



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Niklas Saras

Digitaalitalouden tuloverotus ja kiinteän toimipaikan käsite

Keskiössä pilvipalvelut

Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö

Talousoikeuden pro gradu -tutkielma

Kauppätieteiden maisteriohjelma

Vaasa 2024

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö**

Tekijä:	Niklas Saras
Tutkielman nimi:	Digitaalitalouden tuloverotus ja kiinteän toimipaikan käsite : Keskiössä pilvipalvelut
Tutkinto:	Kauppatieteiden maisteri
Oppiaine:	Talousoikeus
Työn ohjaaja:	Juha Lindgren
Valmistumisvuosi:	2024 Sivumäärä: 90

TIIVISTELMÄ:

Digitalisaation vaikuttaessa elämäämme kaikilla osa-alueilla, digitaalisten palvelujen verotuksesta on tullut kriittinen kysymys niin poliittisille päättäjille, yrityksille kuin tutkijoillekin. Digitalisaation ja uusien liiketoimintamallien nopea kehitys ovat kasvattaneet kiilua modernin liiketoiminnan ja kansainvälisten verokehysten välillä. Verolait, jotka ovat laadittu ennen digitaalista aikakautta, eivät kykene huomioimaan digitaalisten palveluiden luomaa arvoa liiketoiminnan ylittäessä maantieteelliset rajat. Nykyinen tuloverotusoikeus perustuu vahvasti fyysiseen läsnäoloon ja kiinteän toimipaikan käsitteeseen. Yrityksen fyysinen sijainti on perinteisesti toiminut indikaattorina sille, missä arvon katsotaan muodostuvan. Modernit digitaaliset yritykset voivat kuitenkin harjoittaa liiketoimintaansa globaalisti ilman, että yritykselle muodostuu lähdevaltion riittävää fyysistä yhteyttä.

Yksi verotuksellisia kysymyksiä synnyttänyt innovaatio on pilvilaskenta. Pilvilaskenta on muuttanut laitteistojen käyttötapaa ja mahdollistanut laskenta- ja tallennusresurssien liikutettavuuden. Se on tarjonnut uuden mahdollisuuden käyttää tietotekniikkaresursseja ilman merkittäviä pääomainvestointeja ja muodostunut siten innovaatioalustaksi uusille liiketoimintamalleille ja urauurtaville teknologioille. Pilvipalveluiden mullistaessa tapoja harjoittaa liiketoimintaa, on herännyt keskustelua siitä, miten pilvipohjaisia yrityksiä tulisi verottaa.

Tässä pro gradu -tutkielmassa syvennyttään kiinteän toimipaikan määritelmään ja tarkastellaan, miten tätä käsitettä sovelletaan pilvipalveluiden tuloverotuksessa. Tutkielman lähteet koostuvat tältä osin ensisijaisesti OECD:n raporteista. Tutkielmassa tarkastellaan myös, millaisia epäkohtia kiinteän toimipaikan käsitteen liittyy erityisesti pilvipalveluiden näkökulmasta. Analyysi tehdään Ottawa-raportissa määritettyjen periaatteiden avulla. Tutkielman lopussa tehdään lyhyt katsanto OECD:n Pilari I -hankkeeseen, joka edustaa toistaiseksi suurinta pyrkimystä uudistaa fyysiseen läsnäoloon nojaavaa verojärjestelmää.

Avainsanat: digitalisaatio, kiinteä toimipaikka, pilari I, kansainvälinen yritysverotus, digitaaliset palvelut, pilvipalvelut, tuloverotus, verosopimus, OECD malliverosopimus

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tausta	6
1.2	Kysymyksenasettelu, rajaukset ja tavoitteet	7
1.3	Metodologia ja teoriakehikko	9
2	Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet	12
2.1	Johdatus kansainväliseen verotukseen	12
2.2	Sisäinen kansainvälinen vero-oikeus ja EU-oikeus	13
2.3	Verosopimusoikeus	14
2.4	Asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaate	15
3	Kiinteän toimipaikan peruseriaatteet	18
3.1	Historiallinen tausta	18
3.2	Kiinteä toimipaikka verosopimuksissa	19
3.2.1	Konseptuaalinen perusta	19
3.2.2	5 artiklan mukainen määritelmä	21
3.3	Kiinteä toimipaikka Suomen verolainsäädännössä	23
3.3.1	Konseptuaalinen perusta	23
3.3.2	Tuloverolain mukainen määritelmä	24
3.4	Kiinteän toimipaikan muodostuminen	26
3.4.1	Liikepaikka	26
3.4.2	Kiinteä luonne	28
3.4.3	Liiketoiminnan harjoittaminen	30
3.4.4	Negatiivinen lista	33
3.4.5	Kiinteä toimipaikka agentin kautta	36
3.5	Tulon allokoiminen kiinteälle toimipaikalle	37
4	Pilvipalveluiden kiinteä toimipaikka	39
4.1	Pilvipalveluista yleisesti	39
4.2	Pilvipalvelutarjoajan näkökulma	41

4.2.1	Liikepaikka	41
4.2.2	Kiinteä luonne	42
4.2.3	Liiketoiminnan harjoittaminen	42
4.2.4	Valmistelevat ja avustavat toiminnot	44
4.3	Pilvipalveluiden ostajan näkökulma	45
4.3.1	Liikepaikka	45
4.3.2	Hallintaoikeus	46
4.3.3	Kiinteä luonne	50
4.3.4	Liiketoiminnan harjoittaminen	52
4.3.5	Valmistelevat ja avustavat toiminnot	54
4.3.6	Kiinteä toimipaikka agentin kautta	55
4.4	Yhteenveto	56
5	Kiinteän toimipaikan soveltamisen haasteet pilvipalveluihin	58
5.1	Johdanto	58
5.2	Neutraalisuus	60
5.3	Tehokkuus	62
5.4	Varmuus ja yksinkertaisuus	64
5.5	Oikeudenmukaisuus	66
5.6	Joustavuus	68
5.7	Yhteenveto	70
6	Verotus mullistuksessa	72
6.1	Keskustelun nykytila	72
6.2	Pilari I ja Amount A	73
6.3	Vaikutukset	77
6.4	Suhde kiinteään toimipaikkaan	79
7	Johtopäätökset	81
	Kirjallisuutta	85

Lyhenteet

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	European Union
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
GloBE	Global Anti-Base Erosion
IP	Intellectual Property
IaaS	Infrastructure as a Service
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
LähdeVL	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978)
MVK	Malliverosopimuksen kommentaari
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OEEC	Organisation for European Economic Co-operation
PaaS	Platform as a Service
SaaS	Software as a Service
TVL	Tuloverolaki (1535/1992)

1 Johdanto

1.1 Tausta

Aikana, jolloin digitaalitekniologia läpäisee elämämme kaikki osa-alueet, digitaalisten palvelujen verotus on noussut keskeiseksi keskustelunaiheeksi niin poliittisten päättäjien, yritysten kuin tutkijoidenkin keskuudessa. Keskustelun taustalla on digitaalitalouden nopea kehitys, joka on ollut huomattavasti nopeampi kuin näitä säätelevien verokehysten kehitys. Perinteinen verolainsäädäntö, joka on laadittu ennen digitaalista aikakautta, ei pysty tehokkaasti huomioimaan digitaalisten alustojen ja palvelujen tuottamaa arvoa, sillä ne toimivat usein perinteisten maantieteellisten ja fyysisten rajojen ulkopuolella.

Uudistusten kiireellisyyttä korostaa se, että digitaalisten palveluiden kulutuspaikkojen ja niiden tuottojen verotuksellisen sijainnin välillä on yhä suurempi ero. Kun yritys toimii kotimaansa ulkopuolella, useat lainkäyttöalueet saattavat vaatia veroa yrityksen siellä saamista voitoista. Jos verotuksellinen suvereniteetti hyväksytään, kansainvälisen verojärjestelmän keskeiseksi periaatteeksi voi nousta se, että kaikilla lainkäyttöalueilla, joissa yritys toimii, on oikeus vaatia oikeudenmukainen osuus yrityksen rajat ylittävstä verotettavasta tuloksesta. Tästä syystä on ratkaistava ne oikeudenmukaiset edellytykset, joiden mukaisesti lainkäyttöalueille syntyy verotusoikeus yritystoiminnan tuloihin rajatylittävissä tilanteissa. Selvää on, että tehokkaat ja kansainvälisesti hyväksytyt säännöt ovat välttämättömyys, jotta torjumaan ne haitalliset vaikutukset, joita seuraisi esimerkiksi verotusoikeuksien mahdollisista päällekkäisyyksistä.

On vallinnut yleinen ymmärrys siitä, että tuloja tulisi verottaa ainoastaan yrityksen kotimaassa, ellei yrityksellä katsota muodostuvan riittävän vahvaa sidosta maahan, jossa yrityksellä on liiketoimintaa (lähdevaltio). Tällaista riittävään taloudelliseen toimintaan liittyvää verotusta kutsutaan "nexus-säännöksi, joiden nähdään täyttyvän, mikäli yritys jonka kotipaikka on toisessa valtiossa, toimii lähdevaltiossa kiinteän toimipaikan kautta. Toisin sanoen lähdevaltiolla on verotusoikeus ainoastaan, mikäli yritykselle katsotaan muodos-

tuvan kiinteä toimipaikka lähdevaltion lainkäyttöalueelle. Lähdevaltion verotusoikeus rajoittuu ainoastaan niihin tuloihin, jotka luetaan kiinteään toimipaikan ansioksi.

Yrityksen fyysinen läsnäolo on ollut keskeinen elementti arvioitaessa sitä, muodostuuko yrityksellä riittäviä siteitä lähdevaltioon. Nyt nämä vanhat säännöt ovat murroksen keskellä. Modernit digitaaliset liiketoimintamallit aiheuttavat monimutkaisia kysymyksiä verrattuna viime vuosisadan liiketoimintamalleihin, sillä maiden kansainväliset rajat ovat menettäneet merkityksensä. Yritysten on nyt mahdollista myydä lainkäyttöalueelle hyvin rajoitetulla fyysisellä läsnäololla. Nykylainsäädäntö puolestaan muodostui aikana, jolloin tämä fyysinen läsnäolo oli käytännön edellytys myynnille. Tämä kuilu modernin liiketoiminnan ja hitaasti kehittyneen verolainsäädännön välillä on johtanut siihen, että suuret kansainväliset yritykset eivät usein tule verotetuksi maassa, jossa voitot tosiasiallisesti syntyvät. Eräät yritykset voivat käytännössä toimia ilman, että fyysistä läsnäoloa muodostuu lainkaan. Tämä on johtanut tilanteeseen, jossa hyödyntämällä nykylainsäädännön puutteita, digitaalisia palveluita tarjoavat yritykset voivat sijoittaa voittonsa matalan verotuksen lainkäyttöalueille.

EY:n Digital Investment Index -raportin (2022) mukaan, lähes kolme neljästä yritysjohtajasta kertoo tarpeesta investoida digihankkeisiin. Tätä liikettä kohti syvempää digitalisatiota on yleisesti kuvattu *neljänneksi teolliseksi vallankumoukseksi* (McKinsey & Company, 2022). Muutoksen keskiössä on data ja sen hyödyntäminen liiketoiminnassa.

1.2 Kysymyksenasettelu, rajaukset ja tavoitteet

Globaalin talouden digitalisoituminen on korostanut tarvetta vahvoille ja mukautuville verojärjestelmille, jotka pystyvät vastaamaan digitaalisten palveluiden luontaiseen monimutkaisuuteen. Tämän tutkimuksen tavoitteena on käsitellä digitaalisen talouden verotukseen liittyviä haasteita. Tutkielma keskittyy erityisesti pilvipalveluihin ja pysyvän toimipaikan käsitteeseen.

Tutkimusta ohjaavat seuraavat keskeiset kysymykset:

- Kiinteän toimipaikan määritelmä: Mitä kiinteä toimipaikka tarkoittaa nykyisessä oikeudellisessa kehyksessä ja miten se muodostuu?
- Pilvipalveluiden kiinteä toimipaikka: Miten pilvipalveluiden kiinteä toimipaikka määritetään kansainvälisessä verotuksessa?
- Kiinteän toimipaikan käsitteen haasteet: Mitä haasteita liittyy kiinteän toimipaikan käsitteen soveltamiseen pilvipalveluiden verotuksessa?

Kansainvälisen vero-oikeuden keskeinen pilari, kiinteän toimipaikan käsite, toimii ensisijaisena tarkastelukulmana, jonka kautta tässä tutkimuksessa tarkastellaan digitaalisten palvelujen verotusta.

Vaikka digitaaliset palvelut kattavat monenlaisia toimintoja, tässä tutkimuksessa keskitytään IaaS -pilvipalvelumalliin. (*Infrastructure as a Service*). Valinta keskittyä IaaS-palveluihin on perusteltu sillä, että IaaS-palveluihin liittyy ominaisuuksia, jotka vastaavat läheisesti fyysisen omistuksen ja hallinnan perinteisiä käsitteitä, mutta kiteyttävät kuitenkin digitaalisen aikakauden kiinteän toimipaikan määrittelyn monimutkaisuuden ja haasteet. Toisin sanoen IaaS-palveluissa monimutkaisuudet tulevat selkeimmin esille.

Tutkimuksessa ei tarkastella syvemmin eri lainkäyttöalueiden erityispiirteitä koskien kiinteän toimipaikan määrittelyä. Tutkimuksessa tarkastellaan kysymyksiä ensisijaisesti hyödyntäen OECD:n sääntelykehysä. Rajaus on perusteltu, sillä OECD:n ohjeilla ja suosituksilla on ollut merkittävä vaikutus maiden kansalliseen verolainsäädäntöön ja kansainvälisiin verosopimuksiin. Lähestymistavalla varmistetaan se, että tutkielmaa voidaan soveltaa laajemminkin, vaikka yksittäiset esimerkit voivatkin perustua tiettyihin kansallisiin olosuhteisiin.

Koska sekä teknologia, että verolainsäädäntö kehittyvät nopeasti, tutkimuksessa otetaan huomioon sen ajallinen konteksti. Analyysi perustuu voimassa olevaan lainsäädäntöön ja käytäntöihin, jotka voivat kuitenkin muuttua. Tuleva kehitys voi edellyttää tehtyjen päätelmien arviointia ja tarkistamista.

Tutkimuksen tarkoituksena on ensinnäkin selvittää kiinteän toimipaikan käsitettä, sekä sen merkitystä kansainvälisen vero-oikeuden kontekstissa. Lisäksi tarkoituksena on tutkia niitä ominaisuuksia, jotka johtavat kiinteän toimipaikan muodostumiseen, ja toisaalta niitä tilanteita, joissa kiinteää toimipaikkaa ei pääse muodostumaan. Tavoitteena on myös havainnollistaa niitä ongelmia ja rajoitteita, joita muodostuu sovellettaessa perinteisiä periaatteita digitaalisten palveluiden verotukseen.

Tutkielman aihe on hyvin ajankohtainen, sillä maailmalla on useampia hankkeita, joilla pyritään vastaamaan digitalisaation aiheuttamiin haasteisiin.

1.3 Metodologia ja teoriakehikko

Tutkielmassa tutkitaan kiinteän toimipaikan käsitettä lainopillisesta näkökulmasta. Lainopillisen menetelmän tavoitteena on tulkita ja systematisoida oikeussääntöjä (Aarnio, 2006, s. 238). Tutkimustapaa voidaan kutsua myös oikeusdogmaattiseksi tutkimustavaksi (Aarnio, 2006, s. 238).

Lainopillinen tutkimustapa on oikeustieteessä käytettävä menetelmä, jonka avulla selvitetään voimassa olevaa oikeutta (Hirvonen, 2011, s. 21–22). Tutkimuksen kohteena ovat oikeussäännökset, joiden sisältöä ja soveltamisalaa selvitetään oikeuslähteiden avulla. Oikeuslähteinä käytetään esimerkiksi lakeja, asetuksia, oikeuskäytäntöä ja oikeustieteellisten kirjojen ja artikkeleiden sisältöä. Lainopillisessa tutkimuksessa myös systematisoidaan, eli ryhmitellään ja jäsenellään oikeutta (Hirvonen, 2011, s. 25). Systematisointi helpottaa oikeussäännösten ymmärtämistä ja soveltamista.

Oikeusdogmaattisen tutkimuksen mukaisesti tutkielmassa pyritään selvittämään ja tarkentamaan kiinteän toimipaikan määrittelyyn liittyvän nykylainsäädännön sisältöä palveluiden yhteydessä. Tähän liittyy niiden lakien ja normien kriittinen tarkastelu, jotka määrittelevät ja sääntelevät kiinteän toimipaikan käsitettä, ja sen arviointi, miten näitä oikeudellisia käsitteitä sovelletaan digitalisoituneeseen talouteen. Tutkimuksessa py-

ritään esittämään normikannanottoja osana lainsäädännön sisällön selvittämistä. Lisäksi tutkielmassa pyritään systematisoimaan oikeutta.

Tutkimuksessa verotusta tarkastellaan myös veropoliitikan kannalta. Veropoliitikan näkökulmasta verolainsäädäntöä tutkitaan alati muutoksessa olevana ilmiönä ja pyritään löytämään eroja parhaan mahdollisen verojärjestelmän ja voimassa olevan järjestelmän väliltä (Myrsky, 2013, s. 5–8). Veropoliittisessa tutkimuksessa voidaan myös tutkia järjestelmän toimivuutta. Syntyneiden argumenttien pohjalta voidaan esittää kehitysehdotuksia lainsäädännön kehittämiseksi (Myrsky, 2013, s. 5–8). Veropoliitikka voidaan nähdä myös laajemmin, jolloin siihen voi kuulua myös lainsäädännön historiallista tarkastelua, selvittäen säädännön syntyä ja kehitystä (Myrsky, 2013, s. 5–8).

Tutkimuksen veropoliittinen näkökulma mahdollistaa, hyvän verolainsäädännön kriteerien tarkastelun ja nykyolainsäädännön arvioinnin näitä kriteereitä vasten. Näin voidaan selvittää kiinteän toimipaikan käsitteen ajanmukaisuutta. Tutkimuksessa on myös lyhyt katsaus kiinteän toimipaikan käsitteen historialliseen taustaan, mutta varsinaisena oikeushistoriallisena tutkimuksena tutkielmaa ei voida pitää.

Käytettyjä oikeuslähteitä voidaan jaotella niiden velvoittavuuden mukaan vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin (Aarnio, 2006, s. 292–293; Hirvonen, 2011, s.42–44). Vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat esimerkiksi kansallisen oikeuden normistot kuten perustuslaki, lait ja kansallisen oikeuden osaksi saatetut kansainväliset sopimukset (Aarnio, 2006, s. 293). Heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin voidaan laskea muun muassa tuomioistuinten ennakkoratkaisut, joiden perusteeton sivuuttaminen voisi johtaa päätösten muuttumiseen ylemmissä oikeusasteissa (Hirvonen, 2011, s. 42). Sallittuja oikeuslähteitä ovat oikeustiede ja sen kirjallisuus, että esimerkiksi esitetyt käytännölliset argumentit.

Tutkimuksessa on hyödynnetty laajasti eri velvoittavuuden oikeuslähteitä. Kiinteän toimipaikan käsitteen selvittämisessä on kuitenkin nojaututtu pääsääntöisesti OECD:n malliverosopimukseen, joka on merkittävästi vaikuttanut verosopimusten yhdenmukaistumi-

seen (Verohallinto, 2023b). Myös Suomen solmimat verosopimukset nojaavat pääsääntöisesti OECD:n laatimaan malliverosopimukseen (Verohallinto, 2023b). Toinen merkittävä oikeuslähde on OECD:n malliverosopimuksen kommentaari, joka on tyypillinen tulkintalähde verosopimuksen pohjautuessa OECD:n malliverosopimukseen. Tutkielmassa hyödynnetään myös muuta OECD:n julkaisemaa materiaalia laajasti. Teeman ollessa kansainvälinen, on tutkielmassa hyödynnetty paljon vieraskielistä oikeuskirjallisuutta. Tutkielmassa on myös muutamia kotimaisia ja ulkomaisia oikeustapauksia.

2 Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet

2.1 Johdatus kansainväliseen verotukseen

Kansainvälisen vero-oikeuden merkitys on kasvanut merkittävästi maailmantalouden käydessä murrosta, jolle on ominaista digitaalisen kaupankäynnin nopea leviäminen ja markkinoiden kytkeytyminen toisiinsa. Nykypäivän digitaaliaikana yrityksen perustamisesta ja globaaleille markkinoille pääsemisestä on tullut helpompaa kuin koskaan. Tämä on johtanut siihen, että yritykset harjoittavat enemmän rajoja ylittävää liiketoimintaa ja saavat tuloja eri lainkäyttöalueilta. Ilmiö on suora seuraus globalisaatiosta ja digitaalisesta vallankumouksesta, jotka eivät ole ainoastaan vähentäneet fyysisten rajojen merkitystä, vaan myös helpottaneet tavaroiden, palveluiden ja pääoman virtausta eri maiden välillä ennennäkemättömällä tavalla.

Tämä globalisaatiosta ja digitalisaatiosta seurannut taloudellinen yhdentymisen on paljastanut nykyverojärjestelmän heikkoudet. Digitaalitalous virtuaalitavaroineen, -palveluineen ja -alustoineen asettaa uudenlaisia haasteita perinteisille verojärjestelmille, jotka ovat suunniteltu aikakaudella, jolloin rajat ylittävä toiminta oli poikkeus ja pääasiassa sidottu fyysiseen läsnäoloon markkina-alueella.

Jo ennen digitalisaatiota huomattiin, että valtioiden yksipuoleiset toimet eivät useinkaan ole riittäviä ratkaisemaan globaalin mittakaavan verotuksellisia ongelmia. Yksipuoliset toimet aiheuttavat kahdenkertaista kansainvälistä verotusta, sekä epäjohtonmukaisuuksia lainsäädäntöjen välillä johtaen tilanteisiin, joissa verovelvollisia ei veroteta lainkaan. Kahdenkertaisen verotuksen lisäksi epäjohtonmukaisuudet ja erot kansallisten säännösten välillä aiheuttavat rakoja verojärjestelmään mahdollistaen verojen välttelyn ja näin heikentäen valtioiden mahdollisuuksia kerätä veroja. Jotta verotuksen oikeudenmukaisuus ja tasapuolisuus toteutuu monikansallisia yrityksiä verottaessa, on valtioiden pyrittävä standardoimaan, yhdenmukaistamaan ja selventämään kansallista verolainsäädäntöä yhdessä. Tästä syystä valtioiden intressissä on ollut tehdä yhteistyötä ylikansallisten

instituutioiden muodossa, jotka voivat asettaa yhteiset raamit kansainvälisille verojärjestelmille.

Kansainvälinen vero-oikeus, osin tulkinnanvaraisestakin nimestä huolimatta, ei ole ylikansallista lainsäädäntöä, vaan kyseessä on osa valtioiden omaa oikeusjärjestystä (Helminen, 2022, s. 29). Joskin EU-säännösten takia, kansainvälinen vero-oikeus saa myös ylikansallisia piirteitä EU-valtioiden osalta. Kansainvälisessä vero-oikeudessa ei kuitenkaan ole normeja, joiden avulla määriteltäisiin, minkä valtion lakia sovelletaan, vaan verotus tapahtuu jokaisen valtion oman verolainsäädännön mukaan (Helminen, 2022, s. 30). Valtioilla on siis laaja suvereniteetti toteuttaa omaa verotusvaltaa omilla laeillaan. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että valtiot voivat säätää verotusvallan alueellisesta ulottuvuudesta, sekä veropohjasta eli verojen vähennyskelpoisuudesta ja tulojen veronalaisuudesta.

Kansainväliseen liiketoimintaan liittyy myös verosuunnittelumahdollisuuksia, sillä yhteisiä verolakeja ei lähtökohtaisesti ole. Näin ollen eri valtioiden verotus voi poiketa toisistaan niin verokannan, -pohjan sekä alueellisen ulottuvuuden osalta (Viitala, 2018, s. 11). Verosuunnittelumahdollisuuksia on katsottu tarkoituksenmukaiseksi rajoittaa kansallisella lainsäädännöllä.

Kansainvälisen vero-oikeuden voidaan siis katsoa koostuvan kolmesta eri pilarista, joihin lukeutuu kansallinen lainsäädäntö, verosopimukset ja EU-valtioiden kohdalla EU-oikeus (Viitala, 2018, s. 11). Seuraavissa kappaleissa syvennytään tarkemmin tähän kansainvälisen vero-oikeuden dualistiseen luonteeseen, joka sisältää suvereenien valtioiden sisäiset verolait, sekä kahden- ja monenväliset sopimukset, joilla pyritään edistämään maailmanlaajuisia veroyhteistyötä.

2.2 Sisäinen kansainvälinen vero-oikeus ja EU-oikeus

Kansainvälisiä tilanteita koskeva normisto ja tulkinta pohjautuu lähtökohtaisesti samoihin oikeuslähteisiin kuin muillakin oikeudenaloilla (Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 14). Perus-

tan kansainväliselle verotukselle luo kansallinen verolainsäädäntö. Näiden kansallisten veronormien keskeisenä tehtävänä on turvata Suomen verotusvalta kansainvälisissä tilanteissa, että rajoittaa kansainvälistä moninkertaista verotusta (Helminen, 2022, s. 31). On huomattava, että yksinään sisäinen lainsäädäntö ei kuitenkaan ole riittävä tapa säädellä verotusoikeutta moninkertaisen verotuksen välttämiseksi, sillä tällöin valtio tulisi käytännössä luopuneeksi verotuloista muiden valtioiden eduksi (Helminen, 2022, s. 32).

EU-maiden kohdalla EU-oikeudella on merkittävä vaikutus sisäiseen lainsäädäntöön, sillä EU velvoittaa ottamaan huomioon EU-direktiivien vaatimukset verolainsäädännön normeja laadittaessa (Helminen, 2022, s. 31). Jäsenvaltioilla on myös velvollisuus käyttää vero-oikeudellista toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen, eikä kansallinen lainsäädäntö voi olla tästä syystä ristiriidassa EU-oikeuden kanssa (Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 16). Vaikka sisäinen lainsäädäntö on sinänsä alisteinen EU-oikeuteen nähden ensisijaisuusperiaatteen takia, on jäsenvaltioilla kuitenkin laaja suvereniteetti välittömistä veroista. Välittömän verotuksen osalta EU-vero-oikeus käytännössä rajoittaa sisäistä lainsäädäntöä vain siltä osin kuin se on tarpeellista sisämarkkinoiden toiminnan kannalta (Helminen, 2022, s. 39).

