuden levittämisestä. Ratkaisussa painotettiin sitä, mikä on eri toimintojen suhde toisiinsa: ovatko ne osa samaa toimintoa vai avustavatko kyseessä olevat toiminnot jotakin toista toimintoa<sup>193</sup>.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua voidaan myös kritisoida. Avustavan toiminnan tarkoituksena on tukea yrityksen ydinliiketoimintaa, jolloin harjoitettu toiminta ei kuitenkaan vastaa yhtiön ydinliiketoimintaa<sup>194</sup>. KHO perusteli ratkaisuaan muun muassa sillä seikalla, että pääliikkeen ydinliiketoimintaa ei ollut tuotteiden esittely, eikä esittelystä kertynyt suoria tuloja yhtiölle. Tuotteiden esittelemisen voidaan kuitenkin katsoa liittyvän olennaisesti pääliikkeen harjoittamaan myynti- ja markkinointitoimintaan, sillä voittoa tavoittelevat yhteisöt esittelevät tuotteitaan monesti lisätäkseen tuotteidensa myyntiä ja kerryttääkseen voittoja. Tuote-esittelyjen voidaankin katsoa olevan yksi vaihe yrityksen myyntiprosessissa<sup>195</sup>. Koska tuote-esittelyjen voidaan katsoa olevan olennainen osa myyntiprosessia, tällöin myös yhtiön Suomessa harjoittaman toiminnan voidaan katsoa olevan olennainen osa yhtiön ydinliiketoimintaa palvelevaa toimintaa.

Myös eräässä toisessa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1991/4893<sup>196</sup> käsiteltiin myyntiin liittyvien tehtävien luonnetta. Tässä tapauksessa korkein hallinto-oikeus päätyi kuitenkin toisenlaiseen ratkaisuun kuin tapauksessa KHO 2021:171. Ratkaisussa oli kyse tanskalaisesta yhtiöstä, jonka toimintaan kuului emoyhtiön kehittämien tietokoneohjelmien markkinointi. Yhtiöllä oli Suomessa konttoritila ja kaksi työn-

---

<sup>193</sup> PwC 2021a.

<sup>194</sup> OECD 2017: 133, 137.

<sup>195</sup> Ks. Moncrief & Marshall 2005: 16–17.

<sup>196</sup> Ks. myös KVL 1997/206, jossa tanskalaisella yhtiöllä oli Suomessa työntekijöitä, joiden harjoittaman myyntityön ei katsottu olevan pelkästään avustavaa ja valmistelevaa toimintaa, minkä perusteella yhtiölle muodostui kiinteä toimipaikka Suomeen.

tekijää. Työntekijät saivat tekemästään työstä kiinteän korvauksen, jonka ohella heille maksettiin myös provisiopalkkaa<sup>197</sup>. Työntekijöiden työnkuva sisälsi muun muassa tuotteiden myynnin valmistelemiseen ja edistämiseen liittyviä tehtäviä. Hallintoasiat sekä sopimusten ja muiden asiakirjojen allekirjoitukset hoidettiin Tanskan konttorissa.

Kun tapauksessa otettiin huomioon työntekijöiden harjoittamien tehtävien luonne sekä se seikka, että yhtiön toimintaan kuului myös tilausten vastaanotto, Suomessa sijaitsevan konttorin katsottiin muodostavan yhteisölle kiinteän toimipaikan Suomeen. Kyseessä ei siis ollut ainoastaan neuvonta- tai valvontakonttori, eikä toiminta ollut luonteeltaan pelkästään avustavaa tai valmistelevaa. Muun muassa nämä seikat puolsivat kiinteän toimipaikan muodostumista. KHO:n ratkaisussa työntekijät tekivät myyntityötä ja saivat provisiioon perustuvaa korvausta työstään, minkä voidaan katsoa tukevan ajatusta siitä, ettei heidän harjoittamansa toiminta ollut luonteeltaan pelkästään avustavaa tai valmistelevaa, vaan pääliikkeen ydinliiketoimintaa palvelevaa työtä.

Digitalisaation myötä liiketoiminnan harjoittamisen tavat ovat muuttuneet ja liiketoimintamallien määrä on moninaistunut. Muuttuneet liiketoimintamallit ovat herättäneet kysymyksiä myös sen suhteen, voidaanko joitakin aiemmissa liiketoimintamalleissa valmisteleviksi tai avustaviksi katsottuja toimintoja pitää yhä merkittävämpinä digitaalisen liiketoiminnan osina. Esimerkiksi verkkokauppaa pitävän yrityksen liiketoimintamallin kannalta olennaista on läheinen sijainti asiakkaisiin nähden ja tavaroiden nopea kuljetus asiakkaille, jolloin paikallisen varaston ylläpitämisen voitaisiin katsoa olevan osa ydinliiketoimintaa. Toinen esimerkki voisi liittyä treidausta harjoittavaan yhtiöön, jonka menestys riippuu vahvasti nopeudesta kilpailijoihin nähden. Tilanteessa, jossa tietokonepalvelin on sijoitettava lähelle relevanttia vaihtokohdetta, saattaa herätä kysymyksiä siitä, voidaanko esimerkiksi kyseisen tietokonepalvelimen suorittamia automatisoituja prosesseja pitää pelkästään avustavina ja valmistelevina toimintoina?<sup>198</sup>

---

<sup>197</sup> Provisiopalkka rinnastetaan yleensä myyntityöhön, jolloin se liittyy tavallisesti käytössä olevaan palkkausjärjestelmään. Useimmiten provisio katsotaan muuttuvaksi palkanosaksi, joka kertyy tehdyn myynnin perusteella. Ks. Myynnin & Markkinoinnin Ammattilaiset n.d.

<sup>198</sup> OECD 2015a: 102.

### 3.2.4 Johtopaikka

Kiinteä toimipaikka saattaa muodostua myös, jos yrityksellä on liikkeen johtopaikka muussa kuin asuinvaltiossaan<sup>199</sup>. Tämä ilmenee TVL 13 a §:stä ja OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 2 kappaleen a kohdasta. Tällöin yhtiö on TVL 9.1 §:n 2 kohdan ja TVL 13 a §:n perusteella liikkeen johtopaikan sijaintivaltiossa rajoitetusti verovelvollinen. Ulkomainen yhteisö saattaa kuitenkin olla liikkeen johtopaikan sijaintivaltiossa myös yleisesti verovelvollinen, jos kyseessä on tosiasiallinen johtopaikka<sup>200</sup>. Ennen vuonna 2021 voimaan tullutta tuloverolain muutosta<sup>201</sup> ulkomaisella yhteisöllä saattoi olla Suomessa johtopaikka ilman, että siitä seurasi yleinen verovelvollisuus Suomessa. Tällöin johtopaikka saattoi muodostaa yhtiölle ainoastaan kiinteän toimipaikan ja rajoitetun verovelvollisuuden Suomeen.<sup>202</sup> Lakimuutos vaikutti tilanteeseen, sillä nykyään tosiasiallinen johtopaikka aiheuttaa sen, että ulkomainen yhteisö on tosiasiallisen johtopaikan nojalla Suomessa yleisesti verovelvollinen<sup>203</sup>. On kuitenkin tehtävä ero kiinteän toimipaikan määritelmään lukeutuvan johtopaikan ja tuloverolain 9.1 §:n 1 kohdassa mainitun tosiasiallisen johtopaikan välille, sillä yhtiöllä voi olla monta johtopaikkaan perustuva kiinteää toimipaikkaa, mutta tosiallisia johtopaikkoja ei voi olla useita<sup>204</sup>.

Tuloverolain 9.1 §:n 1 kohdassa mainitaan, että ulkomailla perustettu tai rekisteröity yhteisö, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, on velvollinen suorittamaan veroa tuloistaan, ja se on Suomessa yleisesti verovelvollinen. Muutos on vaikuttanut valtioiden väliseen verotusoikeuteen, sillä valtiolla, jossa ulkomaisen yhteisön tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee, on oikeus verottaa yhteisön tuloja kokonaisuudessaan. Tilanne voi olla myös päinvastainen tilanteessa, jossa yhtiö on rekisteröity Suomessa, ja sillä on tosiasiallinen johtopaikka ulkomailla. Tällöin Suomella saattaa olla

---

<sup>199</sup> Malmgrén 2008: 15. Ks. KHO 1999:25 s. 48–49.

<sup>200</sup> Helminen 2001/2022a: 6. Yritystoiminnan muodot ja liiketulon verotus, Kiinteä toimipaikka, Kiinteän toimipaikan käsite, Johtopaikka, Merkitys.

<sup>201</sup> Ks. HE 136/2020.

<sup>202</sup> Helminen 2016: 187; Verohallinto 2021d: Tiivistelmä.

<sup>203</sup> Verohallinto 2021d: Tiivistelmä.

<sup>204</sup> HE 136/2020: 15.

mahdollisuus verottaa yhteisön tuloja Suomessa vain mahdollisen kiinteän toimipaikan osalta, joka on syntynyt muiden tekijöiden kuin johtopaikan perusteella.<sup>205</sup>

Kiinteän toimipaikan muodostumista arvioitaessa on siis selvítettävä, onko kyseessä liikkeen johtopaikka vai tosiasiallinen johtopaikka. Sillä on merkitystä sen suhteen, mille valtiolle muodostuu verotusoikeus mistäkin tulosta. Tuloverolain 9.8 §:n mukaan yhteisölle muodostuu tosiasiallinen johtopaikka valtioon, mikäli ulkomaisen yhteisön hallitus tai muu vastaava päätöksentekoeelin tekee kyseisessä valtiossa merkittävimmät päätökset, jotka liittyvät yhteisön päivittäiseen ja ylimpään johtamiseen. Arvioitaessa tosiasiallisen johtopaikan sijaintia on TVL 9.8 §:n nojalla otettava huomioon myös muut sellaiset olosuhteet, jotka liittyvät yhteisön organisointiin tai liiketoimintaan. Muu kuin tosiasiallinen johtopaikka voi sen sijaan muodostaa yhtiölle kiinteän toimipaikan johtopaikan sijaintivaltioon. Yleensä tällaisessa johtopaikassa johdetaan päättämällä joko koko yrityksen tai sen toimipisteiden asioista. Kiinteän toimipaikan muodostava johtopaikka saattaa syntyä yritykselle esimerkiksi tilanteessa, jossa paikallisessa asianajotoimistossa on henkilö, joka työskentelee prokuran nojalla ja on täten oikeutettu tekemään esimerkiksi veroparatiisiyhtiön osalta päätöksiä, joilla on vaikutuksia liiketoimintaan.<sup>206</sup>

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1999:25<sup>207</sup> oli kysymys konserniyhtiöstä X, joka oli rekisteröity Caymansaarilla. X:n katsottiin olevan Suomessa rajoitetusti verovelvollinen liiketoimintaa harjoittava yhtiö, sillä se harjoitti alusten vuokraamista bareboat charter -sopimuksilla suomalaiselle emoyhtiölleen. Emoyhtiö jälleenvuokrasi aluksia tytäryhtiöilleen. Vaikka X oli rekisteröity Caymansaarilla, sillä ei ollut siellä toimijoita tai henkilökuntaa eikä näin ollen maksettavia palkkojakaan. X:n osoite oli kirjattu lakiasioita Caymansaarilla hoitavan yrityksen nimiin, jonka johdossa oli toiminut B. B oli hoitanut tehtäviään myös X:n asianhoitajasihteerinä, ja palveluista oli maksettu kor-

---

<sup>205</sup> Helminen 2016: 187; Helminen 2001/2022a: 6. Yritystoiminnan muodot ja liike-tulon verotus, Kiinteä toimipaikka, Kiinteän toimipaikan käsite, Johtopaikka, Merkitys & Johtopaikan sijainti.

<sup>206</sup> Helminen 2001/2022a: 6. Yritystoiminnan muodot ja liike-tulon verotus, Kiinteä toimipaikka, Kiinteän toimipaikan käsite, Johtopaikka.

<sup>207</sup> Ks. myös KKO 2017:98. Tapauksessa oli rikosten ohella ratkaistavana, muodostivatko harjoitetut johtotoimet Suomeen kiinteän toimipaikan.



vausta. B ei kuitenkaan ollut osallistunut X:n hallituksen työskentelyyn. Sen sijaan X:n hallituksen muut jäsenet olivat Suomessa asuvia suomalaisia, jotka joko edustivat emoyhtiötä tai työskentelivät sen palveluksessa.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhtiön hallitus sijaitsi Suomessa, ja sille oli kuulunut emoyhtiön ohella myös X:n operatiivinen johtaminen ja juoksevan hallinnon hoitamiseen liittyvät tehtävät. Tämä päätös perustui siihen, että hallitus teki X:n liiketoimintaa koskevat päätökset Helsingissä, minkä lisäksi yhtiön toiminta oli tapahtunut Suomessa emoyhtiön henkilökuntaa ja toimitiloja hyödyntämällä. Suomessa vastattiin myös yhteisön kirjanpidosta ja tilintarkastuksesta. Näin ollen katsottiin, että yhtiölle oli muodostunut Suomeen kiinteä toimipaikka, koska täällä oli ryhdytty erityisiin järjestelyihin. Ratkaisussa viitattiin verotuslain (VerL 482/1958) 60 §:ään, joka vastaa nykyään tuloverolain 13 a §:ää<sup>208</sup>. Suomen ja Caymansaarten välillä ei ole solmittu verosopimusta, minkä vuoksi tapauksessa sovellettiin Suomen sisäistä lainsäädäntöä.

### 3.2.5 Edustaja

Jo aiemmin on huomattu, että kiinteän toimipaikan käsitteellä ei viitata pelkästään merkittävään fyysiseen läsnäoloon toisessa valtiossa, sillä ulkomainen yritys voi harjoittaa liiketoimintaa toisessa valtiossa myös edustajan välityksellä. Digitalisaatio on kuitenkin mahdollistanut yrityksille vieraassa valtiossa toimimisen ja talouteen osallistumisen myös ilman kiinteän toimipaikan muodostumisen edellytyksenä olevaa merkittävää fyysistä läsnäoloa tai edustajaa. Nykyään on mahdollista olla osana toisen valtion taloutta käymällä kauppaa asiakkaiden kanssa internetin välityksellä.<sup>209</sup>

Kiinteä toimipaikka voi siis muodostua ulkomaiselle yhteisölle myös silloin, jos sillä on käytössään toisessa valtiossa edustaja, jonka ei katsota olevan itsenäinen ja jolla on oikeus tehdä sopimuksia yrityksen nimissä. Hänen on myös käytettävä tätä oikeuttaan

---

<sup>208</sup> Nykänen & Nieminen 2021: 129.

<sup>209</sup> OECD 2015b: 13.

säännöllisesti.<sup>210</sup> Tämä käy ilmi OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 5 kappaleesta, jonka mukaan epäitsenäinen edustaja (dependent agent), jonka toimenkuvaan kuuluu työskenteleminen yrityksen puolesta, sopimusten tekeminen yrityksen nimissä ja valtuuden käyttäminen sopimusvaltiossa, voi muodostaa yhteisölle kiinteään toimipaikan sopimusvaltioon, jossa epäitsenäinen edustaja harjoittaa toimintaansa. OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 5 kappaleessa mainitaan myös, että mikäli edustaja harjoittaa sellaista toimintaa, joka ei muutoinkaan muodostaisi yritykselle kiinteää toimipaikkaa, yhtiölle ei muodostu kiinteää toimipaikkaa. Tällaista toimintaa on esimerkiksi avustava tai valmisteleva toiminta.

Esimerkiksi keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa KVL 2001/68 kiinteää toimipaikkaa ei muodostunut avustavien ja valmistelevien toimintojen vuoksi. Ratkaisussa oli kyseessä ruotsalainen yhtiö, joka harjoitti toimintaa Pohjoismaiden alueella. Yhtiön liiketoimintaan kuului verkon välityksellä tapahtuva kuvien myynti ja vuokraus. Kuvia pystyi etsimään ja poimimaan omalle tietokoneelle sekä katselemaan internetissä. Asiakkaan halutessa ne voitiin toimittaa myös CD-levykkeellä asiakkaalle. Yhtiöllä ei ollut toimistoa, varastoa tai palvelinta Suomessa. Sen sijaan sillä oli kaksi edustajaa, joiden työtehtävät olivat valmistelevia ja avustavia. Työtehtävien luonne huomioon ottaen yritykselle ei muodostunut kiinteää toimipaikkaa.

### 3.3 Verotusoikeuden määräytyminen valtioiden välillä

Ulkomaisen yhteisön yleisestä ja rajoitetusta verovelvollisuudesta säädetään tuloverolain 9 §:ssä. Tuloverolain 9.1 §:n 1 kohdan mukaan muun muassa kotimaiset yhteisöt<sup>211</sup> ja ulkomailla perustetut tai rekisteröidyt yhteisöt, joiden tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, ovat verovelvollisia Suomesta ja muualta saatujen tulojen osalta. Tätä sanotaan *yleiseksi verovelvollisuudeksi*. Yleisesti verovelvolliset ovat siis tulovero-

---

<sup>210</sup> Verohallinto 2015: 146–147.

<sup>211</sup> Kotimaisina yhteisöinä pidetään Suomessa rekisteröityjä yhteisöjä, vaikka käsitettä ei ole määritelty laissa. Verohallinto 2015: 15.

lain mukaan velvollisia suorittamaan veroa maailmanlaajuisista tuloistaan<sup>212</sup>. Jos ulkomaisella yhteisöllä ei kuitenkaan ole Suomessa tosiasiallista johtopaikkaa, se on velvollinen TVL 9.1 §:n 2 kohdan mukaan suorittamaan veroa vain Suomesta saadun tulon osalta. Tällöin kyseessä on *rajoitettu verovelvollisuus*. Näin ollen ulkomaista yhtiötä voidaan verottaa kaikista sen Suomessa saamista tuloista, mikäli valtioiden välillä ei ole neuvoteltu verosopimusta ja ellei laissa ole säädetty tulojen verovapaudesta<sup>213</sup>. Jos yhteisö ei täytä kriteerejä, jotka muodostavat yleisen verovelvollisuuden, yhteisö on rajoitetusti verovelvollinen. Ratkaisu siihen, sovelletaanko yhteisöön yleisesti vai rajoitetusti verovelvollista koskevia säännöksiä, etsitään Suomen sisäisestä lainsäädännöstä. Verosopimuksilla ei ole vaikutusta asian ratkaisemisessa.<sup>214</sup>

Rajoitetusti verovelvollinen on siis TVL 9.1 §:n 2 kohdan nojalla velvollinen suorittamaan veroa Suomesta saaduista tuloista. Tuloverolain 10 §:ssä mainitaan esimerkkejä tilanteista, jolloin kyseessä on Suomesta saatu tulo<sup>215</sup>. Suomesta saatua tuloa on TVL 10 §:n 2 kohdan mukaan muun muassa ne tulot, jotka on saatu Suomessa harjoitetusta liikkeestä. Voidaan päätellä, että rajoitetusti verovelvollisen muualta saamat tulot eivät tällöin ole Suomessa verotettavaa tuloa. Tähän sääntöön on kuitenkin olemassa poikkeus, sillä rajoitetusti verovelvollista voidaan verottaa myös muualta saadusta tulosta, jos kyseessä on kiinteään toimipaikkaan kohdistuva tulo. Kiinteän toimipaikan käsitteen voidaan siis katsoa koskevan rajoitetusti verovelvollisia, vaikka TVL:n kiinteän toimipaikan määritelmä ei sisälläkään mainintaa rajoitetusta verovelvollisuudesta.<sup>216</sup>

Verotusmenettelystä annetun lain eli verotusmenettelylain (VML 1558/1995) 83 §:n mukaan Suomessa tulonhankkimistoimintaa harjoittava ulkomainen yhteisö, jolla ei ole Suomessa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa, on velvollinen suorittamaan veroa niistä tuloista, jotka ovat muodostuneet yhteisön Suomessa harjoittamasta toiminnasta. On huomioitava, että verosopimukset kuitenkin yleensä rajoittavat rajoitetusti verovelvollis-

---

<sup>212</sup> Nykänen 2015: 1.

<sup>213</sup> Helminen 2005: 114.

<sup>214</sup> Verohallinto 2015: 13.

<sup>215</sup> Ks. Verohallinto 2015: 13.

<sup>216</sup> Nykänen 2015: 124, 309–310.

sen saaman tulon verotusoikeutta<sup>217</sup>. Verosopimustilanteessa sovelletaan valtioiden välistä verosopimusta, jonka perusteella määritetään muun muassa verotusoikeuden laajuus<sup>218</sup>.

Malliverosopimuksen 7 artiklan 1 kappaleen mukaan yrityksen saamia tuloja verotetaan vain yhtiön asuinvaltiossa, ellei yrityksellä ole toisessa sopimusvaltiossa kiinteää toimipaikkaa. Jos ulkomainen yhtiö harjoittaa Suomessa liiketoimintaa, ja Suomi sekä yhtiön asuinvaltio ovat solmineet keskenään verosopimuksen, Suomella ei siis ole oikeutta verottaa yhtiön Suomesta saamaa liiketuloa, jos toiminnan ei katsota muodostavan tänne kiinteää toimipaikkaa<sup>219</sup>. Jotta verotusoikeus muodostuisi verosopimustilanteessa, kyseessä on oltava verosopimuksen kiinteän toimipaikan käsitteen perusteella muodostuva kiinteä toimipaikka<sup>220</sup>. Sen puuttuessa rajoitetusti verovelvollisen harjoittamasta elinkeinotoiminnasta saadut tulot eivät yleensä ole Suomessa veronalaisia<sup>221</sup>.

Mikäli kyseessä on verosopimukseton tilanne, Suomelle saattaa muodostua oikeus verottaa ulkomaisen yhtiön Suomesta saamaa tuloa, vaikkei sillä olisi Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Jos valtioiden välillä ei ole verosopimusta, kiinteän toimipaikan käsite ei ole kovinkaan merkityksellinen, sillä Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan verotusoikeus voi syntyä verosopimuksettomassa tilanteessa myös ilman kiinteää toimipaikkaa.<sup>222</sup> Verosopimuksettomassa tilanteessa TVL 13 a §:n mukainen kiinteän toimipaikan määritelmä ja TVL 9 §:n 3 momentti kuitenkin laajentavat Suomen verotusoikeutta TVL 9 §:n 1 ja 2 momenttiin nähden, sillä TVL 9.3 §:n nojalla veroa on suoritettava kaikesta kiinteään toimipaikkaan luettavasta tulosta, myös muualta kuin Suomesta saadusta<sup>223</sup>.

---

<sup>217</sup> Ks. Verohallinto 2015: 24.

<sup>218</sup> Helminen 2005: 112.

<sup>219</sup> Ks. KHO 1977-B-II-510. Huom. Suomi on solminut myös sellaisia verosopimuksia joidenkin valtioiden kanssa, jotka antavat verotusoikeuden myös muuhun kuin kiinteään toimipaikkaan luettavaan tuloon sellaisessa valtiossa, jossa yhteisöllä on kiinteä toimipaikka. Edellytyksenä on, että harjoitettu toiminta on samankaltaista kuin kiinteästä toimipaikasta harjoitettu toiminta tai liittyy esimerkiksi samojen tai samankaltaisten tavaroiden myyntiin. Nykänen 2015: 308.

<sup>220</sup> Helminen 2005: 113–114.

<sup>221</sup> Verohallinto 2015: 24.

<sup>222</sup> Helminen 2005: 114, 125. Ks. Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisu HAO 19/0508/3.

<sup>223</sup> Nykänen 2015: 312.

Verotusmenettelylaissa on säännökset koskien yleisesti verovelvollisen verotusmenettelyä. Sen sijaan rajoitetusti verovelvollisen verotusmenettelyä ja tulon verotusta koskevat säännökset ovat lähdeverolaissa ja valtioneuvoston asetuksessa rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisessa eli lähdeveroasetuksessa (LähdeVA 1228/2005).<sup>224</sup> LähdeVL 13.5 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollisen harjoittaessa elinkeinotoimintaa Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta kiinteään toimipaikkaan kohdistuvia tuloja verotetaan niin kuin verotusmenettelylaissa säädetään<sup>225</sup>. LähdeVL 15.3 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollisen yhteisön, joka on harjoittanut liikettä Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta, on suoritettava yhteisön tuloveroa 20 prosenttia. Määritettäessä ja jaettaessa verotettavaa tuloa niiden valtioiden välillä, joissa yhteisön kiinteä toimipaikka ja asuinpaikka sijaitsee, sovelletaan markkinaehtoperiaatetta (arm's length principle)<sup>226</sup>. Markkinaehtoperiaatteen tarkoituksena on pyrkiä estämään hintojen manipulointia ja veronkiertoa<sup>227</sup>. Kiinteän toimipaikan tulot siirtyvät yhteisön asuinvaltion verotettavaksi, jolloin sovellettavaksi tulee myös kaksinkertaista verotusta koskevat menetelmät<sup>228</sup>.

---

<sup>224</sup> Verohallinto 2015: 13–14, 100.

<sup>225</sup> Ks. myös Verohallinto 2015: 101.

<sup>226</sup> Valtioneuvosto 2018: 1 Yleistä; Verohallinto 2021b: 1 Johdanto & 2.1.

<sup>227</sup> Szczepański 2021: 2.

<sup>228</sup> Verohallinto 2015: 197.

## 4 Kiinteä toimipaikka digitaalisessa liiketoiminnassa

### 4.1 Digitaalitalous ja digitaaliset palvelut

Digitaalitalous on syntynyt tieto- ja viestintätekniikan muutosprosessin seurauksena. Se on tehnyt teknologiasta halvempaa, tehokkaampaa ja pitkälle standardisoitunutta. Se on kehittänyt liiketoimintaprosesseja ja edistänyt innovatiivisuutta kaikilla liiketoiminnan alueilla.<sup>229</sup> Digitaalitalous vaikuttaakin yhä vahvemmin yhteiskuntaamme: muovaa toimintatapojamme, kulutustottumuksiamme ja vaikuttaa muun muassa siihen, miten liiketoimintaa harjoitetaan<sup>230</sup>. Se on myös nopeuttanut ja muuttanut maailmanlaajuisten arvoketjujen leviämistä, joihin monikansalliset yritykset ovat yhdistäneet maailmanlaajuisesti toimintojaan. Digitaalitalous on ennen kaikkea mahdollistanut digitaalisen toiminnan synnyn.<sup>231</sup> OECD ei ole määritellyt tarkkaa digitaalisen toiminnan käsitettä, mutta digitaalisia liiketoimintamalleja tutkimalla sen on voitu todeta olevan sähköisesti tapahtuvaa palvelujen ja tavaroiden välittämistä, jossa apuvälineenä hyödynnetään erinäisiä digitaalisia alustoja<sup>232</sup>.

Monet yritykset, niin digitaaliset kuin perinteiset, hyödyntävät digitaalitekniologiaa useissa eri liiketoiminnan vaiheissa, kuten strategian luomisessa, suunnittelussa, tuotannossa, markkinoinnissa ja jakelussa loppuasiakkaille. Yritykset investoivat uusiin laitteistoihin, teknologisiin laitteisiin, ohjelmistoihin ja alustoihin. Myös tekoäly korvaa ihmisiä yhä enemmän toiminnallisissa prosesseissa. Nämä tekijät vaikuttavat liiketoiminnan kulujen vähenemiseen, aineettomien omaisuserien siirtelemisen helppouteen eri lainkäyttöalueiden välillä ja liiketoiminnan laajenemiseen maailmanlaajuisesti. Talouden digitalisoituminen tarjoaa monia mahdollisuuksia yrityksille, sillä sen avulla yritykset voivat nopeuttaa liiketoimintojaan ja luoda läheisemmän suhteen asiakkaidensa

---

<sup>229</sup> OECD 2015a: 11.

<sup>230</sup> Euroopan komissio 2018: 1.

<sup>231</sup> OECD 2015a: 11.

<sup>232</sup> Malmgrén & Nissinen 2019: 1.

kanssa. Se tarjoaa yrityksille myös mahdollisuuden saada aikaan suuria voittoja ja kehittää kokonaan uusia liiketoimintamalleja.<sup>233</sup>

Digitaalitalouden ja digitaalisen toiminnan kehityksen seurauksena onkin syntynyt joukko uusia liiketoimintamalleja, joita ovat esimerkiksi verkko- ja sovelluskaupat, verkkomainonta, pilvipalvelut, käyttäjiään osallistavat verkkoalustat<sup>234</sup>, treidauspalvelut ja verkkomaksupalvelut<sup>235</sup>. Digitaali-alalla toimivat yritykset ovatkin kasvaneet nopeasti ja kehityksen odotetaan jatkuvan<sup>236</sup>. Digitaalista liiketoimintaa harjoittavat yritykset voidaan jakaa muun muassa viiteen eri kategoriaan. Lisäksi on mahdollista, että jotkin yritykset hyödyntävät monia eri tapoja liiketoiminnassaan ja voivat siksi lukeutua useamman kategorian alle. Esimerkkejä tällaisista yrityksistä ovat Amazon ja Alibaba.<sup>237</sup> Seuraava luettelo digitaalista liiketoimintaa harjoittavista yrityksistä ei kuitenkaan ole tyhjentävä:

- 1) Fyysisiä tavaroita verkkoalustan välityksellä myyvät yritykset, joita ovat esimerkiksi vaatekaupat, kuten H&M.
- 2) Digitaalisia tavaroita tai sisältöä verkkoalustan välityksellä myyvät yritykset. Tällaista liiketoimintamallia hyödyntävät esimerkiksi Netflix ja Apple.
- 3) Sähköisen kauppapaikan tavaroille ja palveluille tarjoavat yritykset, kuten eBay ja Booking.com, sekä jakamistaloutta (sharing economy) edustavat yritykset, kuten Uber ja Airbnb.
- 4) Digitaalisia palveluja tarjoavat yritykset. Tällaiset yritykset hyödyntävät liiketoiminnassaan usein myös verkkomainontaa. Tähän kategoriaan kuuluvat esimerkiksi Google, Facebook ja Paypal.