2.3 Verosopimusoikeus

Kolmas vero-oikeuden lohko koostuu eri valtioiden keskenään muodostamista monenkeskisistä ja kahdenkeskisistä sopimuksista. Näitä sopimuksia, joilla valtiot pyrkivät vastavuoroisuuden periaatetta noudattaen estämään kaksinkertaisen verotuksen muodostumisen, kutsutaan *verosopimuksiksi* (Helminen, 2022, s. 31).

Pääsääntöisesti verosopimuksilla pyritään kahdenkertaisen verotuksen poistamiseen, on verosopimuksilla myös muita tavoitteita ja tarkoituksia. Verosopimuksin voidaan esimerkiksi pyrkiä estämään veron kiertämistä tai tilanteita, joissa kumpikaan sopimusvaltio ei verottaisi tuloa (Nykänen, 2015, s. 18). Verosopimuksilla voi olla myös poliittisia erityistavoitteita. Tällöin saatetaan puhua epäsymmetrisistä sopimuksista, joissa poiketaan nor-

maaleista sopimusperiaatteista esimerkiksi kehitysmaiden erityisten tarpeiden huomioinnoksi (Helminen, 2022, s. 32).

Verosopimuksissa käytännössä sovitaan eri tulotyyppien verotusoikeuden jakamisesta sopimusvaltioiden kesken (Viitala, 2018, s. 31). Verotusoikeuden jakamista koskevat verosopimussäännökset perustuvat asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteisiin, joita tarkastellaan seuraavassa luvussa.

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö eli OECD on yksi kansainvälisen verotuksen vaikutusvaltaisimmista instituutioista. OECD:n malliverosopimus on vaikuttanut maiden sopimukseen verosopimukseen ympäri maailman. Pääsääntöisesti verosopimukset perustuvatkin OECD:n malliverosopimukseen, vaikka verosopimukset ovat lopulta valtioiden välisen neuvotteluiden tulos (Viitala, 2018, s. 13).

Siitä lähtien kun OECD:n verosopimusmalli otettiin käyttöön vuonna 1963, on siihen liitetty kommentaari, joka sisältää mallin säännösten tulkintaa ja soveltamista koskevia lausuntoja. Vaikka mallisopimus ei sido jäsenvaltioita, taikka ei-jäsenvaltioita, niin OECD suosittelee mallisopimusta, että siihen liitettyä kommentaaria käytettäväksi verosopimuksia solmittaessa, että solmittujen sopimusten tulkinnassa riitatilanteissa (OECD, 2019b, ss. 18–19). Vaikka OECD mallisopimus ei sido jäsenvaltioita, niin käytännössä suurin osa verosopimuksista on luotu mallisopimuksen pohjalta (Kobetsky, 2011, s. 1). Voidaan sanoa, että malliverosopimuksesta on tullut kansainvälisen verosopimusjärjestelmän kulmakivi. Myös kommentaarit ovat olleet laajalti kansallisten verohallintojen sekä ratkaisuelimien tulkintojen ja päätösten tukena (OECD, 2019b, ss. 18–19).

2.4 Asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaate

Verotus on keskeinen maiden finanssipolitiikkaa. Sillä on tärkeä rooli verotulojen keräämisessä ja talouden kehityksessä. Tulojen verotus perustuu kahteen peruseriaatteeseen: asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteeseen. Nämä periaatteet määrittelevät miten, ja mi-

hin liitäsääntöihin nojautuen, valtiot jakavat verotusoikeuden kansainvälisissä tilanteissa. Valtiot tyypillisesti soveltavat näitä periaatteita samankaltaisesti, pyrkien maksimoimaan verotusvallan laajuuden (Nykänen, 2015, s. 84). Tämä lähestymistapa on otettu käyttöön myös verosopimuksissa, joka johtaa väistämättä siihen, että samaa tuloa verotetaan useilla lainkäyttöalueilla (Nykänen, 2015, s. 84).

Asuinvaltioperiaatteen mukaan verovelvollisuus liittyy verovelvolliseen, jolla tarkoitetaan verovelvolliseksi tunnustettua luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä (Nykänen, 2015, s.84–85). Verovelvollisuus määräytyy sen mukaan, katsotaanko henkilön asuvan tietyssä valtiossa (Nykänen, 2015, s.84–85). Yrityksen "asuinmaana" pidetään tyypillisesti valtiota, jossa yritys on perustettu tai jossa sen johtopaikka sijaitsee (Pinto, 2003, kappale 3.2). Periaatteen taustalla on ajatus siitä, että valtion alueella asuvat henkilöt hyötyvät sen infrastruktuurista ja julkisista palveluista (Nykänen, 2015, s. 85). Lisäksi uskotaan, että asuinvaltio pystyy parhaiten arvioimaan henkilön kokonaistulot ja siten myös veronmaksukyvyyn (Nykänen, 2015, s. 85). Asuinvaltioperiaatteella pyritään myös lieventämään verokilpailua, koska se mahdollistaa tulojen verottamisen riippumatta siitä, mistä valtiosta tulo on saatu (Nykänen, 2015, s. 85).

Yleinen verovelvollisuus perustuu asuinvaltioperiaatteeseen ja se määritellään yleensä kunkin maan kansallisessa lainsäädännössä. Suomessa asuinvaltioverotus, eli yleinen verovelvollisuus, on säädetty tuloverolain 9.1 §:n 1 kohdassa. Sen mukaan Suomessa asunut henkilö, kotimainen yhteisö, ulkomailla perustettu tai rekisteröity yhteisö, jonka tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa, yhteisetuus ja kuolinpesä täältä ja muualta saamastaan tulosta (TVL 9.1 §:n 1 kohta).

Lähdevaltioperiaate koskee puolestaan tilanteita, joissa luonnollinen tai oikeushenkilö, saa tuloa valtiossa, jossa hän ei asu (Malmgrén & Myrsky, 2017, s. 28). Verovelvollisuus kytkeytyy lähdevaltioperiaatteen nojalla tuloon (Nykänen, 2015, s. 86). Perinteisesti lähdevaltio on määritelty maaksi, jossa yritys harjoittaa toimintaansa ja tuottaa tuloja (Pinto, 2003, kappale 3.2). Tulon lähteen katsotaan olevan tietyssä maassa, kun yrityksellä on riittävä taloudellinen kytkentä kyseiseen valtioon (Nykänen, 2015, s. 86). Riittävän ta-

loudellisen kytkennän indikaattorina on kansainvälisessä verotuksessa pidetty kiinteän toimipaikan olemassaoloa.

Suomessa rajoitetusti verovelvollisen verotus nojautuu lähdevaltioperiaatteeseen (Nykänen, 2015, s. 87). Tuloverolain 9.1 §:n 2 kohdan mukaan yritys, jonka kotipaikka on muualla kuin Suomessa, on verovelvollinen vain Suomesta saamastaan tulosta. Tuloverolain 10 §:ssä on esimerkkiluettelo tuloista, joita pidetään Suomesta saatuina. Esimerkkilista ei kuitenkaan ole tyhjentävä, ja epäselvissä tapauksissa tulon lähteen määrittämiseen voi vaikuttaa useita asioita.

Myös verosopimukset vahvistavat lähdevaltion oikeuden sieltä peräisin olevaan tuloon. Verosopimuksissa määritellään tulotyyppit ja jaetaan veortusoikeus sopimusvaltioiden kesken niin, että lähdevaltiolla on ensisijainen oikeus tuloihin, joilla on taloudellinen liittä lähdevaltioon (Nykänen, 2015, s. 87). Kiinteän toimipaikan käsite toimii kynnsarvona tällaisen riittävän taloudellisen liitännän olemassaololle (Pinto, 2003, luku 3.1).

Lähdevaltioperiaatteen oikeutuksena on pidetty esimerkiksi etuteoriaa. Etuteorian mukaan lainkäyttöalueen verotus-oikeus perustuu niihin etuihin ja palveluihin, joita tarjotaan veronmaksajille, jotka ovat vuorovaikutuksessa valtion kanssa (Pinto, 2003, kappale 2.2.1). Tulojen alkuperämaalle on ikäänkuin korvattava ne kulut, jotka syntyvät valtion ylläpitäessä suotuisaa liiketoimintaympäristöä (Pinto, 2003, kappale 2.2.1). Toistaalta lähdeverotuksen taustalla on myös varmasti vaikuttanut pragmaattiset syyt: lähdeverovaltio ei todennäköisesti luovu verottamasta kotimaasta peräisin olevia tuloja riippumatta siitä, kuka tulot on saanut (Pinto, 2003, luku 2.2.5).

3 Kiinteän toimipaikan peruseriaatteen

3.1 Historiallinen tausta

Maailmankaupan kasvamisen myötä 1900-luvulla kansainvälisestä kahdenkertaisesta verotuksesta syntyi laajeneva ongelma, johon nähtiin tarpeelliseksi löytää kansainvälinen ratkaisu Bruins (1923). Tätä varten Yhdistyneitä Kansakuntia edeltänyt Kansainliitto kokosi vuonna 1922 neljästä asiantuntijasta koostuvan työryhmän luomaan yleiset periaatteet kansainväliselle verotukselle. Työn tuloksena syntyi raportti, jossa suositeltiin konseptia taloudellisesta liittymästä (*Economic Allegiance*) perustaksi kansainväliselle verojärjestelmälle (OECD, 2014, ss. 24–25). Työryhmän asiantuntijat tunnistivat neljä tekijää, joiden katsottiin muodostavan taloudellisen yhteenliittymän:

- (I) varallisuuden lähde taikka muodostumispaikka
- (II) varallisuuden sijainti
- (III) varallisuutta koskevien oikeuksien täytäntöönpanopaikka
- (IV) henkilön asuin- tai kotipaikka, jolla oikeus määrätä varallisuudesta

Näiden osalta todettiin, että suurin painoarvo tulisi antaa varallisuuden lähteelle ja varallisuutta hallinnoivan henkilön asuin- ja kotipaikalle (Kobetsky, 2011, s. 112). Toisin sanoen muodostui kaksi periaatetta, joiden pohjalle verotusoikeuden jakaminen perustettaisiin. Ensimmäinen on asuinvaltion perustuva verotus, jossa tulot verotetaan sen perusteella, missä henkilö asuu ja toinen on lähdevaltioon perustuva verotus, jossa henkilöä verotetaan jossakin maassa kyseisestä maasta saaduista tuloista.

Siitä huolimatta, että raportin kaikki ajatukset eivät koskaan päätyneet raporttia seuranneen malliverosopimuksen pohjaksi, on sitä pidetty ideologisena perustana kaikille moderneille verosopimuksille (Ault, 1992, s. 567). Voidaan sanoa, että raportti loi pohjan modernille nykyaikaiselle verojärjestelmälle.

Euroopan taloudellisen yhteistyöjärjestö (OEEC; Organisation for Economic Co-operation and Development) ja sen seuraajan Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö eli OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) jatkoivat siitä, mihin Kansainliitto oli jäänyt pyrkimyksissään kehittää verojärjestelmää kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (Hentschel, 2021, s. 39). Vuonna 1956 perustettiin veroasioita käsittelevä komitea, ja vuonna 1963 se toimitti yhteenvetoraportin, johon liitettiin OECD:n malliverosopimus ja sen kommentaari (Hentschel, 2021, s. 39). Kiinteän toimipaikan käsitteen sisällyttäminen OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklaan vuonna 1963 ja sen hie- man muunneltuun toisintoon vuonna 1977 merkitsivät merkittävää käännekohtaa kansainvälisessä verotuksessa (Hentschel, 2021, s. 39). Koko tämän ajanjakson ajan useimmissa kiinteän toimipaikan määritelmään tehdyissä muutoksissa suosittiin asuinvaltioita ja näin rajoitettiin lähdevaltioiden verotusoikeutta (Hentschel, 2021, s. 39).

Vuodesta 1977 lähtien on kuitenkin ollut kasvava tarve ja paine päivittää OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklaa ja sen kommentaaria vastaamaan nopeasti kehittyvää kansainvälistä liiketoimintaa. Tämä on johtanut siihen, että aiempi suuntaus lähdevaltion verotusoikeuden kaventamiseen on kääntynyt päinvastaiseksi (Hentschel, 2021, s. 39).

3.2 Kiinteä toimipaikka verosopimuksissa

3.2.1 Konseptuaalinen perusta

Suhde Suomen kansalliseen lainsäädäntöön

Kuten aikaisemmin mainittu, verosopimukset ovat monenkeskisiä tai kahdenkeskisiä sopimuksia, joilla valtiot pyrkivät vastavuoroisuuden periaatetta noudattaen estämään kaksinkertaisen verotuksen muodostumisen. Sopimusten syntyminen, sopimukseen sitoutuminen ja voimaantulo perustuu Wienin yleissopimuksen säännöksiin (EU- ja valtiosopimus- oikeuden yksikkö, 2021, s. 13–14). Verosopimusten, kuten muidenkin valtiosopimusten, voimaantulo vaatii sopimusvaltioiden tahdonilmaisun ja hyväksynnän.

Suomen kansallisessa lainsäädännössä perustuslain 93 §:n 1 momentin mukaan Suomen ulkopoliittikkaa johtaa tasavallan presidentti yhteistoiminnassa valtionneuvoston kanssa. Toimivaltaa rajoittaa eduskunnan valta hyväksyä kansainväliset velvoitteet. Suomessa noudatetaan dualistista järjestelmää, joka tarkoittaa, että hyväksynnän lisäksi valtiosopimuksien soveltaminen velvoittaa lisäksi kansallista voimaansaattamista (EU- ja valtiosopimusoikeuden yksikkö, 2021, s. 23). Perustuslain 95 §:n 1 momentin mukaan valtiosopimukset saatetaan voimaan lailla. Näin ollen verosopimukset rinnastuvat Suomen kansallisessa lainsäädännössä valtionsisäiseen lainsäädäntöön.

Verotusoikeus ei voi nojautua kuitenkaan ainoastaan verosopimukseen (Verohallinto, 2023b). Näin ollen verotusoikeus tulee perustua kansalliseen lainsäädäntöön, jonka soveltamista verosopimus saattaa rajoittaa.

OECD:n kommentaarin merkitys

OECD ja sen laatima malliverosopimus on vaikuttanut merkittäväällä tavalla verosopimusten yhdenmukaistumiseen (Verohallinto, 2023b). Kuten mainittu, pohjautuvat myös Suomen verosopimukset pitkälti malliverosopimukseen.

Malliverosopimuksen lisäksi OECD laatii kattavat kommentit jokaiseen OECD:n malliverosopimuksen artiklaan. Vaikka kommentaariteos ja sen kommentit, eivät ole oikeudellisesti sitovia, on niiden tarkoituksena antaa ohjeita sopimusten määräysten tulkintaan. OECD:n malliverosopimuksen laaja tunnustaminen ja sisällyttäminen verosopimukseen, ovat osaltaan vaikuttaneet siihen, että kommentaarista on tullut erittäin arvostettu ja hyväksytty lähde verosopimusmääräysten tulkinnassa (Hentschel, 2021, s. 62–64). Suomessa lähtökohtana on, että OECD:n malliverosopimuksen mukaisien määräyksien tulkinnassa nojaudutaan OECD:n kommentaariin, siinäkin tapauksessa, että sopimuksen toinen osapuoli ei ole OECD:n jäsen (Verohallinto, 2023b).

Eriäviä näkemyksiä on esitetty siitä, voiko kommentaariin tehty muutos vaikuttaa ennen muutoksen julkaisemista allekirjoitetun verosopimuksen tulkintaa. Tämä kysymys on hy-

vin merkityksellinen kiinteän toimipaikan määritelmän tulkinnan kannalta, sillä OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan kommentaariin tehtiin lukuisia muutoksia vuonna 2017.

OECD:n kommentaarit luoneen veroasioita käsittelevän komitean esittämän näkemyksen mukaan, kommentaareihin tehdyt muutokset ja lisäykset ovat yleensä sovellettavissa aikaisemmin solmittujen verosopimusten tulkintaan, sillä nämä muutokset heijastelevat OECD:n jäsenmaiden yksimielisyyttä asianmukaisesta tulkinnasta (OECD, 2019b, kappaleet 32–35). Sen sijaan muutoksilla, jotka ovat seurausta malliverosopimuksen artikloihin tehdyistä muutoksista, ei ole merkitystä aiemmin tehtyjen verosopimusten soveltamisen kannalta, mikäli näiden sopimusten määräykset poikkeavat sisällöltään muutetuista artikloista (OECD, 2019b, kappaleet 32–35).

Suomessa on otettu astetta jäykempi näkemys. Verohallinnon syventävien ohjeiden (2023b) mukaan OECD:n malliverosopimus kommentaareineen otetaan tulkintavälineenä huomioon siinä tarkoituksessa kuin se on ollut verosopimusta tulkittaessa. Selvennyksiä voidaan kuitenkin käyttää tulkinta-apuna, mikäli muutokset eivät ole vaikuttaneet artiklojen tulkintaan (2023b).

3.2.2 5 artiklan mukainen määritelmä

OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 1 kohdassa esitetään kiinteän toimipaikan perusmääritelmä. Verosopimusten mukaan kiinteä toimipaikka on ratkaiseva tekijä, joka määrittää lähdevaltion oikeuden verottaa ulkomailla asuvan yrityksen liikevoittoa (Pinto, 2003, 4.2. luku). Säännöksen mukaan kiinteä toimipaikka on *kiinteä liikepaikka, josta yrityksen toimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan*.

Artikan 5 yleisellä määritelmällä pyritään kuvaamaan seuraavat kiinteän toimipaikan keskeiset ominaisuudet:

- yrityksellä on liikepaikka
- liikepaikka on kiinteä

- liikepaikan kautta harjoitetaan liiketoimintaa

Yleisen määritelmän lisäksi 5 artiklan 2 kohta sisältää positiivisen listan esimerkeistä, jotka ainakin muodostavat kiinteän toimipaikan:

- a) johdon sijaintipaikka;
- b) sivuliike;
- c) toimisto;
- d) tehdas;
- e) työpaja; ja
- f) kaivoksen, öljy- tai kaasulähteen, louhoksen tai muun paikan, josta luonnonvaroja otetaan.

5 artiklan 3 kohdassa täsmennetään, että paikka, jossa harjoitetaan rakennus- tai asennustoimintaa muodostaa kiinteän toimipaikan vain, jos toiminta näillä paikoilla on kestänyt yli kaksitoista kuukautta.

Kohta 4 sisältää negatiivisen listan toiminnasta, jotka eivät muodosta kiinteää toimipaikkaa, vaikka toimintaa harjoitettaisiin kiinteän liikepaikan kautta. Negatiivisen listan esimerkit ovat luonteeltaan avustavaa ja valmistelevaa toimintaa.

Kohdassa 5 ja 6 määritellään ne perusteet, joiden mukaan yrityksellä katsotaan olevan kiinteä toimipaikka lähdevaltiossa yrityksen puolesta toimivan edustajan perusteella.

Kohdassa 7 selvennetään, että pelkkä määräysvalta ei automaattisesti merkitse sitä, että kumpikaan yhtiö olisi toisen yhtiön kiinteä toimipaikka.

Tiivistetysti voidaan sanoa, että artiklassa 5 korostetaan kiinteän toimipaikan edellyttävän konkreettista fyysistä läsnäoloa lähdevaltiossa. Pelkkä liiketoiminnan harjoittaminen ulkomailla ei riitä, vaan verovelvollisella on oltava vahvempi taloudellinen yhteys lähdevaltioon.

Tilanteissa jossa Suomella on verosopimus lähdevaltion kanssa, on turvaututtava verosopimuksen mukaiseen kiinteän toimipaikan määritelmään (Nykänen, 2015, s. 311). Tästä syystä seuraavaksi käsitelty Suomen sisäisen lainsäädännön mukainen määritelmä saa suurempaa merkitystä vain verosopimuksettomissa tilanteissa.

3.3 Kiinteä toimipaikka Suomen verolainsäädännössä

3.3.1 Konseptuaalinen perusta

Tuloverolaissa yhteisöjen verovelvollisuus on jaettu yleiseen ja rajoitettuun verovelvollisuuteen. TVL 9 §:n mukaan yleisesti verovelvollisia ovat kotimaiset yhteisöt tai ulkomaiset yhteisöt, joiden tosiasiallinen johtopaikka sijaitsee Suomessa. Rajoitetusti verovelvollisia puolestaan ovat TVL 9 §:n mukaan ulkomaiset yhteisöt. Rajoitetusti verovelvolliset ovat verovelvollisia suorittamaan veroa ainoastaan Suomesta saadusta tulosta (TVL 9.1 §). Laissa ei löydy arviointikriteerejä sille, milloin tulon voidaan katsoa olevan Suomesta saatua. TVL 10 § sisältää esimerkkilistan, jota ei kuitenkaan voida pitää tyhjentävänä. TVL 10 §:n 2 kohdan mukaan tulon lähde on Suomessa ainakin, jos toimintaa harjoitetaan täällä.

Jotta voitaisiin katsoa rajoitetusti verovelvollisen harjoittavan elinkeinotoimintaa Suomessa, tulee toiminnalla olla riittävä taloudellinen kytkentä Suomeen. Kun verovelvollisella on Suomessa TVL 13a §:n mukainen kiinteä toimipaikka, voidaan katsoa yrityksen harjoittavan toimintaa Suomessa (Nykänen, 2015, s. 134). TVL 10 §:n 2 kohdan ei yksiselitteisesti kuitenkaan edellytä kiinteää toimipaikkaa, ja Nykäsen Nykänen oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että yhteisöllä voi olla Suomesta saatua tuloa, vaikka kiinteää toimipaikkaa ei Suomessa olisikaan. Voidaan siis todeta, että verotusoikeus syntyy ainakin, mikäli yhteisöllä on Suomessa kiinteä toimipaikka. Verosopimustilanteissa TVL 13a §:n mukainen kiinteä toimipaikka on kuitenkin edellytys sille, että Suomesta saatuja elinkeinotoiminnan tuloja voitaisiin verottaa Suomessa (Nykänen, 2015, s. 135).

TVL 13a §:n määritelmällä on merkitystä vain arvioitaessa rajoitetusti verovelvollisen vel-

vollisuutta suorittaa veroja Suomeen. Suoraa viittausta TVL 13a §:ssa ei rajoitetusti verovelvolliseen kuitenkaan ole. Suomen lainsäädännössä käsitteeseen löytyy useampia viittauksia ja lähtökohtana on, että kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan nimenomaisesti tuloverolain määritelmää siitä huolimatta, että lähdeverolaissa on oma määritelmänsä korko- ja rojaltisuoritusten verotusta varten (Nykänen, 2015, s. 309–310). LähdeVL 3e §:n määritelmä kiinteälle toimipaikalle poikkeaa tuloverolain niin merkitykseltään kuin soveltamisalaltaan.

3.3.2 Tuloverolain mukainen määritelmä

Suomen lainsäädännössä kiinteän toimipaikan käsite on muodostunut alkujaan oikeuskäytännössä, jonka perusteella verotusoikeus oli kunnalla, jossa elinkeinoa harjoitettiin kiinteästä toimipaikasta käsin (Nykänen, 2015, s. 316–317). Käsitteenä kiinteä toimipaikka tuli lainsäädäntöön vuoden 1960 alusta jo kumotun verotuslain johdosta (Nykänen, 2015, s. 316–317). Kiinteä toimipaikka on määritelty nykyisessä muodossaan vuodesta 1993 lähtien tuloverolain 13a §:ssa (Nykänen & Nieminen, 2021, luku 2.2, TVL 13a §).

TVL 13a §:n mukaan :

Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin, kuten paikkaa, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä ostotai myyntipaikka. Kiinteäksi toimipaikaksi luetaan myös käytössä oleva kaitos tai muu löydös, kivilouhos, turvesuo, soranotto- tai muu siihen verrattava paikka taikka palstoitettujen tai palstoitettaviksi tarkoitettujen kiinteistöjen elinkeinotoimintaan kuuluvassa myynnissä nämä kiinteistöt ja rakennusurakoinnissa paikka, jossa sellaista urakointia on huomattavassa määrässä harjoitettu, sekä linjaliikenteen harjoittamisessa myös liikkeen huoltopaikka tai muu erityinen, liikennettä palveleva pysyvä liikepaikka.

TVL 13a §:n mukaan kiinteä toimipaikka muodostuu siis tapauksessa, jossa yhteisö harjoittaa pysyvästi elinkeinoa tietyistä paikasta. Elinkeinoon käsite löytyy taas puolestaan EVL 1.1 §:stä, jossa täsmennetään elinkeinotoiminnan tarkoittavan liike- ja ammattitoimintaa. Näin ollen kiinteää toimipaikkaa ei muodostu, mikäli yhteisö harjoittaa muuta kuin elinkeinotoimintaa (HE 257/2018 vp, 2018, s. 22). Muun toiminnan tuloa ei katsota myöskään kiinteän toimipaikan ansioksi muodostuvaa verotettavaa tuloa (Nykänen & Nieminen, 2021, luku 2.2, TVL 13a §).

TVL 13a §:ssa painotetaan toiminnan maantieteellistä pysyvyyttä sen edellytyksenä, että yhteisölle muodostuu kiinteä toimipaikka. Pysyvyys edellyttää jonkin asteista ajallista pysyvyyttä, mutta tälle ei ole asetettu TVL:ssä minkäänlaista vähimmäisaikaa (Nykänen & Nieminen, 2021, luku 2.2, TVL 13a §). Määritelmän puuttuessa on kysyttävä missä ajassa kiinteän toimipaikan voidaan katsoa olevan jollain tasolla pysyvä. Nykäsen (2015) mukaan voidaan olettaa, että ainakin 12 kuukautta kestänyt toiminta liikepaikasta käsin muodostaisi kiinteän toimipaikan. TVL ei myöskään aseta vähimmäisaikaa rakennusprojekteille, joille verosopimuksissa puolestaan on tällainen asetettu (Nykänen & Nieminen, 2021, luku 2.2, TVL 13a §).

TVL 13a §:ssa mainitaan liikepaikasta esimerkkeinä paikka, jossa liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto- tai myyntipaikka sijaitsee. Osto- ja myyntipaikka lukuun ottamatta määritelmä vastaa verosopimusten vastaavaa (Nykänen, 2015, s. 319). Suomessa sijaitsevan palvelimen voidaan katsoa Nykäsen (2015) mukaan muodostavan kiinteän toimipaikan.

Tuloverolain 13a §:ssa ei ole mainintaa edustajista, toisin kuin verosopimuksissa. Verosopimuksen mukaan kiinteä toimipaikka voi muodostua *epäitsenäisen edustajan* sijainnin perusteella (Nykänen, 2015, s. 322–323). Tästä huolimatta edustajan voidaan katsoa muodostavan kiinteän toimipaikan, sillä kiinteä toimipaikka voi muodostua mikäli elinkeinon harjoittamista varten on ryhdytty *erityisiin järjestelyihin* (Nykänen & Nieminen, 2021, luku 2.2, TVL 13a §).

Tässä kohtaan voidaan todeta, että kiinteän toimipaikan käsite vastaa pitkälti OECD:n malliverosopimuksen mukaista määritelmää, vaikka joitain eroavaisuuksia TVL 13a §:n ja malliverosopimuksen välillä löytyykin. Erot verosopimuksen ja TVL:n määritelmän välillä ovat selitettävissä TVL 13a §:n aikaisemmin mainitulla historiallisella kytköksellä kunnallisverotukseen (Nykänen, 2015, s. 317). Sillä verosopimuksen käsite on erillinen TVL 13a §:n mukaisesta määritelmästä, on periaatteessa mahdollista, että rajoitetusti verovelvolliselle syntyy ainoastaan verosopimuksen tai TVL 13a §:n mukainen kiinteä toimipaikka (Nykänen, 2015, s. 311). Nykäsen (2015) mukaan tällainen tilanne olisi kuitenkin harvinaisen.

Käsitteen ymmärtämisen tueksi ei löydy juurikaan oikeuskäytäntöä, eikä lain esitöissä ole täsmennetty käsitettä sen syvemmin. Tästä syystä kiinteän toimipaikan käsitteen tulkinnaassa nojataan pääasiassa lain sanamuotoon, ja siltä osin kuin se on yhtenevä malliverosopimuksen kanssa, OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin. Voidaan kuitenkin yksinkertaistetusti todeta, että TVL 13a §:n määritelmä tarkoittaa fyysistä toimipaikkaa, jossa yhteisö harjoittaa pysyvästi elinkeinotoimintaa.

3.4 Kiinteän toimipaikan muodostuminen

3.4.1 Liikepaikka

Fyysinen läsnäolo

Kuten aiemmin todettu, OECD:n malliverosopimus sekä TVL 13a § sisältää tietyt kriteerit kiinteän toimipaikan muodostumiselle. Näistä yksi on liikepaikan (*place of business*) muodostuminen. OECD:n kommentaarin mukaan *liikepaikan* käsite kattaa laajan joukon fyysisiä paikkoja, joissa yritys harjoittaa toimintaansa. Määritelmä ei rajoitu pelkästään liiketoimintaan tarkoitettuihin tiloihin, laitoksiin ja rakennelmiin, vaan se kattaa kaikki tilat, joita yritys käyttää liiketoiminnassaan riippumatta siitä käytetäänkö tilaa yksinomaan liiketoiminnan harjoittamiseen (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 10). Joissain tapauksessa myös laitteisto riittää täyttämään liikepaikan määritelmän (OECD, 2019b, MVK 5 art.

kappale 6).

Liikepaikka voi syntyä myös tilanteessa, jossa yrityksen käytössä olevaa toimitilaa ei tarvita, tai se ei ole käytettävissä liiketoiminnan harjoittamiseen. Riittää että yhteisöllä hallussaan tietty tila, jota voitaisiin käyttää yrityksen toimintaan (OECD, 2019b, s. 93). Liikepaikan muodostuminen vaatii aina fyysistä läsnäoloa. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin mukaan internetsivusto ei voi muodostaa kiinteää toimipaikkaa. Näin ollen pelkkä taravoiden myyminen internetin välityksellä ei täytä kiinteän toimipaikan edellytyksiä (Nykänen, 2015, s. 320). Toisaalta palvelin voi puolestaan muodostaa kiinteän toimipaikan, mikäli muut kriteerit täyttyvät. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa palvelin rinnastetaan teknisiin laitteisiin.

Yleisesti sanottuna liikepaikan voi muodostaa hyvinkin erilaiset tilat aina torialueesta selkeästi rajattuun huoneeseen. Liikepaikan määritelmän joustavuus korostaa sitä, että toimipaikan ensisijainen kriteeri on se, että yrityksellä mahdollisuus käyttää liiketoimintansa jonkinlaista tilaa.

Suomen TVL 13a §:n määritelmä vastaa OECD:n määritelmää lukuun ottamatta ostopaikan käsitettä (Nykänen & Nieminen, 2021, luku 2.2, TVL 13a §). Ostopaikan käsite Suomen TVL 13a §:ssä liittyy sen historiaan kuntien verotusoikeuden säätelijänä, eikä sille tästä syystä voida antaa olennaista merkitystä rajoitetusti verovelvollisen verotuksessa (Nykänen & Nieminen, 2021, luku 2, TVL 13a §).

Hallintaoikeus

Vaikka OECD:n mallisopimuksen 5. artiklassa ei nimenomaisesti ole mainittu oikeutta hallintaan, on OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa (2019b) esitetty perinteinen tulkinta edellyttänyt, että liikepaikan tulee olla verovelvollisen käytettävissä. Tähän viitataan malliverosopimuksen kommentaarissa sanalla "hallinta" (*disposal*), mikä tarkoittaa suoraa määräysvaltaa liikepaikan käyttöön (Vogel, 1996, 5 art. kappale 103). Merkitystä ei ole sillä onko tila omistettu, vuokrattu tai onko tilaan edes laillista käyttöoikeutta (OECD,

2019b, MVK 5 art. kappale 11). Näin ollen liikepaikka voi olla myös tila tai alue, jossa yhteisö laittomasti sijaitsee ja harjoittaa liiketoimintaa. Liikepaikka voi hyvin sijaita myös toisen yrityksen tiloissa. Malliverosopimuksen kommentaarissa (2019b) tätä on havainnollistettu maalariesimerkillä, jossa maalarin läsnäolo asiakkaan toimistolla kolmena päivänä viikossa kahden vuoden ajan riittää muodostamaan maalarille kiinteän toimipaikan.

Vaikka kiinteän toimipaikan muodostuminen ei edellytä muodollista oikeutta käyttää tiettyä paikkaa, pelkkä yrityksen läsnäolo jossakin paikassa ei riitä perusteeksi sille, että kyseisen paikan katsotaan olevan yrityksen käytössä. Sen määrittäminen, voidaanko sijaintipaikkaa pitää "liikepaikkana, jonka kautta yrityksen liiketoimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain", riippuu yrityksen tosiasiallisesta mahdollisuudesta käyttää kyseistä paikkaa (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 12). Tässä yhteydessä arvioidaan yrityksen läsnäolon laajuutta kyseisessä paikassa ja siellä harjoitettavan toiminnan luonnetta. Esimerkiksi tilaa, joka on esimerkiksi tavarantoimittajan käytössä, ei voida pitää toisen yrityksen käytössä olevana vain siksi, että siellä valmistetut tuotteet on tarkoitettu viimeksi mainitun liiketoiminnassa.

3.4.2 Kiinteä luonne

OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 1 kohdassa määrätään, että jotta liikepaikka voidaan katsoa kiinteäksi toimipaikaksi, sen on oltava luonteeltaan kiinteä. Malliverosopimuksen kommentaarin tulkinnan mukaan *kiinteä* luonne sisältää sekä maantieteellisen että ajallisen ulottuvuuden. Määritelmä on pääosiltaan linjassa Suomen sisäisen lainsäädännön kanssa.

Maantieteellinen komponentti edellyttää, että liikepaikan ja tietyn fyysisen sijainnin välillä on havaittavissa oleva yhteys. Pitkäkestoinenkaan liiketoiminta tietyn maan lainkäyttöalueella ei katsota muodostavan kiinteää toimipaikkaa, mikäli toiminnalla ei ole selkeää maantieteellistä liitántää. Tämä yhteys ei kuitenkaan edellytä sitä, että liikepaikan on oltava kiinnitettyä maaperään (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 21). Riittää, että laitteisto

tai liikepaikka sijoittuu tiettyyn paikkaan toiminnan ajaksi. Esimerkiksi kaivosta pidetään kiinteänä toimipaikkana, koska sen toiminta on ankkuroitunut tiettyyn paikkaan, vaikka kaivostoiminta itse saattaa siirtyä paikasta toiseen (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 23). Sitä vastoin kiertoradalla oleva satelliitti ei täytä tätä kriteeriä, koska sillä ei ole pysyvää maayhteyttä (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 27). Kun yrityksen liiketoiminnalle on ominaista, että se liikkuu usein vierekkäisten toimipisteiden välillä, liikepaikan määrittäminen voi olla haastavaa. Tällöin tarkastellaan toimipisteitä erikseen, ja mikäli edellytykset täyttyvät, voi yritykselle muodostua kaksikin kiinteää toimipaikkaa (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 22). Vaatimus maantieteellisestä pysyvyydestä rajaa pois erilaiset liikkuvat liikepaikat, kuten kuorma-autot ja linja-autot (Malmgrén, 2008, s. 227).

Ajallisen pysyvyyden käsite tarkoittaa, että yrityksen läsnäolo tietyssä paikassa ei saa olla ohimenevää tai satunnaista, vaan sen on oltava tietyn ajan kestävää, mikä merkitsee, että kyseistä paikkaa käytetään tarkoituksellisesti ja vakiintuneesti yritystoimintaan. OECD:n malliverosopimuksessa ei nimenomaisesti määritellä täsmällistä ajanjaksoa, jota sovellettaisiin yleisesti kaiken tyyppisiin kiinteisiin toimipaikkoihin, vaan siinä sallitaan tiettyä tulkinnanvaraisuutta yritystoiminnan erilaisuuden huomioon ottamiseksi.

Erityistapauksissa, kuten rakennus- ja asennushankkeissa, OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 3 kohdassa edellytetään nimenomaisesti 12 kuukauden vähimmäistoimintaaikaa. Tämä erityissäännös kuvastaa käsitystä siitä, että tällaiset hankkeet ovat luonteeltaan tilapäisiä, mutta vaativat silti riittävän toiminta-ajan, jotta niitä voitaisiin pitää pysyvinä toimintapaikkoina työn laajuuden ja luonteen vuoksi.

Sitä vastoin muuntyyppisten kiinteiden toimipaikkojen osalta OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa esitetään, että alle kuuden kuukauden ajan kestävän toiminnan ei katsottaisi muodostavan kiinteää toimipaikkaa. Tästä käytännöstä on kuitenkin maakohdaisia eroja. Tätä kuuden kuukauden määräaika voidaan pitää ohjenuorana, jossa on joustoa molempiin suuntiin liiketoiminnan luonteen perusteella. Joustavuus mahdollistaa erilaisten liiketoimintamallien huomioimisen, kuten kausi- ja projektiluonteiset toiminnot, joilla on tietty valmistumisaika. Tällaisesta voisi olla esimerkkinä yritys, joka suo-

rittää porausta arktisilla alueilla ja kausittaiset sääolosuhteet estävät suorittamasta työtä enempää kuin kolme kuukautta, kun koko toiminta yhteensä vie viisi vuotta (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 29). Toistuvan luonteen takia porausyritykselle voisi muodostua kiinteä toimipaikka, vaikka toiminta kestää yhtäjaksoisesti alle kuusi kuukautta. Suomen oikeuskäytännössä, kun kiinteän toimipaikan käsite oli liitännäinen kunnallisverotukseen, oli myös katsottu lyhytaikaisen, mutta toistuvan toiminnan, muodostavan kiinteän toimipaikan (KHO:1972-II-522). Malliverosopimuksen kommentaarissa todetaan myös, että lyhyet keskeytykset eivät myöskään toimi esteenä kiinteän toimipaikan muodostumiselle. Yritykselle voi myös muodostua kiinteä toimipaikka, mikäli se luonteeltaan on pysyvää toimintaa, mutta tulee keskeytyttyä yllättävistä syistä (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 34). Tällainen yllättävä keskeytys voisi olla esimerkiksi toiminnan alasajo konkurssitilanteessa.

3.4.3 Liiketoiminnan harjoittaminen

Kun yhteisöllä on todettu olevan ajallisesti ja maantieteellisesti kiinteä liikepaikka, niin tulee selvittää, harjoittaako yritys liiketoimintaa liikepaikan kautta (OECD, 2019b, 5. artikla 1. kohta). Yksinomaan liikepaikan olemassaolo ja sen kiinteys ei riitä ratkaisemaan kysymystä kiinteän toimipaikan muodostamisesta.

OECD:n malliverosopimuksessa liiketoiminnalla tarkoitetaan vapaan ammatin ja muun itsenäisen toiminnan harjoittamista (OECD, 2019b, 3. artikla 1. kohdan h alakohta). Jotta yhteisön voitaisiin katsoa harjoittavan liiketoimintaa, tulee liiketoiminnan tavoitella elinkeinotuloja, jotka ovat määritelty OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklassa. Tämän lisäksi näiden elinkeinotulojen tulee kuulua yhteisölle, jolle kiinteä toimipaikka on muodostunut (OECD, 2019b, 5. artikla 1. kohta). Tästä syystä esimerkiksi tytäryhtiön liiketoimintaa ei voida lähtökohtaisesti laskea emoyhtiön liiketoiminnaksi (OECD, 2019b, 5. artikla 7. kohta).

Suomen verolainsäädännössä täysin vastaavaa liiketoiminnan määritelmää ei löydy. Sen sijaan TVL 13a §:ssa puhutaan elinkeinon harjoittamisesta, jolla tarkoitetaan EVL 1.1 §:n

mukaista elinkeinotoimintaa eli liike- ja ammattitoimintaa. Vakiintuneen tulkinnan mukaan tällaisen toiminnan tunnusmerkit ovat voiton tavoittelu, itsenäisyys, suunnitelmallisuus, jatkuvuus, taloudellisen riskin olemassaolo ja suuntautuminen ulospäin (KHO 2013:42). Näin esimerkiksi toiminnan voitollisuudella ei ole merkitystä ratkaistaessa sitä muodostuuko yhteisölle kiinteä toimipaikka. Samanlainen tulkinta on tehty OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 7).

Yritykset harjoittavat toimintaansa monin eri tavoin. Yleensä toimintaa harjoitetaan yrittäjyyden taikka työsuhteessa olevien henkilöiden kautta, kuten työntekijöiden ja muun henkilöstön kautta, jotka noudattavat yrityksen määräyksiä. Tällaisessa suhteessa olevan henkilön valtuudet suhteessa kolmansiin osapuoliin eivät ole merkityksellisiä. Näin olleen epäitsenäisten edustajien valtuude solmia sopia, ei vaikuta heidän rooliinsa yrityksen kiinteän toimipaikan ylläpitämisessä (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 39).

On kuitenkin tilanteita, joissa henkilöt, jotka ovat muodollisesti yhden yrityksen palveluksessa, osallistuvat tosiasiallisesti toisen yrityksen liiketoimintaan. Tällaisia tilanteita syntyy erityisesti monikansallisissa yrityksissä, joissa työntekijöitä saatetaan siirtää tilapäisesti toiseen konserniin kuuluvaan yksikköön suorittamaan vastaanottavan yrityksen toimintaan kuuluvia työtehtäviä. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin mukaan, tällaisissa tilanteissa olisi virheellistä katsoa, että ensimmäinen yritys harjoittaisi liiketoimintaansa paikassa, jossa työntekijät väliaikaisesti työskentelevät. On siis mahdollista, että esimerkiksi hallinnollisista näkökohdista johtuen alkuperäisiä työsopimuksia ei muuteta, jolloin on tilannetta on tärkeää arvioida sisällöllisestä näkökulmasta sen virallisen muodon sijaan.

Yrityksen toimintaan voi myös kuulua tehtäviä, joita alihankkijat suorittavat itsenäisesti tai yrityksen työntekijöiden rinnalla. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin mukaan, tällaisissa järjestelyissä kiinteän toimipaikan olemassaolo riippuu kiinteän toimipaikan kriteerien täyttymisestä. Olennainen edellytys kiinteän toimipaikan tunnustamiselle tällaisessa tilanteessa on se, että alihankkijat suorittavat yrityksen tehtäviä kiinteässä toimipaikassa, joka on tosiasiallisesti yrityksen hallinnassa (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale

40). Vaatimus korostaa sitä, että yrityksellä on oltava tietty määräysvalta paikassa, jossa alihankkijat toimivat. Näin varmistetaan, että kyseessä ei ole vain tilapäinen liikepaikka, vaan pysyvämpi järjestely liiketoiminnan harjoittamiselle.

Kysymykseen siitä, vaaditaanko työntekijän läsnäoloa, jotta kiinteä toimipaikka muodostuisi, on erilaisia näkemyksiä. Työntekijän läsnäolon vaatimusta on nähty tukevan esimerkiksi OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan kommentaarin toinen kappale, jossa todetaan seuraavasti:

"[...] the carrying on of the business of the enterprise through this fixed place of business. This means usually that persons who, in one way or another, are dependent on the enterprise (personnel) conduct the business of the enterprise in the State in which the fixed place is situated."

Samanlaiseen tulkintaan voidaan päätyä kommentaarin 10 kappaleesta:

The business of an enterprise is carried on mainly by the entrepreneur or persons who are in a paid-employment relationship with the enterprise (personnel).

Suomen TVL 13a §:n kiinteä toimipaikan käsite ei vaikuta edellyttävän sitä, että yhteisöllä olisi Suomessa henkilökuntaa (Nykänen, 2015, s. 320). Keskusverolautankunnan ratkaisussa katsottiin suomessa olevan sähkönsiirtokaapelin ja muuntoaseman muodostavan kiinteän toimipaikan, kun sitä huollettiin ja ylläpidettiin ostopalveluiden avulla (KVL:2007/52). Myös OECD:n täsmennys koskien kiinteän toimipaikan käsitettä sähköisessä kaupankäynnissä viittaa samansuuntaisesti todeten, että OECD:n malliverosopimuksen kommentaari ei tue näkemystä, jonka perusteella henkilöstön läsnäolo olisi välttämätön kriteeri kiinteän toimipaikan syntymiselle (OECD Committee on Fiscal Affairs, 2000). Kommentaarissa todetaan lisäksi, että automatisoidut laitteet voivat muodostaa

kiinteän toimipaikan mikäli yritys ylläpitää ja käyttää laitteita itsenäisesti tai epäitsenäisen edustajan välityksellä. Sen sijaan pelkkä laitteiston vuokraus ei synnytä kiinteää toimipaikkaa, mikäli yrityksen osallistuminen laitteiston käyttöön päättyy niiden asentamiseen (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 41). Edellä esitettyjen perusteella voidaan olettaa, että kiinteän toimipaikan syntyminen ei edellytä henkilöstön läsnäoloa.

Kiinteän toimipaikan voidaan katsoa olevan olemassa heti siitä lähtien, kun yritys aloittaa liiketoiminnan harjoittamisen kiinteän liikepaikan kautta (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 44). Pelkkä liikepaikan valmistelu toimintaa varten voi riittää kiinteän toimipaikan muodostumiseen, mikäli toimipaikan on tarkoitus palvella yrityksen toimintaa pysyvästi (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 44). Kiinteän toimipaikan olemassa olo puolestaan lakkaa kun liikepaikasta luovutaan tai kaikki sen kautta tapahtuma toiminta lopetetaan (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 44). Kuten todettu aikaisemmin, tilapäinen toiminnan loppuminen ei merkitse kiinteän toimipaikan lakkaamista.

3.4.4 Negatiivinen lista

Kaikki liiketoiminta ei täytä kiinteän toimipaikan edellytyksiä. OECD:n mallisopimuksen 5 artikla sisältää ns. negatiivisen listan, jossa on listattuna liiketoimia, jotka eivät muodosta kiinteää toimipaikkaa siinäkään tapauksessa, että muut kiinteän toimipaikan kriteerit katsottaisiin täyttyneen.

Ratkaistaessa kysymystä siitä, muodostuuko yhteisölle kiinteä toimipaikka, on arvioitava myös harjoitetun toiminnan luonnetta. OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 4 kohta rajaa ulos erilaiset avustavat ja valmistelevat toiminnot kuten tavaroiden pelkän varastoinnin, näytteillä pidon tai niiden luovuttamisen (OECD, 2019b; Nykänen, 2015, s. 329). Myöskään kiinteän liikepaikan pitäminen tietojen keräämiseksi ei voida katsoa muodostavan kiinteää toimipaikkaa (Äimä & Kujanpää, 2013, s. 103). 5 artiklan 4 esimerkki lista ei kuitenkaan ole tyhjentävä, joten muutkin avustavan ja valmistelevan luonteen omaavat liiketoimet voivat estää kiinteän toimipaikan muodostumisen. Tämän poikkeuksen pe-

rusteella yhteisölle ei muodostu kiinteää toimipaikkaa siinäkään tapauksessa, että muut kriteerit täyttyisivät ja yhteisön voitaisiin katsoa harjoittavan liiketoimintaa kiinteän liikepaikan kautta.

Joissain tapauksissa voi olla hyvin vaikea erottaa milloin kyse on avustavista ja valmistelevista toiminnoista ja milloin ei. Ratkaisevana kriteerinä voidaan pitää sitä, muodostaako kiinteän toimipaikan toiminta itsessään olennaisen ja merkittävän osan koko yhteisön toiminnasta tai tarjoaako liikepaikka näitä palveluita ulkopuolisille (OECD, 2019b, s. 102; Äimä & Kujanpää, 2013, s. 103–105). Kiinteän toimipaikan muodostuminen vaatii näin ollen ydinliiketoiminnan harjoittamista lähdevaltiossa.

Rajanvetoa voidaan havainnollistaa keskusverolautankunnan päätöksellä KVL 12/2001, jossa katsottiin saksalaisella yhtiöllä olevan ainoastaan avustavaa ja valmistelevaa toimintaa Suomessa. Tästä syystä yhtiölle ei katsottu muodostuvan kiinteää toimipaikkaa siitäkään huolimatta, että yhtiöllä oli Suomessa toimitilat. Suomessa olleiden työntekijöiden katsottiin olevan tukitoiminnoissa teknisinä asiantuntijoina, eivätkä he olleet oikeutettuja tekemään myyntityötä yrityksen lukuun.

Saksalainen yhtiö, joka harjoitti elektronisten laitteiden valmistusta, perusti Suomeen sivuliikkeen. Sivuliikkeen palveluksessa oli kaksi teknistä asiantuntijaa ja sihteeri. Heidän tehtävänä oli selvittää, ovatko yhtiön tuotteet yhteensopivia Suomessa olevan yhden tai enintään muutaman suurasiakkaan tuotteiden kanssa. Asiantuntijat selvittivät asiakkaille myös yhtiön tuotteiden teknisiä ominaisuuksia. Tekniset asiantuntijat eivät olleet oikeutettuja tekemään sitovia oikeustoimia yhtiön nimissä ja lukuun. He eivät käyneet myöskään myynti- tai sopimusneuvotteluja asiakkaiden kanssa eivätkä vastaanottaneet tai välittäneet tilauksia Saksaan. Sivuliikkeen toiminta oli maksutonta teknistä avustusta, tiedonkeruuta ja neuvontaa. Toiminta ei muodostanut yhtiölle kiinteää toimipaikkaa Suomeen. Ennakkoratkaisu vuosille 2000 - 2001.

Vastaavasti keskusverolautankunnan päätöksessä 2005/6 belgialaiselle yhtiölle joka myi kuljetus- ja huolintapalveluita, katsottiin muodostuvan Suomeen kiinteä toimipaikka. Yrityksellä oli Suomessa sivuliike, jota kautta Suomessa sijaitseva henkilökunta hoiti kuljetuksiin liittyviä käytännön järjestelyjä. Työntekijöiden ei työn ei katsottu olevan avustavaa tai valmistelevaa huomioiden yrityksen toimialan. Sivuliikkeen katsottiin muodostavan olennaisen osan yhtiön varsinaisesta liiketoiminnasta.

Belgialainen yhtiö A myi kuljetus- ja huolintapalveluja Euroopan yhteisön alueella toimiville yrityksille. A:n liiketoimintaa johdettiin Belgiasta. Kaikki A:ta koskevat päätökset ja sopimukset tehtiin Belgiassa. Myös asiakaskontaktit, tilausten vastaanotto ja laskutus hoidettiin Belgiasta. A oli perustanut Suomeen sivuliikkeen, jonka toiminta muodostui kuljetuksista, huolinnasta ja logistiikasta. Sivuliike toimi 107 neliömetrin toimistotiloissa ja sen henkilökunta koostui viidestä liikenteenhoitajasta. Sivuliike hoiti Suomessa perävaunujen ja merikonttien kuljetuksiin liittyviä käytännön järjestelyjä, mm. täällä tapahtuvaan perävaunukaluston vuokraukseen liittyvät järjestelyt. Sivuliikkeen henkilökunta mm. suunnitteli lastausvaiheessa A:n belgialaisen henkilökunnan kanssa Suomeen tulevien ja täältä lähtevien kuormien kuljetus- ja purkujärjestyksen sekä valvoi Suomeen tulevien kuormien perille toimituksen. A:n katsottiin harjoittavan toimintaa Suomessa sivuliikkeen muodossa toimivasta liikepaikasta. Sivuliikkeen harjoittama toiminta muodosti A:n toimiala huomioon ottaen olennaisen osan yrityksen varsinaisesta liiketoiminnasta. Näissä olosuhteissa sen ei voitu katsoa olevan luonteeltaan yrityksen muuhun toimintaan nähden valmistelevaa tai avustavaa. A:lla katsottiin olevan Suomen ja Belgian välisen tuloverosopimuksen tarkoittama kiinteä toimipaikka Suomessa. Ennakkoratkaisu vuosille 2004 ja 2005

Huomioitavaa on, että Suomen TVL 13a §:ssa ei ole säädetty siitä, että avustava tai valmisteleva toiminta ei muodostaisi kiinteää toimipaikkaa. Näin ollen tuloverolain mukaan, kiinteä toimipaikka voisi muodostua siinäkin tapauksessa, että toiminnan voisi katsoa ole-

van avaustavaa tai valmistelevaa toimintaa OECD:n malliverosopimuksen mukaisesti (Nykänen & Nieminen, 2021, 2 osa 2 luku TVL 13a §; Suurnäkki, 1994, s. 61).