---

<sup>233</sup> Petruzzi & Buriak 2018: 6.

<sup>234</sup> Alustalla tarkoitetaan laitteiston ja ohjelmiston yhdistelmää, joka tarjoaa standardeja, rajapintoja ja sääntöjä, joiden avulla on mahdollista lisätä arvoa ja olla vuorovaikutuksessa esimerkiksi käyttäjien kanssa. Alustan kehittäjät ja täydentäjät muodostavat yhdessä ekosysteemin, ja alustan menestyminen vaatii sitä, että omistajat uudistavat ja ylläpitävät alustaa jatkuvasti. Teece & Linden 2017: 10.

<sup>235</sup> OECD 2015a: 11, 54.

<sup>236</sup> Euroopan komissio 2018: 1.

<sup>237</sup> Spinosa & Chand 2018: 477–478.

- 5) Erilaisia verkkoratkaisuja tarjoavat yritykset, joita ovat pääasiassa pilvipalveluita myyvät yritykset.<sup>238</sup>

Digitaalitalouteen ja digitaalisiin liiketoimintamalleihin liittyy tiettyjä ominaispiirteitä, jotka ovat merkityksellisiä myös verotuksellisesta näkökulmasta<sup>239</sup>. Tyypillisiä piirteitä ovat muun muassa riippuvuus aineettomista omaisuuseristä, monipuolisten liiketoimintamallien laaja käyttö ja niiden levittäytyminen<sup>240</sup>. Lisäksi digitaaliseen toimintaan liittyy taipumus monopoliin tai oligopoliin ja epävakaisuus<sup>241</sup>. Digitalisoituneiden liiketoimintamallien piirteitä ovat myös liikkuvuus sekä rajat ylittävä operatiivinen toimintakyky, joka ei vaadi fyysistä läsnäoloa valtiossa. Edellä mainittujen piirteiden nojalla määräytyy myös toinen digitaalitaloutta leimaava piirre: vaikeus määrittää ne paikat, joissa arvoa muodostuu.<sup>242</sup> Huomionarvoisia seikkoja ovat myös digitaalisessa liiketoiminnassa korostuvat verkostovaikutukset<sup>243</sup> sekä käyttäjien merkitys. Näiden ominaisuuksien johdosta korostuu myös yhtiöiden riippuvuus datasta<sup>244</sup>, erityisesti henkilökohtaisesta datasta, käyttäjien osallistuminen ja käyttäjien luoman sisällön merkitys sekä näiden yhteisvaikutus aineettomien kanssa.<sup>245</sup> Digitaalisilla liiketoimintamalleilla on myös useita vahvuuksia, jotka liittyvät muun muassa käyttäjistä kerättyyn dataan ja sen määrään, kuten myös kyseisen datan laatuun ja jalostamiseen<sup>246</sup>.

Aiemmin vaihdanta perustui vahvasti tavaroiden myyntiin. Tavaroiden myyntiin perustuvasta taloudesta on kuitenkin otettu suuri harppaus siirryttäessä palvelutalouteen<sup>247</sup>. Palveluja ei kuitenkaan kuluteta enää samalla tavalla kuin palvelutalouden muodostumisen alkuaikoina, sillä maailman digitalisoituminen on johtanut siihen, että myös mo-

---

<sup>238</sup> Spinosa & Chand 2018: 477.

<sup>239</sup> OECD 2015a: 11.

<sup>240</sup> OECD 2013b: 10; OECD 2015a: 11.

<sup>241</sup> OECD 2015a: 11.

<sup>242</sup> OECD 2018: 24; Rapo 2019: 33; OECD 2013b: 10; OECD 2015a: 11.

<sup>243</sup> Verkostovaikutuksilla viitataan ilmiöön, jonka mukaan tuote tai palvelu saa lisäarvoa sitä enemmän, mitä enemmän ihmiset käyttävät sitä. Grinberg 2018: 21.

<sup>244</sup> Erityisesti markkinointistrategiat perustuvat pitkälti Big Dataan, mikä on nykyään myös yksi yritysten arvokkaimmista omaisuuseristä. Petruzzi & Buriak 2018: 6.

<sup>245</sup> OECD 2018: 24; Rapo 2019: 33; OECD 2013b: 10; OECD 2015a: 11.

<sup>246</sup> Isomaa 2020: 556.

<sup>247</sup> Williams, Chatterjee & Rossi 2008: 505.



net palvelumalleista ovat nykyään digitaalisia<sup>248</sup>. Samaan aikaan, kun digitaalitalous on vauhdittanut uusien liiketoimintamallien kehitystä, se on johtanut myös olemassa olevien yritysten liiketoimintamallien vanhenemiseen<sup>249</sup>. Tämä on myös osaltaan aiheuttanut kansainväliseen verojärjestelmään kohdistuvia paineita<sup>250</sup>. Digitaalisten palvelujen kehittäminen sisältää yleensä myös pitkän ja riskialttiin tutkimus- ja kehitysvaiheen, mikä saattaa tarkoittaa sitä, että yritys tekee paljon tappiota ennen kuin palvelu alkaa tuottaa tuloja. On kuitenkin mahdollista, että myöhemmin tutkimus- ja kehitysvaiheen seurauksena palvelusta saadaan suuret voitot. Tämä tarkoittaa, että digitaalisten palvelujen kohdalla myös verotulojen määrä saattaa vaihdella radikaalisti liiketoiminnan eri vaiheissa.<sup>251</sup>

Digitaalisten palvelujen nopea kehitys on seurausta tietokoneiden ja internetin saatavuuden laajenemisesta. Se on johtanut edelleen digitaalisen infrastruktuurin kehitykseen, mikä mahdollistaa uusien ja erilaisten digitaalisten palvelujen tarjonnan.<sup>252</sup> Digitaaliset palvelut, kuten erilaiset verkkosivustot ja mobiiliapplikaatiot, ovat tehneet mahdolliseksi sen, että kuluttajien ja asiakkaiden tarpeet voidaan monesti tyydyttää jo pelkän verkon välityksellä<sup>253</sup>. Henkilökohtaiset tietokoneet ja älykkäät ohjelmistot tulevat enenevässä määrin ohjaamaan sekä korkeasti digitalisoituneiden että perinteisten yritysten toimintaa. Toiminnassa tullaan soveltamaan myös yhä enemmän Big Dataa, lohkoketjuteknologiaa, edistynyttä robotiikkaa ja 3D-tulostusta. Myös pilveen perustuvat prosessit, esineiden internet ja jakamistalous sekä yhteistuotanto ovat moderneja trendejä, joiden avulla luodaan lisäarvoa tavaroiden ja palvelujen tuotannossa.<sup>254</sup> Uudenlaisten tekniikoiden myötä digitalisaatio on myös madaltanut kynnystä astua markkinoille, minkä lisäksi se on vaikuttanut liiketoimintaympäristöön keventämällä transaktiokustannuksia, lisäämällä hintojen läpinäkyvyyttä ja kehittämällä tuottavuutta<sup>255</sup>. In-

---

<sup>248</sup> Voutilainen 2020: 18; Williams ym. 2008: 505.

<sup>249</sup> OECD 2015a: 54.

<sup>250</sup> Euroopan komissio 2018: 1.

<sup>251</sup> Ali-Yrkkö ym. 2020: 15.

<sup>252</sup> Williams ym. 2008: 505.

<sup>253</sup> Voutilainen 2020: 15.

<sup>254</sup> Petruzzi & Buriak 2018: 6.

<sup>255</sup> OECD 2018: 12.

ternetin avulla palvelut voidaan tuottaa tehokkaammin ja pienemmillä kustannuksilla kuin aiemmin, ja niitä pystytään tarjoamaan myös kaukana sijaitseville asiakkaille<sup>256</sup>.

Digitaalisten palvelujen tarjoamisesta annetun lain (DpL 306/2019) 2 §:n 3 kohdan mukaan digitaalisella palvelulla tarkoitetaan ”verkkosivustoa tai mobiilisovellusta sekä niihin liittyviä toiminnallisuuksia”. Digitaalinen palvelu voidaan myös määritellä toiminnoksi tai eduksi, jonka tarjoaminen perustuu digitaaliseen transaktioon<sup>257</sup>. Sen sijaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 7 artiklan 1 kohdassa mainitaan, että sähköisille palveluille tyypillistä on, että niiden suorittamisessa hyödynnetään internetiä tai sähköistä verkkoa. Lisäksi samassa määritelmässä on mainittu, että sähköisille palveluille on tyypillistä automaatio sekä se, että niiden suoritusta varten tarvitaan tietotekniikkaa. Sen sijaan ihmisten osallisuus on melko vähäistä. Myös Euroopan komission ehdotus neuvoston direktiivistä merkittävän digitaalisen läsnäolon yhteisöverotusta koskevien sääntöjen vahvistamisesta sisältää määritelmän digitaalisista palveluista, joka perustuu edellä mainittuun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen 7 artiklaan<sup>258</sup>.

Kaiken kaikkiaan digitaalisen palvelun käsite on laaja, ja se pitää sisällään suuren määrän erilaisia verkkopalveluita, jotka vaihtelevat yksinkertaisista verkkosivustoista internet-infrastruktuuripalveluihin ja verkkoalustoihin<sup>259</sup>. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että digitaalisen palveluprosessin kaikkien vaiheiden tulisi tapahtua digitaalisesti. On mahdollista, että ainoastaan prosessin ensimmäiset vaiheet ovat digitaalisia. On olemassa yrityksiä, jotka esimerkiksi tarjoavat digitaalisia palveluja, joihin kuitenkin sisältyy fyysisen elementti, kuten kirjan tai vaatteiden toimitus asiakkaalle.<sup>260</sup> Mikäli tavaroita tai palveluja myydään digitaalisesti internetin tai verkon kautta, itse myyntitapahtumaa ei katsota digitaaliseksi palveluksi. Digitaaliseksi palveluksi voidaan kuitenkin katsoa

---

<sup>256</sup> OECD 2015a: 55–56.

<sup>257</sup> Williams ym. 2008: 507.

<sup>258</sup> Euroopan komissio 2018: 7.

<sup>259</sup> European Commission 2022: What are Digital Services?

<sup>260</sup> Williams ym. 2008: 506. Ks. digitaalisen liiketoiminnan kategoriat s. 55–56.

esimerkiksi korvaukseen perustuva pääsy markkinapaikalle, jossa voidaan myydä ja ostaa tavaroita. Sen sijaan tavarantoiminnan myyntiä tällaisen markkinapaikan välityksellä ei katsota digitaalisesti palveluksi.<sup>261</sup>

## 4.2 Digitaalisten palvelujen verotukselliset haasteet

Kuten edellä on käynyt ilmi, digitalisaatio on vaikuttanut voimakkaasti yritysten tapoihin harjoittaa toimintaansa. Enää ei välttämättä tarvita henkilökuntaa tiettyjen prosessien suorittamiseen, sillä prosessit suoritetaan automaation avulla. Lisäksi globalisaatio on mahdollistanut sen, että yritykset voivat valita liiketoimintonsa sijainnin vapaasti sekä siirtää olemassa olevia toimintojaan uusiin paikkoihin. Näin ollen on mahdollista, että yrityksen työntekijät, IT-infrastruktuuri eli serverit ja asiakkaat jakautuvat eri valtioihin, pois itse markkina-alueelta.<sup>262</sup> Digitalisaatio ja sen kehittymisen seurauksena syntyneet uudet liiketoimintamallit aiheuttavatkin kansainväliseen verotukseen liittyviä merkittäviä haasteita<sup>263</sup>. Haasteita aiheutuu myös siitä, että kansainvälinen verojärjestelmä nojaa markkinaehtoperiaatteeseen, jota käytetään apuna tulojen kohdentamisessa valtioiden välillä<sup>264</sup>.

Digitaalisen sektorin nopea kasvu ja joidenkin monopoliasemassa olevien yritysten korkea kannattavuus ovat johtaneet siihen, että suurta osaa rajat ylittävistä tuloista ei veroteta markkina-alueella<sup>265</sup>. Kansainväliset digitaaliset markkinat ovat johtaneet siihen, että verotulojen ennakoitavuus ja yhteisöverojen kerääminen on yhä haastavampaa<sup>266</sup>. Se on johtanut myös verotuksen käsitteiden vanhenemiseen, sillä kansainvälinen verotus ei ole pysynyt samassa tahdissa digitaalisen liiketoiminnan kehityksen kanssa<sup>267</sup>. Uusien liiketoimintamallien kehitys ja digitaalitalouden kasvu ovat johtaneet siihen,

---

<sup>261</sup> Euroopan komissio 2018: 7–8.

<sup>262</sup> OECD 2015a: 100.

<sup>263</sup> OECD 2018: 18.

<sup>264</sup> Isomaa 2020: 556.

<sup>265</sup> Schön 2017: 2.

<sup>266</sup> Ali-Yrkkö ym. 2020: 15.

<sup>267</sup> Requena & González 2017: 733.

että yhä useammat ulkomaiset yhteisöt toimivat markkina-alueilla eri tavoin kuin kansainvälisen verotuksen säännöksiä ja periaatteita laadittaessa. Huolimatta valinnan mahdollisuuksien ja joustavuuden kasvusta kansainvälinen keskustelu on antanut viitteitä siitä, että monikansallisilla yrityksillä saattaa tulevaisuudessa olla verovelvollisuus myös maassa, jossa asiakkaat sijaitsevat.<sup>268</sup>

Koska digitaalitalouden merkitys on kasvanut niin suureksi, että digitaalitekniologia vaikuttaa lähes kaikilla talouden saroilla, sitä olisi mahdotonta eristää muusta taloudesta pelkästään verotuksellisista syistä. Digitaalisen teknologian jatkuva kehittyminen, fyysisen läsnäolon vähentynyt tarve liiketoiminnassa ja asiakasvuorovaikutuksen seurauksena syntyvien verkostovaikutusten kasvava merkitys saattaa herättää kysymyksiä siitä, ovatko nykyiset säännöt riittäviä nexuksen määrittämiseen lainkäyttöalueiden välillä. Haasteita asettaa myös yritysten kasvava riippuvuus datasta sekä arvon luonnehdinnan että arvonmäärittämisen osalta sekä sen suhteen, kuinka käyttäjät ja asiakkaat kommunikoivat yritysten kanssa.<sup>269</sup>

#### 4.2.1 Fyysinen läsnäolo

Yhteisöjen verotuksessa sovellettavat säännökset ovat peräisin 1900-luvun alkupuolelta, jolloin digitalisaation käsitettä ei vielä tunnettu, vaan yritykset olivat "fyysisiä". Myös OECD:n malliverosopimukseen perustuvat verosopimukset nojaavat vielä toistaiseksi yhteisön fyysiseen läsnäoloon<sup>270</sup>, maantieteelliseen ja ajalliseen pysyvyyteen ja siten myös perinteiseen kiinteän toimipaikan käsitteeseen ja siihen perustuviin voitonjakomenetelmiin<sup>271</sup>. Tuloverolain 13 a §:n kiinteän toimipaikan käsitteen voidaan huomata

---

<sup>268</sup> OECD 2015a: 98, 100.

<sup>269</sup> OECD 2015a: 11, 54, 98, 99.

<sup>270</sup> Yhtiöt ovat saattaneet jo ennen digitaalisten liiketoimintamallien kehittymistä harjoittaa toimintaansa toisen valtion alueella ilman varsinaista fyysistä läsnäoloa, jolloin toiminta on tapahtunut usein tavaroiden viennin muodossa. Digitalisaation myötä toiminnan harjoittaminen ilman fyysistä läsnäoloa on kuitenkin lisääntynyt merkittävästi. Kalin, Kari, Kauppinen, Kotakorpi, Määttänen, Ropponen & Valkonen 2019: 31.

<sup>271</sup> Ali-Yrkkö ym. 2020: 16.

noudattavan samaa periaatetta, sillä kiinteän toimipaikan muodostuminen edellyttää yhteisöltä kiinteää liikepaikkaa. Kyseiset säännökset ja kansainvälisen verotuksen periaatteet ovat osittain vanhentuneita eivätkä enää täysin sovellu digitaaliseen liiketoimintaan, jossa toimintaa voidaan harjoittaa usean eri valtion alueella ilman fyysistä läsnäoloa<sup>272</sup>.

Digitaalisen liiketoiminnan malleihin liittyy tyypillisesti liikkuvuuden elementti, joka korostuu suhteessa käyttäjiin, liiketoiminnan toimintoihin ja aineettomiin omaisuuseriin, joihin digitaaliset palvelut ja tavarat vahvasti perustuvat<sup>273</sup>. Monet digitaalisen liiketoiminnan mallit eivät edellytä fyysistä läsnäoloa valtioissa, joissa yhteisöllä on myyntiä, sillä asiakkaat tavoitetaan etämyynnin ja palvelualustojen kautta<sup>274</sup>. Digitaalista liiketoimintaa harjoittavat yritykset voivatkin nykyään helposti välttää tulojensa verotuksen toisella lainkäyttöalueella toimiessaan, koska yritysten ei tarvitse olla fyysisesti läsnä kyseisessä valtiossa myydäkseen digitaalisia palvelujaan ja kerätäkseen informaatiota käyttäjistään<sup>275</sup>. Yritysten ja kuluttajien päivittäin hyödyntämät digitaaliset palvelut eivät siis edellytä palveluja myyvältä yhteisöltä minkäänlaista liityntää valtioihin, joissa palvelun käyttäjät sijaitsevat. Digitaalitalouden luomien mahdollisuuksien avulla yritykset saavat tuloja ulkomailla sijaitsevilta käyttäjiltään, mutta ilman fyysistä läsnäoloa ne eivät ole velvollisia maksamaan yhteisön tuloveroa kyseisissä valtioissa<sup>276</sup>. Se, että fyysistä läsnäoloa ei välttämättä enää tarvita, asettaa haasteita kansainväliselle verotukselle<sup>277</sup>.

Kun on kyse perinteisestä kaupankäynnistä, ja asuinvaltiossa A asuva ja hyödykkeitä valmistava yritys haluaa myydä tuotteitaan valtiossa B, se perustaa valtioon B sivuliikkeen, varaston tai työpajan, rekrytoi henkilökuntaa ja hankkii tarvittavat materiaalit. Sähköinen kaupankäynti on kuitenkin mahdollistanut sen, että yrityksen fyysinen läsnä-

---

<sup>272</sup> Ks. Requena & González 2017: 733; Kalin ym. 2019: 31.

<sup>273</sup> OECD 2015a: 64.

<sup>274</sup> Bunn, Asen & Enache 2020: 3.

<sup>275</sup> Ali-Yrkkö ym. 2020: 15.

<sup>276</sup> Bunn ym. 2020: 16.

<sup>277</sup> OECD 2015a: 98.

näolo maassa B ei ole enää välttämätöntä, sillä yhtiö voi myydä tavaroita ja palveluitaan sähköisesti verkon välityksellä. Nykyään monet ulkomaiset yhteisöt ovatkin yhteydessä asiakkaisiinsa verkkoyhteyden tai muiden digitaalisten keinojen välityksellä ilman, että yritys olisi fyysisesti läsnä valtiossa<sup>278</sup>. Tällä hetkellä monien digitaalisia palveluja myyvien yritysten tulonmuodostus perustuu siihen, että palvelu on ilmainen, mutta sisältää kohdennettuja mainoksia tai tarjoaa esimerkiksi sovelluksen sisäisiä ostomahdollisuuksia<sup>279</sup>.

Liiketoimintaprosessit ovat enenevässä määrin automatisoituja, mikä osaltaan vähentää fyysisen läsnäolon tarvetta. Lisäksi se seikka, että ulkomaiset yhteisöt ovat OECD:n malliverosopimuksen nojalla verovelvollisia saamistaan tuloista toisessa valtiossa vain kiinteän toimipaikan nojalla, johtaa siihen, ettei ulkomaiset yhteisöt eivät välttämättä ole verovelvollisia maissa, joissa niillä on asiakkaita. Useilla yrityksillä on kuitenkin asiakkaita monissa eri valtioissa, vaikka niillä ei olisi kiinteää toimipaikkaa kyseisissä valtioissa. Sen sijaan asiakkaisiin voidaan olla yhteydessä esimerkiksi puhelimitse, sähköpostitse tai esimerkiksi riippumattomien edustajien välityksellä.<sup>280</sup>

Alkuperäinen kiinteän toimipaikan käsite ei kata edellä mainittuja digitaalisia toimintoja, minkä vuoksi sähköisestä kaupankäynnistä syntyvät tuotot verotetaan yhtiön asuinvaltiossa. Tästä seuraa verotusvallan jakamisen ongelma asuinvaltion ja lähdevaltion välillä. Taloudellista toimintaa, jota yritykset harjoittavat lähdevaltiossa internetin välityksellä, ja siitä kertyviä tuloja ei voida verottaa lähdevaltiossa, koska kiinteää toimipaikkaa ei teoreettisesta näkökulmasta muodostu. Todellisuudessa kyseisillä yrityksillä saattaa kuitenkin olla huomattava digitaalinen läsnäolo maassa, mutta sitä ei pidetä riittävänä verotuksen näkökulmasta.<sup>281</sup> Fyysisen sijainnin vaatimus saattaa myös johtaa siihen, että yritykset koittavat sijoittaa toimintonsa maihin, joissa on matala efektiivinen verotaso. Digitalisaation myötä ongelma on kasvanut, koska liiketoiminnan harjoittaminen

---

<sup>278</sup> OECD 2015a: 79.

<sup>279</sup> Ks. Kalin ym. 2019: 31.

<sup>280</sup> OECD 2015a: 79.

<sup>281</sup> Requena & González 2017: 734.

ei edellytä enää etäisyyksien huomioon ottamista eikä fyysisellä sijainnilla ole samanlaista merkitystä kuin aiemmin.<sup>282</sup>

#### 4.2.2 Arvonluonti

Kansainvälisiä yhteisöjä koskeviin verosäännöksiin on vaikuttanut vahvasti arvonluontiin liittyvä periaate. Sen mukaan valtiolla, jonka alueella harjoitetaan aktiivista liiketoimintaa ja jossa syntyy arvoa, on oltava myös verotusoikeus<sup>283</sup>. Kansainvälisessä verotusjärjestelmässä verotusoikeuden jako perustuu siis ajatukselle siitä, että yhteisöjen voitot verotetaan siellä, missä arvoa muodostuu. Kyseessä on niin sanottu *arvonmuodostusperiaate*.<sup>284</sup> Arvonmuodostusperiaate otettiin BEPS-hankkeen ohjaavaksi periaatteeksi, jonka jälkeen siitä tuli nopeasti yleisesti hyväksytty periaate myös kansainvälisessä yritysverotuksessa<sup>285</sup>. Myös tutkielmassa myöhemmin käsiteltävän OECD:n digiverohankkeen pilari I:n taustalla vaikuttaa arvonmuodostusperiaate<sup>286</sup>. Arvonmuodostusperiaatteen ohella myös lähdevaltioperiaate tukee ajatusta siitä, että jokaisella yrityksen arvoketjuun osallistuvalla valtiolla tulisi olla oikeus verottaa sen alueella muodostuvaa osaa palvelun tai tuotteen arvosta. Haasteita aiheutuu arvon ja verotusoikeuden jakamisesta valtioittain, sillä valtiossa muodostuneen arvon eli lähdevaltioiden verotusoikeuden perustana oleva arvonlisän määrää on hankala arvioida.<sup>287</sup>

Välittömän verotuksen taustalla on idea siitä, että valtiolle, jonka alueella harjoitetaan arvoa tuottavaa liiketoimintaa, tarjotaan korvaus valtion luomista mahdollisuuksista, hyvistä olosuhteista ja resursseista verojen muodossa<sup>288</sup>. Tämän ajattelutavan mukaan myös digitaalisten yritysten tulisi tarjota valtioille kompensatiota hyödyntämistään resursseista, mikäli ne harjoittavat arvoa luovaa toimintaa valtion alueella. Monikansal-

---

<sup>282</sup> Kalin ym. 2019: 53.

<sup>283</sup> Kalin ym. 2019: 31.

<sup>284</sup> Devereux & Vella 2018b: 1; Kanervo 2022: 4.

<sup>285</sup> Devereux & Vella 2018b: 1.

<sup>286</sup> Devereux & Vella 2018b: 1; Kanervo 2022: 19.

<sup>287</sup> Kanervo 2022: 5.

<sup>288</sup> Petruzzi & Buriak 2018: 5.

liset yritykset kuitenkin harjoittavat yleensä toimintaansa usean valtion alueella, mikä aiheuttaa haasteita voittojen kohdentamiseen<sup>289</sup>. Voittojen kohdentamisessa eri valtioihin käytetään apuna arvoketjuanalyysiä, jossa tarkastellaan tarkemmin konsernin suorittamia toimintoja sekä toimintaan liittyviä varoja ja riskejä<sup>290</sup>. Useimmiten monikansallisten yritysten arvo muodostuu useissa valtioissa, monien eri vaiheiden kautta ja eri tytäryhtiöiden työn tuloksena, minkä seurauksena arvoketjuista saattaa muodostua monimutkaisia kokonaisuuksia<sup>291</sup>.

Voittojen verotus arvonmuodostumisperiaatteen mukaan pätee hyvin silloin, kun pystytään määrittelemään, missä yrityksen arvonluonti tapahtuu<sup>292</sup>. Yrityksen toiminnan eri vaiheissa muodostuneen arvon määrä on kuitenkin hankala määritellä. Lisäksi globalisaatio on tuonut mukanaan omat haasteensa arvonluonnin määrittämiseen, sillä nykyisin yrityksen toiminta voi olla hajautunut eri puolille maailmaa.<sup>293</sup> Tällöin monikansalliset konsernit ovat saattaneet hajauttaa toimintaansa useisiin eri valtioihin ja moniin eri yksiköihin, jolloin on hankalaa selvittää, missä voittoa on syntynyt ja arvoa muodostunut. Kun joudutaan ratkaisemaan, mille valtiolle voittojen verotusoikeus kuuluu, arvonmuodostumisessa korostuu fyysinen sijainti. Fyysisen läsnäolon puuttuminen johtaa siihen, että on entistä hankalampaa määritellä, missä arvoa tosiasiaassa muodostuu.<sup>294</sup>

Digitaalisen liiketoiminnan arvonmuodostus konserneissa nojaa vahvasti aineettomiin, ja nykyisten monikansallisten yritysten aineettomat omaisuuserät ovat usein yrityksen tärkeintä ja arvokkainta omaisuutta<sup>295</sup>. Monet digitaalista liiketoimintaa harjoittavat yritykset, kuten verkkomainontaa tai verkkokauppaa harjoittavat, ovat luoneet muun muassa käyttäjäverkostoja, jotka voidaan luokitella luonteeltaan aineettomaksi<sup>296</sup>. Digi-

---

<sup>289</sup> Ks. Kalin ym. 2019: 31.

<sup>290</sup> Euroopan komissio 2018: 2.

<sup>291</sup> Kanervo 2022: 5.

<sup>292</sup> Kalin ym. 2019: 31.

<sup>293</sup> Viherkenttä 2020: 568; Kalin ym. 2019: 31.

<sup>294</sup> Kalin ym. 2019: 31, 37, 53.

<sup>295</sup> Ting & Gray 2019: 1657; Euroopan komissio 2018: 2.

<sup>296</sup> Chand & Canapa 2020: 4. Our prespective.



taalisten palvelujen verotuksessa hankaluuksia tuottaa kuitenkin se, että aineettomien omaisuuserien arvostaminen on vaikeaa<sup>297</sup>. Olisikin tärkeää perehtyä tarkemmin siihen, millä tavoin digitaalista liiketoimintaa harjoittavat yritykset luovat arvoa ja tekevät voittoa, jotta voidaan määrittää, missä laajuudessa nykyisiä kansainvälisen verotuksen säännöksiä on tarpeen mukauttaa, jotta säännöksissä otettaisiin huomioon myös toimialojen erityispiirteet ja veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estäminen<sup>298</sup>.