3.4.5 Kiinteä toimipaikka agentin kautta

Epäitsenäisen agentin käsite laajentaa huomattavasti kiinteän toimipaikan yleisen määritelmän soveltamisalaa. Kyseessä on erityissääntö, jota sovelletaan vain silloin, kun yritys jää OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 1 kohdassa esitetyn kiinteän toimipaikan yleisen määritelmän ulkopuolelle (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 82).

OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 5 kohdassa määritellään, että henkilön toiminta muodostaa agenttiin perustuvan toimipaikan, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- (I) henkilö toimii yhdessä sopimusvaltiossa toisessa sopimusvaltiossa toimivan yrityksen lukuun
- (II) henkilö solmii tavanomaisesti sopimuksia tai toimii pääasiallisessa roolissa, joka johtaa sopimusten tekemiseen
- (III) henkilö tekee sopimukset ilman, että yritys jonka palveluksessa hän työskentelee, tekee niihin olennaisia muutoksia
- (IV) henkilön toiminta ei rajoitu malliverosopimuksen 5 artiklan 4 kohdassa lueteltuihin toimintoihin
- (V) kyseinen henkilö ei toimi sellaisena itsenäisenä edustajana, joka kuuluu malliverosopimuksen 5 artiklan 6 kohdan soveltamisalaan.

Edustajalta ei siis vaadita samanlaista kiiteää liitääntä tiettyyn sijaintiin. Oikeudelliset vaikutukset pysyvät kuitenkin samanlaisena tavanomaisen kiinteän toimipaikan, että edustajan muodostaman toimipaikan osalta. Yritykselle katsotaan muodostuvan kiinteä toimipaikka valtioon, jossa epäitsenäinen edustaja toimii, kaiken sen toiminnan osalta, jota edustaja harjoittaa yrityksen lukuun (Nykänen, 2015, s. 327-328). Merkitystä ei ole sillä, onko edustaja luonnollinen vai juridinen henkilö (Nykänen, 2015, s. 327).

Edustajan olla sekä juridisesti, että taloudellisesti riippuvainen päämiehestään (Nykänen, 2015, s. 327). Epäitsenäisenä edustajana pidettäisiin esimerkiksi päämiehen kanssa työsuhteessa olevaa edustajaa. Toisaalta myös päämiehen kanssa samaan konserniin kuuluva lähdevaltiossa asuvaa yhtiötä voidaan pitää epäitsenäisenä edustajana (Nykänen, 2015, s. 327).

Sen sijaan itsenäinen edustaja ei muodosta edustukseen perustuvaa kiinteää toimipaikkaa. Itsenäiseksi edustajaksi katsotaan edustaja, joka ei ole taloudellisesti tai juridisesti riippuvainen päämiehestään. Itsenäinen edustaja toimii säännönmukaisen liiketoimintansa rajoissa (Nykänen, 2015, s. 328). Itsenäinen omistaja kantaa yritysrisikin ja toimii ilman päämiehen ohjausta. Malliverosopimuksen kommentaarissa mainitaan itsenäisenä edustajana sellainen komissionääri, joka toimii yrityksen puolesta, mutta solmii sopimukset nimellään niin, ettei solmittu sopimus sido yritystä.

3.5 Tulon allokoiminen kiinteälle toimipaikalle

Kun lähdevaltiolle on katsottu muodostuvan verotusoikeus kiinteän toimipaikan perusteella, tulee määrittää mitä tuloa valtiolla on oikeus verottaa. Pääperiaate, joka koskee liikevoiton jakamista lähde- ja asuinvaltion välillä, löytyy OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklasta. OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan mukaan yritystä voidaan verottaa kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa vain niin suuresta tulon osasta, joka voidaan lukea kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi. Näin ollen voitaisiin ajatella, ettei voittoa tuottavan liiketoiminnan tosiasiallisella maantieteellisellä sijainnilla ole varsinaista merkitystä, vaan sillä että saadut voitot voidaan katsoa kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi. Näin ollen lähdevaltio on oikeutettu verottamaan kiinteän toimipaikan voittoja, kun asuinvaltio joutuu yleensä poistamaan kaksinkertaisen verotuksen hyvitys- tai vapautusmenetelmällä (OECD, 2019b, artikla 23 A ja 23 B).

Tulon kohdistamista varten kiinteälle toimipaikalle kuuluvat toiminnot ja vastuut tunnistetaan toiminto- ja tosiasia-analyysin avulla (Äimä & Kujanpää, 2013, s. 114). Tämän

jälkeen toiminnot hinnoitellaan soveltaen OECD:n siirtohinnoittelumenetelmiä markkinaehtoperiaatteen mukaisesti (Äimä & Kujanpää, 2013, s. 114). Kiinteää toimipaikkaa käsitellään verotuksellisesti kuin se olisi itsenäinen ja erillinen yritys, vaikka tosiasiallisesti kyseessä kiinteä toimipaikka on osa pääliikettä (Malmgrén, 2008, s. 238). Tällä erillisyyden -periaatteella tarkoitetaan sitä, että verotuksessa kiinteää toimipaikkaa kohdellaan kuin se olisi riippumaton ja erillinen pääliikkeestä, jonka osa se tosiasiasa on. Erillisyydestä seuraa se, että voitot voidaan laskea kiinteän toimipaikan tuloksi, vaikka yrityksen toiminta kokonaisuudessaan olisi tappiollista (OECD, 2010, s. 12–13). Vastaavasti voittoja ei katsota kiinteälle toimipaikalle kuuluviksi kiinteän toimipaikan ollessa tappiollinen, vaikka yrityksen toiminta kokonaisuudessaan olisi tuottavaa.

4 Pilvipalveluiden kiinteä toimipaikka

4.1 Pilvipalveluista yleisesti

Yleisesti ottaen pilvipalveluilla tarkoitetaan laskentaresurssien, ohjelmistojen ja tiedon tarjoamista internetin välityksellä *virtuaaliympäristössä* (Google, s.a.; Mell & Grace, 2011). Virtuaaliympäristö eli *pilvi* koostuu toisiinsa kytketyistä tietokoneista, palvelimista ja muista tallennuslaitteista (Mell & Grace, 2011). Tämä fyysinen koneinfrastruktuuri on keskitetty datakeskuksiin. Ero perinteisen palvelimen vuokraamiseen on siinä, että pilvipalvelun käyttäjä ei hallinnoi fyysistä laitetta vaan ohjelmaa, jossa on perinteisen palvelimen komponentit virtualisoituna.

Itse sanan "pilvi" on ajateltu kuvaavan sitä, että laskenta ei tapahdu yksittäisellä palvelinkoneella, vaan internetiin yhdistetyssä palvelimien verkostossa hajautettuna. Tapahdettavaa laskentaa voi olla haastavaa paikantaa yksittäiselle palvelimelle. Taustalla toimiva kokonaisuus vaatii merkittävää infrastruktuuria. Kuten todettu, on tämä infrastruktuuri keskitetty datakeskuksiin. Keskittämällä tavoitellaan skaalaetuja, jotka syntyvät palvelimien käytön maksimoinnista ja infrastruktuurin kustannusten jakamisesta, kun resurssit on tyypillisesti jaettu isolle käyttäjäkunnalle (OECD, 2015, s. 60).

Pilvipalveluiden käyttöönottoon on kolme eri mallia: julkinen pilvi, yksityinen pilvi ja hybridipilvi. Julkista pilveä ylläpitää ja hallinnoi kolmas osapuoli, jolloin yritys itse ei omista tai hoita datakeskuksessa sijaitsevaa tietotekniikkainfrastruktuuriaan Google (s.a.). Yksityinen pilvi on puolestaan malli, jossa pilviresurssit ovat omistettu yhdelle käyttäjäorganisaatiolle Google (s.a.). Tyypillisesti yksityisen kohdalla infrastruktuuri on yrityksen itse omistamaa ja hallinnoimaan, vaikka myös vuokraaminen on mahdollista Google (s.a.). Hybridimallissa puolestaan yhdistellään aspekteja julkisista ja yksityisistä pilvimalleista.

Pilvipalvelumallit voidaan myös jakaa karkeasti kolmeen, joita ovat infrastruktuuripalvelut (Infrastructure as a Service; IaaS), alustapalvelut (Platform as a Service; PaaS) ja sovel-

luspalvelut (Software as a Service; SaaS).

Infrastruktuuripalvelut

Infrastruktuuripalveluissa (myöhemmin IaaS) vuokrataan pääsy pilvipalveluinfrastruktuurin resursseihin kuten tallennus- verkko- ja muihin laskentaresursseihin. Kuluttaja voi resursseissa ottaa käyttöön haluamiaan ohjelmistoja, kuten käyttöjärjestelmiä ja sovelluksia (Mell & Grace, 2011). Kuluttaja ei hallinnoi itse infrastruktuuria, mutta hallitsee sillä olevaa tallennustilaa, käyttöjärjestelmiä ja sovelluksia (Mell & Grace, 2011). Kuluttajalla voi myös olla mahdollisuus eri verkkokomponenttien hallintaan (Mell & Grace, 2011).

Alustapalvelut

Alustapalveluissa kuluttajalle tarjotaan mahdollisuus sijoittaa pilvi-infrastruktuuriin kuluttajan itse luomia tai hankkimia sovelluksia (Mell & Grace, 2011). Kuluttaja ei hallinnoi tai valvo pilvi-infrastruktuuria, mukaan lukien tallennustilaa tai käyttöjärjestelmiä, mutta voi hallita täysin siihen asennettuja ohjelmia (Mell & Grace, 2011).

Sovelluspalvelut

Sovelluspalveluissa käyttäjällä on pääsy ainoastaan palveluntarjoajan sovelluksiin, joita isännöidään pilvi-infrastruktuurissa (Mell & Grace, 2011). Käyttäjä pääsee sovelluksiin esimerkiksi verkkoselaimen tai muun asiakasrajapinnan kautta. Käyttäjä ei millään tavalla valvo tai hallinnoi taustalla olevaa pilvi-infrastruktuuria, tai edes kykene muuttamaan sovelluksen ominaisuuksia, muutoin kuin palveluntarjoajan määrittelemien sovelluskohtaisten asetusten kohdalta (Mell & Grace, 2011). Perinteisistä sovelluksista poiketen, sovelluksen koodia ei ajeta käyttäjän tietokoneella vaan pilvessä (OECD, 2015, s. 60).

Seuraavassa luvussa on tarkoitus tarkastella pilvipalveluita pilvipalveluiden tarjoajan näkökulmasta, tarkastellen millaisin edellytyksin tarjoajan voitaisiin katsoa harjoittavan liiketoimintaa toisessa valtiossa kiinteän toimipaikan kautta. Sen jälkeen on tarkoitus tar-

kastella vastaavia edellytyksiä ostajan näkökulmasta.

4.2 Pilvipalvelutarjoajan näkökulma

Palveluntarjoajan näkökulmasta tilanne on melko suoraviivainen. Palveluntarjoajan palvelinkeskus (*data center*) on laitos, joka on tarkoitettu sovellusten ja palveluiden luomista, suorittamista ja toimittamista varten, sekä näihin liittyvien tietojen käsittelyyn ja tallentamiseen (IBM, s.a.). Näin palvelinkeskus on verrattavissa tehtaaseen tai mihin tahansa tuotantolaitokseen sen fyysiseltä rakenteeltaan, että käyttötarkoitukseltaan. Tästä syystä palvelinkeskus sopii hyvin klassiseen kiinteään toimipaikan määritelmään. Toisaalta voitaisiin myös argumentoida, että palvelinkeskuksen toiminta on lähinnä passiivista vuokraamista eikä varsinaista aktiivista liiketoimintaa, jolloin voitaisiin perustella, ettei kiinteää toimipaikkaa muodostu.

Seuraavaksi selvitämme kolmen testin kautta, syntyykö tapauksessa malliverosopimuksen 5. artiklan mukaista kiinteää toimipaikkaa. Erikseen tarkastellaan myös, voitaisiinko pilvipalveluntarjoajan tiettyjä toimintoja poissulkea valmisteleivina tai avustavina.

4.2.1 Liikepaikka

Liikepaikkatesti edellyttää fyysistä liikepaikkaa, joka on pilvipalveluntarjoajan käytettävissä liiketoimintaansa varten. Palveluntarjoajan datakeskus, jossa sijaitsevat palvelun tuottamista varten tarkoitetut fyysiset palvelintietokoneet, on selkeästi fyysinen paikka. Näin ollen ainakin palvelinkestusta voidaan pitää OECD:n malliverosopimuksen mukaisena liikepaikkana.

On myös muita vaihtoehtoja, joiden voisi ajatella täyttävän liikepaikkatestin vaatimukset. Näitä voisi olla esimerkiksi kaikenlaiset fyysiset verkkolaitteet kuten kaapelit ja reitittimet. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin (OECD, 2019b, s. 112) mukaan tällainen laitteisto voisi tietyin edellytyksin muodostaa kiinteän toimipaikan.

ENSikatsauksella voisi myös ajatella, että asiakkaan tietokone olisi sopiva kandidaatti palveluntarjoajan liikepaikaksi. Onhan asiakastietokone fyysinen laite, jolla pilviapplikaatio on käytettävissä. Asiakastietokone ei kuitenkaan vaikuta täyttävän muita vaadittuja kriteerejä. Asiakastietokone ei ole palveluntarjoajan hallinnassa, eivätkä pilvipalvelun ohjelmistot täytä aineellisuuden vaatimusta (OECD, 2019b, s. 110).

4.2.2 Kiinteä luonne

Palvelintietokone voi täyttää sen fyysisen luonteensa takia vaatimuksen maantieteellistä pysyvyydestä (Helminen, 2022, s.183). Helminen huomauttaa, että palvelimen kohdalla kiinteän toimipaikan muodostuminen voidaan estää siirtämällä palvelinta valtiosta toiseen, jolloin palvelin ei täytä vaatimusta ajallisesta pysyvyydestä. Merkitystä ei ole sillä, voiko palvelinta siirtää, vaan onko sitä tosiasiasa siirretty (OECD, 2019b, s. 110–111). Palvelinkeskusten kohdalla tilanne on suoraviivaisempi. Palvelinkeskus koostuu useammista yksittäisistä toisiinsa kytketyistä palvelintietokoneista (IBM, s.a.). Palvelinkeskus on suunniteltu ja varusteltu siten, että se kykenee hallitsemaan ympäristötekijöitä kuten lämpötilaa ja ilmankosteutta (IBM, s.a.). Käytännössä palvelinkeskuksen muuttaminen on hankala ja kallis prosessi, johon ei ryhdytä kepein perustein (Milestone Technologies, 2021).

Datakeskuksen tilojen erikoisvaatimukset johtavat käytännön syistä siihen, että datakeskus täyttää todennäköisesti myös vaatimuksen ajallisesta pysyvyydestä. Datakeskusten vaatimien investointien koot myös indikoivat pysyvyydestä ja rakennusprojektien monimukaisuus johtaa jo käytännössä itsessään kiinteän toimipaikan muodostumiseen (OECD, 2019b, 5. artikla, 3. kohta; Rakennuslehti, 2022). Tiivistetysti voidaan sanoa, että datakeskus täyttää kriteerin kiinteästä luonteesta.

4.2.3 Liiketoiminnan harjoittaminen

Liiketoimintatestin täyttämiseksi palveluntarjoajan on harjoitettava ammattimaista ja itsenäistä toimintaa liikepaikan kautta. Lisäksi toiminnan tulisi olla muuta kuin passiivista

vuokraamista ja sen tulisi liittyä olennaisesti yrityksen liiketoimintaan. Liiketoiminnalla tarkoitetaan tässä ammatillista ja itsenäistä toimintaa (OECD, 2019b, 3. artikla h kohta). Sillä datakeskuksen operoimiseen kuuluu muutakin kuin tilojen hallintaa, voidaan todeta, että datakeskus täyttää yleisen määritelmän liiketoiminnasta.

Kiinteän toimipaikan muodostuminen vaatii myös, että liiketoimintaa harjoitetaan liikepaikan kautta ("*through which*"). OECD malliverosopimuksen 5. artiklan kommentaarissa mainitaan, että teollisten, kaupallisten ja tieteellisten laitteiston pelkkä vuokraus -toiminta ei johda kiinteän toimipaikan muodostumiseen, ellei tähän toimintaan liity muuta toimintaa, kuten vuokranantajan vastuulla olevaa henkilöstöä vaativaa huoltoa ja ylläpitoa. Mikäli pilvipalveluntarjoajan toiminta katsottaisiin ainoastaan vuokraamistoiminnaksi, voisi olla mahdollista, että palvelinlaitteistoa ei luokiteltaisi liiketoiminnan välineeksi, eikä näin kiinteää toimipaikkaa muodostuisi. Käytännössä palvelinkeskusten toimintaan kuuluu kuitenkin ylläpitoa, levytilan hallinnointia, keskuksen ja sen toiminnan ja pääsyn valvontaa, sekä muita ylläpitotehtäviä työllistäen kymmeniä henkilöitä (Miller, 2008; Engineer, s.a.). Voidaan todeta, että toiminta ylittää sen mitä OECD:n kommentaarissa on mainittu teollisten, kaupallisten ja tieteellisen laitteiston vuokraamisesta - palvelinkeskuksen laitteistoa voidaan pitää liiketoiminnan välineistönä.

Lisäksi voidaan todeta, että nykyaikaiset datakeskukset ovat kehittyneet perinteisestä tietotekniikkaakkitehtuurista, jossa sovellukset toimivat omassa erillisessä laitteistossaan. Nykypäivänä laitteistoresurssit ovat virtualisoitu siten, että resurssit kyetään irrottamaan fyysisistä rajoistaan yhdistäen ne kapasiteetiksi, jota voidaan jakaa useille sovelluksille niiden vaatimissa määrissä (IBM, s.a.). Tästä syystä asiakas ei tule vuokranneeksi sopimuksessaan yksittäistä laitetta. Pilvipalvelujen tarjoajan toiminnan voidaan todeta olevan muuta kuin laitteiston passiivista vuokraamista.

Yhteenvetona voidaan todeta, että pilvipalveluidentarjoajan toiminnan voidaan katsoa täyttävän kriteerin liiketoiminnan harjoittamisesta. Toiminta työllistää useita henkilöitä vaatien aktiivista ylläpitoa, eikä toimintaa voida verrata passiiviseen vuokraamiseen.

4.2.4 Valmistelevat ja avustavat toiminnot

Kuten aikaisemmin todettua, on malliverosopimuksessa negatiivinen lista, jossa on annettu esimerkkejä liiketoimista, jotka eivät muodosta kiinteää toimipaikkaa siitäkään huolimatta, että toiminta täyttäisi muut vaaditut kriteerit. Tästä syystä tulee tulkita, päteekö jokin negatiivisen listan esimerkeistä pilvipalvelujentarjoajan liiketoimintaan tai täyttääkö toiminta yleiset kriteerit valmisteleville ja avustaville toiminnoille.

OECD:n mallisopimuksen 5. artiklan 4. kohdan alakohdat a–d käsittävät tavaroita, hyödykkeitä sekä informaatiota. Pilvipalvelujentarjoajan tapauksessa tarkasteltavaksi näiden osalta tulevat palvelinkeskuksen fyysiset laitteet kuten palvelintietokoneet, kytkimet ja reitittimet. Näiden kohdalla käyttö voitaisiin katsoa ylittävän sen mitä malliverosopimuksessa on tarkoitettu.

Liikepaikan ei katsota muodostavan kiinteää toimipaikkaa, mikäli sitä käytetään ainoastaan tietojen keräämiseen (OECD, 2019b, 5. art. 4. kohdan d alakohta). Tietojen kerääminen on välttämätön osa palvelinkeskuksen liiketoimintaa. Tietojen keräämisellä parannetaan datakeskuksen eri toimintoja kuten, verkon valvontaa, suorituskyvyn valvontaa ja vianmäärittystä (Cisco, s.a.). Tietojen kerääminen ei ole kuitenkaan palvelukeskuksen ainoa tarkoitus ja tehtävä, joten palvelinkeskuksen toiminnot eivät kuulu poikkeuksen soveltamistalaaan.

Lista valmistelevista ja avustavista toiminnoista ei ole tyhjentävä, joten toimintaa on katsottava myös yleistä määritelmää vasten. Kyse on siis siitä, voidaanko palveluntarjoajan datakeskusta pitää valmistelevana ja avustavana toimintana. Muodostaako datakeskukseen liitetyt toiminnot siis olennaisen osan yrityksen liiketoiminnasta? Lopulta tämän luonteen arviointi on aina tehtävä yksittäisten tapauksen kohdalla erikseen arvioiden. Datakeskuksen voisi kuitenkin katsoa muodostavan olennaisen osan yrityksen liiketoiminnasta.

4.3 Pilvipalveluiden ostajan näkökulma

Seuraavaksi tarkastelemme tilannetta pilvipalveluiden ostajan näkökulmasta. Yritysassiakkaan oletetaan ostavan palvelun IaaS-mallissa, eli niin sanotusti infrastruktuuria palveluna. Ostajan näkökulmasta tilanne vertautuu pitkälti oman konesalin omistamiseen, sillä erolla, että toimittaja vastaa kuitenkin tiloista, laitteista sekä näiden ylläpidosta. Ostajayritykselle jää palvelimen muu konfigurointi ja valvonta, joka tavallisesti tapahtuu jonkinlaisen toimittajan tarjoaman käyttöliittymän kautta. IaaS-malli valikoitui tapaustutkimuksen kohteeksi siitä syystä, että se on eri palvelumuodoista lähimpänä palvelimen omistamista suoraan. Näin ollen IaaS-mallissa tilanne on epäselvin kiinteän toimipaikan kannalta verraten muihin pilvipalvelumalleihin nähden.

Rakenne luvussa on yhtenevä edellisen kanssa. Tarkoituksena on kolmiosaisesti tutkia mitkä kiinteän toimipaikan kriteerit mahdollisesti täyttyvät. Tämän lisäksi tarkastellaan erillisenä sitä, voidaanko pilvipalvelimen käyttö tulkita avustavaksi ja valmistavaksi toiminnaksi, jolloin kiinteää toimipaikkaa ei muodostuisi siinäkään tilanteessa, jossa muut kriteerit täyttyisivät.

4.3.1 Liikepaikka

Jotta liikepaikkatesti täyttyisi, on yrityksellä oltava käytössään fyysinen liikepaikka. Toisin kuin palveluntarjoajan tapauksessa, asiakkaan näkökulmasta tilanne ei ole aivan yhtä selvä.

Ainoastaan konkreettinen fyysinen esine voi täyttää liikepaikan tunnusmerkit. Näin ollen esimerkiksi ohjelmistojen ei voida katsoa muodostavan itsenäisesti kiinteää toimipaikkaa. Laitteistot jolla ohjelmistoja ajetaan, ovat kuitenkin aineellisia ja näin niiden voidaan katsoa muodostavan liikepaikan (Verohallinto, 2023a). Tästä syystä esimerkiksi verkkosivun tai IP-osoitteen ei voida katsoa muodostavan kiinteää liikepaikkaa, mutta näitä isännöivä palvelin voisi lukeutua liikepaikaksi.

Aineellisuus on edelleen siis kriteerinä liikepaikan muodostumiselle. Verotuksen näkökulmasta tilannetta voitaisiin kuvata siten, että tietokoneohjelma sijaitsee sitä isännöivän laitteiston muistissa. Näin ollen ohjelmisto on aineeton hyödyke tai aktiviteetti, eikä mihinkään aineelliseen laitteistoon verrattava objekti, joka voisi kiinteää liikepaikkaa edes muodostaa. Ohjelman voidaan katsota sijaitsevan sitä suorittavan laitteiston maantieteellisessä sijainnissa. Nykyinen kansainvälinen verokehys ei tunnista digitaalista läsnäoloa.

Kuten aikaisemmin todettiin niin palvelinkeskus, joka muodostaa pilvipalvelun takana olevan infrastruktuurin, muodostaa selkeästi kiinteän liikepaikan. Muodostaako palvelinkeskus liikepaikan palveluntarjoajalle vaiko sitä hyödyntävälle asiakkaalle, jonka ohjelmistoa isännöidään palvelinkeskuksessa, vaatii tarkempaa tarkastelua.

4.3.2 Hallintaoikeus

OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa on tulkittu, että liikepaikan tulee olla yrityksen käytettävissä. Toimipaikan käyttöoikeuden katsotaan kuuluvan sille, joka omistaa tai vuokraa laitoksen taikka muutoin hallinnoi sitä (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 10). Hallintaoikeuden käsite on saanut hyvin laajan merkityksen, jonka ei katsota vaativan edes laillista käyttöoikeutta (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 11). IaaS-palveluita käyttävän asiakkaan voisi katsoa täyttävän määritelmän, sillä palvelun käyttäjä hallinnoi palvelinta, vaikkakin etäältä, digitaalisen hallintapaneelin kautta.

Perinteinen verkkoisännöinti

Kuten on todettu, palvelin fyysisenä laitteistona voi muodostaa kiinteän toimipaikan, kun taas sitä vastoin sillä pyöritettävä ohjelma tai verkkosivu ei kiinteää toimipaikkaa muodosta. Perinteisessä verkkoisännöinnissä (*web hosting*) tilanne on selkeä, sillä asiakas vuokraa palveluntarjoajalta tilaa yksittäiseltä palvelimelta tiedostojen säilytystä varten (Google, s.a.). Tarkastellaan asiaa kolmen eri tilanteen kautta.

Ensimmäisessä tilanteessa verkkosivu sijaitsee lähdevaltiossa sijaitsevalla palvelimella, josta verkkosivun omistaja on ostanut tilaa sen isännöintiä varten. Tilanne on rinnastettavissa siihen, että lähdevaltion asiakas avaa toisessa maassa sijaitsevan verkkosivun. Tällaisessa tilanteessa on selvää, että verkkosivun omistajalle ei synny liikepaikkaa asiakkaan valtioon, sillä verkkosivun omistajalla ei ole asiakkaan tietokoneeseen minkäänlaista hallintaoikeutta. Tästä johtuen ei verkkosivun omistajalle voi syntyä liikepaikkaa palvelimen sijaintivaltioon, sillä omistajalla ei ole oikeutta palvelimen hallintaan.

Toisessa tilanteessa omistetaan ainoastaan palvelin, joka sijaitsee lähdevaltiossa. Tällaisessa tilanteessa fyysinen palvelin, muodostaa kiinteän liikepaikan, vaikka se olisi ainoa yrityksen omistama objekti. Tämä myös siinä tilanteessa, että palvelin sijaitsee toisen yrityksen omistamissa tiloissa (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 10).

Kolmannessa tilanteessa yritys omistaa sekä verkkosivun että palvelimen. Yrityksellä on käyttöoikeus palvelimeen, joten yritykselle voi muodostua kiinteä liikepaikka palvelimen sijaintivaltioon.

OECD:n kommentaarissa mainitaan myös ensimmäisen tilanteen kaltainen tilanne, mutta tässä tilanteessa vuokran kohteena ei ole normaalin isännöintisopimuksen mukainen levytila vaan itse palvelin. Kun verkkosivun omistajalle syntyy hallintaoikeus vuokrasopimuksen perusteella palvelimeen, rinnastuu tilanne kolmanteen esimerkkiin, jossa liikepaikka voi muodostua palvelimen sijaintivaltioon.

Soveltaminen pilvipalveluihin Selvää on, että kiinteän liikepaikan syntyminen riippuu palvelimen hallintaoikeudesta. Palvelimen tulee olla omistettu, vuokrattu tai muutoin yrityksen hallinnassa (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 124). Pelkkä tavanomainen isännöintisopimus ei näytä muodostavan kiinteää liikepaikkaa. Kiinteän liikepaikan syntymistä arvioitaessa on määriteltävä, milloin isännöinti sopimus eroaa vuokrauksesta tai muusta palvelimen hallinnoinnista.

Pilvipalveluasiakkaalla on hyvin laajat vaikutusmahdollisuudet palvelimen toimintaan. Ti-

lanne on hyvin erilainen kuin 90-luvun verkkosäntöasiakkaalla. Pinto on huomauttanut, että perinteisen verkkosäntöinnin ja virtuaalisen palvelimen välillä on merkittävä ero. Pilvipalvelusopimus antaa laajan oikeuden hallita virtuaalipalvelinta (Hon, Millard, & Singh, 2022, s. 4–5). Käytännössä pilvipalveluasiakas voi vaikuttaa, jopa siihen missä maantieteellisessä sijainnissa verkkosivuun liittyvää informaatiota säilytetään (Amazon Web Services, 2016, s. 2). Tätä oikeutta vaikuttaa maantieteelliseen sijaintiin voi pitää merkittävimpänä hallintaoikeutena, sillä kiinteän toimipaikan käsitteellä pyritään nimenomaisesti liittämään oikeudellisia seurauksia yrityksen maantieteelliseen sijoittumiseen. Pinto, s. 107 huomauttikin vuonna 2002, että virtuaalisten palvelimien laaja hallintaoikeus fyysiseen palvelimeen saattaisi olla riittävä kiinteän liikepaikan syntymiselle. Näkemystä voidaan perustella sillä, että ohjelmisto suoritetaan aina fyysisessä laitteistossa ja tämä vaatii aina jonkin asteista kontrollia fyysiseen laitteistoon. Mikäli kysymyksen ratkaisemiseksi otettaisiin hyvin radikaali lähestymistapa, niin minkä tahansa ohjelman suorittaminen palvelimella voitaisiin katsoa muodostavan kiinteän liikepaikan. Kiinteän liikepaikan muodostuminen ei näin vaatisi edes yhtä laajaa hallintaoikeutta fyysiseen palvelimeen, kuin mikä on IaaS-asiakkaalla.

OECD malliverosopimuksen kommentaarissa koskien digitaalista liiketoimintaa, on kuitenkin otettu kantaa tilanteeseen toteamalla, että yritykselle ei muodostu kiinteää liikepaikkaa pelkän verkkosivun tai elektronisen datan perusteella, näin siinäkin tapauksessa, että asiakasyritys voisi vaikuttaa siihen, missä maantieteellisessä sijainnissa verkkosivua säilytetään. Kiinteän liikepaikan muodostumien vaatii konkreettisen oikeuden fyysiseen laitteistoon. Verotuksen näkökulmasta pilvipalveluasiakkaalla on oikeus ainoastaan abstraktiin ja aineettomaan virtuaaliseen ohjelmistoon, eikä sitä pyörittävään palvelimeen. Voidaan argumentoida, että pilvipalvelinasiakkaalla on siten jopa suppeampi hallintaoikeus palvelimeen kuin perinteisen verkkosäntöinnin asiakkaalla, jonka sopimus kohdistuu virtuaalipalvelimen sijasta konkreettiseen fyysiseen palvelimeen.

Suomesta ei oikeuskäytäntöä asiasta löydy ja pohjoismaista hyvin niukasti. Tanskan verolautakunnan päätös kuitenkin tukee näkemystä siitä, että pilvipalveluasiakkaalle ei muodostu normaalin isännöintisopimuksen mukaan kiinteää toimipaikkaa

(SKM2020.390.SR.) .

Tanskan verolautakunnan todettiin, että Tanskassa sijaitseva datakeskus, jonka tanskalainen yhtiö omistaa ja ylläpitää, ei muodosta kiinteää toimipaikkaa isännöintisopimuksen nojalla ulkomailla asuvalle yhtiölle. Tapauksessa tanskalaisella yhtiöllä ei ollut oikeutta käsitellä tai analysoida palvelimilla olleita tietoja, eikä yhtiö saanut tehdä sitovia sopimuksia asiakasyrityksen puolesta tai muutoin toimia sen lukuun. Tanskalaisen yrityksen työntekijät vastasivat palvelimien asennuksesta, korjauksesta ja muusta ylläpidosta yrityksen johdon valvonnan ja ohjeiden alaisina. Asiakasyrityksellä oli kuitenkin mahdollisuus päästä ajoittain pyynnöstä fyysisesti vierailemaan datakeskuksessa. Tanskalaisella yrityksellä oli kuitenkin oikeus evätä myöntää tai evätä pääsy datakeskukseen. Vaikka asiakasyrityksen sopimustyyppistä ei ollut mainintaa, oli asiakasyrityksellä tapauksen kuvauksen mukaisesti laaS-mallille tyypilliset laajat oikeudet palvelimeen. Asiakasyritys kykeni muun muassa etäkäytön avulla asentaa, poistaa ja ylläpitää palvelimella olleita sovelluksia ja käsitellä datakeskuksen tietoja. Tapauksessa viitattiin OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin kohtiin 122–124 (SKM2020.390.SR.). Kohdan 124 mukaan isännöintisopimus ei tyypillisesti johda siihen, että palvelin ja sen sijaintipaikka olisi sen yrityksen hallinnassa, jonka verkkosivuja palvelimella isännöidään. Näin ollen asiakasyrityksellä voisi olla kiinteä toimipaikka palvelimen sijaintivaltiossa ainoastaan siinä tapauksessa, että yritys hallitsisi palvelimia ikään kuin se itse omistaisi ja ylläpitäisi niitä. Kun asiakasyrityksen ei katsottu käyttävän tällaista riittävän merkittävää määräysvaltaa palvelimiin, ei Tanskan verolautakunta katsonut kiinteää toimipaikkaa muodostuvan.

Annettu päätös vahvistaa Tanskan verolautakunnan aikaisempaa päätöstä vuodelta 2016, jossa asiakasyritys pystyi hallinnoimaan palvelimen ohjelmistoja ja jopa sammuttamaan sen etänä (SKM2016.188.SR) . Tässäkin tapauksessa yrityksellä oli mahdollisuus vieraila tanskalaisen yrityksen työntekijöiden saattamana datakeskuksessa (SKM2016.188.SR). Vaikka asiakasyrityksellä oli näin ollen jonkin verran määräysvaltaa suhteessa datakeskuksen palvelimiin, Tanskan verolautakunta ei katsonut, että tämä riittäisi kiinteän toimipaikan syntymiseen.

Kolmas samanlainen tulkinta on nähtävissä muun muassa Kanadan veroviranomaisen päätöksessä.

Päätöksessä todettiin, että yhdysvaltalaiselle yritykselle ei muodostunut kiinteää toimipaikkaa kanadalaisen tytäryhtiön datakeskuksen perusteella (2012-0432141R3-E). Tapauksessa kanadalaisen yrityksen työntekijät olivat vastuussa datakeskuksen laitteiston asennuksesta ja muusta ylläpidosta. Datakeskuksen palvelimilla isännöidyn verkkosivun ja datan omisti puolestaan Yhdysvaltalainen emoyhtiö, joka kykeni etänä valvomaan ja hallinnoimaan palvelimia. Tanskan verolautakunnan päätösten tavoin Kanadan veroviranomainen katsoi, että yhdysvaltalainen yritys ei harjoita liiketoimintaa kiinteän toimipaikan kautta mainittujen toimintojen seurauksena.

Edellä mainituista päätöksistä ja tulkinnoista voidaan päätellä, että ulkomaiselle yritykselle ei yleensä muodostu kiinteää liikepaikka Suomeen, jos se käyttää pilvipalveluita, joiden palvelimet sijaitsevat Suomessa. Tämä johtuu siitä, että pilvipalveluasiakkaalla on yleensä vain rajoitetut määräysvaltaoikeudet palvelimiin.

On kuitenkin mahdollista, että ulkomaiselle yritykselle voi muodostua kiinteä liikepaikka Suomessa, jos sillä on erityisen laajat määräysvaltaoikeudet palvelimiin. Tämä voi esimerkiksi tapahtua, jos yritys omistaa palvelimet tai jos sillä on poikkeuksellisen laaja oikeus fyysisesti hallita palvelimia.

4.3.3 Kiinteä luonne

Kuten mainittua on kiinteän toimipaikan kriteerinä tietynlainen ajallinen ja maantieteellinen pystyvyys. Kiinteällä toimipaikalla on oltava yhteys tiettyyn maantieteelliseen alueeseen lähdemassa (Vogel, 1996, s. 286).

Teknisesti katsottuna pilvipalvelin on tietokonejärjestelmä, jossa fyysiset tietokoneet ovat kytketty yhteen ja näin saatu toimimaan yhtenä kokonaisuutena. Tämän takia näitä virtu-

aalipalvelimia voidaan jakaa useille eri fyysisille palvelin yksiköille. Näiden palvelimien ei tarvitse sijaita samalla maantieteellisellä alueella, vaan ne voivat sijaita jopa eri lainkäyttöalueilla.

Kun pilvipalvelimilla suoritettu liiketoiminta voi jakaantua useammalle virtuaaliselle palvelimelle ja maantieteelliselle sijainnille, voi maantieteellisen pysyvyyden arvioiminen olla haastavaa. Tämä ei kuitenkaan ole itsessään este kiinteän toimipaikan muodostumiselle. OECD:n malliverosopimuksen 5. artiklan mukaan maantieteellisen pysyvyyden kannalta riittää, että liiketoimintaa harjoitetaan kokonaan tai *osaksi* liikepaikasta käsin. Näin ollen voitaisiin katsoa, että kiinteä toimipaikka voisi muodostua palvelimen sijaintiin, vaikka osia liiketoiminnasta suoritettaisiin useammalla palvelimella.

Virtuaalisen pilvipalvelimen sijainnin vaihtaminen toiselle palvelimelle voitaisiin tulkita liiketoiminnan keskeytymiseksi. Palvelimen vaihtumista tai siirtymistä liikepaikan sisällä ei kuitenkaan katsota toiminnan keskeytymiseksi, vaan toimipaikkaa tulkitaan ikään kuin alueena eikä yksittäisenä pisteenä (Pinto, 2003, luku 4.4.6.2). Sen sijaan jos laskentaa siirreltäisiin datakeskuksesta toiseen, voitaisiin nämä siirrot tulkita toiminnan keskeytymiseksi. Kun väliaikainen toiminnan keskeytyminen ei johda kiinteän toimipaikan lakkaamiseen, on tarkasteltava tapauskohtaisesti millainen merkitys tällaisella toiminnan keskeytyksellä tai siirtämisellä on yrityksen liiketoiminnan kannalta.

Kiinteältä liikepaikalta vaaditaan myös ajallista pysyvyyttä. Pilvipalvelimien normaaliin toimintaan kuuluu hetkittäiset keskeytykset. Pilvipalvelimen resursseja saatetaan siirtää osana suorituskyvyn optimointia (DigitalOcean, 2023). Tällöin asiakkaan pilvi tai ainoastaan sen osa voi siirtyä hetkellisesti myös datakeskuksesta toiseen. Keskeytykset voivat johtua myös esimerkiksi datakeskukseen liittyvistä ongelmista kuten sähkökatkoksista (DigitalOcean, 2023). Katkokset voivat olla myös suunniteltuja esimerkiksi huoltotöiden suorittamiseksi. Kuten mainittua tällaiset hetkittäiset ja väliaikaiset keskeytykset eivät ole esteenä kiinteän toimipaikan muodostumiselle.

Mikäli muut kiinteän toimipaikan kriteerit täyttyvät, voitaisiin pilvipalveluasiakkaan näkö-

kulmasta katsoa liikepaikan sijaitsevan siellä, missä pilvipalvelun fyysinen palvelin sijaitsee. Pilvipalvelimet mahdollistavat toiminnan jakamisen tai siirtämisen datakeskuksesta toiseen (DigitalOcean, 2023). Tästä syystä vaikka datakeskus onkin kiinteä, ei liiketoiminta itsessään täytä välttämättä kiinteän luonteen määritelmää. Jotta toiminta täyttäisi kriteerit, on sitä suoritettava datakeskuksessa riittävän kauan.

4.3.4 Liiketoiminnan harjoittaminen

OECD:n malliverosopimuksen 5. artiklan mukaan kiinteän liikepaikan kautta tulee harjoittaa liiketoimintaa, jotta kiinteä toimipaikka voisi syntyä. Pilvipalvelun kautta suoritettua toimintaa on oltava olennaista ja merkittävää toimintaa. Jotta olennaisuuden vaatimus täytyisi, tulee toiminnan vastata asiakasyrityksen ydintoimintaa tai osaa sen ydintoiminnasta.

Tässä tapauksena oletuksena on, ettei asiakasyrityksellä ole lähdevaltiossa työntekijöitä tai muuta toimintaa. Tästä syystä tulee vastata kysymykseen siitä, voiko yritys ylipäättään harjoittaa liiketoimintaa automaattisten laitteiden, kuten palvelimen, kautta, ja toiseksi täyttyykö olennaisuuden vaatimus ihmisten läsnäoloa.

Ensimmäinen kysymys liittyy myös liiketoiminnan luonteeseen ja tarkoitukseen. Onko asiakasyrityksen tarkoitus käyttää pilvipalvelua liiketoiminnan harjoittamiseksi. OECD:n malliverosopimuksen 3 artiklan mukaan liiketoiminta käsittää kaikki ammatilliset palvelut ja muut itsenäisen luonteen omaavat toiminnot. Suomen kansallisen elinkeinoverolain kommentaarin mukaan liiketoiminta käsittää kaiken suunnitelmallisen, voittoa tavoittelevan toiminnan, joka suuntautuu johonkin henkilökuntaan (Andersson & Penttilä, 2014, s. 19–20). Mikäli pilvipalvelua käytetään esimerkiksi maksuihin, tuotteiden tilaamiseen ja toimittamiseen sekä sopimusten solmimiseen, olisi riidatonta, että liiketoiminnan määritelmä ylittyy.

Kuten aikaisemmin on mainittu, voi kiinteä liikepaikka syntyä myös automatisoitujen

laitteiden, kuten myyntiautomaattien ja pankkiautomaattien sijaintipaikkaan, mikäli harjoitettu liiketoiminta näiden kohdevaltiossa käsittää muuta kuin laitteiden asennuksen (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 123; Pinto, 2003, 4.4.6.3 luku; Vogel, 1996, s. 290).

Tällaisten laitteiden ja tietokonepalvelimien välille voidaan kuitenkin tehdä ero. Esimerkiksi automaattien kohdalla sijainti on olennainen liiketoiminnan kannalta, sillä asiakkaan ja automaatin tulee sijaita samalla lainkäyttöalueella. Laitteen jatkuva siirtely voisi johtaa asiakaskunnan menetykseen. Sen sijaan palvelimen sijainnilla ei ole suurtakaan merkitystä asiakkaan kannalta. Yrityksen palvelimella olevia tuotteita voidaan käyttää ja tilata mistä tahansa, kunhan käytössä on internetyhteys. Tästä syystä voitaisiin argumentoida, että automaattisten laitteiden, kuten myyntiautomaattien, taloudellinen läsnäolo perustuu niiden konkreettiseen läsnäoloon lähdevaltiossa, kun taas palvelimen läsnäolo ei välttämättä ole yhteydessä taloudelliseen läsnäoloon (Pinto, 2003, 4.4.6.4 luku). Näin ollen liiketoimintaa ei välttämättä harjoitettaisi varsinaisesti palvelimen kautta, vaan siitä sijainnista, jossa esimerkiksi yrityksen varasto tai muu varsinaisen arvonluonnin lähde sijaitsee (Pinto, 2003, 4.4.6.3 luku).

Lisäksi voitaisiin argumentoida, että palvelimen ja asiakkaan välinen vuorovaikutus on hyvin rajattua. Palvelin voisi vertautua viestintä- tai toimitusvälineeseen (Pinto, 2003, 4.4.6.3 luku). Tällainen vertaus on helppo hyväksyä tilanteessa, jossa asiakkaalle toimitetaan ainoastaan sähköinen kopio palvelimelta.

Näistä argumenteista huolimatta, OECD:n kommentaarin 127 kappaleessa on kuitenkin otettu kantaa toteamalla, että palvelin voi muodostaa kiinteän toimipaikan myös ilman henkilöstöä. Pilvipalvelun kohdalla hankaluutta lisää se, että pilvipalvelussa datan prosessointi voi tapahtua useammassa maantieteellisessä sijainnissa. Käyttäjän voi olla vaikeaa tietää millä yksittäisellä palvelinkoneella prosessointi tapahtuu.

Pilvipalveluasiakkaan toiminta datakeskuksessa täyttää liiketoiminnan harjoittamisen testin ja voisi tämän kriteerin perusteella muodostaa kiinteän toimipaikan.

4.3.5 Valmistelevat ja avustavat toiminnot

Vaikka todettaisiin, että pilvipalvelun kautta harjoitettu toiminta voisi muodostaa kiinteään toimipaikan datakeskuksen sijaintivaltioon, tulee erikseen tarkastella, voidaanko toiminta luokitella valmistelevaksi ja avustavaksi. Asian tarkastelu tapahtuu tapauskohtaisesti. Yleispuoleisesti voidaan todeta, että mikäli toiminta on yrityksen ns. ydintoimintaa, eli olennainen ja merkittävä osa yrityksen toimintaa, niin kiinteä toimipaikka voi muodostua, jos muut kriteerit täyttyvät.

OECD:n malliverosopimuksessa avustavaa tai valmistelevaa toimintaa on esimerkiksi mainostaminen, tietojen kerääminen ja tietojen tarjoaminen. Vaikka erottelu ydintoimintojen ja avustavien toimintojen välillä on useimmin melko suoraviivaista, voi se aiheuttaa ongelmia sovellettaessa sähköiseen kaupankäyntiin. Tilannetta voidaan havainnollistaa esimerkiksi, jossa yrityksen toiminta verkkosivun kautta rajoittuu tuotteiden listaamiseen ilman, että sivuston kautta voidaan vastaanottaa tilauksia. Tällaisessa tilanteessa toiminta laskettaisiin todennäköisesti valmisteleviin tai avustaviin toimintoihin, ellei tämän kaltaisen mainostustoiminta olisi yrityksen pääliiketoimintaa. Jos yritys kuitenkin ottaa vastaan maksuja ja tilauksia palvelimen kautta, voidaan toimintaa todennäköisesti pitää merkittävänä ja olennaisena osana yrityksen koko toimintaa (Pinto, 2003, 4.4.6.4 luku).

Ydintoimintojen määrittelyn vaikeutta lisää myös se, että digitaalisen liiketoiminnan kohdalla toimintojen ei tarvitse sijaita samassa maassa. Toiminnot voidaan hajauttaa maantieteellisesti eri datakeskuksiin taikka palvelimille. Vaikka toimintojen jakaminen voi olla kaupallisista syistä välttämätöntä, voi se johtaa siihen, että eri palvelimilla suoritettuja toimintoja pidetään vain valmistelevina (Krever, 2000, s. 151, 161).

Pilvipalveluiden kohdalla oman erityisen ongelmansa tuo kuormituksen tasapainotus, jossa laskentaa voidaan jakaa eri palvelimille liikennekuorman mukaan. Palvelimet voivat sijaita eri maantieteellisissä sijainneissa. Tämä voi aiheuttaa sen, että on vaikeaa selvittää mitä toimintoja on suoritettu milläkin palvelimella ja minä ajankohtana. Kukin palvelin tai datakeskus, voi muodostaa kiinteään toimipaikan riippuen siitä, mitä toimintoja

keskuksessa on suoritettu.

Yhteenvetona voidaan todeta, että pilvipalvelun toiminta voi muodostaa kiinteän toimipaikan pilvipalvelua isännöivän datakeskuksen sijaintiin, mikäli palvelimilla suoritettua toimintaa pidetään yrityksen ydintoimintana. Mikäli toimintoja jaetaan useammalle datakeskukselle, voi eriyttämisen käyttö kuitenkin vaikeuttaa toiminnallisen analyysin tekemistä sen määrittelemiseksi, voidaanko toimintaa valmistelevana vai ydintoimintana (Pinto, 2003, 4.4.6.4 luku). OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 1 kohdan mukaisesti kuitenkin riittää, että liiketoimintaa harjoitetaan vain osin kiinteän toimipaikan sijainnista.

4.3.6 Kiinteä toimipaikka agentin kautta

Viimeinen tarkasteltava kysymys on se, voisiko kiinteä toimipaikka muodostua edustajan perusteella. Sillä palveluntarjoajalle vaikuttaa pääsääntöisesti muodostuvan kiinteä toimipaikka, tehdään tarkastelu ainoastaan asiakkaan näkökulmasta.

Kuten aikaisemmin todettu, on kiinteän toimipaikan käsitettä laajennettu OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 5 kohtaan kuuluvalla säännöllä, jonka mukaan verovelvollisella voi olla edustajan perusteella kiinteä toimipaikka, vaikka perussäännön mukaiset vaatimukset eivät täytyisikään (Gadzo, 2018, s. 162).

Ensimmäinen edellytys sille, että edustajan perusteella muodostuu kiinteä toimipaikka, on se, että edustajana toimii "*henkilö*". Henkilöllä on tässä tarkoitettu yksityisen henkilön lisäksi yrityksiä tai muita henkilöryhmiä (Gadzo, 2018, s. 162). Tätä sääntöä soveltaessa verkkosivuun ja palvelimeen päädytään siihen, ettei palvelinta eikä siinä olevia ohjelmistoja voida pitää henkilöinä, eikä näin ollen kiinteää toimipaikkaa voi edustuksen perustuen syntyä (Pinto, 2003, 4.4.6.5 luku). Ei ole syytä uskoa, että myöskään pilvipalveluihin liittyvät virtuaalipalvelimet tulisi luokitelluksi henkilöinä.

Palvelimen lisäksi voidaan pohtia, voisiko kiinteä toimipaikka syntyä pilvipalveluntarjoajan toimista. Toisin sanoen voisiko palveluntarjoaja muodostaa asiakkaalle OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 5 kohdan mukaisen edustukseen perustuvan kiinteän toimipaikan.

Voidaan pitää epätodennäköisenä, että pilvipalveluntarjoaja tulkittaisiin edustajaksi. Jotta palveluntarjoaja tulisi katsotuksi asiakkaansa edustajana, tulisi pystyä näyttämään, että palveluntarjoajalla on valtuudet tehdä sopimuksia pilvipalveluasiakkaan puolesta (Pinto, 2003, 4.4.6.5 luku). Tässä tapauksessa palveluntarjoaja ainoastaan mahdollistaa pilvipalveluasiakkaan yhteydenpidon omiin asiakkaisiinsa, mikä ei riitä täyttämään tätä kriteeriä. Siinäkin tapauksessa, että palveluntarjoaja katsottaisiin edustajaksi, olisi toiminta enintään valmistelevaa ja avustavaa, sillä käytetyssä esimerkissä pilvipalveluasiakas ei harjoita itse internet-yhteyksien tarjoamista.

Viimeisenä voidaan pohtia, vielä voisiko esimerkiksi älykäs myyntijärjestelmä tulla katsotuksi *henkilönä* ja näin ollen edustajana. Tällainen järjestelmä voisi olla esimerkiksi käyttäjän kulutuskäyttäytymiseen perustuva suositusohjelma, joka ehdottaa asiakkaalle uusia tuotteita. Ensikatsauksella tällainen ohjelma voisi vertautua hyvinkin esimerkiksi ihmisen tekemään telemarkkinointiin. Ohjelma ei kuitenkaan ole *henkilö*, joten tässäkin tilanteessa kiinteä toimipaikka jää syntymättä.

4.4 Yhteenveto

Tutkielman edellisessä osassa tarkastelimme kiinteän toimipaikan muodostumista pilvipalveluiden yhteydessä soveltaen nykyisiä kansainvälisen vero-oikeuden sääntöjä. Pääkysymyksenä oli, voiko pilvipalvelujen tarjoajalle tai asiakkaalle muodostua kiinteä toimipaikka lähdevaltioon pilvipalveluja tarjoamalla tai käyttämällä.

Totesimme, että pilvipalvelujen tarjoajalle voi muodostua kiinteä toimipaikka lähdevaltioon siinä tapauksessa, että kyseisessä valtiossa yrityksellä on datakeskus ja tämän kes-

kuksen kautta yritys harjoittaa liiketoimintaansa. Datakeskus vertautuu tässä yhteydessä merkittäviä investointeja vaativaan tehtaaseen tai tuotantolaitokseen. Datakeskuksen voidaan katsoa täyttävän tehtaan tai tuotantolaitoksen lailla maantieteellisen ja ajallisen pysyvyyden vaatimukset heikon siirrettävyyden takia. palveluntarjoajan toimintaa ei voida pitää datakeskuksessa valmistelevana tai avustavana toimintana vaan palveluntarjoajan ydinliiketoimintana, joka muodostaa olennaisen ja merkittävän osan harjoitetusta toiminnasta.