On tyypillistä, että käyttäjien tuottama sisältö ja yritysten käyttäjistään keräämä data luovat pohjan monien digitaalisen liiketoiminta-alan yritysten arvonmuodostukselle<sup>299</sup>. Digitaalitaloudessa arvoa syntyy muun muassa algoritmien, käyttäjädatan, myyntifunktioiden ja tiedon yhdistelmästä. Esimerkiksi käyttäjän tykätessä jostakin sivustosta sosiaalisessa mediassa hän osallistuu samalla arvonluontiin jakamalla mieltymyksiään.<sup>300</sup> Digitaalisissa liiketoimintamalleissa korostuukin käyttäjien merkitys arvonluomisprosessissa<sup>301</sup>. Digitaalista liiketoimintaa harjoittavat yritykset hyödyntävät ja rahallistavat myöhemmin tätä käyttäjädataa kohdentamalla mainontaansa<sup>302</sup>. Data, kuten käyttäjistä saatu data, onkin yrityksille merkittävä arvoa tuottava aineeton omaisuus. Data tuottaa yritykselle arvoa, mutta pahimmassa tapauksessa datan menettäminen voi myös aiheuttaa yritykselle merkittävää taloudellista vahinkoa.<sup>303</sup> Käyttäjien aiempaa vahvempi rooli digitaalisissa palveluissa aiheuttaa myös omat haasteensa. Tämän vuoksi joudutaan pohtimaan sitä, miten käyttäjien osuus ja heidän luomansa arvo tulisi ottaa huomioon verotuksessa.<sup>304</sup>

Digitaalisten palvelujen haaste on myös se, että esimerkiksi tuotekehityksessä ja markkinoinnissa on saatettu hyödyntää informaatiota, joka on kerätty käyttäjiltä ilmaisek-

---

<sup>297</sup> Euroopan komissio 2018: 2.

<sup>298</sup> OECD 2013b: 10; OECD 2015a: 16.

<sup>299</sup> Euroopan komissio 2018: 1–2.

<sup>300</sup> European Commission n.d.: Why do we need new rules for the taxation of the digital economy? Value creation in the digital economy.

<sup>301</sup> Kalin ym. 2019: 31.

<sup>302</sup> European Commission n.d.: Why do we need new rules for the taxation of the digital economy? Value creation in the digital economy.

<sup>303</sup> Petruzzi & Buriak 2018: 14, 15.

<sup>304</sup> Kalin ym. 2019: 31.

si<sup>305</sup>. Arvonsyntymisnäkökulma kiinteää toimipaikkaa koskevissa säännöissä onkin johanut ehdotuksiin siitä, että saatujen tulojen allokoiminen pitäisi tapahtua myynti- tai kulutuspaikan mukaan<sup>306</sup>. Tämä ajatus perustuu muun muassa niihin kannanottoihin, joiden mukaan alue, jossa on yhteisön asiakaskunnan tai verkoston perusta, on luontainen liikearvon ja asiakaslähtöisten aineettomien lähde<sup>307</sup>. Perinteisissä yhteisöverosäännöksissä ei oteta huomioon käyttäjien osallisuuden perusteella muodostuvaa arvoa<sup>308</sup>. Tämän vuoksi arvoa, joka on yhteydessä käyttäjä- tai markkinavaltioon, ei useissa tilanteissa veroteta. Näin ollen tulot, jotka ovat lähtöisin markkinavaltiosta, jäävät verotuksen ulkopuolelle.<sup>309</sup>

Syntyneitä voittoja ei käyttäjän arvonluonnista huolimatta veroteta käyttäjän sijaintivaltiossa tai mainoksen katselijan valtiossa. Sen sijaan voittojen verotusoikeus kohdentuu pikemminkin valtioon, joissa esimerkiksi mainonnan algoritmit on kehitetty. Nykytilanteessa käyttäjän osallisuutta yrityksen saamiin voittoihin ei siis oteta huomioon yrityksen voittoja verotettaessa.<sup>310</sup> Vaikka käyttäjien voidaan katsoa olevan merkittävä osa nykypäivän digitaalisten liiketoimintamallien arvoketjuja, se voi herättää myös kysymyksiä siitä, kuinka merkittävällä tavalla käyttäjien voidaan katsoa osallistuvan arvon luomiseen ja kuinka pystytään määrittämään, missä määrin ja missä kaikissa tilanteissa käyttäjät osallistuvat arvon luomiseen?<sup>311</sup>

Vaikka datan on katsottu olevan yksi merkittävimmistä arvontuottajista digitaalisissa yrityksissä, sitä ei ole aina välttämättä tunnistettu merkittäväksi omaisuuseräksi siirtohinnoitteluanalyyseissä (transfer pricing analysis). Koska asiakkaiden rooli on merkittävä myös datan tuottamisessa, olisi tarpeen arvioida, kuinka asiakkaiden rooli olisi otettava

---

<sup>305</sup> Ali-Yrkkö ym. 2020: 15.

<sup>306</sup> Hoffart 2007: 108.

<sup>307</sup> Oosterhuis & Parsons 2018: 523.

<sup>308</sup> European Commission n.d.: Why do we need new rules for the taxation of the digital economy? Ks. Euroopan komissio 2018: 2.

<sup>309</sup> Chand & Canapa 2020: 4. Our perspective.

<sup>310</sup> European Commission n.d.: Why do we need new rules for the taxation of the digital economy? Value creation in the digital economy.

<sup>311</sup> Grinberg 2018: 20.

huomioon digitaalisia yrityksiä koskevassa toimintoanalyysissä.<sup>312</sup> Myöskään rajat ylittävissä toiminnassa syntyneiden tulojen verotusoikeuden jakamisessa hyödynnetyt erillis- ja markkinaehtoperiaatteet eivät enää sovellu riittävällä tavalla sellaisen tulon jakamiseen, jonka arvonmuodostukseen liittyvät toimenpiteet ovat tapahtuneet pääasiassa etänä eli ilman fyysistä läsnäoloa<sup>313</sup>. Tämä johtuu osittain siitä, että aineettomille, kuten esimerkiksi mainosnäkyvyydelle tai käyttäjäverkostolle, on vaikea löytää markkinaehtoista hintaa, eli niiden arvon mittaaminen rahassa on haastavaa<sup>314</sup>.

Aineettomat omaisuuserät ovat myös helposti siirrettävissä, mikä tarjoaa yrityksille enemmän mahdollisuuksia luoda keinotekoisia järjestelyjä veron kiertämiseksi. Monikansalliset yritykset valitsevat toimintaansa varten paikkoja, jotka mahdollistavat veronkiertomahdollisuudet sekä paikkoja, joissa tarkoituksena on tuottaa arvoa yritykselle.<sup>315</sup> Yritykset haluavatkin sijoittaa aineettomia omaisuuseriään eri valtioihin taloudellisten ja toiminnallisten tekijöiden lisäksi myös verotuksellisista syistä. Konserniyhtiöt saattavat esimerkiksi verosuunnittelumielessä siirtää arvoa luovat toimintonsa, varansa ja aineettomat omaisuuseränsä sellaisiin valtioihin, joissa on matala verotus.<sup>316</sup> Koska nykyinen verojärjestelmä nojaa vahvasti lähdevaltioperiaatteeseen, voittoa pystytään näyttämään matalan verotuksen maissa, jolloin voiton todellinen sijainti ei selviä. Digitalisaatio on osaltaan kannustanut yrityksiä tällaisiin ratkaisuihin.<sup>317</sup> Tällöin yrityksille tarjoutuu myös mahdollisuus hyödyntää toiminnassaan strategista siirtohinnoittelua,

---

<sup>312</sup> Petruzzi & Buriak 2018: 14–15.

<sup>313</sup> Rapo 2019: 34. Arvonmuodostuksessa pätee *erillisyhtiö-* sekä *markkinaehtoperiaate*, joita konserniyhtiöiden on noudatettava keskinäisessä kaupankäynnissään. Erillisyhtiöperiaatetta sovellettaessa konserniyhtiöiden ajatellaan olevan itsenäisiä subjekteja, joita kohdellaan näin ollen myös verotuksessa erillisinä ja itsenäisinä yhtiöinä. Lisäksi markkinaehtoperiaate varmistaa sen, että konserniyhtiöiden on toimitava keskinäisessä kaupankäynnissään erillisyhtiöperiaatteen mukaisesti. Konserniyhtiöiden siirtohintojen ja mahdollisten muiden ehtojen on oltava markkinaehtoisia eli sellaisia, joita riippumattomien osapuolten välillä sovellettaisiin. Tilanteessa, jossa kyseisiä periaatteita ei sovellettaisi, konsernit pystyisivät siirtohintojensa avulla näyttämään suurimman osan voitostaan veroparatiiseissa, jolloin arvonmuodostusperiaatteen tavoite ei toteutuisi. Kanervo 2022: 5.

<sup>314</sup> Aslam & Shah 2021: 189; Kanervo 2022: 11.

<sup>315</sup> Ting & Gray 2019: 1657.

<sup>316</sup> Dudar & Voget 2016: 2; Kanervo 2022: 7. Ks. Ting & Gray 2019: 1657; Skaar 2020: 3.4 Digital economic presence. Ks. myös Cockfield 1999: I. Introduction.

<sup>317</sup> Kalin ym. 2019: 32.

koska aineettoman omaisuuden jakamiseen liittyviä, konserniyhtiöiden välisiä, liiketoimia on vaikeaa hinnoitella, ja verrokkien löytäminen on haastavaa<sup>318</sup>.

Myös aineettomien oikeuksien sijoittaminen matalan verotuksen maihin on helppoa, jolloin on vaikeaa arvioida, noudatetaanko emo- ja tytäryhtiöiden välisissä transaktioissa markkinaehtoperiaatetta<sup>319</sup>. Monikansalliset digitaaliset yritykset voivat maailmanlaajuisen toimintansa ja toimintojensa luonteen perusteella hyödyntää siirtohinnoittelusääntöjä maksimoidakseen kustannuksiaan, jotka on kohdistettu korkean verotuksen lainkäyttöalueilla sijaitseville tytäryhtiöille, jolloin myös verotettava tulo vähenee. Samaa aikaan ne voivat kasvattaa matalan verotuksen lainkäyttöalueella sijaitsevan yksikön verotettavaa tuloa.<sup>320</sup> Kansainvälisten yritysten veronkiertomenetelmät saattavat vaikuttaa globaaleihin arvoketjuihin. Monikansallisten yritysten veronkiertämisen motiivina ei ole ainoastaan globaalien arvoketjujen sijoittaminen alhaisen verotuksen valtioihin, vaan myös voittojen siirtäminen näille alueille muuttamatta arvoketjujen todellista sijaintia.<sup>321</sup> Ratkaisua haasteisiin ei kuitenkaan saada lisäämällä verosuunnittelua estävää lainsäädäntöä, sillä se tekee yritysverojärjestelmästä entistä monimutkaiseman<sup>322</sup>. Voitonsiirtoa ja veropohjan rapautumista estävän sääntelyn lisääntyessä myös epävarmuus lisääntyy, jolloin verotuksen ennustettavuus kärsii<sup>323</sup>.

---

<sup>318</sup> Kanervo 2022: 7.

<sup>319</sup> Ali-Yrkkö ym. 2020: 15.

<sup>320</sup> Szczepański 2021: 2.

<sup>321</sup> Ting & Gray 2019: 1657.

<sup>322</sup> Kari & Ropponen 2018: 23; Kalin ym. 2019: 32; Viherkenttä 2020: 576.

<sup>323</sup> International Monetary Fund 2019: 10.

## 5 OECD:n ja EU:n ratkaisu- ja kehitysehdotukset

### 5.1 Taustaa toimenpidesuunnitelmista

Puutteet nykyisissä kansainvälisen verotuksen säännöksissä luovat mahdollisuuksia veropohjan rapautumiselle ja voitonsiirrolle yrityksiä harjoittaessa voitonsiirtoa paikkoihin, joissa niitä kohdellaan verotuksellisesti edullisemmin. Tämä on aiheuttanut monille valtioille suuria yhteisötuloveron menetyksiä. Myös OECD:ssä havahduttiin tähän ongelmaan, ja veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen estämiseksi OECD kehitti BEPS-hankkeen.<sup>324</sup> Hankkeen yhteydessä alettiin kiinnittää huomiota verosäännösten päivittämistarpeeseen, johon digitalisaatio sekä uusien kansainvälisten liiketoimintamuotojen harjoittaminen ovat omalta osaltaan vaikuttaneet<sup>325</sup>. Jälkeenpäin huolta on kuitenkin aiheuttanut se, estävätkö nykyiset BEPS-projektin toimenpiteet tarpeeksi vahvasti yhtiöitä harjoittamasta voitonsiirtoa, ja onko riski veropohjan rapautumiselle edelleen olemassa<sup>326</sup>.

Talouden digitalisoituminen ja siihen liittyvät verotukselliset haasteet ovat olleet keskiössä monissa veropoliittisissa keskusteluissa. Verotuksellisiin haasteisiin kiinnitettiin huomiota myös BEPS-toimintasuunnitelmassa, joka johti myöhemmin vuonna 2015 toimenpideraporttiin (Action 1 Report).<sup>327</sup> Siinä tehtiin huomio muun muassa siitä, että BEPSin ohella talouden digitalisoituminen on aiheuttanut joukon laajempia verotuksellisia haasteita. Osa merkille pannaista haasteista liittyy muun muassa siihen, kuinka rajat ylittävästä toiminnasta syntyneiden tulojen verotusoikeus tulisi allokoida eri valtioiden välillä. OECD:n vuonna 2018 julkaisema Interim-raportti<sup>328</sup> tarjosi analyysin uusien ja muuttuvien liiketoimintamallien arvonluonnista digitaalisen liiketoiminnan ja sen mukanaan tuomien verotuksellisten haasteiden valossa.<sup>329</sup>

---

<sup>324</sup> Lyhenne BEPS tulee sanoista "Base Erosion and Profit Shifting". OECD 2013a: 13; OECD 2015b: 3.

<sup>325</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 3.

<sup>326</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 3; Mikkola 2022: 160.

<sup>327</sup> Bunn ym. 2020: 1; OECD 2019: 1.

<sup>328</sup> Ks. OECD 2018: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018.

<sup>329</sup> OECD 2019: 1.

Vuonna 2019 OECD julkaisi kuulemisasiakirjan digiverohankkeeseen liittyen. Se on tarjonnut ratkaisuja muun muassa siihen, kuinka markkina- ja verotusvaltio voi verottaa digitaalisesti toimivan yrityksen saamia tuloja. Kuulemisasiakirjan lähestymistavat liittyvät käyttäjien osallistumiseen (user participation), markkinointiin liittyviin aineettomiin omaisuuseriin (marketing intangibles) ja merkittävään taloudelliseen läsnäoloon (significant economic presence), joista kaksi ensimmäistä ovat yhteydessä arvonluontiin. Vuoden 2019 loppupuolella edellä mainitut kolme lähestymistapaa yhdistettiin OECD:n ehdotukseksi yhtenäisestä lähestymistavasta, joka on nimeltään pilari I.<sup>330</sup> OECD:n ohella myös Euroopan unionilla on merkittävä asema ratkaistaessa digiaikaan liittyviä verotuksellisia ongelmia, ja EU:ssa onkin myös havahduttu digitaalisten palvelujen aiheuttamiin verotuksellisiin haasteisiin. EU:n ehdotusten tarkoituksena on pyrkiä mukauttamaan jäsenvaltioiden verojärjestelmät vastaamaan paremmin digiaikaa ja nykyisiä tarpeita.<sup>331</sup>

Vaikka Euroopan unioni on kehittänyt myös omia ratkaisuehdotuksia digitaalisten palvelujen verottamiseksi, EU tulee myös vääjäämättä vaikuttamaan OECD:n digiverohankkeen toteuttamiseen. EU-vero-oikeus ja sitä koskevat säännökset vaikuttavat kaikkien Euroopan unionin jäsenvaltioiden lainsäädäntöön muun muassa EU:n antamien, jäsenvaltioita sitovien, direktiivien perusteella. EU:n toimivaltaa on kuitenkin rajoitettu sen suhteen, missä määrin se voi vaikuttaa normeillaan jäsenvaltioidensa lainsäädäntöihin. Tarkoituksena on, että jäsenvaltioiden kansalliseen lainsäädäntöön vaikutetaan vain siinä suhteessa, mikä on välttämätöntä sisämarkkinoiden toteutumisen ja toiminnan takaamiseksi ja turvaamiseksi. Edellä mainittu pätee myös direktiiveihin.<sup>332</sup> Euroopan komissio on tehnyt vuoden 2021 lopulla direktiiviehdotuksen OECD:n digiverohankkeen pilari II:sta koskevasta globaalista minimiverotasosta, joten oletettavaa on, että myös pilari I tullaan implementoimaan osaksi EU-jäsenvaltioiden kansallisia lain-

---

<sup>330</sup> Chand & Canapa 2020: 3. The Pillar I debate & 4. Our perspective.

<sup>331</sup> Eurooppa-neuvosto & Euroopan unionin neuvosto 2021: Yleistä.

<sup>332</sup> SEUT 115 artikla; Helminen 2008/2022b: 1 EU-vero-oikeus oikeusjärjestelmän osana, Käsite, Alueellinen soveltamisala; 1 EU-vero-oikeus oikeusjärjestelmän osana, Suhde muuhun lainsäädäntöön, Kompetensi, Toissijaisuusperiaate & 1 EU-vero-oikeus oikeusjärjestelmän osana, Sekundäärioikeus, Direktiivit, Valtuutus antaa direktiivejä, Sisämarkkinoiden toteutuminen.

säädäntöjä EU:n antaman direktiivin perusteella<sup>333</sup>. Se, millaisiksi säännöksiksi pilari I muotoutuu direktiivissä, jää nähtäväksi.

Kuten muillakin veropolitiikan alueilla, myös digitaalisten palvelujen verotuksessa on huomioitava hyvän verojärjestelmän keskeiset ominaisuudet, joita ovat esimerkiksi yksinkertaisuus, läpinäkyvyys, neutraalisuus ja vakaus<sup>334</sup>. Jos verosäännöksiä lähdetään muuttamaan, on otettava huomioon myös se seikka, että verojärjestelmän tulisi edistää työllisyyden ohella kilpailukykyä ja kerryttää valtioille tuloja. Tätä tavoitetta edistääkseen verotuksen tulisi toteuttaa ennustettavuuden ja vakauden päämääriä. Verotuksen tulisi olla myös neutraalia, jotta se ei ohjaisi verovelvollisten tekemiä valintoja.<sup>335</sup> Tällöin palveluiden markkinointi- tai myyntitavoilla ei tulisi olla vaikutusta verotukseen, vaan verokohtelun tulisi olla neutraalia. Neutraalisuuden vaatimuksen tarkoituksena on, että se koskee kaikkia, sekä ulkomaisia verovelvollisia että eri valtioita veronsaajina.<sup>336</sup> Lisäksi veropoliittisia ratkaisuja tehtäessä on otettava huomioon kansallisen, kansainvälisen ja Euroopan unionin tason näkökulmat ja tavoitteet<sup>337</sup>.

Vaikka internet on kehittynyt vuosien saatossa paljon, se on vielä monin tavoin kehitysvaiheessaan. Se laajenee ja muuttaa muotoaan tavoilla, joita emme pysty ennustamaan. Tästä syystä kaikkien digitaaliseen verotukseen tähtäävien uudistuspyrkimysten olisi oltava riittävän väljiä, eikä niiden tulisi kohdistua johonkin tiettyyn teknologian kehitysaskeleeseen. OECD:ssä ja kansallisissa verolainsäädännöissä on yleensä noudatettu tätä lähestymistapaa, lukuun ottamatta kiinteää toimipaikkaa ja palvelinta koskevaa poikkeusta.<sup>338</sup> Digitaalista liiketoimintaa harjoittaville yrityksille ei kuitenkaan tulisi kehittää omaa verotusjärjestelmää. Sen sijaan vanhoja sääntöjä tulee soveltaa tai mu-

---

<sup>333</sup> European Commission 2021: How will this be implemented in the European Union? Ks. Euroopan komissio 2021: Ehdotus neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa, COM(2021) 823 final.

<sup>334</sup> Bunn ym. 2020: 2; Tax Foundation n.d.

<sup>335</sup> Myrsky 2013: 4, 79–80.

<sup>336</sup> Mannio 2001: 57.

<sup>337</sup> Myrsky 2013: 4, 80.

<sup>338</sup> Cockfield 2014: 937. Ks. lisää PE:n muodostavasta tietokonepalvelimesta tutkielmasta s. 35–36.

kauttaa, jotta digitaalisia yrityksiä kohdellaan samalla tavoin kuin muitakin yrityksiä.<sup>339</sup> Tämän perusteella kehitys- ja ratkaisuehdotuksia kehitettäessä on huomioitava myös oikeudenmukaisuusperiaate.

Mahdollisia digitaalista liiketoimintaa koskevia ratkaisumalleja tarkasteltaessa on havaittu, että kansainväliset trendit viittaavat lähdevaltion verotusoikeuden laajentamiseen<sup>340</sup>. Lähdevaltion verotusoikeuden laajenemista ilmentävät muun muassa ne ehdotukset, joiden mukaan kiinteän toimipaikan käsitettä laajennettaisiin niin, että se kattaisi myös digitaalisen läsnäolon, jolloin lähdevaltioiden verotusoikeus vahvistuisi<sup>341</sup>. Veropohja tulisi määrittää maantieteellisesti sinne, missä yrityksen asiakkaat sijaitsevat. On todettu, että tällainen lähestymistapa voisi ratkaista myös arbitraasiin ja investointeihin liittyviä vääristymiä, joita nousee nykyään esille kansainvälisessä verotuksessa.<sup>342</sup>

## 5.2 Digitaalisten palvelujen verotus eräissä muissa maissa

Näyttää vahvasti siltä, että valtiot pyrkivät määrittelemään uusia tapoja verottaa digitaalisia palveluja<sup>343</sup>. Jotkut valtiot ovat päättäneet kehittää ja ottaa käyttöön omia metodejaan digitaalisten palvelujen ja toimintojen verottamiseksi. Monet näistä tavoista viittaavat siihen, että tuloja tulisi verottaa alueilla, joissa kulutus tapahtuu.<sup>344</sup> Ratkaisut kattavat muun muassa digitaaliseen mainontaan kohdistuvan veron, equalisation levy -veron, digitaalisten tavaroiden ja palveluiden sisällyttämisen osaksi kulutusverotusta ja merkittävän digitaalisen läsnäolon käsitteen (significant digital presence)<sup>345</sup>. Monet valtiot ovat myös ottaneet mallia Euroopan komission DST-ehdotuksesta<sup>346</sup>. Valtioiden yksipuolisille toimille digitaalisten palvelujen verottamiseksi on olemassa useita syitä.

---

<sup>339</sup> European Commission 2014: 5; OECD 2015a: 11. Ks. Malmgén & Nissinen 2019: 2–3.

<sup>340</sup> Ali-Yrkkö ym. 2020: 16.

<sup>341</sup> Ting & Gray 2019: 1663.

<sup>342</sup> Wilde 2015: 443.

<sup>343</sup> Petruzzi & Buriak 2018: 4.

<sup>344</sup> Bunn ym. 2020: 16; Petruzzi & Buriak 2018: 3–4. Bunn 2018.

<sup>345</sup> Bunn 2018; Bunn ym. 2020: 18; Petruzzi & Buriak 2018: 4.

<sup>346</sup> Bunn ym. 2020: 17. Ks. lisää DST-ehdotuksesta tutkielman sivuilta 100–104.



Taustalla saattaa vaikuttaa esimerkiksi se, että valtiot haluavat saada verotusoikeuden niihin liiketoiminnan tuloihin, joiden arvo on muodostunut kyseisten valtioiden alueella ja joita ei ole verotettava nykyisten kansainvälisten säännösten mukaan. Valtiot ovat myös huolissaan kilpailun vääristymisestä sekä monikansallisten yritysten saamista merkittävistä veroeduista pienempiin yrityksiin nähden. Kun valtiot ottivat käyttöön yksipuolisia metodeja digitaalisen liiketoiminnan verottamiseksi, digitaalitalouden verotusta sääntelevää monenvälistä sopimusta ei ollut vielä laadittu.<sup>347</sup>

Valtioita, jotka ovat ottaneet käyttöön keinoja digitaalisten palvelujen verottamiseksi, on useita. Unkari on yksi näistä valtioista, ja siellä on ryhdytty yksipuolisiin toimiin digitaalisten palvelujen verottamiseksi.<sup>348</sup> Unkarissa on otettu käyttöön 7,5 %:n vero, jonka veropohja muodostuu tilikauden liikevaihdosta, joka on kertynyt mainosten levittämisestä tai julkaisemisesta Unkarissa<sup>349</sup>. Vero koskee mainostuloja, jotka ylittävät 100 miljoonan Unkarin forintin<sup>350</sup> rajapyykin vuodessa. Tämän kynnyksarvon alapuolelle jäävät tulot on vapautettu kyseisestä verosta.<sup>351</sup> Tällä hetkellä Unkari on kuitenkin laittanut veron jäihin asettamalla verokannan 0 %:iin vuoden 2022 loppuun asti<sup>352</sup>. Unkarin lisäksi myös Etelä-Korea on ryhtynyt yksipuolisiin toimiin mukauttamalla arvonlisäverojärjestelmäänsä niin, että se sisältää ulkomaisten yritysten tai yksityishenkilöiden tarjoamat digitaaliset palvelut, joihin lukeutuvat pelit sekä ääni-, video- ja ohjelmistopalvelut. Muutettu järjestelmä sisältää myös myynnin, jota ulkomaiset yritykset harjoittavat sovellusalojen välityksellä.<sup>353</sup>

Israel on sen sijaan ottanut käyttöönsä merkittävän digitaalisen läsnäolon käsitteen. Tämä mahdollistaa sellaisten ulkomaisten yritysten saamien tulojen verottamisen, jotka ovat peräisin Israelissa asuvien verkossa tekemistä transaktioista. Merkittävän digitaalisen läsnäolon käsite on kuitenkin määritelty suhteellisen löyhästi. Määritelmässä pai-

---

<sup>347</sup> Petruzzi & Buriak 2018: 4.

<sup>348</sup> Bunn ym. 2020: 19; Bunn 2018.

<sup>349</sup> KPMG 2022: 9; Bunn ym. 2020: 42.

<sup>350</sup> 100 miljoonaa Unkarin forinttia vastaa tällä hetkellä noin 271 094 euroa.

<sup>351</sup> Bunn 2018.

<sup>352</sup> Szczepański 2021: 5.

<sup>353</sup> Bunn 2018.

noarvoa annetaan Israelissa asuvien asiakkaiden lukumäärälle sekä niiden sopimusten lukumäärälle, jotka kyseistä toimintaa harjoittava yhtiö on tehnyt Israelissa asuvien kanssa. Digitaalisen läsnäolon muodostumiseen vaikuttaa myös israelilaisten verkkoliikenne, muut tekijät ja se, onko palvelu saatavilla heprean kielellä tai käytetäänkö siinä Israelin valuuttaa. On huomattava, että digitaalinen läsnäolo määritetään kuitenkin aina tapauskohtaisesti.<sup>354</sup>

Myös Intia otti vuonna 2016 käyttöön equalisation levy -veron<sup>355</sup>. Ulkomaisten yritysten verkkomainontapalveluista saatuja tuloja koskevan veron määrä on 6 %:a. Vuonna 2020 otettiin käyttöön myös 2 %:n vero, joka koskee ulkomaisia sähköisen kaupankäynnin harjoittajia (e-commerce operator)<sup>356</sup>, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Intiassa ja joiden saamiin tuloihin ei vielä sovelleta 6 %:n veroa.<sup>357</sup> Intiassa on säädetty myös lähdevero vuonna 2020, joka koskee tavaroiden myynnistä ja palvelujen tarjoamisesta digitaalisen tai sähköisen laitteiston taikka alustan kautta saatujen tulojen bruttomäärää. Edellä mainittujen ohella Intiassa olisi tarkoitus ottaa vuoden 2022 aikana käyttöön myös digitaalisen kiinteän toimipaikan käsite ja alkaa verottamaan siihen liittyviä tuloja.<sup>358</sup>

Ulkomaisilla yrityksillä on kilpailuetu suhteessa intialaisiin yrityksiin tilanteessa, jossa intialaiset yritykset ovat verovelvollisia, mutta monikansallisia yrityksiä ei veroteta niiden Intiasta saamista tuloista. Intian equalisation levy -veroja koskevalla menettelyllä pyritään vähentämään monikansallisten digitaalisten yritysten veroetua suhteessa intialaisiin kilpailijoihin ja siten varmistamaan reilujen markkinoiden toteutuminen.<sup>359</sup> Muutosten myötä lähes kaikesta ulkomailla asuvien yritysten harjoittamasta digitaalisesta liiketoiminnasta on tullut veronalaista. Intian ratkaisu verottaa digitaalisia palve-

---

<sup>354</sup> Bunn 2018.

<sup>355</sup> KPMG 2022: 10.

<sup>356</sup> Ks. myös Ministry of Finance 2020: 16, jossa on määritelty sähköisen kaupankäynnin harjoittajaksi ulkomainen yhtiö, joka omistaa, operoi tai hallitsee digitaalista tai elektronista välinettä tai alustaa tavaroiden nettimyyntiä tai palvelujen tarjoamista varten.

<sup>357</sup> Bunn ym. 2020: 18.

<sup>358</sup> KPMG 2022: 9.

<sup>359</sup> Government of India 2016: 115.

luita on täten suhteellisen laaja, ja sille on ominaista, etteivät kyseiset verot koske intialaisia yrityksiä.<sup>360</sup> Digitaalisiin liiketoimiin liittyvällä equalisation levy -verolla sekä lähdeverolla yritetään verottaa tuloja kohdevaltiossa eikä siellä, missä arvoa muodostuu. Tämän vuoksi kyseiset verot eivät välttämättä ratkaise oikeudenmukaista tulojen jakoa. Lisäksi kyseiset verot muistuttavat myös arvonlisäverojärjestelmää, sillä ne yrittävät liittää voittojen verotuksen kulutusmaahan ja käyttää kokonaistuloja veropohjana.<sup>361</sup>

Myös keskusverolautakunnassa on ollut ratkaistavana tapaus, joka koskee Intian uutta 2 %:n veroa. Ennakkoratkaisussa KVL 2021/34 oli kyse ohjelmisto- ja palveluyhtiöstä A, jonka intialainen tytäryhtiö vastasi A:n ohjelmistojen jälleenmyynnistä Intiassa. Intiassa sovellettava 2 %:n equalisation levy -vero koski tässä tapauksessa A:n Intiasta saamia suorituksia. Suoritukset eivät olleet Intiassa tuloveron eivätkä lähdeveron alaisia. KVL:n mukaan sähköisesti tarjotuista tavaroista tai palveluista saatujen tulojen alittaessa equalisation levy -verolle asetetun rajan niistä ei tarvitse maksaa 2 %:n veroa. Suorituksista ei tarvitse suorittaa veroa myöskään silloin, jos ne liittyvät kiinteään toimipaikkaan. Asiassa oli kyse siitä, oliko A:lta peritty 2 %:n vero hyvitettävä Suomessa Intian ja Suomen verosopimuksen perusteella.

Ratkaisussa katsottiin, että A:n Intiasta saaman liiketulon verotusoikeus oli ainoastaan Suomella, koska A:lla ei katsottu olevan kiinteää toimipaikkaa Intiassa. Tämän perusteella 2 %:n veroa ei voitu myöskään hyvittää Suomessa maksettavasta tuloverosta. Lisäksi tapauksessa käsiteltiin sitä, oliko vero vähennyskelpoinen elinkeinotoiminnan meno. KVL katsoi, ettei kyseinen vero ollut EVL:n mukainen vähennyskelpoinen vero. Sen sijaan veron katsottiin vastaavan pikemminkin Intian tuloveroa, minkä vuoksi päädyttiin ratkaisuun, jonka mukaan kyseinen vero oli kotimaisten tuloverojen tapaan verotuksessa vähennyskelpoton.

---

<sup>360</sup> Bunn ym. 2020: 19.

<sup>361</sup> Petruzzi & Buriak 2018: 4.

Keskusverolautakunnan ratkaisua voidaan myös kritisoida, sillä digitaalisia transaktioita koskeva equalisation levy- vero ei ole tulovero, minkä perusteella kyseinen vero ei myöskään kuulu verosopimusten soveltamisalaan<sup>362</sup>. Kyseisestä verosta ei säädetä Intian tuloverolaissa, vaan equalisation levy -verosta säädetään erikseen erityislainsäädännöllä. Tuloveron sijasta kyseinen vero muistuttaa pikemminkin välillistä veroa kuin tuloveroa. Vaikka equalisation levy -veroa ei hyvitetä Suomessa maksettavasta tuloverosta, vero olisi kuitenkin katsottava vähennyskelpoiseksi tulonhankkimismenoksi.<sup>363</sup> Tätä ratkaisua voidaan perustella muun muassa sillä seikalla, että verojen ja maksujen katsotaan olevan vähennyskelpoisia, jos ne ovat aiheutuneet tulon hankkimisen tai säilyttämisen seurauksena<sup>364</sup>. KVL:n ratkaisua on kritisoitu myös sen suhteen, ettei ratkaisu ole myöskään verovelvollisen edun mukainen, sillä ratkaisun mukaan veroa ei hyvitetä, eikä sitä ole mahdollisuutta vähentää tuloverotuksessa<sup>365</sup>.

Myös Italia on seurannut Unkarin, Israelin, Intian ja Etelä-Korean jalanjalkia ottamalla vuonna 2019 käyttöön digitaaliveron (web tax), joka on 3 %:a italialaisilta yrityksiltä perityistä palvelumaksuista. Sitä sovelletaan sekä kotimaisiin että ulkomaisiin yrityksiin, joiden suorittamien transaktioiden määrä Italiassa ylittää vuosittain 3000.<sup>366</sup> Lisäksi Italiassa otettiin vuonna 2020 käyttöön digitaalisia palveluja koskeva 3 %:n vero (DST). Vero koskee niitä yrityksiä, joiden maailmanlaajuiset tulot ovat 750 miljoonaa euroa ja Italiassa myytyjen digitaalisten palvelujen tuottamat tulot vähintään 5,5 miljoonaa euroa. Tällaiset digitaaliset palvelut sisältävät muun muassa digitaalisessa rajapinnassa tarjottua kohdennettua mainontaa, käyttäjien linkittämistä monipuolisissa digitaalisissa rajapinnoissa ja alustan käytön perusteella syntyneiden käyttäjätietojen välittämistä.<sup>367</sup>

Slovakiassa on otettu käyttöön uusi kiinteän toimipaikan määritelmä, joka kattaa myös kuljetus- tai majoituspalveluja toistuvasti digitaalisen alustan kautta välittävät ulkomai-

---

<sup>362</sup> Government of India 2016: 5, 77.

<sup>363</sup> Deloitte 2021.

<sup>364</sup> Andersson & Penttilä 2014: 332.

<sup>365</sup> Deloitte 2021.

<sup>366</sup> Bunn 2018; Szczepański 2021: 5.

<sup>367</sup> Szczepański 2021: 5.

set yritykset, kuten Expedia, Booking.comin ja taksipalveluja tarjoavan Uberin. Soveltamisalaan kuuluvat yritykset ovat verovelvollisia maksamaan yhteisön tuloveroa Slovakiassa.<sup>368</sup> Sen sijaan Puolassa toimivien video on demand -alustojen on täytynyt vuodesta 2020 alkaen maksaa 1,5 %:n lisämaksua tuloista, joita ne ovat saaneet tilausmaksuista tai mainonnasta. Myös Espanjassa otettiin vuonna 2021 käyttöön väliaikainen vero, joka koskee tiettyjä digitaalisia palveluja. Näihin palveluihin kuuluvat verkkomaintapalvelut, joiden mainokset näkyvät Espanjassa käytetyissä laitteissa sekä verkossa toimivat välityspalvelut, joiden käyttäjistä vähintään yksi on sijoittautunut Espanjaan. Myös tiedonsiirtopalvelut, joiden tarkoituksena on myydä Espanjasta peräisin olevia käyttäjätietoja, kuuluvat veron soveltamisalaan. Vero on 3 %:a veropohjasta, joka muodostuu kyseisten palvelujen myynnistä saaduista bruttotuloista, ja se koskee yrityksiä, joiden maailmanlaajuinen liikevaihto ylittää 750 miljoonaa euroa ja joiden Espanjassa tarjoamista palveluista saamat tulot ovat vähintään 3 miljoonaa euroa vuodessa.<sup>369</sup>

Myös Ranska on implementoinut digitaalisia palveluja koskevan 3 %:n veron. Se koskee yrityksiä, joiden maailmanlaajuinen, digitaalisesta liiketoiminnasta saatu, liikevaihto on yli 750 miljoonaa euroa ja digitaalisen toiminnan liikevaihto Ranskassa yli 25 miljoonaa euroa. Digitaalinen liiketoiminta kattaa tässä yhteydessä kohdennetun verkkomainonnan, käyttäjätietojen myymisen sekä hallinnoimisen mainontaa varten ja digitaalisen alustan kautta tapahtuvan käyttäjien yhdistelemisen.<sup>370</sup> Sitä koskeva säännös tuli voimaan vuonna 2019, mutta veron keräämisen aloittamista lykättiin vuoden 2020 loppuun<sup>371</sup>. Kaikki monikansalliset yritykset eivät ole ottaneet digitaalisten palvelujen veroja tyytyväisenä vastaan. Uusi digitaalisten palvelujen vero tarkoittaa, että monikansallisten yritysten, kuten amerikkalaisen verkkokaupan Amazonin, pitäisi maksaa 3 %:a veroa Ranskassa tekemästään liikevaihdosta. Amazonin ranskalainen tytäryhtiö vahvis-

---

<sup>368</sup> Bunn 2018.

<sup>369</sup> Szczepański 2021: 5–6.

<sup>370</sup> Szczepański 2021: 4–5.

<sup>371</sup> KPMG 2022: 9.

tikin siirtävänsä veron ranskalaisille yrityksille lisäämällä veron määrän Amazonin verkkomyyntialustalla tarjottavien palveluiden hintoihin.<sup>372</sup>

Iso-Britanniassa digitaalisia palveluja koskeva 2 %:n vero tuli voimaan vuonna 2020, ja se kannetaan sosiaalisen median alustojen, internetin hakukoneiden ja verkkokauppa-alustojen kautta saaduista tuloista<sup>373</sup>. Myös Itävalta implementoi digitaalisia palveluja koskevan 5 %:n veron vuonna 2020. Sen soveltamisalaan kuuluvat verkkomainontaa harjoittavat yritykset, joiden maailmanlaajuiset tulot ylittävät 750 miljoonaa euroa ja Itävallasta saadut tulot 25 miljoonaa euroa. Veron laajuus on siis kapeampi kuin esimerkiksi Ranskalla ja Iso-Britannialla.<sup>374</sup> Vero koskee tuloja, jotka on saatu digitaalisissa rajapinnoissa toimivista mainontapalveluista, Itävallassa tarjotuista ohjelmistoista ja verkkosivustoista<sup>375</sup>.

Monikansalliset yritykset ovat suhtautuneet vastahakoisesti myös Itävallan implementoimaan digitaalisten palvelujen veroon. Kattaakseen veron aiheuttamat kustannukset amerikkalainen teknologiajätti Google on ilmoittanut lisäävänsä viisi prosenttia niiden yritysten laskuihin, joiden mainoksia klikkaavat tai näkevät itävaltalaiset internetin käyttäjät, mainostajan sijainnista riippumatta. Useat valtiot kamppailevat löytääkseen tapoja, joilla verottaa niitä teknologiayrityksiä, jotka raportoivat voittonsa alhaisen verotuksen maissa, kuten Irlannissa tai Luxemburgissa. Lisäksi Yhdysvallat on uhannut ryhtyä vastatoimiin digiveroja käyttöön ottavien maiden osalta. Itävalta on kuitenkin ilmoittanut pitävänsä veron voimassa, kunnes kansainvälinen ratkaisu on saavutettu.<sup>376</sup>

Myös Turkki, Tunisia ja Argentiina ovat implementoineet digitaalisia palveluja koskevan veron<sup>377</sup>. Lisäksi Kreikassa on säädetty vuonna 2019 yleinen tulovero, joka koskee digitaalisen alustan kautta saatuja, lyhytaikaisten vuokrien, tuloja. Keniassa on säädetty

---

<sup>372</sup> Le Figaro 2019.

<sup>373</sup> GOV.UK 2019: Details; Bunn ym. 2020: 17.

<sup>374</sup> Bunn ym. 2020: 18; KPMG 2022: 6. Ks. Rechtsinformationssystem des Bundes 2022, joka koskee Itävallan digitaaliverolakia "Digitalsteuergesetz 2020 (DiStG)".

<sup>375</sup> KPMG 2022: 6.

<sup>376</sup> The Local 2020.

<sup>377</sup> Bunn ym. 2020: 19; KPMG 2022: 6.

vuonna 2019 yleinen tulovero, joka koskee digitaalisen liiketoiminnan tuloja (general income tax on digital income). Indonesiassa on säädetty vuonna 2020 digitaalisen kiinteän toimipaikan käsitteestä sekä sähköisiä liiketoimia koskevasta verosta (electronic transaction tax), joka koskee sähköistä kaupankäyntiä, kun digitaalista kiinteää toimipaikkaa ei voida soveltaa verosopimuksen määräysten vuoksi.<sup>378</sup> Myös Tšekissä, Brasiliassa ja Kanadassa on ehdotettu digitaalisten palvelujen veron käyttöönottoa. Latvia, Norja, Slovenia, ja Uusi-Seelanti ovat joko virallisesti julkistaneet tai osoittaneet kiinnostuksensa kyseiseen veroon.<sup>379</sup>

Useat valtiot ovat siis viime vuosina ottaneet ohjat omiin käsiinsä ja ottaneet käyttöön verotustoimenpiteitä, jotka kohdistuvat digitaalisiin yrityksiin. Toivottavaa kuitenkin on, että digitaalisten palvelujen verotusta koskevat ratkaisut toteutetaan yhteisymmärryksessä muiden valtioiden kanssa, koska sen myötä digitaalisten palvelujen verotusta koskevasta sääntelystä tulee yhdenmukaisempaa<sup>380</sup>. Monenkeskisen yhteistyön puuttuessa ja valtioiden ottaessa käyttöön yksipuolisia menetelmiä digitaalisten palvelujen verottamiseksi eri valtioiden menetelmät tulevat mitä luultavimmin olemaan ristiriidassa toistensa kanssa, mikä johtaa verotuksen epävarmuuteen ja kaksinkertaiseen verotukseen<sup>381</sup>. Erilaiset digitaalisten palvelujen verotusmenetelmät ovat haitaksi kansainväliselle verojärjestelmälle, hyvän verojärjestelmän ominaisuuksille ja alalla toimiville yrityksille. Pelkoa on herättänyt myös riski Yhdysvaltojen vastatoimista<sup>382</sup>, mikäli valtio katsoisi eri maiden digitaalisten verojen ja verotusmenetelmien olevan haitaksi yhdysvaltalaisille yrityksille.<sup>383</sup>

---

<sup>378</sup> KPMG 2022: 9–11.

<sup>379</sup> Bunn ym. 2020: 19; KPMG 2022: 24, 28, 30, 48, 51, 53, 62.

<sup>380</sup> Viherkenttä 2020: 575; Malmgrén & Nissinen 2019: 7.

<sup>381</sup> Bunn ym. 2020: 3, 41.

<sup>382</sup> Ks. esim. Office of the United States Trade Representative 2021, joka koskee Yhdysvaltojen tutkimusta Intian digitaalisten palvelujen verosta, jonka mukaan Intian toimet syrjivät yhdysvaltalaisia digitaalisia yrityksiä.

<sup>383</sup> Viherkenttä 2020: 575.

### 5.3 OECD:n digiverohankkeen pilari I:n ratkaisuehdotukset

OECD on lähtenyt etsimään ratkaisuja digitaalitalouden verotuksellisiin haasteisiin hankkeessaan ”Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy”, jonka voidaan katsoa olevan jatkoa OECD:n BEPS-hankkeelle<sup>384</sup>. Hanke sisältää kaksi osaa eli pilarit I ja II, jotka eroavat sisällöltään toisistaan. Pilari I:ssä keskitytään valtioiden välisen verotusoikeuden uudelleenjakamiseen ja pilari II:ssä käsitellään globaalia minimiveroa<sup>385</sup>. Tässä tutkielmassa tarkastellaan ensimmäistä pilaria, joka koostuu kolmesta eri uudistuksesta, joita ovat amount A, amount B ja verotuksen oikeusvarmuus<sup>386</sup>. Kun digiverohankkeeseen liittyviä ratkaisuja lähdetään toteuttamaan, on varmaa, että kansainväliseen verotukseen tulee merkittäviä muutoksia. Etenkin pilari I tulee vaikuttamaan muun muassa valtioiden väliseen verotulojen jakautumiseen ja kansainvälisen verotuksen periaatteisiin.<sup>387</sup>

Pilari I:n kehittämiseen on vaikuttanut muun muassa suurten teknologiayhtiöiden alhainen verotus, ja tarkoituksena onkin varmistaa etenkin suurimpien ja kannattavimpien monikansallisten yritysten saamien tulojen ja niiden verotusoikeuden oikeudenmukaisempi jakautuminen valtioiden välillä<sup>388</sup>. Tätä tavoitetta toteutetaan muun muassa vahvistamalla lähdevaltion asemaa verotuksessa<sup>389</sup>. Kansainvälistä verojärjestelmää pyritään mukauttamaan OECD:n digiverohankkeen pilari I:n avulla uusiin liiketoimintamalleihin sopivaksi muuttamalla muun muassa verotukselliseen liittymään eli nexukseen ja voitonjakoon liittyviä sääntöjä. Tällä pyritään varmentamaan, ettei liiketoiminnan tuloihin kohdistuva verotusoikeus ole enää rajattu fyysisen läsnäolon perusteella. Tämä johtaa markkinavaltioiden verotusoikeuden laajenemiseen alueilla, joissa yritys osallistuu aktiivisesti ja pysyvästi alueen talouteen harjoittamalla siellä liiketoimintaa

---

<sup>384</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 3; Viherkenttä 2020: 569.

<sup>385</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 3.

<sup>386</sup> OECD 2020: 11.

<sup>387</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 3–4, 18, 23.

<sup>388</sup> Viherkenttä 2020: 573; OECD 2021c.

<sup>389</sup> Viherkenttä 2020: 569.



joko suoraan tai epäsuorasti.<sup>390</sup> Lisäksi tarkoituksena on, että hankkeeseen liittyviä lainsäädännöllisiä verovelvoitteita, kuten ilmoitusvelvollisuuksia, kevennetään ja monikan-sallisille yrityksille annetaan mahdollisuus hallita prosessia yhden yksikön kautta<sup>391</sup>.

Vaikka koronapandemia on viivästyttänyt hankkeen etenemistä, vuonna 2021 OECD:n digiverohankkeesta päästiin vihdoinkin yhteisymmärrykseen, ja sitä koskeva sopimus solmittiin 8. lokakuuta 2021, kun 136 jäsenvaltiota 140 valtiosta päättivät yhtyä hankkeeseen<sup>392</sup>. Digiverohankkeen toteuttamiseen tähtäävä työ on siis hyvässä vauhdissa. Seuraavien kuukausien aikana, osana seuraavaa vaihetta, the Inclusive Framework kuulee eri sidosryhmiä eri näkökohdista, joita pilari I:een ja pilari II:een liittyy. Amount A:n osalta ollaan järjestämässä julkinen kuuleminen, joka tapahtuu vaiheittain.<sup>393</sup> OECD on myös julkaissut 4. helmikuuta 2022 luonnokset säännöksistä, jotka koskevat nexusta ja tulojen kohdistamista ja 4. huhtikuuta 2022 luonnokset säännöksistä, jotka koskevat amount A:n soveltamisalaa<sup>394</sup>. Lisäksi tarkoituksena on laatia perustelulausunto pilari I:tä koskevan amount A:n täytäntöönpanosta sekä mallisäännökset pilari I:n valtioiden kansallisen lainsäädännön implementointia varten. Vuoden 2022 aikana pyritään saattamaan myös amount B:tä<sup>395</sup> koskeva työ valmiiksi.<sup>396</sup>

Monenvälinen yleissopimus (Multilateral Convention) on myös kehitteillä, ja sitä tullaan hyödyntämään pilari I:n täytäntöönpanossa sekä olemassa olevien digipalveluverojen ja muiden vastaavien yksipuolisten toimenpiteiden poistomääräyksissä<sup>397</sup>. Vuoden 2022 aikana OECD:n olisi tarkoitus laatia myös monenvälisen yleissopimuksen teksti sekä pyrkiä allekirjoittamaan sopimus, jolloin digiverohankkeen täytäntöönpanon tulisi

---

<sup>390</sup> OECD 2020: 10–11.

<sup>391</sup> OECD 2021e: 5, 12.

<sup>392</sup> OECD 2021c. Toisinaan kyseisestä hankkeesta käytetään myös nimitystä BEPS 2.0. Viherkenttä 2020: 569.

<sup>393</sup> OECD 2022a.

<sup>394</sup> Ks. OECD 2022b: Public Consultation Document: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing & OECD 2022c: Public Consultation Document: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope.

<sup>395</sup> Amount B:n osalta julkaistaan julkinen kuulemisasiakirja vuoden 2022 puolivälissä, ja kommenttijakson jälkeen seuraa julkinen kuulemistilaisuus. OECD 2022a.

<sup>396</sup> OECD 2021e: 5.

<sup>397</sup> OECD 2021c.

tapahtua vuonna 2023. Monenvälisessä yleissopimuksessa osapuolten tulee siis luopua muun muassa mahdollisista digitaalisten palvelujen veroista ja sitoutua siihen, että vastaavia toimenpiteitä ei tulla toteuttamaan tulevaisuudessa. Millekään yritykselle ei tule määrätä maksettavaksi digitaalisten palvelujen veroja tai muita vastaavia 8.10.2021 alkaen vuoden 2023 loppuun asti taikka siihen asti, kunnes monenvälinen sopimus astuu voimaan.<sup>398</sup> Tällä pyritään lisäämään varmuutta ja purkamaan kansainväliseen kauppaan liittyviä jännitteitä<sup>399</sup>.

### 5.3.1 Amount A

Nykyisten kansainvälisen verotuksen säännösten perusteella monikansalliset yritykset maksavat yleensä tuloveroa valtiossa, jossa niillä on tuotantoa, sen sijaan, että ne maksaisivat tuloveroa asiakkaiden tai käyttäjien sijaintivaltiossa<sup>400</sup>. Lisäksi nykyisten säännösten mukaan ratkaisevassa asemassa verotusoikeuden jakamisessa on yhä edelleen fyysinen läsnäolo, sillä PE:n käsite on sisällytetty melkein kaikkiin voimassa oleviin verosopimuksiin<sup>401</sup>. Pilari I:een sisältyvän amount A -uudistuksen perusteella valtioiden verotusoikeuden jakamiseen liittyviä periaatteita ja säännöksiä on kuitenkin tarkoitus muuttaa vastaamaan paremmin nykytilaa<sup>402</sup>. Amount A -uudistus on pilari I:tä koskevista uudistuksista keskeisin, ja sen tarkoituksena on antaa valtioille, joissa konsernien asiakaskunta sijaitsee ja joissa konserneilla on myyntiä, nykyistä laajempi verotusoikeus konsernien saamiin tuloihin. Kyseisiä valtioita nimitetään *markkinavaltioiksi*.<sup>403</sup> Tulojen

---

<sup>398</sup> OECD 2021e: 5, 12.

<sup>399</sup> OECD 2021c.

<sup>400</sup> Bunn ym. 2020: 16. Ks. myös Wilde 2015: 444.

<sup>401</sup> Navarro 2021: 3.

<sup>402</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 4.

<sup>403</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 4; OECD 2020: 11; OECD 2022c: 2. OECD:n mukaan markkinavaltioita ovat ne alueet, joissa monikansalliset konsernit myyvät tavaroita tai palveluja, tai joissa etenkin digitaaliset monikansalliset konsernit tarjoavat palveluita käyttäjilleen ja keräävät heiltä tietoja sekä sisältöä. Joidenkin liiketoimintamallien osalta markkinavaltioilla tarkoitetaan myös alueita, jossa käyttäjät sijaitsevat. OECD 2020: 11, 17; Valtiovarainministeriö 2021: 4; Isomaa 2020: 558.

lähdevaltion katsotaan siis tässä tapauksessa olevan markkinavaltio, jossa tavarat ja palvelut käytetään tai kulutetaan<sup>404</sup>.

Tällä hetkellä voittoja verotetaan muun muassa siellä, missä yhtiöllä on tytäryhtiö, kiinteä toimipaikka tai emoyhtiö. Koska kyseisiä yksiköitä voidaan kuitenkin helposti siirrellä verosuunnittelutarkoituksessa, on esitetty argumentteja siitä, että yhteisöjen voittoja tulisi verottaa paikoissa, joissa yhteisöllä on liikkumattomia tai vähän liikkuvia toimintoja.<sup>405</sup> Kun voittoja verotettaisiin siellä, mihin käyttäjät tai kuluttajat ovat sijoittautuneet, yritysten mahdollisuudet vääristellä tulojen lähdeä ja verotuspaikkaa vähenisivät, sillä ne eivät voisi enää valita sijaintipaikkaansa voittojen verotuksen perusteella<sup>406</sup>. Tällaisten verojen katsotaan myös hillitsevän valtioiden välistä verokilpailua. Monikansallisen yrityksen ei ole mahdollista valita tai muuttaa esimerkiksi osakkeenomistajiensa tai asiakkaidensa sijaintia, jolloin toimintojen sijainti olisi valittava ilman verotusnäkökoh- tien vääristävää vaikutusta.<sup>407</sup> Mikäli verotusoikeuden jaon perimmäisenä tavoitteena on pyrkiä estämään yrityksiä harjoittamasta voitonsiirtoa, voidaan kuitenkin ajautua tilanteeseen, jossa verotusoikeuksia ei välttämättä enää jaeta sen perusteella, missä arvoa tosiasiallisesti muodostuu<sup>408</sup>.

Pilari I:n amount A -uudistus ei tule johtamaan yritysten verotuksen kiristymiseen, vaan tarkoituksena on keskittyä verotusoikeuden uudelleenjakamiseen<sup>409</sup>. Aiemmin tarkoituksena oli, että pilari I:n luoman uuden verotusoikeuden alaan luetaan kuuluvaksi automatisoidut digitaaliset palvelut (automated digital services) ja kuluttajiin suuntautunut liiketoiminta (consumer facing businesses)<sup>410</sup>. Tästä jaottelusta kuitenkin luovuttiin vuonna 2021 solmitussa sopimuksessa<sup>411</sup>. Amount A perustuu kolmeen aiempaan eh-

---

<sup>404</sup> OECD 2021e: 11.

<sup>405</sup> Devereux & Vella 2018a: 552.

<sup>406</sup> Kanervo 2022: 1; Devereux & Vella 2018a: 555.

<sup>407</sup> Devereux & Vella 2018a: 552.

<sup>408</sup> Ks. arvonluonnista ja arvonmuodostumisperiaatteesta lisää tutkielman luvusta 4.2.2.

<sup>409</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 4.

<sup>410</sup> OECD 2020: 11.

<sup>411</sup> Kanervo 2022: 20; Devereux & Simmler 2021: 2.

dotukseen: ehdotukseen käyttäjien osallistumisesta, merkittävästä taloudellisesta läsnäolosta ja markkinoinnin aineettomista<sup>412</sup>.

Amount A:n perusteella muodostuva verotusoikeus koskee ainoastaan suuria ja kannattavia monikansallisia konserneja, jotka lukeutuvat amount A:n soveltamisalaan<sup>413</sup>. Monikansallinen konserni kuuluu soveltamisalaan, mikäli se läpäisee kaksi kynnysarvotestä (threshold test). Tällaisiin monikansallisiin konserneihin lukeutuvat ne, joiden maailmanlaajuinen liikevaihto ylittää 20 miljardia euroa ja kannattavuuden<sup>414</sup> katsotaan olevan tiettyä ajanjaksona yli 10 %:a.<sup>415</sup> Vaikka hanke käynnistettiin alun perin digitaalisten palvelujen verotukseen liittyvien haasteiden ratkaisemiseksi, se koskee myös muilla toimialoilla toimivia yrityksiä<sup>416</sup>. Soveltamisalan ulkopuolelle on kuitenkin rajattu kaivannaisteollisuuden yritykset sekä säänneltyjen rahoituspalvelujen tarjoajat<sup>417</sup>. Amount A:n osalta ei ole asetettu muita toiminnan luonteeseen liittyviä rajoituksia<sup>418</sup>.

Vaikka amount A:n tarkoituksena on laajentaa verotusoikeutta markkinavaltioille, uudistuksen tarkoituksena ei ole muuttaa kiinteää toimipaikkaa koskevia säännöksiä, vaan ne tulevat pysymään ennallaan<sup>419</sup>. Tämä tarkoittaa sitä, että kiinteää toimipaikkaa ei jatkossakaan tule muodostumaan ilman yhteisön fyysistä läsnäoloa valtiossa. Kun tämän lisäksi otetaan huomioon se seikka, että amount A:n soveltamisalaan kuuluvat yritykset määritetään edellä mainittujen kynnysarvojen avulla, voidaan todeta, että

---

<sup>412</sup> Navarro 2021: 10. Ks. tutkielmasta s. 70.

<sup>413</sup> OECD 2020: 19; OECD 2022c: 2.

<sup>414</sup> Tässä yhteydessä kannattavuudella viitataan tuottoasteeseen, joka saadaan, kun liikevoiton määrä ennen veroja jaetaan liikevaihdolla. OECD 2021e: 10; Kanervo 2022: 20.

<sup>415</sup> OECD 2022c: 3; OECD 2021e: 10; European Commission 2021: Which companies fall under the scope of Pillar One? Vrt. OECD:n digiverohankkeen pilari II, jota on tarkoitus soveltaa kaikkiin monikansallisiin konserneihin, joiden tulot ylittävät 750 miljardia euroa. Devereux & Simmler 2021: 2; European Commission 2021: Which companies fall under the scope of Pillar Two? Mikkola 2022: 163.