Pilvipalveluita käyttävän yrityksen näkökulmasta voidaan puolestaan katsoa, että kiinteän toimipaikan syntyminen pilvipalvelimen käyttäjälle on mahdollista ainoastaan fyysisen palvelin infrastruktuurin perusteella. Datakeskuksen on oltava yrityksen omistama, tai vastaavalla tavalla yrityksen hallinnassa. Lisäksi yrityksen on harjoitettava datakeskuksen kautta yrityksen ydinliiketoimintaa. Pelkästään verkkosivua tai muuta ohjelmaa ei pidetä toimipaikkana. Tästä syystä yritykselle ei synny liikepaikkaa, mikäli verkkosivua tai ohjelmaa isännöivä palvelin infrastruktuuri ei ole yrityksen hallinnassa. Myöskään muita perusteita kiinteän toimipaikan synnylle ei näytä muodostuvan.

Kiinteän toimipaikan käsite on vahvasti sidottu liiketoiminnalliseen läsnäoloon, joko fyysisen läsnäolon tai edustajan kautta. Määritelmä heijastelee hyvin sitä, miten liiketoimintaan historiallisesti kuulunut vahvasti fyysinen läsnäolo niillä lainkäyttöalueilla, joihin yritys on myynyt tuotteita. Tämä käy ilmi myös niistä esimerkeistä OECD:n malliverosopimuksessa, joiden mukaan katsotaan kiinteän toimipaikan ainakin syntyvän.

Tutkielmassa on tähän asti pyritty selvittämään kiinteän toimipaikan käsitteen nykytilaa ja nykyisten säännösten soveltamista pilvipalveluihin. Seuraavaksi tarkastelemme millaisia haasteita ja ongelmia voidaan nähdä nykysäännösten soveltamisen yhteydessä.

5 Kiinteän toimipaikan soveltamisen haasteet pilvipalveluihin

5.1 Johdanto

Veroilla on keskeinen rooli nykyaikaisen yhteiskunnan toiminnassa. Veroilla kerättyjen varojen avulla rahoitetaan julkisyhteisöjen, kuten valtion ja kuntien, toimintaa. Sillä verotus vaikuttaa veronmaksajien taloudelliseen käyttäytymiseen ja resurssien kohdentamiseen yhteiskunnassa, on tärkeää, että verojärjestelmät täyttävät tietyt kriteerit ja periaatteet. Verotulojen kerryttäminen on verojärjestelmän keskeinen tavoite, mutta verotuksella on myös muita päämääriä, kuten veronmaksajien käyttäytymisen ohjaaminen (Niskakangas, 2011, s. 24).

Meneillään oleva digitaalinen muutos on kuitenkin tuonut mukanaan uusia haasteita kansainväliselle verotukselle. Herää kysymys, ovatko nykyiset säännöt tarkoituksenmukaiset ja tehokkaat näihin haasteisiin vastaamiseksi.

Kysymys ei ole uusi. OECD tunnisti digitalisaation aiheuttamat muutospaineet ensi kertaa vuonna 1985 julkaisussa *"Software, an emerging industry"* (OECD, 1985). Tämän jälkeen aiheutta käsiteltiin muun muassa Turussa vuonna 1997 OECD:n konferenssissa koskien digitaalista taloutta (OECD, 1997). Konferenssissa heräteltiin keskustelua digitalisaation aiheuttamista haasteista yhteisten lähestymistapojen löytämiseksi (OECD, 1997, s. 2). Tämän jälkeen valmistellessaan Ottawassa vuonna 1998 pidettävää sähköistä kaupankäyntiä käsittelevää kokousta OECD:n veroasiain komitea hyväksyi raportin *"Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions"* (jäljempänä Ottawa-raportti), jossa päädyttiin konsensukseen lainsäädännöllistä periaatteista, joita tulisi soveltaa perinteisen kaupankäynnin lisäksi myös sähköiseen kaupankäyntiin OECD (2001). Nämä Ottawa-raportissa mainitut periaatteet olivat neutraalisuus, tehokkuus, varmuus ja yksinkertaisuus, oikeudenmukaisuus ja joustavuus.

Ottawassa keskustelujen pohjalta OECD:n malliverosopimuksen 5. artiklan kommentaaria täsmennyksellä koskien digitaalista kaupankäyntiä ("*e-commerce*") (OECD, 2000; OECD, 2019b, MVK 5 art. kappaleet 122–131). Täsmennyksessä selvennettiin palvelimia koskevala säännöllä, jonka mukaan palvelimen voitiin katsovan muodostavan kiinteän toimipaikan.

Malliverosopimuksen kommentaariin lisätyillä ohjeistuksilla ei kuitenkaan pystytty ratkaisemaan sähköisen kaupankäynnin verotukseen liittyviä kysymyksiä ja haasteita, eikä näiden ympärillä käynyt keskustelu hiljennyt. Edelleen nähtiin, että nykyiset verosäännökset eivät vastaa sähköisen kaupankäynnin realiteetteihin, jossa digitaaliset alustat voivat toimia ilman fyysistä läsnäoloa markkinamaassa (OECD, 2015, s. 98).

Keskustelu pilvipalveluiden ja yleisesti sähköisen kaupankäynnin verottamiseen liittyvistä kysymyksistä on siis edelleen käynnissä ja osaltaan ratkaisematta. Eri mailla on ollut erilaisia näkökulmia ja intressejä siihen, miten niiden oikeudet ja velvollisuudet tällä alalla tulisi tasapainottaa. OECD:n viimeisin yritys löytää yksimielisyys sähköisen kaupankäynnin verottamiseksi on sisällytetty OECD:n ja G20-maiden yhteiseen BEPS-projektiin, jonka Action 1 -raportissa (2015, Annex B) pilvipalvelut olivat nimenomaisesti mainittu osana tyypillisiä verosuunnittelurakenteita.

Seuraavaksi analysoimme tarkemmin pilvipalveluiden verotukseen liittyviä haasteita kiinteän toimipaikan syntymisen näkökulmasta. Tarkastelu tehdään hyödyntäen OECD:n "*The Ottawa Taxation Framework*-raporttiin (2001) sisältyvää viittä periaatetta. Näitä periaatteita on hyödynnetty edelleenkin analysoinnissa sitä, ovatko nykysäännökset asianmukaiset digitalisoituneen talouden verottamiseksi (OECD, 2015, s. 17). Sillä periaatteet ovat edelleenkin relevantit, ja ovat toimineet pohjana OECD:n viimeisimmissä hankkeissa, niin ne muodostavat hyödyllisen teoreettisen kehyksen, jota vasten voimme tarkastella nykyisten verosäännösten soveltuvuutta pilvipalveluiden verotukseen.

Ottawa -raportissa (2001) määriteltiin viisi verotuksen periaatetta sähköisen kaupankäynnin verottamiseksi. Nämä periaatteet ovat:

- **Neutraalisuus** – verotuksen olla neutraalia ja tasapuolista huolimatta yritysmuodosta.
- **Tehokkuus** – sääntöjen aiheuttamat kustannukset tulisi minimoida.
- **Varmuus ja yksinkertaisuus** – sääntöjen on oltava selkeitä ja yksinkertaisia.
- **Oikeudenmukaisuus** – verotuksen tulisi tuottaa oikea määrä veroa oikeaan aikaan välttämällä samalla kahdenkertaista verotusta ja tahatonta verottamista jättämisestä.
- **Joustavuus** – verojärjestelmän olisi oltava joustava ja dynaaminen, jotta se pysyy kehityksen mukana.

Seuraavaksi tarkastelemme näitä periaatteita tarkemmin ja pyrimme tekemään johtopäätöksen siitä, ovatko nykyiset säännökset edelleen tarkoituksenmukaiset pilvipalveluiden oikeudenmukaiseen verottamiseen.

5.2 Neutraalisuus

Verotuksen neutraalisuuden käsitteellä tarkoitetaan sitä, että verojärjestelmät eivät vaikuta tai vääristä toimijoiden, kuten kuluttajien, tuottajien, tai sijoittajien taloudellisiin valintoihin. Digitaalitalouden yhteydessä neutraalisuudella tarkoitetaan sitä, että verotuksen tulisi olla syrjimätöntä ja yhdenmukaista suhteessa perinteiseen kaupankäyntiin (Malmgrén, 2008, s. 230). Tavoitteena on luoda tasapuoliset toimintaedellytykset kaikille markkinoimijoille riippumatta siitä, ovatko niiden tuotteet luotu digitaalisesti tai fyysisesti, ja varmistaa, että verotus ei suosi tiettyjä liiketoimintamalleja toisten kustannuksella.

Verotuksen neutraalisuus tulisi vallita myös avointen talouksien välillä kansainvälisessä näkökulmassa. Eli verotus ei saisi myöskään vaikuttaa maiden välisiin transaktioihin ja siihen päätökseen, harjoitetaanko liiketoimintaa ulkomailla vai kotimaassa (Hentschel, 2021, s. 24–26). Tämän päätöksen tulisi siis perustua täysin taloudellisiin tekijöihin, eli niihin kilpailuetuihin mitä voidaan saavuttaa ulkomailta käsin liiketoimintaa harjoittaessa. Ideaali verojärjestelmä olisi tässä näkökulmassa täysin harmonisoitu ja yhtenäinen. Tavoitteena

siis on, että taloudelliset päätökset tehtäisiin puhtaasti kilpailuetujen eikä verokannustimien tai muiden verotekijöiden perusteella. Neutraali verotus edistäisi resurssien optimaalista kohdentamista ja minimoisi vääristymät, jotka voisivat johtaa tehottomuuteen ja hyvinvoititappioihin. Verojärjestelmän tulisi toisin sanoen tuottaa verotuloja samalla minimoiden syrjinnän tietyn taloudellisen valinnan hyväksi tai sitä vastaan (OECD, 2015, s. 22).

Pilvipalveluiden kohdalla neutraalisuus tarkoittaa sitä, että pilvipalveluita ei tule käsitellä erityisellä tavalla irrallisena muista liiketoimintamuodoista, vaan se tulisi nähdä vain yhtenä liiketoimintamuotona muiden joukossa. Erityiskohtelu tulisi rajoittua harvinaisiin tapauksiin, joissa se on välttämätöntä epätasa-arvoisuuksien korjaamiseksi. Pilvipalveluihin saattaa liittyä piirteitä, jotka oikeuttaisivat erityiskohtelun.

Pilvipalveluiden kohdalla voidaan tunnistaa joitain ongelmia neutraalisuuden suhteen. Huolenaiheena on havaittu epätasapaino paikallisten kivijalkakauppojen ja verkkokauppojen välillä, joita eivät koske samat verovelvoitteet. Perinteisille myymälöille syntyy kiinteän luonteen takia väistämättäkin kiinteä toimipaikka, kun verkossa toimivalle kaupalle sitä ei synny markkinavaltioon. Verkkokaupalle voidaan katsoa syntyvän kilpailuetu kivijalkakauppaa vastaan. Joskin yleisesti katsottuna voidaan todeta, että paikalliset ja kansainväliset verkkokaupat eivät välttämättä kilpaile täysin samoista asiakkaista, jolloin tilanteet eivät ole täysin vertailukelpoiset. Täysin rajoituksetta ei voida tehdä suoria johtopäätöksiä. Sama tilanne pätee pilvipalvelujen tarjoajiin.

Toisen ongelman muodostavat lukuisat lainsäädännölliset epävarmuustekijät pilvipalveluiden verotuksen suhteen. Näistä tässä vaiheessa mainittakoon OECD:n (2019b) malliverosopimuksen kommentaarin 5. artiklaan tehty täsmennys palvelimen muodostamasta kiinteästä toimipaikasta ja sen soveltamisesta pilvipalveluasiakkaisiin. Vaikka täsmennys ei välttämättä täysin sovellu pilvipalveluihin, voi epäselvyydet vaikuttaa yritysten päätöksiin ja käyttäytymiseen. Näiden epävarmuustekijöiden takia muutokset saattaisivat olla perusteltuja.

Pilvipalveluiden verotuksessa voidaan nähdä siis ongelmia neutraalisuuden suhteen. Optimaalisen tasapainon löytäminen neutraalisuuden ja muiden Ottawa -raportin periaatteiden välillä on haastavaa ja vaatii tasapainottelua.

5.3 Tehokkuus

Tehokkuus on laajalti tunnustettu periaate verosäännösten laatimisessa. Tehokkaat verosäännöt minimoivat sekä veronmaksajille aiheutuvan hallinnollisen taakan, että asianomaisille veroviranomaisille aiheutuvat hallintokustannukset (OECD, 2015, s.20). Pohjimmiltaan tehokkuus liittyy kustannus-hyötyanalyysiin – verotukseen liittyvät hyödyt ovat maksimoitava kun taas taloudelliset kustannukset ovat minimoitava (Gadzo, 2018, s. 213). Verosääntöjä on muutettava, mikäli niiden noudattamisen kustannukset ylittävät niistä saatavat verotulot. Verotuksen tehokkuus mittaa sitä, miten hyvin verojärjestelmä kohdentaa resursseja taloudellisen hyvinvoinnin maksimoimiseksi.

Verovelvolliselle kustannukset syntyvät heidän noudattaessaan verovelvoitteitaan. Rajat ylittävässä liiketoimissa nämä kustannukset syntyvät lainkäyttöalueiden asettamista erilaisista vaatimuksista, kuten siirtohinnoitteludokumentointin laatimisesta, sekä tarpeesta ymmärtää ja noudattaa kunkin lainkäyttöalueen erilaisia sääntöjä ja hallinnollisia menettelyjä (Hentschel, 2021, s. 28–29). Lisäksi sääntöjen noudattamisesta aiheutuu kustannuksia kun verovelvoitteiden noudattaminen annetaan kolmansien osapuolten, kuten veroasiantuntijoiden, tehtäväksi (Hentschel, 2021, s. 28–29).

Veroviranomaisten hallintokustannukset puolestaan syntyvät näiden ylläpitäessä tehokasta verojärjestelmää. Kustannuksia syntyy esimerkiksi veronkierron estämiseen tähtävien valvontamekanismien käyttöönotosta, veroasiantuntijoiden palkkaamisesta ja siirtohintojen tarkastamisesta (Hentschel, 2021, s. 28–29).

Nämä kustannukset liittyvät toisiinsa. Hallintokustannuksiin vaikuttaa veronmaksajien halukkuus hoitaa veroasioitaan tavalla, joka vastaa veroviranomaisten preferenssejä. Ve-

ronmaksajat voivat olla halukkaita käyttää merkittäviäkin resursseja lieventääkseen verovelvollisuuttaan verosuunnittelun, että veronkierron keinoin, kun taas veroviranomaiset investoivat resursseja vähentääkseen tällaisten käytäntöjen yhteiskunnallista vaikutusta. Toisaalta kustannuksiin vaikuttavat verolainsäädännön muutokset, erityisesti sellaiset, jotka lisäävät lainsäädännön monimutkaisuutta (Hentschel, 2021, s. 29). Tällöin verovelvollinen joutuu todennäköisimmin nojautumaan ammattimaisiin veroasiantuntijoihin.

Pilvipalveluiden verotuksessa säännösten noudattamisessa kustannuksia voi aiheuttaa erityisesti maiden väliset compliance erot. Kun pilvipalveluita tarjotaan maailmanlaajuisesti, voi säännösten noudattamisesta syntyä merkittävät kustannukset. Tehokkuuden periaate vaatii sitä, että näitä kustannuksia alennetaan. Tämä voisi tapahtua muun muassa säännösten harmonisoinnin avulla.

OECD:n malliverosopimuksen poikkeus avustavista ja valmistelevista toiminnoista pyrkii heijastelemaan verotuksen tehokkuuden periaatetta, joskin epäonnistuen tässä tavoitteessa. Malliverosopimuksen 5. artiklassa todetaan, että avustavat ja valmistavat toiminnot eivät muodosta kiinteää toimipaikkaa. Tällöin lähdevaltiossa ei kanneta veroa jos muuta toimintaa ei ole. Perusteluna poikkeukselle on ollut se, että avustavat ja valmistavat toiminnot eivät muodosta merkittävää verotettavaa tuottoa verraten emoyhtiöön (OECD, 1963, kappale 12). Tästä syystä on ajateltu, että tällöin yrityksellä ei tyypillisesti olisi merkittävää läsnäoloa lähdevaltiossa. Näin ei kuitenkaan kaikissa tapauksissa ole. Kuten aikaisemmin todettu, liittyy käsitteeseen merkittäviä ongelmia, jotka vaikeuttavat verovelvollisen kykyä arvioida missä tapauksissa toimintaa voidaan pitää avustavana ja valmistelevana. Kun rajan veto on hankalaa, joutuu verovelvollinen turvautumaan asian tuntijoiden apuun, jolloin sääntöjen noudattamisesta syntyy kustannuksia.

Tehokkuusperiaatteen soveltaminen merkitsee sitä, että tunnistetaan ne tilanteet, joissa ylimääräiset hallinnointikustannukset voitaisiin välttää. Tehokkuuden parantamiseksi on tarpeellista keksiä keinoja, jotta tarpeettomia kustannuksia voitaisiin vähentää.

5.4 Varmuus ja yksinkertaisuus

Varmuuden ja yksinkertaisuuden periaatteen mukaisesti, verosääntöjen tulisi oltava selkeitä ja ymmärrettäviä, jotta veronmaksajat ymmärtäisivät velvollisuutensa ja oikeutensa (OECD, 2015, s. 20). Verosäännökset tulisi jäsenellä siten, että verovelvolliset voivat ennakoita liiketoimien verovaikutuksia ennen niihin ryhtymistä.

Yksinkertaisuuden periaate siis edellyttää selkeitä ja yksiselitteisiä verosäännöksiä, jossa määritellään selkeästi verotettava tapahtuma ja luodaan looginen ja johdonmukainen suhde eri säännösten välille. Epämääräiset ja epäselvät termit sekä liian monimutkaiset rakenteet heikentävät verojärjestelmän ennustettavuutta. Vaikka avoimien termien käyttö voi olla joissakin tapauksissa perusteltua, tahattomat poikkeamat selkeydestä johtuvat usein huonoista laatimiskäytännöistä (Hentschel, 2021, s. 31).

Varmuuden periaate ulottuu myös verojärjestelmän ja siihen liittyvien käytäntöjen vakautteen (Hentschel, 2021, s. 31). Verosäännösten ja niiden tulkintojen toistuvat muutokset tekevät investointipäätösten suunnittelun haastavaksi verovelvollisen kannalta. Varmuus edellyttää siis tietyn asteista veroympäristön vakautta ja ennustettavuutta.

Molemmat periaatteet, varmuus ja yksinkertaisuus, liittyvät vahvasti toisiinsa; kun verosäännöistä tulee monimutkaisempia, varmuuden vaarantumisen todennäköisyys kasvaa. Yhteys ulottuu myös muihin verotuksen perusperiaatteisiin, kuten tehokkuuteen ja oikeudenmukaisuuteen. Tehokkuuden kannalta yksinkertaiset ja täsmälliset verosäännöt minimoivat usein verovelvollisille aiheutuvat kustannukset ja veroviranomaisille aiheutuvan hallinnollisen taakan (Hentschel, 2021, s. 31). Tämä on selitettävissä sillä, että yksinkertaiset verosäännöt vähentävät yleensä myös mahdollisuuksia veronkiertoon, tahattomaan veroarbitraasiin ja edullisten verojärjestelmien hyödyntämiseen (Hentschel, 2021, s. 31).

Yksi haasteista ja epävarmuuden lähteistä kiinteän toimipaikan käsitteen soveltamisessa pilvipalveluihin on sen määrittäminen, milloin hallintaoikeustesti täyttyy. Hallintaoikeus

testi on yksi OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan mukaisista kiinteän toimipaikan kriteereistä (OECD, 2019b, MVK 5 art. kappale 11). Hallintaoikeuden käsitettä ei ole täsmennetty kansainvälisellä, eikä Suomen kansallisella tasolla. Kysymys on siitä, voiko verovollinen muodostaa kiinteän toimipaikan isännöintisopimuksen perusteella datakeskusten sijaintivaltioon ja millaisella hallintaoikeuden tasolla. Ilman yksimielisyyttä siitä, mikä asteista fyysistä hallintaa edellytetään ja mitä se tarkoittaa pilvipalveluiden infrastruktuurin yhteydessä, veroviranomaiset ja yritykset liikkuvat harmaalla alueella. Erityisesti laaS-palveluita tarjoavien yritysten kohdalla epäselvyys korostuu, sillä nämä palvelut antavat asiakkaalle merkittävän määräysvallan käytettyihin resursseihin, ja joissain tapauksissa, jopa fyysiseen laitteistoon.

Toinen epävarmuustekijä liittyy etäkäyttöön ja automatisoituihin laitteisiin. Yksi keskeisistä kysymyksistä on OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan ilmaisun *"through which"* tulkinta. Ilmaisua käytetään määrittelemään kiinteän toimipaikan käsitteen soveltamisalan, joka edellyttää, että yritys harjoittaa liiketoimintaansa kiinteän liikepaikan kautta. Ei ole kuitenkaan täysin selvää, mitä *"kautta"* tässä yhteydessä tarkoittaa ja voidaanko etätoimintoja pitää merkittävänä osana liiketoimintaa, jota harjoitetaan liikepaikan *"kautta"*. Kysymys on myös siitä, onko henkilöstön läsnäolo välttämätöntä kiinteän toimipaikan syntymiselle. Kuten aikaisemmassa kappaleessa on todettu, on akateemisessa keskustelussa esitetty eriäviä näkemyksiä.

Kolmas epävarmuustekijä liittyy ajalliseen pysyvyyteen. Voidaanko laskennan siirtämistä datakeskusten sisällä tai datakeskusten välillä pitää sellaisena keskeytyksenä, joka estäisi kiinteän toimipaikan muodostumisen. Neljäntenä voidaan mainita epävarmuus siitä, voiko laaS-mallilla tarjottu palvelu tulla tulkituksi ainoastaan sellaisena irtaimen vuokrauksena, joka ei muodostaisi kiinteää toimipaikkaa. laaS-mallissa voitaisiin katsoa, että palveluntarjoajan toiminta datakeskuksessa rajoittuu ainoastaan laitteiden ylläpitämiseen ja huoltoon. Tällöin voitaisiin argumentoida datakeskuksen toiminnan vertautuvan avustavaan ja valmistelevaan toimintaan.

Yhteenvedon voidaan todeta, että oikeudellista epävarmuutta voidaan havaita useam-

milla analysoiduilla osa-alueilla, joka on luontaista sovellettaessa lakia uuteen teknologiaan. Moniin kysymyksiin ei vielä ole juurikaan oikeuden päätöksiä.

5.5 Oikeudenmukaisuus

Neljäs Ottawa-raportissa esitetty periaate ja terveen veropolitiikan kulmakivi on oikeudenmukaisuuden periaate (Hentschel, 2021, s. 33–34). Periaatteen voidaan katsoa koostuvan kolmesta osatekijästä (Hentschel, 2021, s. 33–34). Ensinnäkin verosäännöksillä on kerättävä täsmällisesti oikea määrä veroja määrätynä ajankohtana (OECD, 2015, s. 20; Hentschel, 2021, s. 33–34).

Toiseksi, verosäännöillä olisi minimoitava veronkierron ja veronkiertokäytäntöjen mahdollisuus, samalla säilyttäen oikeasuhtaisuus riskeihin nähden (OECD, 2015, s. 20; Hentschel, 2021, s. 33–34). Tämä edellyttää sellaisten epäselvyyksien tunnistamisen ja poistamisen, joita voitaisiin käyttää hyväksi verovelvoitteiden kiertämiseksi. Samalla tulisi välttää vastatoimien suhteettomuus ja liian monimutkaiset säännökset.

Kolmanneksi verosääntöjen olisi oltava käytännössä toimeenpanokelpoisia, jotta ne täytäisivät niille asetetut tarkoitukset (OECD, 2015, s. 20; Hentschel, 2021, s. 33–34). Jos verosäännöksillä ei ole tehokkaita täytäntöönpanomekanismeja, niillä ei voida tehokkaasti kerätä tarvittavia tuloja, eikä varmistaa verosääntöjen tasapuolista noudattamista. Vaatimus koskee myös kaksinkertaisen verotuksen ja kaksinkertaisen verottamatta jättämisen estämistä ja sen varmistamista, että veronmaksajia ei rasiteta liikaa tai vapauteta perusteettomasti verovelvoitteistaan.

Täytäntöönpanokelpoisuuden periaate liittyy läheisesti yksinkertaisuuden periaatteen. Suoraviivaiset ja ymmärrettävät verosäännöt mahdollistavat tehokkaan täytäntöönpanon pienin hallinnollisin kustannuksin. Sitä vastoin monimutkaiset säännöt vaikeuttavat täytäntöönpanotoimia ja lisäävät noudattamatta jättämisen riskiä.

Kuten aikaisemmin todettiin, on pilvipalveluasiakkaalla mahdollisuus vaikuttaa eri tavoin käyttämänsä pilvipalvelun sijaintiin. Muun muassa Microsoft tarjoaa Azure pilvipalveluasiakkailleen mahdollisuutta valita datan sijainti yli 140 eri maasta (Microsoft, s.a.). Asiakkaalla voi olla perusteltu tarve sille, että dataa tai ohjelmistoa isännöidään tietystä sijainnista tai laajemmalla alueella. Tällainen tarve voi perustua esimerkiksi tietosuojalakien, tai muiden lakisääteisten vaatimuksien noudattamiseen.

Mikäli virtuaalinen palvelin voisi täyttää kiinteän toimipaikan kriteerit, olisi kiinteän toimipaikan syntyminen ja sijainti täysin asiakkaan päätettävissä. Asiakkaan intressissä olisi valita käytetyn palvelimen sijainniksi, ja siten kiinteän toimipaikan sijainniksi, lainkäyttöalue, jolla on suotuista verojärjestelmä. Yksinkertaisuudessaan asiakas voisi strategisesti valita sen maan mihin verot maksettaisiin. Kiinteän toimipaikan syntyminen voitaisiin myös estää kokonaan siirtelemällä laskennan ja datan sijaintia.

Lisäksi saattaisi syntyä tilanteita, joissa asiakkaalle syntyy mahdollisuus verojen välttelylle. Tällainen tilanne voisi syntyä, mikäli asuinvaltio katsoo kiinteän toimipaikan syntyvän mutta lähdevaltio puolestaan ei (European Commission, 2012, s. 8). Jos tulo on vapautettu verosta asuinvaltiossa, ei voitto tule välttämättä verotettavaksi missään valtiossa.