<sup>416</sup> Mikkola 2022: 160. Digitaalisten yritysten verotusta on perusteltu muun muassa aineettomilla omaisuuserillä, joihin digitaaliset palvelut vahvasti nojautuvat. Toisaalta on myös todettu, että monien muidenkin toimialojen yrityksillä on samat liiketoimintariskit ja mahdollisuudet, jolloin myös tuotteiden erottautuminen saattaa olla riippuvaista aineettomasta omaisuudesta. Sprague 2018: 4. Tämä voidaan nähdä argumenttina sille, miksei digitaalisia palveluja tulisi verottaa eri tavalla. Kuten edellä on todettu, amount A:n toimialajaottelusta on kuitenkin luovuttu vuoden 2021 sopimuksen solmimisen yhteydessä.

<sup>417</sup> OECD 2021d: 1; OECD 2022c: 3.

<sup>418</sup> Kaltiokallio 2021: 54.

<sup>419</sup> OECD 2020: 65.

uudistus ei tule vaikuttamaan kaikkiin yrityksiin, jolloin myös osa digitaalista liiketoimintaa harjoittavien yritysten saamista tuloista jää verottamatta<sup>420</sup>.

Kuten edellä on mainittu, amount A:n soveltamisalaan kuuluvat vain konsernit, joiden maailmanlaajuinen liikevaihto on yli 20 miljardia euroa ja kannattavuus enemmän kuin 10 %:a. Kyseiset kynnsarvot ovat suomalaisten yritysten kannalta suhteellisen korkeat. Tätä voidaan havainnollistaa vertaamalla liikevaihdon osalta asetettua kynnsarvoa tutkimukseen, jonka mukaan 161 suomalaisen suuryrityksen yhteenlaskettu liikevaihto vuodelta 2020 oli noin 247,4 miljardia euroa<sup>421</sup>. Mikäli Suomen suurimpien yritysten liikevaihto olisi yli 20 miljardia euroa, 247,4 miljardin euron yhteenlaskettu liikevaihto saavutettaisiin pienemmälläkin määrällä yrityksiä. Kun kannattavuuden on oltava yli 10 %:a, ja soveltamisalan ulkopuolelle on rajattu kaivannaisteollisuudessa toimivat yritykset ja rahoituspalvelujen tarjoajat, voidaan todeta, että viidestäsadasta maailman suurimmasta yrityksestä vain 78 suurinta lukeutuvat pilari I:n soveltamisalaan<sup>422</sup>. Näillä perusteilla pilari I ei tule koskemaan kovin montaa suomalaista yritystä<sup>423</sup>.

Miksi monikansallisia yrityksiä pienemmät yritykset on jätetty soveltamisalan ulkopuolelle? Vaikutuksia arvioimalla on huomattu, että markkina- ja valtioihin jaetun jäännösvoiton määrä kasvaisi vähän suhteessa siihen, että sovellettaisiin matalampaa kynnsarvoa. Sovellettavien kynnsarvojen tarkoituksena on minimoida veronmaksajien lainsäädännöllisten velvoitteiden hoitoon liittyviä kustannuksia, niin sanottuja compliance-kustannuksia, ja mahdollistaa se, että myös verohallinnot pystyvät hallitsemaan uusia säännöksiä. Alemmat kynnsarvot toisivat mukanaan suuren määrän ylimääräisiä veronmaksajia, joiden tulisi menetellä uuden järjestelmän kanssa ja määrittää, onko niillä soveltamisalan mukaisia tuloja. Tämä lisäisi yritysten lisäksi verohallintojen taakkaa,

---

<sup>420</sup> OECD 2021e: 10.

<sup>421</sup> Mattila 2021: 2, 6.

<sup>422</sup> Devereux & Simmler 2021: 1.

<sup>423</sup> PwC 2021b.

kun niiden tulisi menetellä ylimääräisten compliance-kustannusten ja hallinnollisten kustannusten kanssa.<sup>424</sup>

Mikäli kynnysarvot olisivat matalammat, amount A:n soveltamisalaan kuuluisivat myös sellaiset yksityiset konsernit, jotka eivät ole tällä hetkellä velvollisia laatimaan tilinpäätöstä tai jotka laativat ne paikallisten ja yleisesti hyväksytyjen kirjanpitoperiaatteiden mukaan. Olisi haastavaa edellyttää sellaisten yksityisomistuksessa olevien konsernien, joihin tilintarkastusvaatimuksetkaan eivät välttämättä sovellu, laativan tilinpäätöksen eri standardien perusteella tai mukauttavan tilinpäätöksensä vastaamaan kyseisiä standardeja ainoastaan pilari I:n tarkoitusta varten. Lisäksi se lisäisi veronmaksajien kustannuksia ja vaatisi valtioiden verohallinnoilta lisäresursseja.<sup>425</sup> Tästä huolimatta OECD on todennut hankkeessaan, että seitsemän vuoden jälkeen sopimuksen voimaan saattamisesta on mahdollista, että liikevaihtoraja lasketaan 10 miljardiin euroon, mikäli hankkeen implementointi on onnistunut<sup>426</sup>.

Mikäli monikansallisen konsernin toiminnan katsotaan kuuluvan amount A:n soveltamisalaan, verotusoikeus määräytyy siis markkinavaltioperiaatteen mukaisesti. Tällainen verotusoikeuden jako poikkeaa siitä, mitä malliverosopimuksen 5, 7 ja 9 artikloissa säädetään. Markkinavaltioperiaatteen soveltaminen takaa markkinavaltiolle verotusoikeuden myös silloin, kun yritys ei harjoita liiketoimintaa valtiossa konserniyrityksen tai kiinteän toimipaikan välityksellä.<sup>427</sup> Amount A:n myötä osa monikansallisten yritysten tulojen verotusoikeudesta jaetaan asuinvaltioiden sijaan markkinavaltioille, mikä mahdollistaa sen, että valtioilla on tietyissä tilanteissa verotusoikeus, vaikka yritys ei olisi sijoittunut valtioon fyysisesti<sup>428</sup>.

Verotusoikeuden kohdentamista markkinavaltioihin on perusteltu muun muassa käyttäjien osallisuudella. Käyttäjä voi tehdä esimerkiksi haun MNE:n tarjoamalla hakuko-

---

<sup>424</sup> OECD 2020: 8, 58.

<sup>425</sup> OECD 2020: 58.

<sup>426</sup> OECD 2021d: 1; OECD 2022c: 3.

<sup>427</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 18.

<sup>428</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 4; OECD 2021c: 10.

neella ilman korvausta, jolloin käyttäjä paljastaa itsestään informaatiota, joka on arvokasta yritykselle sen myydessä myöhemmin käyttäjän näytöllä esiintyviä mainoksia. Mainosten ostaja sen sijaan saattaa olla sijoittautunut eri maahan. Vaikka tulot tulevat mainostajalta, mainontapalvelu suoritetaan käyttäjän valtiossa, ja sen vuoksi käyttäjän sijaintivaltio pitäisi katsoa markkinavaltioperiaatteen mukaan kohdemaaksi eli markkinavaltioksi.<sup>429</sup> Voidaan kuitenkin katsoa, että argumentti monikansallisten yritysten läsnäolosta on häviävä, sillä todellisuudessa keskustelu lainkäyttöalueiden verotusoikeuksista ja voittojen kohdentamisesta kiinteille toimipaikoille, on vain keskustelua siitä, kuinka monikansallisten yritysten voitot tulisi yleisesti ottaen kohdentaa<sup>430</sup>.

Tulojen kohdentamisessa markkinavaltioihin hyödynnetään liityntäsääntöä eli nexusta. Tätä kutsutaan niin sanotuksi nexus-testiksi (nexus test)<sup>431</sup>. Liityntäsääntö sallii amount A:n kohdentamisen markkinavaltioihin, kun soveltamisalaan kuuluva konserni saa vähintään miljoonan euron edestä tuloja kyseiseltä lainkäyttöalueelta. Pienempien lainkäyttöalueiden osalta, joiden BKT on alle 40 miljardia euroa, nexus asetetaan 250 000 euroon. Nexusta sovelletaan vain sen määrittämiseen, onko lainkäyttöalue soveltuva amount A:n kohdentamiseen.<sup>432</sup> Tämän perusteella liityntäsääntöä ei voida hyödyntää muussa verotuksessa, kuten esimerkiksi arvonlisäverotuksessa<sup>433</sup>.

Veropohjan osalta ratkaisevaa on se, miten jaon perusteena oleva voitto lasketaan<sup>434</sup>. Markkinavaltioille kohdistettava tulo määräytyy kaavamaisen laskentatavan perusteella, jolloin konsernille määritetään normaalituotto, jonka ylittävä voitto-osa on markkinavaltion verotusoikeuden alainen<sup>435</sup>. Koska amount A määräytyy konsernin tuloksen mukaan, ja sen laskemisessa ja kohdistamisessa toimitaan kaavan mukaan, verotusoikeus ei perustu markkinaehtoperiaatteeseen<sup>436</sup>. Kaavaa sovelletaan konsernin veropohjaan,

---

<sup>429</sup> Devereux & Vella 2018a: 557–558.

<sup>430</sup> Grinberg 2018: 9.

<sup>431</sup> OECD 2022b: 5; OECD 2020: 13.

<sup>432</sup> OECD 2021e: 10–11; OECD 2022b: 5.

<sup>433</sup> OECD 2020: 65. Deloitte 2020: 6.

<sup>434</sup> Deloitte 2020: 7.

<sup>435</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 4.

<sup>436</sup> OECD 2020: 120; Valtiovarainministeriö 2021: 18.

ja siihen kuuluu kolme eri vaihetta. Ensimmäisessä vaiheessa erotellaan uudelleen jaettava jäännösvoitto. Sen jälkeen erotellaan prosenttiosuus, jonka perusteella verotettavat tulot jaetaan markkinavaltiolle. Viimeisenä verotettavan tulon määrittämisessä hyödynnetään allokaatioavainta (allocation key) veropohjan jakamiseksi nexuksen muodostaneiden markkinavaltioiden kesken.<sup>437</sup>

Mikäli monikansallinen konserni kuuluu soveltamisalaan, 25 %:a jäännösvoitosta<sup>438</sup> kohdistetaan markkinavaltiolle käyttämällä tuloihin perustuvaa jakokaavaa<sup>439</sup>. Tällöin monikansallisten yritysten verotettava osuus jaetaan uudelleen niille lainkäyttöaluille, joissa yritysten asiakkaat ja käyttäjät sijaitsevat. Jäännösvoitto<sup>440</sup> määritellään voitoksi, joka ylittää 10 %:a liikevaihdosta.<sup>441</sup> Amount A:n soveltamisalaan kuuluvan monikansallisen konsernin voittojen tai tappioiden asianmukainen mittaaminen määritetään kirjanpidon tulojen mukaan pienet oikaisut huomioon ottaen, ja tappiot on tarkoitus siirtää eteenpäin<sup>442</sup>.

Tilanteessa, jossa soveltamisalaan kuuluvan monikansallisen konsernin jäännösvoittoja verotetaan jo markkinavaltiossa, markkinointi- ja jakeluvoittojen safe harbour -säännös rajoittaa markkinavaltiolle jaettuja jäännösvoittoja amount A:n nojalla<sup>443</sup>. Kyseisellä säännöksellä pyritään vastaamaan muun muassa mahdolliseen veron kaksinkertaiseen laskentaan, ja se olisi tietyissä olosuhteissa ylimääräinen vaihe amount A:n kohdistamisessa markkinavaltioille<sup>444</sup>. Säännös asettaa kohdistettavalle jäännösvoitolle ylärajan, ja sen tavoitteena on rajoittaa tilanteita, joissa jäännösvoittoa verotettaisiin sekä lähdevaltio- että markkinavaltioperiaatteen mukaisesti. Jos kirjanpidon mukainen voitto,

---

<sup>437</sup> OECD 2020: 120.

<sup>438</sup> Jäännösvoitolla tarkoitetaan konsernien saamia tavanomaista suurempia voittoja. Yrityksille voi muodostua sekä normaalivoittoa että ylisuurta voittoa. Tällöin normaalivoitolla tarkoitetaan vaihtoehtoiskustannusta, joka liittyy investointiin, tai vaihtoehtoisesti pääoman hintaa. Jos voitto ylittää normaalivoiton, on kyseessä ylisuuri voitto, joka edellyttää yritykseltä markkinavoimaa. Kanervo 2022: 2.

<sup>439</sup> OECD 2021e: 10–11.

<sup>440</sup> Jäännösvoitto lasketaan voitonjakamismenetelmällä. Isomaa 2020: 562.

<sup>441</sup> OECD 2021e: 5, 11.

<sup>442</sup> OECD 2021d: 2.

<sup>443</sup> OECD 2021e: 11.

<sup>444</sup> OECD 2021b: 121.



jonka verotus tapahtuu lähdevaltioperiaatteen mukaan, ylittää safe harbour - säännöksen perusteella lasketun voiton määrän, jäännösvoittoa ei kohdisteta kyseiseen valtioon amount A:n perusteella.<sup>445</sup> Safe harbour -periaate tuo esiin, että verotuksen oikeusvarmuus ja mekanismit rajat ylittävien veroriitojen ratkaisemiseksi ovat olleet olennaisessa asemassa pilari I:n suunnittelussa. Säännöksellä pyritään myös vähentämään monimutkaisuutta ja minimoimaan verohallinnoille ja veronmaksajille aiheutuvaa taakkaa.<sup>446</sup> Säännöksen kehitystyötä on kuitenkin tarkoitus vielä jatkaa OECD:ssä<sup>447</sup>.

Markkinavaltion jo olemassa olevat verotusoikeudet ja amount A:han perustuvat verotusoikeudet voivat johtaa tilanteeseen, jossa markkinavaltio verottaa kahteen otteeseen monikansallisen konsernin jäännösvoittoa<sup>448</sup>. Amount A:ta sovellettaessa on siis mahdollista, että syntyy kaksinkertaista verotusta. Kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa sovelletaan nelivaiheista järjestelmää, ja markkinavaltioon kohdistetun voiton kaksinkertainen verotus poistetaan joko käyttämällä hyvitys- tai vapautusmenetelmää.<sup>449</sup> Lisäksi erillisyhtiö tai erillisyhtiöt, jotka ovat verovelvollisia erotellaan niistä, jotka ansaitsevat jäännösvoittoa<sup>450</sup>.

Kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmää sovelletaan veroa maksavaan tahtoon, joka määritetään siis nelivaiheisen prosessin avulla. Ensin selvitetään ne yksiköt, jotka suorittavat sellaisia toimintoja, jotka edesauttavat konsernin kykyä tuottaa jäännösvoittoja. Tämän jälkeen sovelletaan kannattavuustestiä, jotta voidaan varmistaa, että tunnistetuilla yksiköillä on kyky vastata amount A:n luomasta verovelvollisuudesta. Kolmannessa vaiheessa amount A:n perusteella syntynyt verovelvollisuus kohdennetaan etuoikeusjärjestyksessä niille yksiköille, joilla on yhteys niille markkinoille, johon Amount A on kohdennettu. Viimeisenä vaiheena on suhteellinen kohdentaminen, mi-

---

<sup>445</sup> Kanervo 2022: 21–22.

<sup>446</sup> OECD 2020: 8, 57.

<sup>447</sup> OECD 2021e: 11.

<sup>448</sup> OECD 2020: 121.

<sup>449</sup> Navarro 2021: 9; OECD 2021e: 11. Ks. lisää kaksinkertaisesta verotuksesta ja sen poistamisesta tutkielman luvusta 2.4.

<sup>450</sup> OECD 2021e: 11.

käli riittävän vahvaa yhteyttä ei ole tai voittojen määrä alittuu niiden yksiköiden suhteen, joilla on yhteys markkinoille.<sup>451</sup>

OECD:n hanketta kohtaan on esitetty myös kritiikkiä sen suhteen, että vaikutustenarvioinnin (Impact assessment) kuvaus käyttäjien vuorovaikutuksesta sivustojen kanssa keskittyy ainoastaan käyttäjien tekemiin toimiin. Sen sijaan huomioimatta jäävät veronmaksajan panos henkilöstöön, pääomaan tai riskeihin, jotka ovat välttämättömiä sellaisen alustan, laitteiston, ohjelmiston tai muiden teknisten resurssien luomiseksi, jotka mahdollistavat käyttäjien vuorovaikutuksen sekä tietojen keräämisen, järjestämisen ja analysoinnin. Tällaisessa tavassa yrityksen muut toiminnot jäävät pimentoon. Edellä mainittu tapaus kuvastaa johtopäätöstä, jonka mukaan arvo luodaan käyttäjän sijaintipaikassa.<sup>452</sup> Lisäksi amount A mahdollistaa monien monikansallisten yritysten ja verottavien lainkäyttöalueiden osallistumisen niin sanottuihin veropeleihin (tax games), mikä lisää kansainvälisen verojärjestelmän monimutkaisuutta entisestään. Tällä tarkoitetaan sitä, että monikansallisilla yrityksillä ja konserneilla sekä lainkäyttöalueilla olisi kannustimia manipuloida amount A:ta.<sup>453</sup>

Kaiken kaikkiaan pilari I:n onnistumiseen liittyy epävarmuutta. Monet tekijät ovat vielä määrittelemättä, ja hankkeen onnistuminen riippuu pitkälti suurimpien markkinavaltioiden sekä monikansallisten yritysten asuinvaltioiden yksimielisyydestä.<sup>454</sup> Etenkin väkiluvultaan suuret valtiot, kuten Intia ja Kiina, ovat olleet myötämielisiä uudistuksen suhteen. Sen sijaan Yhdysvaltojen suhteen on esiintynyt jonkin verran varauksellisuutta, sillä amount A:n seurauksena Yhdysvalloissa asuvien teknologiajättien verotaakka tulee luultavasti kasvamaan. Yhdysvallat tulee myös mitä todennäköisimmin kärsimään jonkin verran siitä, että veronmaksu tulee jatkossa keskittymään Yhdysvaltojen lisäksi muihin valtioihin.<sup>455</sup> Amount A on myös mutkikas kokonaisuus, joka sisältää paljon yksi-

---

<sup>451</sup> Navarro 2021: 9.

<sup>452</sup> Sprague 2018: 3–4.

<sup>453</sup> Eden 2021: 1–2.

<sup>454</sup> Navarro 2021: 18.

<sup>455</sup> Lakimiesuutiset 2021.

tyiskohtia, minkä vuoksi pilari I:stä ja amount A:ta onkin kritisoitu teknisestä haastavuudesta<sup>456</sup>.

### 5.3.2 Amount B

OECD:n digiverohankkeen pilari I sisältää myös amount A:n ohella toisen osan eli amount B:n. Amount B -uudistus tulee koskemaan konserniyrityksiä, jotka harjoittavat yksinkertaista markkinointi- ja jakelutoimintaa.<sup>457</sup> Tarkoituksena on, että amount B:n soveltamisala on laajempi kuin amount A:n soveltamisala ja koskee kaikilla toimialoilla toimivia yrityksiä koosta riippumatta<sup>458</sup>. Näin ollen amount B:n soveltamisessa ei siistulla hyödyntämään amount A:n soveltamisalaa koskevia rajoituksia<sup>459</sup>. Uudistuksen tarkoituksena on päivittää tapoja, joilla tuotto määritetään niille tahoille, jotka harjoittavat yksinkertaista markkinointi- ja jakelutoimintaa. Amount B:n perusteella on tarkoitus sekä tarkentaa säännöksiä että ottaa käyttöön kaavamainen tapa tuottojen määrittämiseksi.<sup>460</sup>

Uudistuksen taustalla on ollut ajatus siitä, että amount B tekisi konserniyhtiöiden sisäisten, markkinointi- ja jakelutoimintoihin liittyvien, transaktioiden siirtohinnoittelusta yksinkertaisempaa<sup>461</sup>. Säännöksellä onkin tarkoitus yksinkertaistaa ja virtaviivaistaa tapoja soveltaa markkinaehtoperiaatetta yksinkertaistettuun markkinointi- ja jakelutoimintaan<sup>462</sup>. Amount B:n pyrkimyksenä on yhtenäistää lähipiiriin kuuluvien markkinointi- ja jakelutoimintaa harjoittavien jakelijoiden suoritteita, kun jakelijat harjoittavat markkinavaltiossa perustason markkinointi- ja jakelutoimintaa tavalla, joka on yhdenmukainen markkinaehtoperiaatteen kanssa<sup>463</sup>. Lisäksi amount B:llä pyritään yksinker-

---

<sup>456</sup> Mehboob 2021; Valtiovarainministeriö 2021: 18.

<sup>457</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 4.

<sup>458</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 18; Deloitte 2020: 10.

<sup>459</sup> Deloitte 2020: 10; OECD 2020: 156.

<sup>460</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 4.

<sup>461</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 4, 18.

<sup>462</sup> Kanervo 2022: 23; OECD 2021e: 5.

<sup>463</sup> OECD 2020: 14, 155–156.

taistamaan siirtohinnoittelusääntöjen hallinnointia verohallinnoissa, alentamaan veronmaksajien compliance-kustannuksia, lisäämään verotuksen oikeusvarmuutta ja vähentämään veronsaajien ja veronmaksajien välisiä kiistoja. Näiden seikkojen perusteella amount B:llä on potentiaalia vastata tiettyihin verotuksellisiin haasteisiin, joita verohallinnot kohtaavat muun muassa arvioidessaan monikansallisten konsernien välisten järjestelyjen hinnoittelun markkinaehtoisuutta.<sup>464</sup>

Amount B:n osalta perustason markkinointi- ja jakelutoimintojen soveltamisala on kuitenkin kapea<sup>465</sup>. Yksinkertaiseen jakelutoimintaan voidaan katsoa kuuluvan muun muassa tavaroiden maahantuonti jälleenmyyntiä varten, tullaus rahtimaksuineen ja muine kuluineen, tavaroiden osto jälleenmyyntiä varten ja paikallisten asiakassuhteiden kehittäminen ja ylläpito. Sen sijaan amount B:n tarkoittaman markkinointitoiminnan katsotaan pitävän sisällään muun muassa ennakkomyyntipalvelut, eli tuotetietojen tarjoamisen mahdollisille asiakkaille, ja globaalien markkinointisuunnitelmien toteuttamisen lainkäyttöalueilla, joihin lukeutuvat muun muassa mainoskampanjat ja messut. Lisäksi markkinointitoiminta kattaa markkinointi- ja mainosmateriaalien tai yrityksen nettisivujen kääntämisen paikalliselle kielelle markkinatutkimuksen suunnittelu- ja markkinointitarkoitusta varten. Myös myynnin jälkeiset rutiinipalvelut, jotka pitävät sisällään esimerkiksi valitusten käsittelyn ja palvelujen tarjoamiseen liittyvän muun kuin teknisen tuen, katsotaan markkinointitoiminnaksi.<sup>466</sup>

Amount B:n soveltamisalaan lukeutuisi muun muassa yhteisö, joka ostaa tavaroita jälleenmyyntiä varten, joka omistaa tai vuokraa varastotiloja ja jolla on rajoitettu markkina- ja varastointiriski. Sen sijaan yhteisö, joka suorittaa markkinoinnin aineettomien kehittämiseen, parannukseen, ylläpitoon tai suojaamiseen liittyviä toimintoja, olisi amount B:n soveltamisalan ulkopuolella.<sup>467</sup> Näin ollen yksinkertaisia markkinointi- ja jakelutoimintoja suorittavat ne yksiköt, jotka ostavat lähipiiriin kuuluvilta osapuolilta,

---

<sup>464</sup> OECD 2020: 14, 155.

<sup>465</sup> Deloitte 2020: 10.

<sup>466</sup> OECD 2020: 158.

<sup>467</sup> Navarro 2021: 9.

jälleenmyyvät riippumattomille osapuolille ja joilla on rajoitetun riskin jakelijan rooli (routine distributor)<sup>468</sup>. Amount B:n määrittämisessä käytettäisiin määrällisiä indikaattoreita osoittamaan, onko yksikkö rajoitetun riskin jakelija, vai ottaako se ylimääräisiä riskejä ja suorittaako se ylimääräisiä toimintoja, jotka voivat jättää sen soveltamisalan ulkopuolelle<sup>469</sup>.

Amount B:n tarkoituksena on arvioida markkinaehtoperiaatteen mukaisia tuloksia, ja tämän vuoksi se perustuisi vertailukelpoisiin yritysvertailuanalyysiin (benchmarking analysis) TNMM-menetelmän nojalla<sup>470</sup>. Määrä saattaa mahdollisesti vaihdella toimialoittain tai alueittain edellyttäen, että vaihtelu on tuettu asiankuuluvalla vertailuanalyysillä. Tämän seurauksena amount B:llä voi olla useita mahdollisesti sopivia kiinteän tuoton vaihteluvälejä. Tarkoituksena on tuottaa tuloksia, jotka ovat yhdenmukaisia markkinaehtoperiaatteen kanssa. TNMM-menetelmän katsotaan olevan sopivin siirtohinnoittelumenetelmä amount B:n soveltamisalaan kuuluvien yksiköiden suorittamien markkinointi- ja jakelutoiminnasta saatujen suoritteiden arvioimiseksi.<sup>471</sup> Amount B voi kuitenkin olla kumottavissa esittämällä todisteista siitä, että jokin toinen siirtohinnoittelumenetelmä, kuten CUP-menetelmä, olisi sopivampi<sup>472</sup>.

### 5.3.3 Oikeusvarmuus

Usein merkittävät muutokset verotuksessa saattavat aiheuttaa epävarmuutta ja tulkinnanvaraisuuksia, jolloin saattaa syntyä myös kiistoja säännösten tulkinnasta. Mahdollisia ristiriitatilanteita ajatellen on säädetty laki kansainvälisten veroriitojen ratkaisumenettelystä (kv-veroriitalaki 530/2019). Kyseistä lakia sovelletaan riita-asioissa, jotka liittyvät Suomen ja toisten valtioiden välillä solmittuihin verosopimukseen. Vaikka valtioilla on omia kansallisia riidanratkaisumenettelyjä, riita-asioihin on pyritty vastaamaan myös

---

<sup>468</sup> OECD 2020: 14.

<sup>469</sup> Navarro 2021: 9.

<sup>470</sup> OECD 2020: 15; Deloitte 2020: 10.

<sup>471</sup> OECD 2020: 15, 162.

<sup>472</sup> Deloitte 2020: 10.

säättämällä pilari I:een verotuksen oikeusvarmuutta koskeva osio. Digiverohanke sisältää siis myös amount A:n ja B:n ohella kolmannen uudistuksen, jonka tarkoituksena on kehittää verotuksen oikeusvarmuutta tehokkaiden riidanehkäisy- ja ratkaisumenetelmien avulla<sup>473</sup>.

Pilari I tulee sisältämään amount A:n osalta uuden monenvälisen verovarmuusprosessin, jossa tunnistetaan yksinkertaistetun ja koordinoitun hallinnollisen menettelyn käytön merkitys amount A:n osalta.<sup>474</sup> Menetelmien käyttöönoton ja soveltamisen seurauksena joudutaan kuitenkin poikkeamaan valtioiden solmimista verosopimuksista, mikä edellyttää sitä, että kyseisistä menetelmistä sovitaan monenvälisessä yleissopimuksessa<sup>475</sup>. Menetelmien käyttöönottoa on perusteltu myös sillä, että monenväliseen prosessiin ei tarvita niin paljon resursseja kuin yksipuolisiin koordinoimattomiin compliance-toimintoihin. Olisi myös hankalaa, ellei mahdotonta, että kaikki verohallinnot olisivat osallisina monikansallisten konsernien amount A:n laskemisessa ja kohdistamisessa, minkä lisäksi riidanratkaisussa turvauduttaisiin kahdenvälisiin menetelmiin.<sup>476</sup>

Digiverohankkeen tavoitteena on taata verovarmuus pakottavan ja velvoittavan sovintomenettelyn kautta<sup>477</sup>. Pilari I:n verotuksen oikeusvarmuusprosessissa on tarkoitus hyödyntää niin sanottua paneelimekanismia, joka koostuu kahdesta paneelistä: arviointipaneelistä (review panel) ja päättävästä paneelistä (determination panel)<sup>478</sup>. Arviointipaneelin tehtävänä on arvioida verovelvollisen amount A:sta esittämien tulkintojen säännönmukaisuutta. Asian käsittelyyn osallistuneella yrityksellä ja valtioilla on mahdollisuus esittää näkemyksensä paneelin ratkaisusta. Mikäli asiasta ei saavuteta yksimielisyyttä, asia voidaan viedä päättävään paneeliin, joka antaa asiasta lopullisen ratkaisun.<sup>479</sup> Mikäli monikansallinen yritys hyväksyy ratkaisun, se tulee monikansallista yritystä ja niitä verohallintoja sitovaksi, joita amount A koskee. Tähän luetaan kuuluvak-

---

<sup>473</sup> OECD 2020: 11.

<sup>474</sup> OECD 2020: 8.

<sup>475</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 17.

<sup>476</sup> OECD 2020: 15, 168.

<sup>477</sup> OECD 2021e: 5.

<sup>478</sup> OECD 2020: 168.

<sup>479</sup> Valtiovarainministeriö 2021: 7.

si myös ne lainkäyttöalueet, jotka eivät ole osallisina paneelissa. Mikäli monikansallinen yritys ei hyväksy ratkaisua, se voi turvautua kotimaisiin riidanratkaisumenetelmiin.<sup>480</sup>

Monikansalliset yritykset hyötyvät amount A:ta koskevista riitojen ehkäisy- ja ratkaisumenetelmistä. Kyseiset pakottavat ja sitovat menettelyt kattavat kaikki amount A:han liittyvät kysymykset, kuten siirtohinnoitteluun ja liikevoittoon liittyvät ongelmat, minkä lisäksi menettelyjen avulla pyritään välttämään amount A:n nojalla syntyvää kaksinkertaista verotusta. Valinnainen riitojenratkaisumekanismi on käytettävissä vain kehittyvien talouksien amount A:han liittyvissä asioissa. Lisäksi edellytyksenä on, että kyseiset lainkäyttöalueet ovat oikeutettuja BEPS-hankkeen toimenpiteen 14 vertaisarvioinnin lykkäämiseen, minkä lisäksi lainkäyttöalueiden käymien keskinäisten sopimusmenettelyjen määrän on oltava vähäinen. Lainkäyttöalueen kelpoisuutta tähän valinnaiseen mekanismiin arvioidaan säännöllisesti. Kelpuuttamattomat lainkäyttöalueet eivät muutu kelpoisiksi seuraavinakaan vuosina.<sup>481</sup>

## 5.4 Euroopan unionin ratkaisuehdotukset

OECD:n digiverohankkeen lisäksi myös Euroopan unionissa on lähdetty hakemaan ratkaisuja digitaalisen talouden mukanaan tuomiin verotushaasteisiin. Euroopan komissio käsitteli digitalisaation aiheuttamia verotuksellisia haasteita vuonna 2017 tiedonannossaan ”Oikeudenmukainen ja tehokas verojärjestelmä Euroopan unionin digitaalisille sisämarkkinoille”<sup>482</sup>. Vuonna 2018 se antoi ehdotuksensa uusista säännöksistä, joilla varmistettaisiin digitaalisen liiketoiminnan verottaminen EU:ssa reilulla ja kasvua tukevalla tavalla<sup>483</sup>. Kuten OECD:n hankkeen yhteydessäkin on huomattu, ratkaisun edistäminen kansainvälisellä tasolla on kuitenkin haastavaa ongelmien monimutkaisuuden ja vaihtelevuuden vuoksi. Vaikka EU:ssa on lähdetty etsimään ratkaisuja digitaalisen toi-

---

<sup>480</sup> OECD 2020: 168.

<sup>481</sup> OECD 2021e: 11. Ks. keskinäisistä sopimusmenettelyistä Verohallinto 2022a.

<sup>482</sup> Euroopan komissio 2018: 1.

<sup>483</sup> European Commission n.d.: Fair Taxation of the Digital Economy.

minnan verottamiseksi, Euroopan komissio tekee myös tiivistä yhteistyötä OECD:n kanssa kansainvälisen ratkaisun löytämiseksi<sup>484</sup>.

Euroopan komissio on antanut kaksi ratkaisuehdotusta digitaalisten palvelujen verottamiseksi. Ne käsittävät direktiiviehdotuksen merkittävästä digitaalisesta läsnäolosta sekä ehdotuksen tiettyjä digitaalisia palveluja koskevasta verosta.<sup>485</sup> Direktiiviehdotus merkittävästä digitaalisesta läsnäolosta on tarkoitettu pysyväksi ratkaisuksi digitaalisen liiketoiminnan verottamiseksi<sup>486</sup>. Sen sijaan digiveroa koskeva direktiiviehdotus on väliaikainen ratkaisu, jota on tarkoitus soveltaa siihen saakka, kunnes kattava uudistus on implementoitu ja mekanismit kaksinkertaisen verotuksen vähentämiseksi on kehitetty<sup>487</sup>. Vaikka digitaalisen läsnäolon voitaisiin katsoa ratkaisevan kansainvälisen digitaalisen verotuksen ongelmat pitkällä aikavälillä, molemmat ehdotukset ovat kuitenkin heittäneet kysymyksiä myös siitä, ratkaisevatko ne ongelmia tosiasiallisesti vai lisäävätkö ne verotuksellista epävarmuutta<sup>488</sup>.

#### 5.4.1 Digitaalinen läsnäolo

Kuten tutkielmassa on käynyt ilmi, yksi nykyiseen kiinteän toimipaikan käsitteeseen liittyvistä haasteista verotuksen näkökulmasta on fyysisen läsnäolon vaatimus. Tällöin ulkomaisen yhteisön harjoittaman toiminnan verotus lähdevaltiossa on verosopimustilanteessa mahdollista ainoastaan kiinteän toimipaikan nojalla. Nykyiset digitaaliset liiketoimintamallit haastavat kuitenkin nykyisen kiinteän toimipaikan käsitteen, sillä toimintaa voidaan harjoittaa digitaalisesti, etänä, toisesta valtiosta käsin. Kuten edellä on käynyt ilmi, Euroopan komissio onkin ehdottanut ratkaisuksi digitaalisten palvelujen

---

<sup>484</sup> European Commission 2018c: 3.

<sup>485</sup> Ks. Euroopan komissio 2018: Ehdotus neuvoston direktiiviksi merkittävän digitaalisen läsnäolon yhteisöverotusta koskevien sääntöjen vahvistamisesta, COM(2018) 147 final & European Commission 2018c: ehdotus neuvoston direktiiviksi tiettyjen digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavista tuloista kannettavaa digitaalisten palvelujen veroa koskevasta yhteisestä järjestelmästä, COM(2018) 148 final.

<sup>486</sup> European Commission n.d.: What is the Commission proposing?

<sup>487</sup> Euroopan komissio 2018: 4; European Commission n.d.: Proposal 2.

<sup>488</sup> Spinosa & Chand 2018: 476.



aiheuttamiin verotuksellisiin haasteisiin muun muassa kiinteän toimipaikan määritelmän laajentamista<sup>489</sup>. Tällöin kiinteän toimipaikan käsitteeseen lisättäisiin täydennys *merkittävästä digitaalisesta läsnäolosta*, jonka avulla yhteisöt harjoittavat liiketoimintaansa toisella lainkäyttöalueella kokonaan tai osittain<sup>490</sup>. Lisäksi se sisältäisi säännöt voittojen kohdentamisesta digitaalisen läsnäolon perusteella<sup>491</sup>.

Digitaalista läsnäoloa koskevan ehdotuksen tarkoituksena on mahdollistaa se, että EU:n jäsenvaltiot voivat verottaa alueellaan syntyneitä tuloja, vaikka ulkomaisella yhteisöllä ei ole fyysistä läsnäoloa valtion alueella. Tavoitteena on varmistaa, että digitaaliset yritykset osallistuvat julkiseen talouteen samassa mittakaavassa kuin perinteiset kivajalkayritykset.<sup>492</sup> Määritelmää laajentamalla voitot pystytään kirjaamaan ja verottamaan siellä, missä yrityksellä on merkittävää, digitaalisten kanavien kautta tapahtuvaa, vuorovaikutusta käyttäjiensä kanssa<sup>493</sup>. Tällöin fyysisen läsnäolon puute ei ole esteenä ulkomaisen yhteisön tulojen verottamiselle. Näistä tavoitteista huolimatta digitaalisen läsnäolon käsite on kohdannut myös kritiikkiä. On esimerkiksi todettu, ettei digitaalisen läsnäolon käsite sovellu tulojen jakamiseen kaksivaiheisen järjestelmän avulla, jolloin voittojen verottamiseen liittyy nexuksen etsiminen ja voiton kohdistaminen siihen<sup>494</sup>.

Merkittävää digitaalista läsnäoloa koskevaa säännöstä olisi tarkoitus soveltaa kaikkiin yhteisöihin eli myös niihin, joiden kotipaikka ei sijaitse EU:n alueella. Verosopimustilanteet saattavat kuitenkin vaikuttaa säännöksen soveltamiseen, jos verosopimuksen toinen osapuoli on sijoittautunut EU:n ulkopuolelle.<sup>495</sup> Kun selvitetään, muodostuuko yritykselle digitaalinen läsnäolo toiseen valtioon, yhteisön toimintaa on arvioitava kynnyсарvojen perusteella. Tällöin painoarvoa annetaan digitaalisten palvelujen myynnistä saaduille tuloille, palvelujen käyttäjien lukumäärälle tai digitaalisiin palveluihin liittyvien

---

<sup>489</sup> Lumme & Ropponen 2020: 18; European Commission 2018b: 2.

<sup>490</sup> Lumme & Ropponen 2020: 18; Euroopan komissio 2018: 8; European Commission 2018b: 2.

<sup>491</sup> European Commission 2018b: 2.

<sup>492</sup> European Commission 2018a: Proposal 1.

<sup>493</sup> European Commission n.d.: What is the Commission proposing?

<sup>494</sup> Cui 2019: 841.

<sup>495</sup> Euroopan komissio 2018: 7.

sopimusten määrälle. Mikäli ainakin yksi edellä mainittuihin liittyvistä kynnysarvoista täyttyy, yrityksellä katsotaan olevan digitaalinen läsnäolo kyseisessä valtiossa.<sup>496</sup>

Kynnysarvojen mukaan digitaalisten palvelujen myynnistä käyttäjille kyseisellä lainkäyttöalueella saatujen tulojen<sup>497</sup> määrän tulisi ylittää 7 miljoonaa euroa verokausittain, digitaalisen palvelun käyttäjiä olisi oltava yli 100 000 verokauden aikana tai jäsenvaltiossa tehtyjen digitaalisia palvelujen koskevien sopimusten lukumäärän tulisi ylittää 3 000.<sup>498</sup> Edellä mainittujen kriteerien perusteella olisi mahdollista selvittää myös yritysten niin sanottu digitaalinen jalanjälki kyseisellä lainkäyttöalueella.<sup>499</sup> Voidaan huomata, että edellä mainitut kynnysarvot poikkeavat merkittävästi OECD:n digiverohankkeen amount A:ta koskevista kynnysarvoista. Luvut eivät kuitenkaan ole täysin vertailukelpoisia, koska digitaalisen läsnäolon kynnysarvojen soveltaminen eroaa amount A:n kynnysarvojen soveltamisesta. Siitä huolimatta lukuja vertailemalla voidaan todeta, että ne ovat digitaalisen läsnäolon suhteen matalammat. Tämä tarkoittaisi sitä, että digitaalinen läsnäolo luultavasti kattaisi myös suuremman osan digitaalista liiketoimintaa harjoittavista yrityksistä amount A:han verrattuna.

Kun on selvitetty, muodostuuko yhteisölle digitaalinen läsnäolo johonkin EU:n jäsenvaltioon, on seuraavaksi pohdittava sitä, mitkä voitot katsotaan kohdistuvan kyseiseen valtioon digitaalisen läsnäolon nojalla. Euroopan komission direktiiviehdotuksen mukaan edellytyksenä on, että voitot on saatu digitaalisen rajapinnan kautta suoritetuista toiminnoista, ja lisäksi kyseisten toimintojen on katsottava olevan taloudellisesti mer-

---

<sup>496</sup> Euroopan komissio 2018: 8; European Commission 2018a: Proposal 1; Cui 2019: 842.

<sup>497</sup> Osuus kokonaistuloista määritetään suhteessa siihen, kuinka monta kertaa eri puolilla maailmaa sijaitsevat käyttäjät ovat käyttäneet sellaista laitetta, jonka kautta on mahdollisuus käyttää digitaalisten palvelujen tarjoamiseksi hyödynnettävää digitaalista rajapintaa. European Commission 2018b: 3.

<sup>498</sup> Euroopan komissio 2018: 8; European Commission 2018a: Proposal 1; Cui 2019: 842. Käyttäjän katsotaan oleskelevan lainkäyttöalueella verokauden aikana, mikäli käyttäjä käyttää digitaalista rajapintaa, jonka kautta digitaalisia palveluja tarjotaan, lainkäyttöalueella kyseisen verokauden aikana. Lainkäyttöalue, jossa käyttäjän laitetta käytetään, määritetään laitteen IP-osoitteen tai muun maantieteellisen sijainnin mukaan. European Commission 2018b: 3.

<sup>499</sup> Euroopan komissio 2018: 8.

kittäviä<sup>500</sup>. Euroopan komission direktiiviehdotuksen mukaan digitaalisen läsnäolon muodostuessa siihen

*olisi kohdennettava voitot, jotka se olisi saanut -- kanssakäymisestä yrityksen muiden osien kanssa, jos se olisi ollut erillinen ja itsenäinen yritys, joka harjoittaa samaa tai samankaltaista toimintaa samoin tai samankaltaisin ehdoin, ottaen huomioon suoritettut toiminnot, käytetyt varat ja otetut riskit<sup>501</sup>.*

Kohdennettavien voittojen määrittäminen perustuu toimintoanalyysiin (functional analysis). Digitaalisen läsnäolon toimintojen määrittämiseksi ja taloudellisen omistajuuden sekä varojen ja riskien kohdentamiseksi on otettava huomioon digitaalisen rajapinnan kautta suoritettut taloudellisesti merkittävät toiminnot. Yrityksen digitaalisen rajapinnan kautta harjoittamat toiminnot, jotka liittyvät dataan tai käyttäjiin on katsottava taloudellisesti merkittäviksi toiminnoiksi.<sup>502</sup> Lisäksi digitaalisen rajapinnan kautta suoritettut toiminnot pitävät sisällään muassa käyttäjätietojen tai käyttäjien luoman sisällön keräämisen, säilytyksen, käsittelyn, käytön ja käyttäjätietojen analysoinnin ja myymisen. Lisäksi se kattaa verkkomainostilan myymisen ja kolmannen osapuolen luoman sisällön asettamisen saataville digitaalisilla markkinapaikoilla.<sup>503</sup> Lisäksi digitaalille läsnäololle kohdistettavia voittoja määritettäessä on otettava huomioon suoritettut, taloudellisesti merkittävät, toiminnot, jotka liittyvät yhteisön aineettomien omaisuuserien kehittämiseen, parantamiseen, ylläpitoon, suojelemiseen ja käyttämiseen<sup>504</sup>.

Voittojen kohdentamisessa voidaan ottaa huomioon markkinahinnat, jotka liittyvät käyttäjädatan perusteella saatuihin voittoihin, jotka ovat kertyneet muun muassa verkkomainonnasta ja sen kohdentamisesta. Lisäksi käyttäjiä yhdistävistä palveluista kertyneet tulot, kuten verkkomarkkinapaikat ja jakamistalouden alustat, saattavat tulla verotettavaksi digitaalisen läsnäolon perusteella. Edellä mainittujen ohella saatetaan verot-

---

<sup>500</sup> Euroopan komissio 2018: 9; Cui 2019: 842.

<sup>501</sup> Euroopan komissio 2018: 9.

<sup>502</sup> European Commission 2018b: 3; Euroopan komissio 2018: 9.

<sup>503</sup> European Commission 2018b: 4; Cui 2019: 842.

<sup>504</sup> Euroopan komissio 2018: 10; European Commission 2018b: 3.

taa myös muusta taloudellisesti merkittävästä digitaalisesta toiminnasta, kuten suoratoistopalvelujen tilauksista, kertyneitä tuloja.<sup>505</sup>

Digitaalista läsnäoloa koskevat säännöt muuttaisivat voittojen jakautumista jäsenvaltioiden kesken tavalla, joka heijastaa entistä paremmin sitä, miten yritykset luovat arvoa digitaalisessa maailmassa. Tällöin esimerkiksi käyttäjän sijainnilla kulutushetkellä saattaa olla vaikutusta tulojen jakautumiseen.<sup>506</sup> Voittojen kohdentamisessa hyödynnetään voitonjakomenetelmää (profit split method), ellei veronmaksaja osoita kansainvälisesti hyväksytyihin periaatteisiin tukeutuen, että vaihtoehtoinen metodi on voitonjakomenetelmän suhteen tarkoituksenmukaisempi<sup>507</sup>. Voitonjakomenetelmän ohella tulisi noudattaa markkinaehtoperiaatetta. Kun voitonjakomenetelmää sovelletaan voittojen kohdentamiseen digitaalisen läsnäolon perusteella, jakotekijät laajennetaan kattamaan tutkimus-, kehitys-, ja markkinointikulujen lisäksi käyttäjien lukumäärän ja lainkäyttöalueilta kerätyn datan.<sup>508</sup> Tällöin tulojen jakamisella heijastetaan tapaa, jolla digitaalisissa toiminnoissa syntyy arvoa. Tulolähteet, sopimukset tai käyttäjät katsotaan siten aineettomiksi omaisuuseriksi, joihin taloudellisesti merkittävät toiminnot kohdistetaan.<sup>509</sup>

#### 5.4.2 Digivero

Komissio on tehnyt myös direktiiviehdotuksen digitaalisten palvelujen verosta<sup>510</sup>, jonka määräksi on ehdotettu 3 %:a<sup>511</sup>. Kyseessä on väliaikainen vero, jolla varmistetaan, että toiminnot, joita ei toistaiseksi vielä veroteta, alkaisivat tuottaa tuloja jäsenvaltioille. Digitaalisten palvelujen veron on ajateltu ehkäisevän myös yksipuolisten digitaalisten palvelujen verojen käyttöä EU:n jäsenvaltioissa.<sup>512</sup> Komission digiveroehdotuksen ta-

---

<sup>505</sup> European Commission n.d.: Proposal 1.

<sup>506</sup> European Commission n.d.: Proposal 1.

<sup>507</sup> Euroopan komissio 2018: 9, 13; European Commission 2018b: 4.

<sup>508</sup> Cui 2019: 843; European Commission 2018b: 3–4.

<sup>509</sup> Cui 2019: 843.

<sup>510</sup> Englannin kielessä käytetään termiä digital services tax (DST).

<sup>511</sup> European Commission 2018a: Proposal 2; European Commission n.d.: Proposal 2; Lumme & Roppo-  
nen 2020: 18.

<sup>512</sup> European Commission 2018a: Proposal 2; European Commission n.d.: Proposal 2.

voitteena on suojella sisämarkkinoiden eheyttä ja taata markkinoiden toimivuus, varmistaa julkisen talouden kestävyys ja vaikuttaa ennaltaehkäisevästi kansallisten veropohjien heikkenemiseen. Lisäksi digitaalisten palvelujen verolla halutaan varmistaa, että sosiaalinen oikeudenmukaisuus säilyy, ja kaikilla unionissa toimivilla yrityksillä on tasapuoliset toimintaedellytykset. Veron avulla halutaan myös kamppailla aggressiivista verosuunnittelua vastaan ja korjata nykyisissä kansainvälisissä säännöissä olevia aukkoja, jotka tarjoavat digitaalisia palveluja tarjoaville yrityksille mahdollisuuksia veropakkoon maista, joissa ne toimivat ja luovat arvoa.<sup>513</sup>

Digiveroa on tarkoitus soveltaa digitaalisiin palveluihin, joita monikansalliset yritykset tarjoavat EU:n jäsenvaltioiden alueella, ja se kohdistuu tiettyjen digitaalisten palvelujen myötä saatuihin bruttotuloihin<sup>514</sup>. Sääntö on kohdennettu yrityksiin, jotka ovat digitaalisessa vuorovaikutuksessa käyttäjiensä kanssa<sup>515</sup>. Tällöin jäsenvaltioilla, joiden alueella on digitaalisten palvelujen käyttäjiä, on mahdollisuus saada verotusoikeus digitaalisista palveluista saatuihin tuloihin. Jotta veroa voidaan soveltaa, tulee digiveron soveltamiseksi asetettujen kynnsarvojen täyttyä.<sup>516</sup> Digiveroa ja amount A:ta vertailemalla voidaan huomata, että soveltamisalan kynnsarvot eroavat merkittävästi. Digiveroa sovellettaisiin yhteisöihin, joiden maailmanlaajuiset tulot ovat 750 miljoonaa euroa ja EU:sta saatujen tulojen osuus 50 miljoonaa euroa. Pienten yritysten verotaakkaa on kuitenkin kevennetty jättämällä ne soveltamisalan ulkopuolelle.<sup>517</sup> Sen sijaan amount A:n soveltaminen edellyttää 20 miljardin euron maailmanlaajuisesta liikevaihto<sup>518</sup>.

Kuten edellä on käynyt ilmi, myös EU:n digiveroa koskevassa hankkeessa korostuu OECD:n digiverohankkeen pilari I:n amount A:n tapaan käyttäjien merkitys. Tätä ilmentää muun muassa se, että veroa on tarkoitus soveltaa tuloihin, jotka syntyvät toiminnoista, joissa käyttäjät ovat merkittävä osa arvonluontia ja joita ei veroteta nykyisten

---

<sup>513</sup> European Commission 2018c: 3–4.

<sup>514</sup> Lumme & Ropponen 2020: 18; Sprague 2018: 1.

<sup>515</sup> Sprague 2018: 1.

<sup>516</sup> European Commission 2018a: Proposal 2.

<sup>517</sup> European Commission 2018a: Proposal 2.

<sup>518</sup> Ks. tutkielmasta s. 84.

sääntöjen puitteissa<sup>519</sup>. Soveltamisalaan kuuluvat siis palvelut, joissa käyttäjien osallistuminen digitaaliseen toimintaan on välttämätöntä digitaalista liiketoimintaa harjoittavan yrityksen tulojen kerryttämiseksi. Ehdotus kattaa näin ollen ne liiketoimintamallit, joita ei voitaisi harjoittaa nykyisessä muodossaan ilman käyttäjien osallistumista.<sup>520</sup>

Tarkoituksena on, että veroa sovellettaisiin tuloihin, jotka ovat peräisin esimerkiksi digimainonnasta (digital advertising), kuten verkossa olevan mainostilan myymisestä tai mainosten kohdentamisesta<sup>521</sup>. Digiveroa voitaisiin periä myös tuloista, jotka on saatu monipuolisista digitaalisista rajapinnoista (multisided digital interfaces tai intermediation services), joiden avulla käyttäjien on mahdollista olla vuorovaikutuksessa keskenään ja joiden avulla tavaroiden ja palvelujen myynti käyttäjien välillä on helpompaa<sup>522</sup>. Lisäksi yhteisöt saattavat saada tuloja käyttäjätietojen siirrosta (transmission of data), jolloin myös digitaalisen palvelun kautta kerätyn käyttäjätietojen siirrosta ja myynnistä saadut tulot kuuluisivat veron soveltamisalaan<sup>523</sup>.

Edellä mainittujen ratkaisuehdotusten lisäksi myös digiveroon on kohdistunut kritiikkiä. Vastalauseita on esitetty muun muassa siitä, että digitaalisesta liiketoiminnasta saaduille tuloille kohdistettava vero on ristiriidassa EU:n tärkeimpien digitaalitaloutta koskevien poliittisten prioriteettien kanssa. Digitaalisia tuloja koskeva vero asettuisi vastakkain verotuksen tehokkuusvaatimuksen ja neutraliteetin kanssa, minkä lisäksi se saattaisi heikentää digitalisaatiota, Euroopan integraatiota ja digitaalisia sisämarkkinoita.<sup>524</sup> Digiveroa voidaan kritisoida myös siitä, että jakokaavassa otetaan huomioon vain tietyt tekijät, jolloin verotusoikeus jakautuu sinne, missä käyttäjät sijaitsevat, vaikka aina ei ole selvää, missä arvo tosiasiaassa syntyy<sup>525</sup>.

---

<sup>519</sup> European Commission n.d: Proposal 2; European Commission 2018c: 7.

<sup>520</sup> European Commission 2018c: 7.

<sup>521</sup> European Commission 2018a: Proposal 2; European Commission n.d: Proposal 2; European Commission 2018c: 7; Sprague 2018: 1.

<sup>522</sup> European Commission 2018a: Proposal 2; European Commission 2018c: 7; Sprague 2018: 1.

<sup>523</sup> European Commission n.d: Proposal 2; European Commission 2018c: 7; European Commission 2018a: Proposal 2; Sprague 2018: 1.

<sup>524</sup> Bauer 2018: 2.

<sup>525</sup> Lumme & Ropponen 2020: 18.

Digitaaliseen liiketoimintaan liittyvän verotuksen on katsottu olevan ristiriidassa myös yksinkertaisuuden vaatimuksen kanssa jättäessään joitakin määritelmiä epäselviksi ja lisätessään yritysten hallinnollista taakkaa. Vaikka digiverot ovat periaatteessa yksinkertaisia, niihin sisältyvät yksityiskohdat saattavat aiheuttaa haasteita esimerkiksi silloin, kun pitäisi tunnistaa relevantit käyttäjät tai tulot ilman selkeitä ohjeita. Haasteita saattaisi aiheutua myös sen suhteen, onko digitaalinen yritys maksanut oikean määrän veroja niiden digitaalisen liiketoiminnan verotukseen liittyvien mallien osalta, joissa tukeudutaan käyttäjien sijaintiin.<sup>526</sup>

Luultavasti digiveroa ei kuitenkaan tulla koskaan ottamaan käyttöön, sillä tarkoituksena oli, että se olisi toiminut ratkaisuna siihen saakka, kunnes OECD:ssä saavutetaan kansainvälinen ratkaisu pilari II:n suhteen<sup>527</sup>. Tällä hetkellä pilari II on hyvällä mallilla ja sitä koskevat mallisäännökset on julkaistu<sup>528</sup>. Myös Euroopan komissio on antanut pilari II:ä koskevan direktiiviehdotuksen<sup>529</sup>. Digiveron ohella komissio ilmoitti vuoden toukokuussa 2021 suunnittelevansa digitaaliveroa (digital levy). Kyseinen vero ei liity OECD:n digiverohankkeeseen, vaan kyseessä on hankkeesta erillinen vero, jonka soveltamisalan olisi tarkoitus olla laajempi OECD:n ehdotukseen verrattuna. Tämä tarkoittaisi muun muassa sitä, että vero saattaisi koskea myös pienempiä suomalaisia yrityksiä, joita OECD:n pilari I ei toistaiseksi tulisi rasittamaan. Digitaaliveron voidaan kuitenkin katsoa olevan vaaraksi EU:n alueella toimivien yritysten globaalille kilpailukyvyille sen rasittamassa ainoastaan EU:n alueella toimivia yrityksiä. On myös pohdittu sitä, millaisia vaikutuksia verolla olisi muun muassa kasvuun ja innovaatioon EU:n alueella.<sup>530</sup>

EU kuitenkin ilmoitti kesällä 2021 laittaneensa myös edellä mainitun digitaaliverohankkeen toistaiseksi jäihin ja keskittyvänsä täysin tukemaan OECD:n digiverohanketta<sup>531</sup>. Voidaan myös katsoa, että päätös laittaa digitaaliveroa koskeva hanke jäihin tapahtui

---

<sup>526</sup> Bunn ym. 2020: 2.

<sup>527</sup> Viitala 2021: 2.

<sup>528</sup> OECD 2021f.

<sup>529</sup> Ks. tutkielmasta s. 70–71.

<sup>530</sup> Kujanpää 2021: EU:n digiverohanke.

<sup>531</sup> Szczepański 2021: 9; Yle 2021.

osittain Yhdysvaltojen painostuksen seurauksena. Yhdysvallat on nimittäin todennut suunnitellun veron olevan syrjivä. Tämä johtuu siitä, että veron pääkohteena olisivat amerikkalaiset teknologiajätit, jotka tällä hetkellä käytännössä hallitsevat markkinoita sekä Euroopassa että muualla maailmassa.<sup>532</sup> Nähtäväksi jää, päättääkö EU jatkaa digitaaliverohankkeen kehittämistä tulevaisuudessa<sup>533</sup>.

---

<sup>532</sup> Euronews 2021: Growing fragmentation.

<sup>533</sup> Szczepański 2021: 9.



## 6 Johtopäätökset

Kansainvälinen verotus perustuu toistaiseksi vielä 1900-luvun alussa kehitetyille säännöksille ja periaatteille. Lähitulevaisuudessa kansainvälinen verojärjestelmä tulee kuitenkin kokemaan merkittäviä muutoksia, sillä globalisaation ja digitalisaation seurauksena on huomattu, etteivät vuosisadan takaiset säännökset sovellu enää nykyaikaisiin liiketoimintamalleihin. Etenkin suuret monikansalliset yritykset hyötyvät digitalisaation ja globalisaation tuomista uusista mahdollisuuksista. Digitaalisten palvelujen ominaisuudet mahdollistavat sen, että yritykset pystyvät laajentamaan toimintaansa helposti eri puolille maailmaa pienin kustannuksin, jolloin ne myös pystyvät hyötymään valtioiden verovaroillaan rakentamista infrastruktuureista. Valtiot haluavat saada asianmukaisen kompensaaion oikeus- ja luonnollisille henkilöille takaamistaan hyvistä olosuhteista, jotta niitä pystytään ylläpitämään tulevaisuudessakin. Ongelman on kuitenkin muodostanut se, että nykyaikaiset digitaalitekniologiaa hyödyntävät liiketoimintamallit mahdollistavat liiketoiminnan harjoittamisen toisessa valtiossa ilman kiinteää toimipaikkaa, jolloin valtioille ei kerry verotuloja yritysten harjoittamasta toiminnasta.