Nykymalliverosopimuksissa ei suoranaisesti määritellä johtaako esimerkiksi datan isännöinti kiinteän toimipaikan syntymiseen, mutta kuten aikaisemmin on todettu, ei pilvipalveluasiakkaalle nykytulokinnan valossa näytä syntyvän kiinteää toimipaikkaa asiakkaiden perusteella. Näin ollen voidaan todeta, että tältä osin nykysäädäntö, tai sen tulkinta, johtaa oikeudenmukaiseen lopputulokseen.

Toinen haaste liittyy hallintaoikeuden puutteeseen. Kiinteän toimipaikan syntyminen edellyttää hallintaoikeutta, joka käytännössä, kuten aikaisemmin todettu, vaatii palvelininfrastruktuurin fyysistä hallintaa esimerkiksi omistussuhteen kautta. IaaS-mallissa, ja tyypillisissä pilvipalvelumalleissa yleisestikin, sopimus palvelutarjoajan kanssa ei muodostu tällaista hallintaoikeutta fyysiseen infrastruktuuriin, vaikka asiakkaalla saattaa olla hyvin laaja mahdollisuus vaikuttaa palvelimien toimintaan ja asetuksiin. Sen sijaan palvelimen

omistaminen ja vuokraaminen todennäköisesti johtaisi kiinteän toimipaikan muodostumiseen.

Mainittu voisi johtaa tilanteeseen, jossa pilvipalvelinasiakkaalla on intressissä muuttaa sopimus sellaiseksi, että riittävää hallintaoikeutta kiinteään infrastruktuuriin ei muodostu. Tätä voitaisiin pitää ongelmana, mikäli sopimusvalintaa ohjaa verotukselliset syyt liikeloudellisten syiden sijasta. Käytännössä tällainen riski on olemassa, sillä laaS-palvelu voi olla hyvin lähellä oman palvelimen omistamista. Yritys voisi välttää kiinteän toimipaikan syntymisen sopimusteknisesti siirtämällä toiminnot pilveen omalta palvelimelta.

Kolmas havaittava haaste oikeudenmukaisuuden näkökulmasta liittyy henkilöstön sijaintiin. Mikäli kiinteän toimipaikan käsite sidotaan oman henkilöstön sijaintiin, syntyy pilvipalveluiden tarjoajille parempi mahdollisuus vaikuttaa kiinteän toimipaikan syntymiseen. Datakeskusautomaatiolla voidaan vähentää henkilöstön määrää datakeskuksessa (Slater, 2020). Voidaan olettaa, että tulevaisuudessa datakeskuksia voidaan ohjata enemmässä määrin etäältä.

Kuten aikaisemmissa luvuissa on todettu, OECD:n malliverosopimuksen kommentaari ei näytä tukevan tiukempaa tulkintaa siitä, että henkilöstön läsnäolo olisi vaatimuksena kiinteän toimipaikan syntymiselle (OECD, 2019b, MVK kappale 127). Myöskään Suomen TVL 13a §:n käsite ei edellytä henkilökuntaa. Kuitenkin kommentaarista poikkeava, kiinteän toimipaikan tiukempi tulkinta, voisi johtaa tilanteeseen, jossa pilvipalvelun tarjoaja kykenisi joustavasti vaikuttamaan kiinteän toimipaikan sijaintiin automatisoimalla datakeskuksen toimintoja.

5.6 Joustavuus

Joustavuuskriteeri edellyttää verokehystä, joka voi mukautua jatkuvasti kehittyviin liiketoimintamalleihin, käytäntöihin ja teknologioihin (OECD, 2015, s. 20; Hentschel, 2021, s. 35). Mukautumiskyky on tärkeää, sillä innovaativauhti ja teknologisen kehityksen vaiku-

tukset ovat usein vaikeasti ennustettavissa. Vaikka verosäännösten perusrakenteen tulisi pysyä vakaana, on niiden annettava hallituksille mahdollisuus vastata tehokkaasti uusiin tarpeisiin ja haasteisiin. Tämä edellyttää verosäännöksiä, jotka ovat luonnostaan joustavia, jotta ne voidaan sovittaa huomioimaan talousympäristön muutokset.

Joustavuus voi aiheuttaa jännitteitä muiden periaatteiden kanssa. Vaikka joustavuus voidaan saavuttaa käyttämällä epämääräisiä ja epätäsmällisiä termejä, tapahtuu tämä väistämättä varmuuden ja yksinkertaisuuden kustannuksella (Hentschel, 2021, s. 35). Toisaalta toistuvat muutokset voivat heikentää vakautta, jolloin veronmaksajien on vaikea suunnitella liiketoimintaansa (Hentschel, 2021, s. 35). Kyse on tasapainon löytämisestä joustavuuden ja muiden keskeisten periaatteiden välillä.

OECD (2015, s. 74) on nimennyt digitaalitalouden yhdeksi verotuksen kannalta olevaksi avainpiirteeksi sen epävakauden. OECD on viitannut tällä siihen, että digitalitaloudessa tapahtuu nopeita ja arvaamattomia muutoksia, jotka ovat seurausta nopeasta teknologisesta kehityksestä ja internetin luonteesta. Epävakautta kuvaavat uusien liiketoimintamallien jatkuva kehittäminen, yritysten nopea kasvaminen ja lasku, sekä armoton kilpailu markkinajohtajuudesta. Teknologinen kehitys on alentanut internetpohjaisten yritysten markkinoille pääsyn esteitä, samalla johtaen siihen, että yritysten on jatkuvasti innovoitava ja sopeuduttava säilyttääkseen markkina-asemansa. Internetpohjaiset yritykset investoivat voimakkaasti tutkimus- ja kehitystyöhön, yritysostoin hankkivat startup yrityksiä, lanseeraavat uusia tuotteita ja muuttavat jatkuvasti liiketoimintamallejaan. Seuraavaksi tarkastelemme muutamia pilvipalveluiden kannalta relevantteja ominaisuuksia, joilla on yhteys myös lainsäädännön joustavuuteen.

Ensinnäkin yhtenä haasteena on nähty arvoketjun lyhentyminen (OECD, 2015, s. 183–184). Perinteisten välikäsien, kuten tukkukauppiaiden, tarve on vähentynyt uusissa digitaalisissa liiketoimintamalleissa. Samalla näihin välikäsiin liittyvät arvoketjujen kohdat, jossa veroa on aikaisemmin kerätty, ovat poistuneet aiheuttaen ongelman verotuksen joustavuuden kannalta.

Pilvipalveluiden kohdalla tilanne on erilainen. Digitalisaatio on pilvipalveluiden tapauksessa lisännyt välikäsiä. Pilvipalvelun tarjoaja toimii omanlaisena välikätenä, kun asiakas on ulkoistanut palvelimen isännöinnin pilvipalveluntarjoajalle. Tästä seuraa se, että pilvipalvelu asiakkaan osa tuloista tulee verotettavaksi palveluntarjoajan tulona. Jotta tämä voisi olla ongelma, niin tämän uudelleen jakamisen tulisi olla tahaton seuraus verolainsäädännön joustamattomuudesta. Kansainvälinen verolainsäädäntö on kuitenkin muodostunut juuri huomioimaan tällaisen tulojen jakaantumisen eri valtioiden välille. Arvokehityksen muutoksista seuraava tulojen mahdollinen jakaantuminen eri lainkäyttöalueille, ei siis ole joustavuusongelma pilvipalveluiden kohdalla.

Toisena haasteena on automaatio ja etäohjaus. Kyse on siitä, että pilvipalveluiden kohdalla monet prosesseista ovat automatisoituja tai voidaan suorittaa etäältä. Kiinteän toimipaikan muodostuminen saatetaan myös välttää täysin mikäli eri toimintoja fragmentoidaan eri lainkäyttöalueille niin, että yksittäiset toiminnot tulevat luetuksi avustavina ja valmistelevinä toimintoina (OECD, 2015, s. 80). Kyseessä ei sinänsä ole uusi tilanne, tai ainoastaan digitaalisiin yrityksiin pätevä, mutta digitalisaatio on laajentanut sitä skaalaa, jossa tämä on mahdollista (OECD, 2015, s. 79).

Malliverosopimuksen kommentaarissa (2019b), on kuitenkin tulkittu liiketoiminnan harjoittamista niin, että se voi tapahtua myös täysin ilman henkilökuntaa. Käänteinen tulkinta voisi kuitenkin aiheuttaa merkittäviä ongelmia, kun verovelvollinen voisi välttää kiinteän toimipaikan muodostumisen keinotekoisesti.

5.7 Yhteenveto

Tässä luvussa perehdyimme pilvipalveluiden verotuksen erityispiirteisiin ja tarkasteltiin näiden palveluiden digitaalisen luonteen aiheuttamia haasteita. Analyysi perustui Ottawa-raportin viiteen periaatteeseen: neutraalisuus, tehokkuus, varmuus ja yksinkertaisuus, oikeudenmukaisuus ja joustavuus. Periaatteet toimivat mittapuuna, jonka avulla voidaan mitata pilvipalveluiden, kuten digitaalisen kaupankäynnin, johdonmukaisuutta perinteis-

ten yritysten verotuksen kanssa.

Vaikka tunnistimme epävarmuustekijöitä sovellettaessa kiinteän toimipaikan käsitettä pilvipalveluihin, ei sinänsä pilvipalveluille täysin ainutlaatuisia veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoa koskevia riskejä löytynyt. Jonkin asteiset muutokset saattaisivat kuitenkin olla perusteltuja, jotta voitaisiin ehkäistä automaation ja etäkäytön todennäköiseen yleistymiseen liittyviä riskejä.

Lisäksi pilvipalveluasiakkaan ja toisaalta tarjoajan näkökulmasta voidaan todeta, että oikeusvarmuutta ja joustavuutta on mahdollista parantaa merkittävästi. Pilvipalveluihin liittyvien liiketoimintamallien ainutlaatuisiin piirteisiin saattaa liittyä riski, että näiden vero-kohtelu on epäoikeudenmukaista.

6 Verotus mullistuksessa

6.1 Keskustelun nykytila

Digitalisaation vaikutus verojärjestelmään on herättänyt keskusteluja kestävien ratkaisujen löytämiseksi. Huoli siitä, että nykyinen verojärjestelmä ei riitä vastaamaan digitalisaation haasteisiin, on osoituksena koordinoimattomien ja yksipuolisten toimien lisääntyminen (OECD, 2015, s. 165). Varhaisissa raporteissa, kuten vuoden 2015 BEPS Action 1 -raportissa ja vuoden 2018 väliraportissa, luotiin pohjatyötä hahmottelemalla mahdollisia verojärjestelmän muutoksia, löytämättä kuitenkaan konkreettisia ratkaisuja. Vuosi 2019 merkitsi kuitenkin ratkaisevaa muutosta. Yhteisen lähestymistavan tarve tunnistaen, 137 maan *Inclusive Framework* aloitti yhteistyön, jonka tavoitteena oli luoda kestävä, yksimielisyyteen perustuva ratkaisu digitaalitalouden aiheuttamiin haasteisiin (OECD, 2015, s. 10). Tämä siirtyminen analyysistä toimintaan merkitsi uutta yhteistyön aikakautta, jonka tavoitteena on kuroa umpeen kuilua digitaalisen virtuaalimaailman ja konkreettisen verotodellisuuden välillä.

Tammikuussa 2019 *Inclusive Framework* ehdotti kahta toisiaan täydentävää ratkaisua verohaasteisiin vastaamiseksi (OECD, 2019a). Nämä "Pilarit" sisälsivät konkreettisia toimia verotusoikeuden ja -voittojen jakamiseksi (Pilari yksi) ja jäljellä olevien BEPS-kysymysten ratkaisemiseksi (Pilari kaksi, ns. GloBE-ehdotus) (OECD, 2019a, s. 1–2). Molempia ehdotuksia päätettiin käsitellä ei-sitovalla pohjalla mahdollistaen niiden myöhemmän tarkentamisen (OECD, 2019a, s. 2). Pilari I, johon tässä osiossa keskitytään, merkitsee perustavanlaatuisia muutoksia verotusoikeuksien jakamisessa lainkäyttöalueiden kesken. Siinä otetaan käyttöön uusia käsitteitä, joilla pyritään varmistamaan, että monikansalliset yritykset maksavat oikeudenmukaisen osuutensa veroista siellä, missä niiden kuluttajat ja käyttäjät sijaitsevat, riippumatta fyysisestä läsnäolosta. Lähestymistapa poikkeaa perinteisistä kytkentäsäännöistä. Näin pyritään puuttumaan epätasapainoon, joka vallitsee markkinamaiden ja niiden maiden verotusoikeuksissa, joissa esimerkiksi monikansallisten yritysten konttorit sijaitsevat.

Konsensuksen löytäminen Pilari I:n implementoinnista on osoittautunut haastavaksi ja kohdannut laajaa kritiikkiä. COVID-19-pandemian puhkeaminen vuonna 2020 ja poliittiset erimielisyydet *Inclusive Framework* jäsenten välillä viivästyttivät merkittävästi ensimmäisen Pilarin valmistelua. Kunnianhimoista alkuperäistä tavoitetta, jonka tavoitteena oli päästä sopimukseen 2020 aikana, ei voitu saavuttaa (OECD, 2015, s. 3).

Tutkielman kirjoitusaikana 11.10.2023 julkaistiin Pilari I koskevan Amount A:n toteuttamisen edellyttämä valtiosopimus, joka kuvaa *Inclusive Framework* kokoonpanon *Task Force on the Digital Economy* työryhmän tähän mennessä saavuttamaa yhteisymmärrystä (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 1–2). Sopimusta ei vielä ole hyväksytty, eikä avattu allekirjoituksille. Sopimus ei välttämättä ole lopullinen, ja pieni joukko osallistujia ovatkin esittäneet eriäviä näkemyksiä tiettyjen määräysten osalta (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 2). Sopimus on määrä viimeistellä maaliskuuhun 2024 mennessä, jolloin allekirjoitussereemonia voitaisiin järjestää kesäkuussa 2024 (OECD/G20, 2023).

Kukin valtio valmistautuu allekirjoittamista varten omien valtiosopimuksia koskevien sääntöjen edellyttämällä tavalla (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 2). Suomessa tämä on tarkoittanut sitä, että viranomaisilta ja muilta tahoilta on alettu hankkia lausuntoja sopimuksesta ja sen allekirjoittamisen tarkoituksenmukaisuudesta (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 2).

Seuraavassa kappaleessa on tarkoitus tarkastella lähemmin Pilari I kuuluvaa Amount A:ta, joka muodostaa uuden kiinteästä toimipaikasta poikkeavan verotusoikeuden.

6.2 Pilari I ja Amount A

Perinteinen kansainvälinen verojärjestelmä on perustunut pitkälti fyysiseen läsnäoloon keskeisenä tekijänä verotusoikeuden määrittämisessä. Yritykset, jotka toimivat ja tuottavat voittoa tietyllä maantieteellisellä alueella, verotetaan kyseisessä valtiossa niiden kiinteän toimipaikan perusteella. Kuten aikaisemmissa luvuissa on tuotu ilmi, yritystoimin-

nan luonne on perustavanlaatuisesti muuttunut. Nykyaikaiset yritykset voivat toimia aktiivisesti, ja tuottaa huomattaviakin voittoja, ilman fyysistä läsnäoloa. Tämä toimintaympäristön muutos on nähty merkittävänä haasteena nykyiselle verokehitykselle, jonka on vaikea käsitellä tehokkaasti tilanteita, joissa fyysisen läsnäolo ei enää ole taloudellisen toiminnan määräävä tekijä.

Haasteisiin vastaamiseksi Pilari I sisältää kolmiportaisen lähestymistavan: uusi fyysistä läsnäolosta riippumaton verotusoikeus (Amount A), uudistettu voitonjakomenetelmä (Amount A ja Amount B) ja tehostettu riidanratkaisumenettely (OECD, 2020, s. 11).

Vaikka sekä Amount A ja B sisältävät uudistettuja voitonjakosääntöjä, niiden keskeiset tavoitteet eroavat toisistaan. Amount A:lla pyritään luomaan täysin uusi verotusoikeus, joka ei perustu lainkaan fyysiseen läsnäoloon. Tämän uuden verotusoikeuden tarkoituksena on kohdentua voittoihin, jotka syntyvät yritysten aktiivisesta ja jatkuvasta toiminnasta niiden valtioiden lainkäyttöalueella, joissa yrityksen palveluiden kuluttajat ja käyttäjät sijaitsevat (OECD, 2020, s. 22). Ensisijaisena tavoitteena on varmistaa verotusoikeuksien oikeudenmukaisempi jakautuminen markkinavaltioiden kesken siten, että ne voivat verottaa osaa suurten monikansallisten yritysten tuottamista voitoista fyysisestä läsnäolosta riippumatta. Tämän saavuttamiseksi osa yrityksen kokonaisvoitosta kohdennetaan kaavamaisesti markkina-alueen lainkäyttöalueelle (OECD, 2020, s. 11). Kyseessä on käytännössä siis voitonjaon osittaisesta uudelleen allokoinnista. Amount A näin edustaa pohjimmiltaan ensimmäisen pilarin keskeistä vastausta epäsuhtaan sen välillä, missä voittoja verotetaan ja missä taloudellista arvoa luodaan.

Uutta verotusoikeutta sovellettaisiin vain niihin konserniyksikköihin, jotka kuuluvat sopimuksen soveltamisalaan. Konsernin katsottaisiin kuuluvan soveltamisalaan, mikäli kaksi raja-arvoa ylittyy: liikevaihto- ja kannattavuuskynnys. Liikevaihtokynnys on aluksi asetettu 20 miljardiin euroon, joka määräytyy konsernin oikaistujen tulojen perusteella (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 2). Kannattavuuskynnys on puolestaan 10 prosenttia, perustuen konsernituloslaskelman mukaiseen voittoon ja tappioon, jaettuna oikaistuilla tuotoilla (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 3). Kannattavuuden kohdalla kynnyksen ylittämistä

arvioitaisiin useamman tilikauden keskiarvona (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 3).

Kynnysarvot rajoittavat yleissopimuksen soveltamisen käytännössä ainoastaan maailman suurimpiin ja kannattavimpiin yrityksiin. OECD:n aikaisemmissa raporteissa päätös rajoittaa Amount A koskemaan ainoastaan suurimpia yrityksiä, on perustunut sääntöjen noudattamisesta aiheutuvien kustannusten ja uuden verotusoikeuden tuomien hyötyjen väliseen tasapainoon. Noudattamisesta syntyvät kustannukset, erityisesti lyhyellä aikavälillä, ovat arvioitu niin suuriksi, että sääntöjen ulottaminen pienempiin yrityksiin ei ole pidetty perusteltuna (OECD, 2020, s. 58). Suurilla yrityksillä on yleensä paremmat taloudelliset ja tekniset resurssit, joita sääntöjen noudattaminen edellyttää. Sitä vastoin pienille yrityksille sääntöjen noudattamisen on katsottu aiheuttavan suhteettoman suuren taakan verrattuna saavutettavissa oleviin hyötyihin.

Kynnysarvoilla pyritään estämään myös verohallintojen liiallinen kuormittaminen (OECD, 2020, s. 59). Kun vain kohtuullinen määrä konserneja kuuluu soveltamisalaan, niin varmistetaan, että verohallinnoilla on riittävät resurssit tehokkaaseen sääntöjen noudattamisen valvontaan ja varmistamiseen. OECD katsoo, että uusien prosessien käyttöönotto vie aikaa. Toiminnalliset haasteet pyritään tunnistamaan ja ratkaisemaan ennen kuin Amount A:n soveltamisalaa voidaan laajentaa. OECD on katsonut, että mikäli sopimuksen voimaansaattaminen katsottaisiin onnistuneeksi, niin 20 miljardin liikevaihtokynnystä voitaisiin laskea 10 miljardiin auroon (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 2–3)

Uusi verotusoikeus syntyisi lainkäyttöalueelle, riippumatta fyysisestä läsnäolosta, mikäli konsernilla on riittävä yhteys kyseiseen lainkäyttöalueeseen. Riittävän yhteyden katsotaan muodostuneen mikäli lainkäyttöalueesta kertyneiksi katsottavat oikaistavat tuotot ylittävät asetetun kynnysarvon (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 4). Kynnysarvo on 1 miljoonaa euroa tai 250 000 euroa, mikäli lainkäyttöalueen bruttokansantuote alittaa 40 miljardia euroa (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 4). Näin ollen markkina-alueelta saadut tulot katsotaan ensisijaiseksi todisteeksi yrityksen merkittävästä ja jatkuvasta taloudellisesta toiminnasta kyseisellä maantieteellisellä alueella. Mikäli kynnysarvo ylittyy, muodostuu markkinavaltiolle verotusoikeus tietyn kannattavuustason ylittävään osuuteen kon-

sernin voitosta (Amount A -voitto) (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 3).

Oikaistujen tuottojen syntymispaikka määriteltäisiin näitä koskevien sääntöjen mukaisesti. Näiden sääntöjen tavoitteena on, että tulo katsotaan pääsääntöisesti syntyneen siinä maassa, jossa tuotteen tai palvelun loppukuluttaja tai digitaalisen alustan käyttäjä sijaitsee (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 4). Palvelun maksajaa ei välttämättä lueta loppukäyttäjäksi. Esimerkiksi, jos mainospalveluita tuottava yritys myy palvelujaan toiselle yritykselle, tulojen lähde määräytyy sen mukaan, mihin mainos on suunnattu tai missä mainoksen katsoja sijaitsee, eikä mainospalveluja ostavan yrityksen sijainnin mukaan (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 4).

Konsernin on selvitettävä tulojen lähteet luotettavalla tavalla. Lähde selvitetään eri tulo-kategoriakohtaisten periaatteiden ja eri osoittimien avulla (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 4). Tulon lähde voidaan esimerkiksi määrittää käyttäjäprofiilitietojen, laitteen maantieteellisen sijainnin, tai käyttäjän IP-osoitteen (Internet Protocol) avulla (OECD, 2023). Tietyissä tapauksissa tulojen lähde voidaan määrittää myös kaavamaisilla allokointiavaimilla. Niiden avulla voidaan määrittää tulojen lähde ilman suoraa viittausta yksittäisiin, luotettaviin indikaattoreihin. Sen sijaan allokointiavain voi perustua esimerkiksi tietyn liiketoimintaluokan kannalta merkitykselliseen toiminnalliseen tunnuslukuun. Allokointiavaimen perustuvaa jako perusteta voidaan käyttää erityisesti tilanteissa, joissa tiedetään, ettei konsernilla ole todennäköisesti käytössään luotettavia indikaattoreita, joiden perusteella se voisi määrittää tulonlähteen riittävän tarkasti (OECD, 2023). Näissä tapauksissa allokointiavain yksinkertaistaa tulojen jakamista. Esimerkkinä allokointiavaimesta on esimerkiksi matkustajalentoliikennepalvelujen jakoavain, joka perustuu lennoilla saatavilla olevien paikkojen määrään (OECD, 2023). Allokointiavain on tässä helposti saatavilla ja todennettavissa oleva mittari, joka osoittaa kohtuullisesti kuljetettujen matkustajien määrän, heijastelle samalla kaupallista todellisuutta, jossa lentoyhtiö pyrkii toimimaan lähellä maksimikapasiteettia tehokkuuden ja kannattavuuden maksimoimiseksi.

6.3 Vaikutukset

OECD on julkaissut Amount A:ta koskevan vaikutustenarvioinnin, jossa tarkastellaan Pilari I maailmanlaajuisia taloudellisia vaikutuksia (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 11). Arviointi kattaa vuodet 2017–2021 perustuen 20 miljardin euron liikevaihtokynnykseen. Arvioinnissa ei siis ole huomioitu mahdollisesti käyttöön otettavaa alempaa 10 miljardin euron kynnystä. Arvion mukaan Amount A:n nojalla jaettu voiton määrä olisi ollut noin 100–205 miljardia Yhdysvaltain dollaria vuosittain 2017–2021 (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 11). Soveltamisalaan olisi kuulunut 74–106 monikansallista konserniyhtiötä (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 11).

Vaikka Amount A:ssa keskitytään ensisijaisesti verotusoikeuksien uudelleenjakoon, eikä niinkään verotulojen lisäämiseen, sen odotetaan nostavan maailmanlaajuisia verotuloja (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 11). Tämä johtuu veronalaisten tulojen siirtymisestä markkinavaltioille, jossa niitä verotettaisiin aiempaa korkeammalla verokannalla (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 11). Arvioiden mukaan verotulot kasvaisivat keskimäärin 10–23 miljardilla Yhdysvaltain dollarilla vuosittain tarkastelujakson aikana (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 11). Arvioon liittyy epävarmuuksia eikä se ota huomioon esimerkiksi käyttäytymisvaikutuksia tai toteutuksesta johtavia kuluja. Näin ollen lukuja olisi pidettävä pikemminkin suuntaa antavina arvioina kuin tarkkoina ennusteina.

Suomessa järjestelmän taloudelliset vaikutukset voivat joko lisätä tai vähentää verotuloja riippuen siitä, tuleeko Suomesta yksi niistä markkina-alueista, joihin voittoja kohdistetaan, vai vaaditaanko Suomea poistamaan kaksinkertainen verotus muille markkina-alueille. Vaikutus on näiden lisäysten ja vähennysten nettomäärä. Verohallinnon arviointien mukaan Amount A voisi lisätä Suomen saamia verotuottoja noin 25–60 miljoonalla eurolla (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 12).

Toteutuessaan Pilari I edustaisi paradigma muutosta kansainväliseen verotukseen, sillä tämä uudenlainen liityntäsääntö ei edellyttäisi lainkaan fyysistä läsnäoloa markkina-

alueen verotusoikeuden muodostumiselle. Sen sijaan se perustuisi täysin määrällisesti mitattaviin indikaattoreihin, joiden tarkoituksena olisi osoittaa yrityksellä olevan merkittävää ja jatkuvaa taloudellista toimintaa markkina-alueella. Uusi verotusoikeus ei kuitenkaan korvaisi olemassa olevaa kiinteään toimipaikkaan perustuvaa verotusoikeutta.