Tutkielmassa on selvitetty, mikä kiinteä toimipaikka on, ja missä tilanteissa yritykselle voi muodostua kiinteä toimipaikka. Tutkielman tarkoituksena oli tutkia kiinteää toimipaikkaa koskevan sääntelyn nykytilaa, jotta voidaan hahmottaa kiinteään toimipaikkaan liittyviä epäkohtia digitaalisten palvelujen verotuksen näkökulmasta. Kuten tutkielmassa on käynyt ilmi, kiinteän toimipaikan käsite on yksi kansainvälisen verotuksen merkittävimmistä käsitteistä. Kiinteän toimipaikan käsitteitä on kuitenkin olemassa useampia, joista merkittävimpiä ovat OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan ja tuloverolain 13 a §:n kiinteän toimipaikan käsitteet. Vastauksia edellä mainittuihin tutkimuskysymyksiin lähdettiin etsimään tarkastelemalla ensin näitä kahta käsitettä. Molempien käsitteiden perusteella kiinteällä toimipaikalla voidaan katsoa siis tarkoitettavan liikepaikkaa, josta käsin yhteisö harjoittaa liiketoimintaansa. Tutkielmassa havaittiin, että OECD:n malliverosopimuksen kiinteän toimipaikan käsite saa enemmän painoarvoa kuin tuloverolain vastaava käsite, sillä verosopimusvaltioiden välisissä rajat ylittävissä tilanteissa sovelle-

taan valtioiden välisiä verosopimuksia ja siten myös verosopimuksen kiinteän toimipaikan määritelmää.

Sekä tuloverolain 13 a §:n että OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan kiinteän toimipaikan määritelmien havaittiin sisältävän samoja piirteitä, mutta myös eroavaisuuksia. Molemmat määritelmät kattoivat samat kiinteältä toimipaikalta vaadittavat edellytykset, joiden on täytyttävä, jotta kiinteä toimipaikka voi muodostua. Yhteisöllä on siis molempien kiinteän toimipaikan määritelmien mukaan oltava fyysinen liikepaikka, minkä lisäksi yhteisön on harjoitettava liiketoimintaa kyseisestä paikasta. Muun toiminnan ei katsota muodostavan kiinteää toimipaikkaa. Lisäksi kiinteän toimipaikan muodostavalta liikepaikalta edellytetään maantieteellistä ja ajallista pysyvyyttä. Molemmat määritelmät sisältävät myös esimerkkejä kiinteän toimipaikan muodostavista liikepaikoista. Kun on kyse perinteisestä liiketoimintamallista, joka sisältää fyysisiä elementtejä, tyypillisimpiä kiinteän toimipaikan muodostavia liikepaikkoja ovat muun muassa sivuliike, toimisto ja tehdas. Myös tietokonepalvelin tai kotitoimisto voi muodostaa yhteisölle kiinteän toimipaikan. Kotitoimiston osalta on otettava huomioon vallitsevat olosuhteet, sillä lopputulema saattaa riippua siitä, johtuuko etätyöskentely esimerkiksi viranomaisien asettamista rajoitustoimenpiteistä vai työnantajan velvoitteesta.

OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan kiinteän toimipaikan määritelmä on laajempi kuin tuloverolain vastaava määritelmä ja sisältää myös maininnat poikkeustapauksista, jolloin kiinteän toimipaikan ei katsota muodostuvan. Kuten tutkielmassa on todettu, kiinteän toimipaikan muodostumiseen vaikuttaa myös muut seikat kuin pelkkä liikepaikan olemassaolo. Tällöin joudutaan arvioimaan esimerkiksi harjoitetun toiminnan luonnetta. Mikäli toimintojen ei katsota olevan osa pääliikkeen ydintoimintaa, vaan ne ovat luonteeltaan avustavia tai valmistelevia, kiinteää toimipaikkaa ei katsota poikkeuksellisesti muodostuvan. Myös tavaravarastojen ylläpitäminen tietyissä tilanteissa saattaa kumota kiinteän toimipaikan muodostumisen. Vaikka epäitsenäinen edustaja saattaa muodostaa yhteisölle kiinteän toimipaikan toimiessaan tämän puolesta, sen sijaan

itsenäinen edustaja, komissionääri tai välittäjä ei muodosta yhteisölle kiinteää toimipaikkaa.

Lisäksi tutkielmassa on käsitelty muun muassa korkeimman hallinto-oikeuden ja keskusverolautakunnan ratkaisuja, joissa on jouduttu ottamaan kantaa siihen, muodostuuko yritykselle Suomeen kiinteä toimipaikka. Merkittävässä osassa kiinteää toimipaikkaa koskevista ratkaisuista on keskitytty harjoitetun toiminnan luonteen arviointiin, jolloin punnittavana on ollut, onko toiminta luonteeltaan valmistelevaa tai avustavaa, ja muodostuuko yhteisölle kiinteä toimipaikka. Tutkielmassa on myös todettu, että uudet digitaaliset liiketoimintamallit haastavat kyseisen poikkeussäännöksen, sillä sellaiset toiminnot, jotka olisivat ennen olleet avustavaa tai valmistelevaa toimintaa, saatetaan nykyään katsoa pääliikkeen ydintoimintaa palvelevaksi tai päinvastoin.

Koska tutkielman aiheena on kiinteä toimipaikka digitaalisten palvelujen verotuksessa, tutkielmassa perehdyttiin myös siihen, miten digitalisaatio on vaikuttanut maailmaan, jossa elämme tänä päivänä. Tätä aihepiiriä havainnollistettiin muun muassa tutustumalla digitaalitalouteen ja digitaaliseen liiketoimintaan erityisesti digitaalisten palvelujen näkökulmasta. Lisäksi tutkielmassa oli tarkoituksena tutkia sitä, millaisia vaikutuksia digitaalisuudella on kiinteän toimipaikan muodostumiseen ja siten valtioiden välisen verotusoikeuden jakoon. Edellä mainittujen ohella tutkielmassa tutkittiin niitä epäkoh-  
tia, joita nykyiseen kiinteän toimipaikan käsitteeseen liittyy digitaalisten palvelujen näkökulmasta.

Digitaalitalous on tehnyt mahdolliseksi muun muassa uusien digitaalisten liiketoimintamallien kehittämisen. Digitaalisiin liiketoimintamalleihin liittyy tiettyjä ominaispiirteitä, jotka ovat merkityksellisiä myös verotuksellisesta näkökulmasta. Niille ominaista on muun muassa liikkuvuus, verkostovaikutukset, riippuvuus datasta ja käyttäjien merkitys. Kyseisiin liiketoimintamalleihin kuuluvat esimerkiksi digitaaliset palvelut, kuten verkkosivustot ja mobiiliapplikaatiot. Digitaalisten palvelujen mahdollistamiseksi tarvitaan tietotekniikkaa, minkä lisäksi automaatio on merkittävässä roolissa palvelujen suorit-

tamisessa. Tämä mahdollistaa sen, että digitaalisia palveluja voidaan tarjota sähköisesti verkon välityksellä myös kaukana sijaitseville asiakkaille. Näiden piirteiden voidaan katsoa olevan kriittisiä myös kiinteän toimipaikan muodostumisen kannalta.

Digitaalisten palvelujen verotukselliset haasteet liittyvät ennen kaikkea kiinteän toimipaikan fyysisyyden vaatimukseen. Kuten edellä on mainittu, fyysinen läsnäolo on yksi kiinteän toimipaikan muodostumisen kriteereistä. Digitaalisia palveluja on kuitenkin mahdollista tarjota käyttäjille ja asiakkaille verkon välityksellä, jolloin tarvetta fyysiselle liikepaikalle ei ole. Fyysisen läsnäolon puuttumisen vuoksi myöskään kiinteää toimipaikkaa ei muodostu. Mikäli kiinteää toimipaikkaa ei verosopimustilanteessa muodostu, lähdevaltio menettää tällöin verotusoikeutensa digitaalisen liiketoiminnan kautta saatuihin tuloihin. Tämä onkin yksi kansainväliseen verotukseen ja kiinteän toimipaikan käsitteeseen liittyvistä epäkohdista. Tällä hetkellä digitaalisten palvelujen verotusoikeus on siis verosopimustilanteessa yksinomaan asuinvaltiolla. Verosopimuksettomassa tilanteessa tuloja saatetaan kuitenkin verottaa lähdevaltioperiaatteen nojalla. Näiden seikkojen perusteella voidaan siis päätellä, ettei nykyinen kiinteän toimipaikan käsite vastaa muuttuneen maailman tarpeita.

Toinen digitaalisten palvelujen verotukseen liittyvä haaste koskee aineettomien omaisuuserien arvostamista. Digitaaliset palvelut perustuvat pitkälti aineettomiin omaisuuseriin, jolloin vaikeuksia tuottaa myös sen määrittäminen, missä arvoa muodostuu. Globalisaatio yhdessä digitalisaation kanssa on tehnyt myös omaisuuden siirtämisestä valtiosta toiseen entistä helpompaa, mikä houkuttelee yrityksiä voitonsiirtoon ja verosuunnitteluun. Yhteisöjen fyysisen läsnäolon puuttuminen on ongelmallinen seikka myös arvonmuodostumisen näkökulmasta. Kun kiinteää toimipaikkaa ei muodostu, myöskään arvonmuodostumisperiaatetta ei noudateta, sillä suurin osa monikansallisten yritysten tuloista jää verottamatta siellä, missä arvoa syntyy. Myöskään erillis- ja markkinaehtoperiaatteet eivät sovellu nykyisiin liiketoimintamalleihin enää samalla tavalla kuin ennen.

Tutkielman tarkoituksena oli selvittää mahdollisia ratkaisuehdotuksia edellä mainittuihin digitaalisten palvelujen verotuksellisiin haasteisiin. OECD ja EU ovat merkittäviä instituutioita kansainvälisen verotuksen kentällä, joten tutkielmassa oli tavoitteena tutkia tarkemmin niitä vaihtoehtoja, joita OECD ja EU ovat asian ratkaisemiseksi esittäneet. Digitaalisten palvelujen verotukseen on lähdetty hakemaan ratkaisuja muun muassa OECD:n digiverohankkeessa, joka koostuu pilari I:stä ja pilari II:sta. Pilari I koostuu kolmesta uudistuksesta, joita ovat amount A, amount B ja verotuksen oikeusvarmuutta koskeva uudistus. Tässä tutkielmassa painopiste on ollut pilari I:n ja EU:n direktiiviehdotusten tarkastelussa.

Tutkielmaan on sisällytetty myös kansainvälisyyskatsaus, jossa perehdyttiin eri valtioiden käyttöön ottamiin yksipuolisiin ratkaisuihin digitaalisten palvelujen verottamiseksi. Monet valtiot ovat kyllästyneet siihen, että suuret monikansalliset yritykset hyödyntävät valtioiden infrastruktuuria maksamatta kuitenkaan vastinetta siitä verojen muodossa. Tämän vuoksi useat valtiot ovat kehittäneet yksipuolisia toimia verottaakseen monikansallisia yrityksiä. Muun muassa Unkarissa, Itävallassa, Intiassa, Israelissa, Etelä-Koreassa, Ranskassa ja Iso-Britanniassa on kehitetty omia digitaalisia palveluja koskevia veroja ja merkittävää digitaalista läsnäoloa koskevia käsitteitä, joilla pyritään minimoimaan suurten yritysten veroetua pienempiin nähden. OECD:n digiverohankkeen yhteydessä päädyttiin kuitenkin ratkaisuun, jonka mukaan valtioiden on luovuttava yksipuolisista veroistaan ja muista toimenpiteistään viimeistään hankkeen tullessa voimaan.

Tällä hetkellä monikansalliset yritykset on rekisteröity ja muodostettu jonkin valtion lainsäädännön mukaan, jolloin yritysten katsotaan asuvan valtioissa, joissa ne on perustettu. Tulojen verotusoikeutta jaettaessa asuinvaltion osalta sovellettavaksi tulee *asuinvaltioperiaate*, jonka nojalla yhteisö on velvollinen maksamaan veroa asuinvaltioonsa globaaleista tuloistaan ja varallisuudestaan. Yhteisö saattaa saada tuloja myös muualta kuin asuinvaltiostaan, jolloin muista valtioista saatuja tuloja verotetaan asuinvaltion ohella tulojen lähdevaltioissa *lähdevaltioperiaatteen* nojalla. Verosopimustilanteessa lähdevaltiolla on kuitenkin tulon verotusoikeus vain silloin, jos yhteisölle muo-

dostuu lähdevaltioon *kiinteä toimipaikka*. Tutkielmassa on käsitelty OECD:n pilari I:n amount A -uudistusta, jonka mukaan verotusoikeus laajennettaisiin koskemaan myös markkinavaltioita. Tällöin sovellettavaksi tulisi *markkinavaltioperiaate*. Markkinavaltioita ovat ne valtiot, joissa monikansallisella konsernilla on myyntiä ja asiakkaita tai käyttäjiä.

OECD:n hankkeen tarkoituksena ei ole muuttaa kiinteän toimipaikan määritelmää, vaan se tulee pysymään samana. Fyysisen läsnäolon vaatimus kiinteän toimipaikan muodostumisessa tulee siis säilymään. OECD:n digiverohankkeen pilari I:stä tarkastelemalla huomattiin, että ratkaisua digitaalisten palvelujen verottamiseksi on lähdetty hakemaan käyttäjälähtöisestä näkökulmasta. Niiden valtioiden verotusoikeutta, joissa suuret monikansalliset yritykset harjoittavat liiketoimintaa, on tarkoitus laajentaa. Tulojen verotusoikeuden laajentaminen markkinavaltioihin mahdollistaa sen, että valtiot voivat verottaa tuloja myös ilman yhteisön fyysistä läsnäoloa valtiossa, mikäli yhteisöllä on kyseisessä valtiossa asiakkaita tai käyttäjiä. Nykyiset kansainvälisen verotuksen säännökset eivät huomio käyttäjän merkitystä yrityksen arvoketjussa, sillä tuloja verotetaan vain asuin- ja lähdevaltioissa. Näin ollen laajentamalla verotusoikeus koskemaan myös markkinavaltioita otetaan samalla huomioon käyttäjien merkitys yrityksen arvonaluonnissa.

Amount A tulee koskemaan ainoastaan suuria monikansallisia yrityksiä, jotka kuuluvat tiettyjen kynnysarvojen puitteissa amount A:n soveltamisalaan. Soveltamisalaan kuuluvien konsernien maailmanlaajuisen liikevaihdon on ylitettävä 20 miljardia euroa ja kannattavuuden tulisi olla tietyn ajanjakson puitteissa yli 10 %:a. Tämä tarkoittaa sitä, että pilari I:n soveltamisalan ulkopuolelle jää suuri joukko yrityksiä. Tosin OECD:n kumottua automatisoituja digitaalisia palveluja ja kuluttajiin suuntautunutta liiketoimintaa koskevat soveltamisalarajoitukset, hanke tulee koskemaan myös muita kuin digitaalisia palveluja tarjoavia yrityksiä, kaivannaisteollisuutta harjoittavia ja rahoituspalveluja tarjoavia yrityksiä lukuun ottamatta.

Etenkin väkiluvultaan suuret valtiot ovat olleet hankkeen puolella. Amount A:n kohdentamiseksi edellytetään, että monikansallinen konserni saa miljoonan euron edestä tuloja kyseiseltä lainkäyttöalueelta, jolloin myös tuloja koskeva kriteeri täyttyy helpommin väkiluvultaan suurissa valtioissa. Niissä on todennäköisesti paljon käyttäjiä tai asiakkaita, mikä tarkoittaa myös suuria tuloja monikansallisille yrityksille sekä enemmän verotettavaa tuloa markkinavaltioille. Tästä huolimatta myös pienempien lainkäyttöalueiden verotulojen saanti on kuitenkin huomioitu asettamalla matalampi 250 000 euron kynnyssarvo valtioille, joiden BKT on alle 40 miljardia euroa. Sen sijaan esimerkiksi Yhdysvallat, joihin suuri osa digitaalisia palveluja tarjoavista yrityksistä on sijoittautunut, pelkää menettävänsä suuren määrän verotulojaan muihin valtioihin. Kyse on siis niin sanotusti nollasummamelistä: verotettavat tulot vähenevät joissakin valtioissa ja toisissa lisääntyvät.

Kun otetaan huomioon kritiikki, jota on esitetty OECD:n digiverohankkeen myötä sovellettavaksi tulevaa markkinavaltioperiaatetta kohtaan, voidaan pohtia, onko käyttäjälähtöinen näkökulma digiverohankkeessa kuitenkin pitkällä aikavälillä toimiva lähtökohta? Markkinavaltioperiaate nimittäin huomio digitaalisten palvelujen arvonluonnin vain käyttäjien osalta. Ainakin se tarjoaa jonkinlaisen ratkaisun suurimpien monikansallisten yritysten verottamiseksi, jolloin tähän mennessä ilman verotuloja jääneet valtiot voivat alkaa periä veroa kyseisiltä monikansallisilta yrityksiltä. Totta on myös se, että markkinavaltioperiaatetta yritysten on vaikeampi kiertää, sillä yritysten ei ole mahdollista siirtää käyttäjiään samalla tavalla kuin toimintoja tai voittoja.

Voidaan todeta, että pilari I:n amount A ei välttämättä poista kokonaan kiinteään toimipaikkaan ja digitaalisten palvelujen verotukseen liittyviä puutteita. Hanke kuitenkin kehittää digitaalisten palvelujen verotusta siinä mielessä, että sen myötä myös valtioilla, joissa on runsaasti suurten monikansallisten yritysten käyttäjiä, voivat hyötyä käyttäjien luomasta arvosta uuden verotusoikeuden muodossa. Kuten tutkielmassa on aiemmin mainittu, pilari I kattaa raja-arvojensa vuoksi vain murto-osan maailman suurimmista yrityksistä, mikä tarkoittaa, että suuri osa tuloista jää silti verottamatta. Toisaalta hank-

keen alkuperäinen tavoite täytetään, sillä monille valtioille haitallista on ollut suurimpien monikansallisten yritysten harjoittama toiminta näiden valtioiden alueella ilman kiinteää toimipaikkaa. Vaikka kiinteän toimipaikan käsitettä ei lähdetä muuttamaan, verotusoikeus kuitenkin laajenee eikä muun kuin asuinvaltion verotusoikeus ole näin ollen enää riippuvainen pelkästä kiinteästä toimipaikasta. Amount B sen sijaan ei saa yhtä paljon merkitystä pilari I:ssä kuin amount A. Amount B koskee markkinointi- ja jakelutoimintaa harjoittavia konserniyhtiöitä, ja sen tarkoituksena on yksinkertaistaa siirtohinnoittelusääntöjä.

Verotuksen oikeusvarmuutta koskeva osio on myös välttämätön osa pilari I:stä, koska uudet säännöt tulevat varmasti aiheuttamaan epävarmuutta ja erimielisyyksiä veronmaksajien ja veronsaajien välillä, jolloin niiden ratkaisemiseksi pitää olla kansallisten riidanratkaisumenetelmien ohella jokin muukin keino. Koska digiverohanke laajentaa valtioiden verotusvaltaa markkinavaltioperiaatteen nojalla, voi olla, että joidenkin valtioiden verotusoikeuden laajeneminen johtaa siihen, että toisten valtioiden verotusoikeus sen sijaan kapenee. Myös se jää epäselväksi, miten kyseiset tilanteet vaikuttavat kaksinkertaiseen verotukseen ja sen poistamiseen. Näitä asioita olisi hyvä selvittää esimerkiksi jatkotutkimuksen muodossa.

Kuten tutkielmassa on tullut ilmi, OECD:n lisäksi myös Euroopan unionissa on havahduttu siihen, että nykyisiä kansainvälisen verotuksen säännöksiä olisi tarpeen päivittää oikeudenmukaisuuden ja jäsenvaltioiden verotulojen takaamiseksi. EU onkin esittänyt direktiiviehdotukset koskien merkittävää digitaalista läsnäoloa ja digiveroa. Euroopan komissio teki vuonna 2018 ehdotuksen koskien kiinteän toimipaikan käsitteen laajentamista, jolloin se tulisi kattamaan myös yhteisön merkittävän digitaalisen läsnäolon valtiossa. Kyseessä olisi pitkän aikavälin ratkaisu, jonka tavoitteena olisi ratkaista nykyiset digitaalisen liiketoiminnan verotukselliset haasteet. Sen sijaan komission toisen ehdotuksen, digiveron, oli tarkoitus olla lyhyen aikavälin ratkaisu. Digiverohanke kuitenkin kaatui, eikä sitä tulla todennäköisesti koskaan soveltamaan. Digiveroehdotuksen kaaduttua Euroopan komissio on ehdottanut digitaaliveron käyttöön ottamista, mutta



myös kyseinen hanke on laitettu toistaiseksi jäihin. Tällä hetkellä Euroopan unioni onkin keskittynyt myös omalta osaltaan tukemaan OECD:n digiverohanketta. EU:lla tulee nimittäin mitä todennäköisimmin olemaan myös merkittävä osa hankkeen täytäntöönpanossa.

OECD:n hanke on alkanut jo vuosina 2017–2020 ja jatkunut tähän päivään saakka, sillä koronapandemia on viivästyttänyt hankkeen etenemistä. Hanke on kuitenkin edennyt vuoden 2021 aikana ja ollut kehitteillä koko tutkielmaprosessin ajan. Sitä ei kuitenkaan ehditä saattamaan päätökseen ennen tämän tutkielman valmistumista. Tutkielman kirjoitushetkellä näyttäisi kuitenkin siltä, että hanke valmistuisi vuoden 2022 aikana, ja sääntöjen implementoinnin olisi määrä toteutua vuoden 2023 aikana. OECD:n digiverohankkeen historia huomioiden on kyseessä kuitenkin melko optimistinen tavoite. Myös se, miten OECD:n digiverohanke tulee käytännössä toteutumaan, jää nähtäväksi, sillä hanketta on kritisoitu sen teknisestä haastavuudesta.

OECD:n, ja mahdollisesti EU:n, hankkeen valmistuttua ja säännösten implementoinnin jälkeen jatkotutkimuksessa olisi hyvä perehtyä siihen, miten kyseiset muutokset tulevat vaikuttamaan Suomen kansainvälisen vero-oikeuden sääntöjä koskevaan tulkintaan, ja millaisia myönteisiä ja kielteisiä vaikutuksia muutoksilla on kansainvälisen vero-oikeuden kentässä. Markkinavaltioperiaatteen seurauksena useiden valtioiden verotusoikeus tulee myös kokemaan merkittäviä muutoksia, joilla on läheinen yhteys kaksinkertaiseen verotukseen. Kuten edellä on mainittu, myös siihen liittyvää problematiikkaa olisi syytä tarkastella tarkemmin. Mielenkiintoista olisi myös tutkia digiverohankkeen valmistuttua sitä, onko tavoitteissa onnistuttu, ja ratkaiseeko markkinavaltioperiaatteen käyttöönotto tosiasiaa digitaalisten palvelujen verotuksen liittyviä haasteita.

## Lähteet

- Aarnio, A. (1978). *Mitä lainoppi on?* Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Aarnio, A. (1989). *Laintulkinnan teoria*. WSOY.
- Ali-Yrkkö, J., Koski, H., Kässi, O., Pajarinen, M., Valkonen, T., Hokkanen, M., Hyvönen, N., Koivusalo, E., Laaksonen, J., Laitinen, J. & Nyström, E. (2020, 1. joulukuuta). The Size of the Digital Economy in Finland and Its Impact on Taxation. *ETLA Raportti*, 106, 2–101. Noudettu 2.11.2021 osoitteesta <https://pub.etla.fi/ETLA-Raportit-Reports-106.pdf>
- Andersson, E. & Penttilä, S. (2014). *Elinkeinoverolain kommentaari* (14. uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Aslam, A. & Shah, A. (2021). Taxing the Digital Economy. Teoksessa R. A. de Mooij, A. Klemm & V. Perry (toim.), *Corporate Income Taxes under Pressure: Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed* (s. 189-226). International Monetary Fund. <https://doi.org/10.5089/9781513511771.071>
- Bauer, M. (2018). Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions. *Ecipe Occasional Paper*, 03/2018, 2–29. Noudettu 22.11.2021 osoitteesta [https://ecipe.org/wp-content/uploads/2018/02/ECI\\_18\\_OccasionalPaper\\_Taxing\\_3\\_2018\\_LY08.pdf](https://ecipe.org/wp-content/uploads/2018/02/ECI_18_OccasionalPaper_Taxing_3_2018_LY08.pdf)
- Bunn, D. (2018, 7. marraskuuta). *A Wave of Digital Taxation*. Tax Foundation. Noudettu 22.11.2021 osoitteesta <https://taxfoundation.org/digital-taxation-wave/>
- Bunn, D., Asen, E. & Enache, C. (2020). Digital Taxation Around the World. *Tax Foundation*, 1–45. Noudettu 14.12.2021 osoitteesta <https://files.taxfoundation.org/20200527192056/Digital-Taxation-Around-the-World.pdf>
- Chand, V. & Canapa, D. (2020, 24. marraskuuta). *Pillar I of the Digital Debate: Its consistency with the value creation standard as well as the way forward*. Kluwer International Tax Blog. Noudettu 8.2.2022 osoitteesta [http://kluwertaxblog.com/2020/11/24/pillar-i-of-the-digital-debate-its-consistency-with-the-value-creation-standard-as-well-as-the-way-forward/#\\_ftn2](http://kluwertaxblog.com/2020/11/24/pillar-i-of-the-digital-debate-its-consistency-with-the-value-creation-standard-as-well-as-the-way-forward/#_ftn2)

- Cockfield, A. J. (1999). Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits. *Tul. L. Rev*, 74, 133–217. Noudettu 31.1.2022 osoitteesta [https://www.researchgate.net/profile/Arthur-Cockfield/publication/228128799\\_Balancing\\_National\\_Interests\\_in\\_the\\_Taxation\\_of\\_Electronic\\_Commerce\\_Business\\_Profits/links/54b3e40d0cf26833efcfd4b/Balancing-National-Interests-in-the-Taxation-of-Electronic-Commerce-Business-Profits.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Arthur-Cockfield/publication/228128799_Balancing_National_Interests_in_the_Taxation_of_Electronic_Commerce_Business_Profits/links/54b3e40d0cf26833efcfd4b/Balancing-National-Interests-in-the-Taxation-of-Electronic-Commerce-Business-Profits.pdf)
- Cockfield, A. J. (2014, 11. lokakuuta). BEPS and Global Digital Taxation. *Tax Notes International*, 75(11), 933–940. Noudettu 31.1.2022 osoitteesta <https://ssrn.com/abstract=2507872>
- Cui, W. (2019). The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals. *National tax journal*, 72(4), 839–855. <https://doi.org/10.17310/ntj.2019.4.09>
- Deloitte. (2020). *OECD:n Pilarit - Mitä nämä tarkoittavat suomalaisille konserneille?* Noudettu 4.3.2022 osoitteesta [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/fi/Documents/tax/OECD%20Pillars\\_Deloitte\\_2020.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/fi/Documents/tax/OECD%20Pillars_Deloitte_2020.pdf)
- Deloitte. (2021, 26. marraskuuta). *KVL: Intian equalisation levy – ei hyvitys- tai vähennyskelpoinen vero Suomessa*. Noudettu 25.1.2022 osoitteesta <https://www2.deloitte.com/fi/fi/pages/tax/articles/kvl-katsoi-intian-verontuloveroksi.html>
- Devereux, M. P. & Vella, J. (2018a). Debate: Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform. *Intertax*, 46(6/7), 550–559.
- Devereux, M. P. & Vella, J. (2018b). Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System. *European Tax Policy Forum Policy Paper*, 1–12. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3275759>
- Devereux, M. P. & Simmler, M. (2021). Who Will Pay Amount A? *EconPol Policy Brief*, 5(36), 1–10. Noudettu 21.2.2022 osoitteesta

[https://www.econpol.eu/sites/default/files/2021-07/EconPol\\_Policy\\_Brief\\_36\\_Who\\_Will\\_Pay\\_Amount\\_A\\_0.pdf](https://www.econpol.eu/sites/default/files/2021-07/EconPol_Policy_Brief_36_Who_Will_Pay_Amount_A_0.pdf)

Rechtsinformationssystem des Bundes. (2022.) *Bundesrecht konsolidiert: Gesamte Rechtsvorschrift für Digitalsteuergesetz 2020, Fassung vom 12.04.2022*. Noudettu 12.4.2022 osoitteesta

<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20010780>

Dudar, O. & Voget, J. (2016). Corporate taxation and location of intangible assets: Patents vs. trademarks. *ZEW Discussion Papers*, 16-015, 1–32. <http://hdl.handle.net/10419/128624>

Eden, L. (2021, 2. tammikuuta). Pillar One Tax Games. *Tax Management International Journal*, 50(1), 1–11. Noudettu 16.3.2022 osoitteesta

[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3758671](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3758671)

Euronews. (2021, 4. lokakuuta). *Brussels presses pause on plans for an EU-wide digital tax*. Noudettu 2.3.2022 osoitteesta <https://www.euronews.com/my-europe/2021/07/12/brussels-presses-pause-on-plans-for-an-eu-wide-digital-tax>

Euroopan komissio. (2018). *Ehdotus neuvoston direktiiviksi merkittävän digitaalisen läsnäolon yhteisöverotusta koskevien sääntöjen vahvistamisesta, COM(2018) 147 final*. Noudettu 23.1.2022 osoitteesta [https://eur-](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0013.02/DOC_1&format=PDF)

[lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0013.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0013.02/DOC_1&format=PDF)

Euroopan komissio. (2021). *Ehdotus neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa, COM(2021) 823 final*. Noudettu 14.4.2022 osoitteesta [https://eur-](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:fa5dbfaf-633f-11ec-9136-01aa75ed71a1.0011.02/DOC_1&format=PDF)

[lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:fa5dbfaf-633f-11ec-9136-01aa75ed71a1.0011.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:fa5dbfaf-633f-11ec-9136-01aa75ed71a1.0011.02/DOC_1&format=PDF)

Euroopan unionin virallinen lehti (2021, 15. joulukuuta). *Digiverotus: OECD:n neuvottelut, digitaalialan yritysten verotuksellinen kotipaikka ja mahdollinen EU:n digitaalivero - Euroopan parlamentin päätöslauselma 29. huhtikuuta 2021 digiverotuksesta: OECD:n neuvottelut, digitaalialan yritysten verotuksellinen kotipaikka*

*ja mahdollinen EU:n digitaalivero (2021/2010(INI))*. Noudettu 4.4.2022 osoitteesta <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021IP0147&from=EN>

Eurooppa-neuvosto & Euroopan unionin neuvosto. (2021, 26. maaliskuuta). *Digiverotus*. Noudettu 19.2.2022 osoitteesta

<https://www.consilium.europa.eu/fi/policies/digital-taxation/>

European Commission. (2014, 28. toukokuuta). *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*. Noudettu 12.4.2022 osoitteesta

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2016-09/report\\_digital\\_economy.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/report_digital_economy.pdf)

European Commission. (2018a, 21. maaliskuuta). *Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU*. Noudettu 2.3.2022 osoitteesta

[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_18\\_2041](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_18_2041)

European Commission. (2018b, 21. maaliskuuta). *Commission recommendation of 21.3.2018 relating to the corporate taxation of a significant digital presence, C(2018) 1650 final*. Noudettu 7.3.2022 osoitteesta

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2018-03/commission\\_recommendation\\_taxation\\_significant\\_digital\\_presence\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_en.pdf)

European Commission. (2018c). *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM(2018) 148 final*. Noudettu 7.3.2022 osoitteesta

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2018-03/proposal\\_common\\_system\\_digital\\_services\\_tax\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf)

European Commission. (2021, 10. heinäkuuta). *Global Agreement on Corporate Taxation: Frequently asked questions*. Noudettu 8.4.2022 osoitteesta

[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda\\_21\\_3564](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_3564)

European Commission. (2022, 25. maaliskuuta). *The Digital Services Act package*. Noudettu 11.4.2022 osoitteesta <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/digital-services-act-package>

European Commission. (n.d.). *Fair Taxation of the Digital Economy*. Taxation and Customs Union. Noudettu 7.3.2022 osoitteesta

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/fair-taxation-digital-economy\\_fi](https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_fi)

Government of India. (2016). *Proposal for Equalization Levy on Specified Transactions: Report of the Committee on Taxation of E-Commerce*. Noudettu 25.1.2022 osoitteesta <https://incometaxindia.gov.in/news/report-of-committee-on-taxation-of-e-commerce-feb-2016.pdf>

GOV.UK. (2019, 11. heinäkuuta). *Introduction of the new Digital Services Tax*. Noudettu 27.2.2022 osoitteesta

<https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax>

Grinberg, I. (2018, 29. lokakuuta). *International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate*. Noudettu 8.3.2022 osoitteesta

<https://ssrn.com/abstract=3275737>

HE 5/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi Espanjan kanssa tehdyn sopimuksen ja pöytäkirjan hyväksymisestä ja laiksi sopimuksen ja pöytäkirjan lainsäädännön alaan kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta.

HE 136/2020 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 ja 7 §:n muuttamisesta.

Helminen, M. (2005). *Kansainvälinen tuloverotus*. WSOY.

Helminen, M. (2009). *Kansainvälinen tuloverotus*. Edita.

Helminen, M. (2016). *Kansainvälinen verotus*. Talentum Media Oy.

Helminen, M. (2022a). *Kansainvälinen verotus*. Alma Talent Oy. (Alun perin julkaistu 2001).

Helminen, M. (2022b). *EU-vero-oikeus*. Alma Talent Oy. (Alun perin julkaistu 2008).

- Hirvonen, A. (2011). *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Helsingin yliopisto, Oikeustieteellinen tiedekunta. <http://hdl.handle.net/10138/225264>
- Hoffart, B. (2007). Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach. *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, 6(1), 106–121. Noudettu 31.1.2022 osoitteesta <https://scholarlycommons.law.northwestern.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1060&context=njtip>
- Ilmola, L. & Casti, J. (2014). Hyvinvointiyhteiskunta 2030. *Eduskunnan tulevaisuusvaliokunnan julkaisu*, 2/2014, 1–86. Noudettu 3.1.2022 osoitteesta [https://www.eduskunta.fi/FI/naineduskuntatoimii/julkaisut/Documents/tuvj\\_2+2014.pdf](https://www.eduskunta.fi/FI/naineduskuntatoimii/julkaisut/Documents/tuvj_2+2014.pdf)
- International Monetary Fund (2019, 10. maaliskuu). *Corporate Taxation in the Global Economy*. <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>
- Isomaa, A. (2020). OECD:n digiverohankkeen kehitys vuosien 2019 ja 2020 aikana. *Verotus*, 5/2020, 556–566.
- Kalin, S., Kari, S., Kauppinen, I., Kotakorpi, K., Määttänen, N., Ropponen, O. & Valkonen, T. (2019). Verotuksen muutospainet ja tulevaisuus. *Selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja*, 2019(35), 7–91. Noudettu 16.11.2021 osoitteesta [https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/161563/35\\_Verotuksen%20muutospaineet%20ja%20tulevaisuus.pdf](https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/161563/35_Verotuksen%20muutospaineet%20ja%20tulevaisuus.pdf)
- Kaltiokallio, J. (2021, 3. marraskuuta). *Ajankohtaista OECD-hankkeista*. Vero. Noudettu 14.3.2022 osoitteesta <https://www.vero.fi/contentassets/d91d193ae5c749aa99ca95a2d4169088/siirtihinnoittelun-asiakasinfo-3.11.2021.pdf>
- Kanervo, J. (2022). Kohti markkinavaltioverotusta – jäännösvoiton jakaminen (RPA) ja OECD:n pilari I. *VATT Muistiot*, 65, 1–30. Noudettu 20.2.2022 osoitteesta <https://www.doria.fi/bitstream/handle/10024/183553/vatt-muistiot-65-kohti->

markkinavaltioverotusta-jaannosvoiton-jakaminen-rpa-ja-oecd-pilari-  
l.pdf?sequence=1

Kari, S. & Ropponen, O. (2018). Globalisaatio, digitalisaatio ja kansainvälinen yritysvero-  
tus. *VATT Muistiot*, 55, 1–29. <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-274-226-1>

Keinänen, A. & Väättänen, U. (2015). Empiirinen oikeustutkimus – Mitä ja milloin? Teok-  
sessa T. Miettinen (toim.), *Oikeustieteellinen opinnäyte - Artikkeleita oikeustie-  
teellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta* (s. 246–271).

Edilex. [www.edilex.fi/kirjat/16170](http://www.edilex.fi/kirjat/16170)

KPMG. (2022, 4. maaliskuuta). *Taxation of the digitalized economy: Developments  
summary*. Noudettu 6.2.2022 osoitteesta

[https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-  
taxation-developments-summary.pdf](https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2022/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf)

Kujanpää, E. (2021, 3. kesäkuuta). *Lausunto OECD:n kansainvälisen verotuksen uudis-  
tamishankkeesta*. Keskuskaupakamari. Noudettu 15.3.2022 osoitteesta

[https://kaupakamari.fi/lausunto/lausunto-oecd-kansainvalisen-verotuksen-  
uudistamishankkeesta/](https://kaupakamari.fi/lausunto/lausunto-oecd-kansainvalisen-verotuksen-uudistamishankkeesta/)

Lakimiesuutiset. (2021, 10. marraskuuta). *Kansainvälinen yritysverotus – kaaokseen vai  
harmoniaan?* Noudettu 4.4.2022 osoitteesta

[https://lakimiesuutiset.fi/kansainvalinen-yritysverotus-kaaokseen-vai-  
harmoniaan/](https://lakimiesuutiset.fi/kansainvalinen-yritysverotus-kaaokseen-vai-harmoniaan/)

Lang, M. (2021). *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (3<sup>rd</sup> edition).

Linde international. Noudettu 6.1.2022 osoitteesta

[https://books.google.fi/books?id=n68mEAAQBAJ&pg=PR4&lpg=PR4&dq=978-  
90-8722-686-2&source=bl&ots=FfRaupqZ8b&sig=ACfU3U3CQnX-m-  
p1CDB3pJMwnI4Ky9KOAg&hl=fi&sa=X&ved=2ahUKEwj2v66xkp31AhXNwosKHai  
ICe4Q6AF6BAGTEAM#v=onepage&q=978-90-8722-686-2&f=false](https://books.google.fi/books?id=n68mEAAQBAJ&pg=PR4&lpg=PR4&dq=978-90-8722-686-2&source=bl&ots=FfRaupqZ8b&sig=ACfU3U3CQnX-m-p1CDB3pJMwnI4Ky9KOAg&hl=fi&sa=X&ved=2ahUKEwj2v66xkp31AhXNwosKHaiICe4Q6AF6BAGTEAM#v=onepage&q=978-90-8722-686-2&f=false)

Le Figaro. (2019, 1. elokuuta). *Amazon France répercutera la «taxe Gafa» sur ses tarifs  
aux entreprises*. Noudettu 6.2.2022 osoitteesta [https://www.lefigaro.fr/flash-](https://www.lefigaro.fr/flash-eco/amazon-france-repercutera-la-taxe-gafa-sur-ses-tarifs-aux-entreprises-20190801)

[eco/amazon-france-repercutera-la-taxe-gafa-sur-ses-tarifs-aux-entreprises-  
20190801](https://www.lefigaro.fr/flash-eco/amazon-france-repercutera-la-taxe-gafa-sur-ses-tarifs-aux-entreprises-20190801)



- Lumme, M. & Ropponen, O. (2020). Monikansallisten yritysten voitonsiirto ja yhteisöveropohjan rapautuminen – kokoluokan arviointia kansainvälisen kirjallisuuden valossa. *VATT Muistiot*, 58, 2–24. <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-274-255-1>
- Malmgrén, M. (2008). *Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen* [väitöskirja, Helsingin yliopisto].
- Malmgrén, M. & Myrsky, M. (2017). *Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus* (3. uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Malmgrén, M. & Nissinen, M. (2019). Digitaalisen toiminnan verotus. *Edilex*, 2019(23), 1–9.
- Mannio, L. (2001). *Sähköisen kaupankäynnin verotus*. WSOY Lakitieto.
- Mattila, P. (2021). *Maailma ei loppu*. OP. Noudettu 8.4.2022 osoitteesta [https://www.op.fi/documents/20556/27641318/OP\\_suuryritystutkimus\\_2021.pdf/3908ce02-e5ed-a360-b855-b742aca1432c](https://www.op.fi/documents/20556/27641318/OP_suuryritystutkimus_2021.pdf/3908ce02-e5ed-a360-b855-b742aca1432c)
- Mehboob, D. (2021, 12. heinäkuuta). G20 endorses OECD's July statement on two-pillar solution. *International Tax Review*.
- Mikkola, J. (2022). Katsaus globaalia minimiverotasoja koskevaan uuteen sääntelyyn. *Verotus*, 2/2022, 160–168.
- Ministry of Finance. (2020, 28. lokakuuta). *Equalisation Levy*. Noudettu 25.1.2022 osoitteesta [https://www.incometaxindia.gov.in/communications/notification/notification\\_87\\_2020.pdf](https://www.incometaxindia.gov.in/communications/notification/notification_87_2020.pdf)
- Moncrief, W. C. & Marshall, G. W. (2005). The evolution of the seven steps of selling. *Industrial Marketing Management*, 34(1), 13–22. <https://doi.org/10.1016/j.indmarman.2004.06.001>
- Myrsky, M. (2011). *Ennakkopäätökset verotuksessa*. Talentum.
- Myrsky, M. (2013). *Suomen veropolitiikka* (1. painos). Talentum Media Oy.
- Myyntin & Markkinoinnin Ammattilaiset. (n.d.). *Provisiopalkka*. Noudettu 28.12.2021 osoitteesta <https://mma.fi/tyoelama/tyosuhteessa/palkka/provisiopalkka/>
- Määttä, K. (2007). *Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö*. Edita Publishing Oy.

- Navarro, A. (2021, 9. marraskuuta). The Allocation of Taxing Rights under Pillar One of the OECD Proposal. Teoksessa F. Haase & G. Kofler (toim.), *OUP Handbook of International Tax Law* (s. 2–19). Oxford University Press 2021 Forthcoming.  
Noudettu 4.3.2022 osoitteesta  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3825612](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3825612)
- Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä.
- Niskakangas, H. (2011). *Veropolitiikka* (1. painos). WSOYpro Oy.
- Niskakangas, H., Viitala, T. & Hokkanen, M. (2020). *Johdatus Suomen verojärjestelmään* (4. uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Nykänen, P. (2015). *Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus* (1. painos). Alma Talent Oy.
- Nykänen, P. & Nieminen, M. (2021). *Tuloverolain kommentaari*. Alma Talent Oy.
- OECD. (2000). *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5*. Noudettu 2.3.2022 osoitteesta  
<https://www.oecd.org/ctp/treaties/1923380.pdf>
- OECD. (2013a). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*.  
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>
- OECD. (2013b). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*.  
<https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>
- OECD. (2015a). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy - Action 1: 2015 Final Report*. <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OECD. (2015b). *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status - Action 7: 2015 Final Report*. <https://doi.org/10.1787/9789264241220-en>
- OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*.  
[https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-8-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-8-en)
- OECD. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*. <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>

- OECD. (2019). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note: As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019*. Noudettu 16.2.2022 osoitteesta <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>
- OECD. (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>
- OECD. (2021a, 21. tammikuuta). *Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic*. OECD. Noudettu 24.2.2022 osoitteesta <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-pandemic-df42be07/>
- OECD. (2021b). *Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. Noudettu osoitteesta <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>
- OECD. (2021c, 8. lokakuuta). *International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age*. OECD. Noudettu 8.12.2021 osoitteesta <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>
- OECD. (2021d). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Noudettu 6.3.2022 osoitteesta <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>
- OECD. (2021e). *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. Noudettu 27.12.2021 osoitteesta <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-october-2021.pdf>
- OECD. (2021f, 20. joulukuuta). *OECD releases Pillar Two model rules for domestic implementation of 15% global minimum tax*. Noudettu 10.4.2022 osoitteesta

- <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-pillar-two-model-rules-for-domestic-implementation-of-15-percent-global-minimum-tax.htm>
- OECD. (2022a, 4. helmikuuta). *OECD launches public consultation on the tax challenges of digitalisation with the release of a first building block under Pillar One*. Noudettu 5.2.2022 osoitteesta <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-launches-public-consultation-on-the-tax-challenges-of-digitalisation-with-the-release-of-a-first-building-block-under-pillar-one.htm>
- OECD. (2022b). *Public Consultation Document: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*. Noudettu 1.3.2022 osoitteesta <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-nexus-revenue-sourcing.pdf>
- OECD. (2022c). *Public Consultation Document: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope*. Noudettu 9.4.2022 osoitteesta <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-scope.pdf>
- OECD. (n.d.). *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation*. Noudettu 16.2.2022 osoitteesta <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>
- Office of the United States Trade Representative. (2021, 6. tammikuuta). *Section 301 Investigation: Report on India's Digital Services Tax*. Noudettu 25.1.2022 osoitteesta <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20India%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax.pdf>
- Oosterhuis, P. & Parsons, A. (2018, 1. huhtikuuta). Destination-Based Income Taxation: Neither Principled Nor Practical? *Tax Law Review*, 75, 515–550. Noudettu 8.2.2022 osoitteesta <https://ssrn.com/abstract=3900699>
- Ossa, J. (2020). *Tuloverolaki käytännössä* (2. uudistettu painos). Alma Talent Oy.
- Parviainen, P., Kääriäinen, J., Honkatukia, J., & Federley, M. (2017). Julkishallinnon digitalisaatio – tuottavuus ja hyötyjen mittaaminen. *Valtioneuvoston selvitys ja tutkimustoiminnan julkaisusarja*, 3/2017, 2–89. Noudettu osoitteesta [https://valtioneuvosto.fi/documents/10616/3866814/3\\_Julkishallinnon+digitalis](https://valtioneuvosto.fi/documents/10616/3866814/3_Julkishallinnon+digitalis)

aatio+%E2%80%93+tuottavuus+ja+hy%C3%B6tyjen+mittaaminen/49e6b987-6d37-44dd-a86e-cc548fc66760?version=1.0

- Petruzzi, R. & Buriak, S. (2018, 26. maaliskuuta). Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules? *International Taxation*, 72(4a), 1–19. Noudettu 14.2.2022 osoitteesta  
[https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/bit\\_2018\\_4a\\_int\\_3.pdf](https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/bit_2018_4a_int_3.pdf)
- PwC. (2021a, 3. joulukuuta). *KHO: Markkinointitoimet eivät muodostaneet yhtiölle kiinteää toimipaikkaa*. Noudettu 29.1.2022 osoitteesta  
<https://uutishuone.pwc.fi/kho-markkinointitoimet-eivat-muodostaneet-yhtiolle-kiinteaa-toimipaikkaa>
- PwC. (2021b, 22. joulukuuta). *Pillar 2 GloBE tulee, oletko valmis?* Noudettu 5.2.2022 osoitteesta <https://uutishuone.pwc.fi/pillar-2-globe-tulee-oletko-valmis>
- Rapo, P. (2019, 9. lokakuuta). *Siirtohinnoittelu*. Alder & Sound. Noudettu 23.1.2022 osoitteesta  
[https://mycourses.aalto.fi/pluginfile.php/1124728/mod\\_resource/content/1/Aalto%20BIZ%20-%20Elinkeinoverotus\\_Siirtohinnoittelu\\_Oct%20-%202019%20-%2020191008.pdf](https://mycourses.aalto.fi/pluginfile.php/1124728/mod_resource/content/1/Aalto%20BIZ%20-%20Elinkeinoverotus_Siirtohinnoittelu_Oct%20-%202019%20-%2020191008.pdf)
- Requena, J. Á. G. & González, S. M. (2017). Adapting the Concept of Permanent Establishment to the Context of Digital Commerce: From Fixity to Significant Digital Economic Presence. *Intertax*, 45(11), 732–741.
- Schön, W. (2017, 21. joulukuuta). Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy. *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, 2017-11, 1–29. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3091496>
- Skaar, A. A. (2000). Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce. *Intertax*, 28(5), 188–194.
- Skaar, A. A. (2020). *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*. Kluwer Law International B.V. Noudettu 31.1.2022 osoitteesta

[https://books.google.fi/books?hl=fi&lr=&id=BwLwDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT40&dq=skaar+permanent+establishment&ots=e\\_Xqkl-IgF&sig=u0RjgLYFoZTjZgb\\_9VvOUWEcCvU&redir\\_esc=y#v=onepage&q=skaar%20permanent%20establishment&f=false](https://books.google.fi/books?hl=fi&lr=&id=BwLwDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT40&dq=skaar+permanent+establishment&ots=e_Xqkl-IgF&sig=u0RjgLYFoZTjZgb_9VvOUWEcCvU&redir_esc=y#v=onepage&q=skaar%20permanent%20establishment&f=false)

Spinosa, L. & Chand, V. (2018). A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism? *Intertax*, 46(6&7), 476–494.

Sprague, G. D. (2018). A Critical Look at the European Commission Staff Impact Assessment Relating to the Proposed EU Directives on Taxation of the Digital Economy. *Tax Management International Journal*, 47(7), 1–7. Noudettu 7.3.2022 osoitteesta <https://www.bakermckenzie.com/-/media/files/people/sprague-gary/tmij-article-a-critical-look-at-the-european-commission-staff-impact-assessment.pdf?la=en>

Suurnäkki, M. (1994). *Kiinteän toimipaikan käsité verotuksessa*. Helsingin kauppa-  
korkeakoulu.

Szczepański, M. (2021). Taxing the digital economy - New developments and the way forward. *European Parliamentary Research Service*. Noudettu 2.3.2022 osoitteesta [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/698761/EPRS\\_BR I\(2021\)698761\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/698761/EPRS_BR I(2021)698761_EN.pdf)

Tax Foundation. (n.d.). *Principles*. Noudettu 14.12.2021 osoitteesta. <https://taxfoundation.org/principles/>

Teece, D. J. & Linden, G. (2017, 24. elokuuta). Business models, value capture, and the digital enterprise. *Journal of Organization Design*, 6(1), 1-14. Noudettu 14.2.2022 osoitteesta <https://link.springer.com/article/10.1186/s41469-017-0018-x>

The Local. (2020, 1. helmikuuta). *Google to raise ad fees to cover Austrian tax: source*. Noudettu 6.2. osoitteesta <https://www.thelocal.at/20200201/google-to-raise-ad-fees-to-cover-austrian-tax-source/>

- Ting, A. & Gray, S. J. (2019). The rise of the digital economy: Rethinking the taxation of multinational enterprises. *Journal of International Business Studies*, 50(9), 1656–1667. <https://doi.org/10.1057/s41267-019-00223-x>
- Valtioneuvosto. (2018). *Valtioneuvoston U-kirjelmä U 21/2018 vp*. Eduskunta. Noudettu 7.3.2022 osoitteesta [https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Kirjelma/Sivut/U\\_21+2018.aspx](https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Kirjelma/Sivut/U_21+2018.aspx)
- Valtiovarainministeriö. (2021, 6. toukokuuta). *Valtiovarainministeriön selvitys valtiovarainvaliokunnalle OECD:n kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishankkeesta*. Noudettu 21.2.2022 osoitteesta <https://vm.fi/documents/10623/51744721/VM+selvitys+OECD+tuloverotus.pdf/39ac9265-4b2c-8f12-ceff-c51dd957f3a7/VM+selvitys+OECD+tuloverotus.pdf>
- Verohallinto. (2015). *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015*. Noudettu 15.12.2021 osoitteesta <https://www.vero.fi/contentassets/792956c7cbb2487fa855866a6268851f/kansainvalisen-verotuksen-kasikirja-2015.pdf>
- Verohallinto. (2020). *Verosopimusten artiklat*. Verohallinnon ohje 29.5.2020. Diaarinumero: VH/2831/00.01.00/2020. Noudettu 15.11.2021 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/85707/verosopimusten-artiklat/>
- Verohallinto. (2021a). *Rajoitetusti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön tuloverotus Suomessa – Liiketulo ja muut Suomesta saadut tulot*. Verohallinnon ohje 1.1.2021. Diaarinumero: VH/5426/00.01.00/2020. Noudettu 15.12.2021 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47806/rajoitetusti-verovelvollisen-ulkomaisen-yhteis%C3%B6n-tuloverotus-suomessa--liiketulo-ja-muut-suomesta-saadut-tulot/>
- Verohallinto. (2021b). *Yleistä tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle*. Verohallinnon ohje 1.1.2021. Diaarinumero: VH/8407/00.01.00/2020. Noudettu osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/59583/yleist%C3%A4-tulon-kohdistamisesta-kiinte%C3%A4lle-toimipaikalle3/>

- Verohallinto. (2021c, 17. helmikuuta). *Ulkomaisten yrityksen tuloverotus Suomessa*. Noudettu 27.12.2021 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yritystoiminta/ulkomainen-yritys-suomessa/ulkomaisten-yrityksen-tuloverotus-suomessa/>
- Verohallinto. (2021d). *Yhteisön yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus*. Verohallinnon ohje 1.4.2021. Diaarinumero: VH/8343/00.01.00/2020. Noudettu 18.11.2021 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/95551/yhteis%C3%B6n-yleinen-ja-rajoitettu-verovelvollisuus/#5-tosiasiallinen-johtopaikka>
- Verohallinto. (2021e). *COVID-19-pandemiaan liittyvät rajoitukset ja niiden vaikutukset ulkomaisten yhteisöjen verotukseen*. Verohallinnon ohje 19.4.2021. Diaarinumero: VH/1642/00.01.00/2021. Noudettu 9.2.2022 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/kannanotot/96125/covid-19-pandemiaan-liittyv%C3%A4t-rajoitukset-ja-niiden-vaikutukset-ulkomaisten-yhteis%C3%B6jen-verotukseen/#kiinte%C3%A4t-toimipaikat>
- Verohallinto. (2022a, 1. tammikuuta). *Keskinäinen sopimusmenettely (MAP) siirtohinnoitteluasioissa*. Noudettu 12.4.2022 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yritystoiminta/siirtohinnoittelu/neuvonta-ja-menettely/keskinainen-sopimusmenettely-siirtohinnoitteluasioissa/>
- Verohallinto. (2022b, 3. tammikuuta). *Voimassa olevat verosopimukset*. Noudettu 21.3.2022 osoitteesta [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49062/voimassa\\_olevat\\_verosopimukset/#tietojenvaihtosopimus-+-suppea-verosopimus](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49062/voimassa_olevat_verosopimukset/#tietojenvaihtosopimus-+-suppea-verosopimus)
- Viherkenttä, T. (2020). Quo vadis, kansainvälinen verotus? *Verotus*, 5/2020, 567–577.
- Viitala, T. (2018). Kansainvälisen verotuksen murros ja Suomi. *EK*, 3–41. Noudettu 3.1.2022 osoitteesta [https://ek.fi/wp-content/uploads/EK\\_veroraportti\\_WEB.pdf](https://ek.fi/wp-content/uploads/EK_veroraportti_WEB.pdf)
- Viitala, T. (2021, 25. helmikuuta). *Asia: HE 260/2020 vp Hallituksen esitys eduskunnalle Euroopan unionin omien varojen järjestelmästä annetun neuvoston päätöksen (EU, Euratom) 2020/2053 hyväksymisestä*. Noudettu 15.3.2022 osoitteesta



<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-AK-354545.pdf>

- Voutilainen, T. (2020). *Digitaalisten palvelujen sääntely*. Alma Talent Oy.
- Wikström, K., Ossa, J. & Urpilainen, M. (2015). *Vero-oikeuden yleiset opit*. Helsingin Kamari Oy.
- Wilde, M. F. de (2015). 'Sharing the Pie': Taxing Multinationals in a Global Market. *Intertax*, 43(6/7), 438–446.
- Williams, K., Chatterjee, S. & Rossi, M. (2008). Design of emerging digital services: a taxonomy. *European Journal of Information Systems*, 17, 505–17.
- Yle. (2021, 12. heinäkuuta). *EU:n digiverohanke laitettiin jäihin - unioni keskittyy G20-ryhmän tukeman verouudistuksen edistämiseen*. Noudettu 2.3.2022 osoitteesta <https://yle.fi/uutiset/3-12018561>
- Äimä, K. (2011). *Veroprosessioikeus*. Alma Talent Oy.
- Äimä, K. (2017). *Verotustiedot* (1. painos). Alma Talent Oy.

## Oikeustapausluettelo

### Korkein oikeus

29.12.2017 taltio 2618 KKO 2017:98 s. 48

### Korkein hallinto-oikeus

3.12.2021 taltio H4294 KHO 2021:171 s. 37, 44–45  
 19.5.2016 taltio 2146 KHO 2016:72 s. 31  
 12.3.2013 taltio 877 KHO 2013:42 s. 31  
 10.05.1999 taltio 1031 KHO 1999:25 s. 47–49  
 23.12.1991 taltio 4893 KHO 1991/4893 s. 45–46  
 19.5.1986 taltio 1679 KHO 1986-B-II-501 s. 40  
 21.11.1977 taltio 4748 KHO 1977-B-II-510 s. 52  
 19.2.1974 taltio 755 KHO 1974-B-II-506 s. 43  
 25.11.1968 taltio 5875 KHO 1968 II 519 s. 33  
 26.10.1967 taltio 5699 KHO 1967-II-504 s. 32

### Helsingin hallinto-oikeus

11.07.2019 taltio 19/0508/3 HAO 19/0508/3 s. 52

### Keskusverolautakunta

8.10.2021, VH/2390/02.05.04/2021 KVL 2021/34 s. 75–76  
 21.11.2007, 686/80/2007 KVL 2007/52 s. 34  
 2.2.2005, 1977/80/2004 KVL 2005/6 s. 31  
 15.8.2001, 3105/80/2000 KVL 2001/68 s. 35, 44, 50  
 7.2.2001, 2225/80/2000 KVL 2001/12 s. 31–32, 41  
 27.10.1997, 2489/80/97 KVL 1997/206 s. 45