Vaikka Pilari I ja Amount A:lla pyritään ratkaisemaan etenkin digitaalisten palveluiden verotukseen liittyviä ongelmia, sen voidaan katsoa muodostavan myös uusia haasteita. Ensinnäkin neutraaliuden kannalta suunniteltujen raja-arvojen käyttöönotto voisi johtaa raja-arvojen alapuolella olevien yritysten ei-toivottuun syrjintään tilanteessa, jossa markkinavaltion verotus on edullisempaa kuin asuinvaltion verotus. Toiseksi Pilari I:ssä rajataan ulos tiettyjä liiketoimintasektoreita. Vaikka tämä saattaa olla perusteltua, on tätä tarkasteltava kriittisesti neutraaliuden kannalta. Sillä Pilari I tulee nykyisten säännösten päälle, ei Pilari I ratkaise mainittuja ongelmia nykyisessä verojärjestelmässä, vaan se tulee lisäämään uuden kerroksen ja näin lisää verojärjestelmän monimutkaisuutta. Pilari I tulee myös vääjäämättä lisäämään sääntöjen noudattamisesta johtuvia kustannuksia, että lisäämään verohallintojen taakkaa.

Kuten aikaisemmin todettiin, niin Pilari I toteutukseen liittyy edelleen epävarmuustekijöitä. Ilman yksimielisyyttä maat saattavat jatkaa omien yksipuolisten toimenpiteiden kehittämistä ja täytäntöönpanoa digitaalisten palveluiden ja muiden digitaalitalouden osalueiden verottamiseksi. Näihin voisi kuulua digitaalipalveluja koskevat verot ja muut epätyypilliset verojärjestelmät, joiden tarkoituksena on kerätä verotuloja rajat ylittävää digitaalista toimintaa harjoittavilta monikansallisilta yrityksiltä. Yksipuolisten toimenpiteiden yleistymisen voi johtaa valtioiden ja monikansallisten yritysten veroriitojen lisääntymiseen. Verojen oikeudenmukaisuutta ja soveltavuutta koskevat erimielisyydet saattavat johtaa kaupallisiin vastatoimiin, mikä voi johtua kansainvälisten suhteiden kiristymiseen. Kiistat ja jännitteet voisivat heikentää kansainvälisten kauppajärjestelmien vakautta. Lisäksi yhtenäisen kehyksen puuttuminen saattaisi johtaa kansainvälisen verojärjestelmän pirstaloitumiseen, hankaloittaen yhteistyötä veroasioissa ja vähentää veronkierron torjunnan tehokkuutta.

Pilari I mahdollinen epäonnistuminen maailmanlaajuisen sopimuksen aikaansaamisessa ei poista maiden kannustimia löytää ratkaisuja digitaalitalouden verohaasteisiin. On mahdollista, että Pilari I ehdotusta seuraava jatkaa siitä mihin Pilari I aikana päästiin.

6.4 Suhde kiinteään toimipaikkaan

OECD on johdonmukaisesti korostanut, että digitaalitalouden eristäminen muusta taloudesta on vaikeaa, ellei jopa mahdotonta (OECD, 2015, s. 54). Väite on perustunut siihen, että digitaaliset elementit ovat yhä yleisemmin läsnä perinteisessä liiketoimintamallissa, jolloin digitaalisen talouden ja perinteisen talouden rajat hämärtyvät. Tästä syystä Amount A ei koskisi ainoastaan digitalisoituneita yrityksiä, vaan sen piiriin tulisi myös perinteistä liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä.

Amount A ei korvaa nykyistä kiinteään toimipaikkaan perustuvaa verotusta vaan täydentää sitä. Perinteisiä kiinteään toimipaikkaan perustuvia sääntöjä sovelletaan edelleen, mutta toteutuessaan Amount A tarjoisi uuden kaavamaiseen lähestymistapaan perustuvan verotusoikeuden, joka ei perustuisi kiinteän toimipaikan olemassaoloon. Kiinteän toimipaikan käsite pysyy merkityksellisenä jatkossakin. Tutkielman näkökulman kannalta voidaan todeta, että Amount A ei muuta vallitsevaa oikeustilaa. Näin ollen myös kiinteän toimipaikan käsitteeseen liittyvät mahdolliset ongelmat, joita tässä tutkielmassakin tarkasteltiin, eivät varsinaisesti poistu mikäli Pilari I toteutuisi.

Nykyisen lainsäädäntökehyksen mukaan, datakeskuksen sijainti ei vaikuta pilvipalveluasiakkaan verotukseen, vaikka Pilari I mahdollisesti pantaisiinkin täytäntöön. Pilvipalveluasiakkaan voitot ovat edelleen veronalaisia sen omalla lainkäyttöalueella ja datakeskusta pidetään jatkossakin pilvipalvelun tarjoajan kiinteänä toimipaikkana, johtaen verotukseen datakeskuksen sijaintivaltiossa.

Amount A:n tullessa voimaan, pilvipalveluasiakas voi tulla verovelvolliseksi asiakkaittensa sijaintimaassa riippumatta datakeskuksen sijaintivaltiosta. Sitä vastoin pilvipalvelun tar-

joajalle voi syntyä velvoitteita asiakkaan maassa.

Vaikka Pilari I:n voidaan katsoa edustavan merkittävää muutosta kansainvälisessä verotuksessa sen esittämän uuden liityntäsäännön takia, se ei tule koskemaan määrällisesti merkittävää osaa yrityksistä. Selvityksien mukaan sen soveltamisalassa olisi ollut vuosien 2017–2021 aikana 74–106 monikansallista konsernia (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 11). Vaikutusarvioissa liikevaihtokynnyksenä on ollut 20 miljardia, joten soveltamisalassa olevien konsernien lukumäärä tulisi merkittävästi kasvamaan, mikäli alempi 10 miljardin euron liikevaihtokynnys otettaisiin myöhemmin käyttöön (Valtiovarainministeriö, 2023, s. 11).

7 Johtopäätökset

Digitaalitalouden kehittyessä ennennäkemätöntä vauhtia digitaalisten palvelujen verotus on noussut kriittiseksi huolenaiheeksi niin poliittisille päättäjille, yrityksille kuin tutkijoillekin. Keskeistä käydyssä keskustelussa on ollut se, että digitaalisten palvelujen nopea kehitys, jonka ilmentymänä pilvipalvelutkin ovat, on ollut huomattavasti nopeampaa kuin alun perin digitaalista aikakautta edeltävälle ajalle suunniteltujen verolakien kehitys. Kansainvälinen verotus perustuu edelleenkin pitkälti samojen käsitteiden ja periaatteiden varaan kuin 1920-luvulla, jolloin nykyinen verojärjestelmä muotoiltiin. Ongelman ydin on se, että yrityksillä on kyky toimia rajojen yli ilman fyysistä läsnäoloa, mikä on välttämättömyys nykylainsäädännön puitteissa kiinteän toimipaikan ja verotusoikeuden syntymiselle. Nykyisen verojärjestelmän taustalla on ollut ajatus siitä, että valtioilla on oikeus oikeudenmukaiseen kompensatioon siitä, että ne luovat suotuisan liiketoimintaympäristön huolehtiessaan esimerkiksi infrastruktuurista. Digitalisaatio on kuitenkin nyt johtanut tilanteeseen, jossa arvoa ei välttämättä veroteta siellä missä se syntyy.

Tutkielmassa on tarkasteltu kiinteän toimipaikan käsitettä ja niitä tilanteita, joissa kiinteä toimipaikka muodostuu. Periaatteena on, että yritystä voidaan verottaa kiinteän toimipaikan sijaintipaikassa. Kiinteälle toimipaikalle on useita määritelmä, ja kukin määritelmä kattaa erilaisia tilanteita. Tässä tutkielmassa kuitenkin keskityttiin erityisesti OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan ja tuloverolain 13 a §:n mukaiseen kiinteän toimipaikan käsitteeseen. Molempien määritelmien mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta yhtiön liiketoimintaa osaksi tai kokoaan harjoitetaan. Tutkielmassa todettiin näiden käsitteiden välillä olevan kuitenkin myös eroja. Tiivistetysti voidaan kuitenkin todeta, että tuloverolain mukainen määritelmä mahdollistaisi verottamisen laajemmin, kuin mitä OECD:n malliverosopimuksen mukainen määritelmä mahdollistaa. Verosopimukset, jotka käytännössä kaikki perustuvat OECD:n malliverosopimukseen, saavat etusijan rajat ylittävissä tilanteissa, joten tutkielmassa on keskitytty enemmän malliverosopimuksen mukaiseen määritelmään.

Kiinteän toimipaikan laaja käsite muodostetaan useamman kriteerin avulla. Ensinnäkin liikepaikkatestin mukaan tarvitaan fyysinen sijaintipaikka, joka on veronmaksajan hallinnassa ja käytössä. Toiseksi pysyvästi edellyttää, että sijaintipaikalla on tietyn asteinen ajallinen ja maantieteellinen pysyvyys, jotta se täyttäisi kiinteän toimipaikan edellytykset. Kolmanneksi edellytetään, että liikepaikan kautta harjoitetaan ammattimaista ja itsenäistä toimintaa. Pelkän passiivisen toiminnan ei katsota muodostavan kiinteää toimipaikkaa, ellei siihen liity muuta toimintaa. Viimeiseksi kiinteältä toimipaikalta edellytetään, että siinä harjoitettu toiminta on keskeistä yrityksen tärkeimpien liiketoimintatavoitteiden kannalta. Pelkät valmistelevat tai avustavat toiminnot eivät täytä kriteerejä, joiden perusteella kiinteä toimipaikka muodostuu.

Epäitsenäisen edustajan käsite laajentaa kiinteän toimipaikan määritelmää. Jotta epäitsenäinen edustaja muodostaisi kiinteän toimipaikan, on henkilön täytettävä tietyt kriteerit. Kyseisellä henkilöllä on oltava valtuudet solmia sopimuksia verovelvollisen puolesta ja hänen on oltava toimittava verovelvollisen lukuun.

Kiinteän toimipaikan määritelmän tarkastelun jälkeen siirryttiin soveltamaan näitä käsitteitä pilvipalveluiden verotukseen. Tässä tarkastelussa keskityttiin IaaS-palveluihin, sillä IaaS-palveluissa hämärtyy passiivisen vuokraamisen ja konkreettisen omistamisen rajat, tehden tarkastelusta mielenkiintoisempaa. Kiinteän toimipaikan yleisen määritelmän mukaan pilvipalvelutarjoajan datakeskuksen sijaintipaikka katsotaan sen kiinteäksi toimipaikaksi. Tämä perustuu siihen, että datakeskus rinnastuu perinteiseen tehtaaseen, jonka ylläpitäminen on jo itsessään liiketoimintaa. Toimintaa datakeskuksessa ei voida rinnastaa passiiviseen vuokraamiseen. Sitä vastoin pilvipalveluasiakkaalle, jonka toimintoja isännöidään datakeskuksessa, ei muodostu kiinteää toimipaikkaa datakeskuksen sijaintivaltioon. Tämä perustuu siihen, että asiakkaalle ei muodostu hallintaoikeutta fyysiseen laitteistoon. Tämä siitähän huolimatta, että asiakkaalla voi olla hyvinkin laajat oikeudet muokata laitteiston asetuksia. Tällaista digitaalista hallintaa ei kuitenkaan tunnisteta nykyisessä verolainsäädännössä. Tutkielmassa ei nähty myöskään edellytyksiä sille, että palveluntarjoaja, tai palvelinlaitteisto, voitaisiin tunnustaa asiakkaaseen nähden epäitsenäiseksi edustajaksi.

Yllä mainitun tarkastelun jälkeen pohdittiin kiinteään toimipaikkaan perustuvien verotuskäytäntöjen soveltuvuutta. Vuonna 1998 Ottawa-raportissa muotoiltiin yleiset perusteet, joita vastaan verojärjestelmän soveltavuutta tulisi peilata. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD) on jatkanut näiden periaatteiden soveltamista digitaalisten palveluiden, kuten pilvipalveluiden, kansainvälisen verojärjestelmän ohjaamisessa. Näihin periaatteisiin kuuluvat neutraalisuus, jolla varmistetaan, että verolainsäädäntö ei suosi tai haittaa minkään yritystoiminnan muotoa; tehokkuus, jolla pyritään minimoimaan hallinnollinen taakka ja sääntöjen noudattamisesta johtuvat kustannukset; varmuus ja yksinkertaisuus, joilla varmistetaan, että velvoitteet ovat selkeitä ja yksinkertaisia; oikeudenmukaisuus, joka takaa, että verotus on tasapuolista ja joustavaus, jonka tavoitteena on varmistaa, että verojärjestelmä mukautuu kehittyviin liiketoimintamalleihin ja teknologioihin.

Jokaista periaatetta tarkasteltiin suhteessa pilvipalveluihin. Selkeitä veronkiertoa mahdollistavia epäkohtia tarkastelussa ei löydetty. Sen sijaan todettiin, että pilvipalveluiden verotuksessa voidaan nähdä epävarmuutta ja monimutkaisuuksia, jotka hankaloittavat sen arvioimista, mihin yritykselle syntyy kiinteä toimipaikka. Tämä on tuotu esiin useissa hankkeissa koskien digitaalisten palveluiden verotusta. Kaiken kaikkiaan voidaan todeta, että verotusjärjestelmän parantamiseksi on olemassa useampia kehityskohteita.

Viimeisessä kappaleessa tarkastellaan lyhyesti myös OECD:n Pilari I hanketta, jonka tarkoituksena on laajentaa verotusoikeus myös markkina- ja sijaintivaltioihin. Tällöin verotusoikeus syntyi tietyissä tilanteissa yrityksen asiakkaiden sijaintivaltioon huolimatta siitä, onko yritys fyysisesti läsnä markkina- ja sijaintivaltiossa. Hankkeen tarkoituksena ei kuitenkaan ole muuttaa tai poistaa kiinteän toimipaikan määritelmää, vaan molemmat järjestelmät toimivat rinnakkain. Tässä mielessä ne epäkohdat, jotka liittyvät kiinteään toimipaikkaan ja sen soveltamiseen, tulevat säilymään myös jatkossa, mikäli Pilari I hanke etenee käyttöönottoon asti. Tutkielmassa todettiin myös, että hankkeessa suunnitellut rajat-arvot uuden verotusoikeuden syntymiselle vaikuttavat kielteisesti tehokkuuteen, neutraaliuteen ja oikeudenmukaisuuteen. Voidaan myös todeta, että Pilari I:n myötä verojärjestelmä ei muutu yksinkertaisemmaksi katsottaisiin Pilari I muutoin onnistuneeksi tai ei. Vaihtoehtona

uudistukselle on kuitenkin riski siitä, että yhä useammat maat toteuttavat yksipuolisia toimenpiteitä vastatakseen digitalisaation aiheuttamiin haasteisiin. Tällöin verojärjestelmästä tulisi entistä monimutkaisempi ja hajanaisempi. Tätä vastoin punniten vaikuttaa siltä, että on syytä jatkaa työtä konsensusratkaisun löytämiseksi siinäkin tapauksessa, että Pilari I ei toteudu.

Digitalisaation nopean kehityksen ja verotushaasteiden seurauksena syntyy useita kiinnostavia jatkotutkimuskohteita. Tärkeää olisi tutkia millaisia vaikutuksia Amount A:lla kansainväliseen verotukseen ja miten sen soveltaminen käytännössä toteutuu. Syytä olisi myös arvioida tarkemmin siihen liittyviä ongelmia, joita tässäkin tutkimuksessa lyhyesti sivuttiin. Vero-oikeuden ulkopuolella Amount A:han liittyy myös eettisiä kysymyksiä liittyen esimerkiksi yksityisyyden suojaan, sillä yritykset saattavat joutua keräämään asiakasjaintitietoja, joiden keräämiseen yrityksillä ei ole aikaisemmin ollut perustetta.

Kirjallisuutta

- Aarnio, k., Aulis. (2006). *Tulkinnan taito : ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta*. Helsinki: Talentum Media. (Julkaistu aikaisemmin Sanoma Pron kustantamana. - Kustantaja myöhemmin Alma Talent.)
- Amazon Web Services. (2016). *Whitepaper on eu data protection*. Noudettu osoitteesta [06.09.2023]https://d0.awsstatic.com/whitepapers/compliance/AWS_EU_Data_Protection_Whitepaper_EN.pdf
- Andersson, k., Edward, & Penttilä, k., Seppo. (2014). *Elinkeinoverolain kommentaari* (14., uudistettu painos p.). Helsinki: Talentum. (Lainsäädäntöä on seurattu syyskuun 2014 loppuun asti.)
- Ault, H. J. (1992). Corporate integration, tax treaties, and the division of the international tax base: Principles and practices. *Tax Law Review*, 47(1992-02), 565-608.
- Bruins, G. (1923). *Report on double taxation: Submitted to the financial committee by professors bruins, einaudi, seligman and sir josiah stamp*. League of Nations.
- Cisco. (s.a.). *What is data center analytics?* Noudettu osoitteesta [06.09.2023]<https://www.cisco.com/c/en/us/solutions/data-center-virtualization/what-is-dc-analytics.html>
- DigitalOcean. (2023). *Why you should deploy across multiple data centers*. Noudettu osoitteesta [05.11.2023]<https://www.digitalocean.com/blog/multi-data-center-cloud-deployment>
- Engineer, F. (s.a.). *Data center operator*. Noudettu osoitteesta [06.09.2023]<https://www.fieldengineer.com/skills/data-center-operator>
- EU- ja valtiosopimusoikeuden yksikkö. (2021). *Valtiosopimusopas – kansainvälisten ja eu-sopimusten valmistelua ja voimaansaattamista koskevat ohjeet*. Ulkoministeriö. Noudettu osoitteesta [28.12.2023]<https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/handle/10024/163300>
- European Commission. (2012). *The internal market: factual examples of double non-taxation cases*. Staff working paper. (TAXUD D1 D(2012)) Noudettu osoitteesta [28.12.2023]<https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016>

-09/consultation_paper_en_0.pdf

- EY. (2022). *EY Digital Investment Report*. Noudettu osoitteesta [20.02.2023]https://www.ey.com/en_gl/strategy/digital-investment-report
- Gadzo, S. (2018). *Nexus requirements for taxation of non-residents' business income : A normative evaluation in the context of the global economy*. Amsterdam, NETHERLANDS: IBFD Publications USA, Incorporated.
- Google. (s.a.). *What is cloud computing?* Noudettu osoitteesta [14.10.2023]<https://cloud.google.com/learn/what-is-cloud-computing>
- Google. (s.a.). *What is cloud hosting?* Noudettu osoitteesta [06.09.2023]<https://cloud.google.com/learn/what-is-cloud-hosting>
- HE 257/2018 vp. (2018). *Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta* (nro HE 257/2018 vp). Noudettu osoitteesta [11.08.2023]https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Documents/HE_257+2018.pdf
- Helminen, M. (2022). *Kansainvälinen verotus*. Suomi: Alma Talent.
- Hentschel, S. (2021). *The taxation of permanent establishments: A critical analysis of the authorised oecd approach and its implementation in german tax law under specific consideration of the challenges imposed to the pe concept by the digitalisation of the economy*. Springer Nature.
- Hirvonen, A. (2011). *Mitkä metodit? : opas oikeustieteen metodologiaan*. Helsinki: [Ari Hirvonen]. Noudettu osoitteesta [05.01.2024]https://issuu.com/arihirvonen/docs/mitk___metodit_paino
- Hon, W., Millard, C., & Singh, J. (2022, 09). Cloud computing demystified (part 2): Control, security, and risk in the cloud. *SSRN Electronic Journal*.
- IBM. (s.a.). *What is a data center?* Noudettu osoitteesta [06.09.2023]<https://www.ibm.com/topics/data-centers>
- Kobetsky, M. (2011). *International taxation of permanent establishments: Principles and policy*. Cambridge University Press.
- Krever, R. (2000). Electronic commerce and taxation - a summary of the emerging issues. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 6(6).
- Malmgrén, M. (2008). *Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvä-*

listyminen. Helsinki: Edita.

- Malmgrén, M., & Myrsky, M. (2017). *Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus* (3., uudistettu painos p.; M. Myrsky, toim.). Helsinki: Alma Talent.
- McKinsey & Company. (2022). *What are Industry 4.0, the Fourth Industrial Revolution, and 4IR?* Noudettu osoitteesta [20.02.2023]<https://www.mckinsey.com/featured-insights/mckinsey-explainers/what-are-industry-4-0-the-fourth-industrial-revolution-and-4ir>
- Mell, P., & Grace, T. (2011, 01). The nist definition of cloud computing. *National Institute of Standards and Technology Special Publication*.
- Microsoft. (s.a.). *Making your data residency choices easier with azure*. Noudettu osoitteesta [05.11.2023]<https://azure.microsoft.com/en-us/blog/making-your-data-residency-choices-easier-with-azure/>
- Milestone Technologies, I. (2021). *The extended guide to data center relocation*. Noudettu osoitteesta [06.09.2023]<https://milestone.tech/blog/the-extended-guide-to-data-center-relocation-1/>
- Miller, R. (2008). *The economics of data center staffing*. Noudettu osoitteesta [06.09.2023]<https://www.datacenterknowledge.com/archives/2008/01/18/the-economics-of-data-center-staffing>
- Myrsky, M. (2013). *Suomen veropolitiikka* (1. painos p.). Helsinki: Talentum.
- Niskakangas, H. (2011). *Veropolitiikka*. Helsinki: Alma Talent Oy.
- Nykänen, P. (2015). *Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus* (1. painos p.). Helsinki: Talentum.
- Nykänen, P., & Nieminen, M. (2021). *Tuloverolain kommentaari*. Helsinki: Alma Talent. (Yhteistyössä Lakimiesliiton Kustannus.)
- OECD. (1963). *Draft double taxation convention on income and capital 1963*. <https://doi.org/https://doi.org/https://doi.org/10.1787/9789264073241-en>
- OECD. (1985). *Software, an emerging industry*. Tekijä.
- OECD. (1997). *The communications revolution and global commerce: Implications for tax policy and administration*. Tekijä.
- 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. Tekijä.

- OECD. (2001). *Taxation and electronic commerce*.
<https://doi.org/https://doi.org/https://doi.org/10.1787/9789264189799-en>
- OECD. (2010). *Report on the attribution of profits permanent establishments*. Noudettu osoitteesta [23.08.2023]<https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>
- OECD. (2014). *Addressing the tax challenges of the digital economy*.
<https://doi.org/https://doi.org/https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>
- OECD. (2015). *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1- 2015 final report*. <https://doi.org/https://doi.org/https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OECD. (2019a). *Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy - policy note*. Noudettu osoitteesta [10.02.2023]<https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>
- OECD. (2019b). *Model tax convention on income and on capital 2017*.
<https://doi.org/https://doi.org/https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>
- OECD. (2020). *Tax challenges arising from digitalisation - report on pillar one blueprint*.
<https://doi.org/https://doi.org/https://doi.org/10.1787/beba0634-en>
- OECD. (2023). *Multilateral convention to implement amount a of pillar one*. Noudettu osoitteesta [05.11.2023]<https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>
- OECD Committee on Fiscal Affairs. (2000). *Oecd:lta tilannekatsaus pillar 1 amount b -työstä*. Noudettu osoitteesta [21.08.2023]<https://uutishuone.pwc.fi/oecdltatilannekatsaus-pilari-1-amount-b-tyosta>
- OECD/G20. (2023, December). *Update to pillar one timeline by the oecd/g20 inclusive framework on beps*. Noudettu osoitteesta <https://www.oecd.org/tax/beps/update-pillar-one-timeline-beps-inclusive-framework-december-2023.pdf>
- Pinto, D. (2003). *E-commerce and source-based income taxation*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Rakennuslehti. (2022). *Suomeen tulee uusi julkista sektoria palveleva datakeskus*. Noudettu osoitteesta [06.09.2023]<https://www.rakennuslehti.fi/2022/06/suomeen-tulee-uusi-julkista-sektoria-palveleva-datakeskus/>

- Slater, D. (2020, 08). *What is data centre automation?* Noudettu osoitteesta [07.11.2023]<https://datacentremagazine.com/automation/what-data-centre-automation>
- Suurnäkki, M. (1994). *Kiinteän toimipaikan käsite verotuksessa*. Helsinki: [Helsingin kauppakorkeakoulu].
- Valtiovarainministeriö. (2023, 9. 11). *Monenvälinen yleissopimus pilari 1:n amount a:n täytäntöönpanemiseksi*. Noudettu osoitteesta [09.02.2024]<https://www.lausuntopalvelu.fi/FI/Proposal/DownloadProposalAttachment?proposalId=c5621631-12a2-4476-86dc-d85af03f491c&attachmentId=21358>
- Verohallinto. (2023a, 27. 1). *Rajoitetusti verovelvollisen ulkomaisen yhteisön tuloverotus suomessa - liiketulo ja muut suomesta saadut tulot*. Noudettu osoitteesta [19.9.2023]<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47806/rajoitetusti-verovelvollisen-ulkomaisen-yhteison-tuloverotus-suomessa--liiketulo-ja-muut-suomesta-saadut-tulot3>
- Verohallinto. (2023b, 7. 2). *Verosopimusten artiklat*. Noudettu osoitteesta [28.12.2023]<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/85707/verosopimusten-artiklat3/>
- Viitala, T. (2018). *Kansainvälisen verotuksen murros ja suomi*. Helsinki: Elinkeinoelämän keskusliitto EK.
- Vogel, K. (1996). *Klaus vogel on double taxation conventions : a commentary to the oecd-, un- and us model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to german treaty practice*. (3. ed. / by Klaus Vogel. p.). London: Kluwer Law International.
- Äimä, K., & Kujanpää, E. (2013). *Kasvuyrityksen kansainvälinen tuloverotus*. Helsinki: Helsingin Kamari Oy.

Lyhenteet

Korkein hallinto-oikeus

17.4.1972 taltio 1390 KHO 1972-II-522 s. 30
12.3.2013 taltio 877 KHO 2013:42 s. 31

Keskusverolautankunnan ennakkoratkaisut

21.11.2007 diaarinumero 686/80/2007 KVL:2007/52 s. 32
07.02.2001 diaarinumero 2225/80/2000 KVL:2001/12 s. 34
02.02.2005 diaarinumero 1977/80/2004 KVL:2005/6 s. 35

Tanskan verolautakunta

25.09.2020 SKM2020.390.SR s. 49
14.03.2016 SKM2016.188.SR s. 49

Kanadan verovirasto

01.01.2012 2012-0432141R3-E s. 50