

**Sähköinen kaupankäynti ja kansainvälinen tuloverotus – taloudelliseen läsnäoloon
perustuva liittymätesti kiinteän toimipaikan käsitteen korvaajana lähdevaltion
verotusoikeuden perustana**

27.7.2017

Mikael Falck 77324

OTMU2220 Yritysverotus

Turun yliopiston

oikeustieteellinen tiedekunta

SISÄLLYS

SISÄLLYS	II
Lähteet	IV
Lyhenteet	X
1. Johdanto	1
1.1 Taustaa.....	1
1.2 Tutkimuskysymykset ja -menetelmät.....	4
1.3 Rajaukset.....	6
1.4 Rakenne.....	7
1.5 Relevantit lähteet ja terminologia.....	8
2. Sähköinen kaupankäynti ja digitaalinen talous	10
2.1 Määritelmiä.....	10
2.2 Sähköisen kaupankäynnin laajuus.....	12
2.3 Sähköisen kaupankäynnin tekniikasta.....	14
2.4 Sähköiselle kaupankäynnille ominaiset liiketoimintamallit.....	16
2.4.1 Sähköisen kaupankäynnin liiketoimintamallien erityispiirteet perinteiseen kaupankäyntiin verrattuna.....	16
2.4.2 Sovelluskaupat.....	19
2.4.3 Verkkomainonta.....	20
2.4.4 Pilvipalvelut.....	21
2.4.5 Osallistavat verkkoalustat.....	22
3. Kansainvälinen tuloverotus ja kiinteä toimipaikka	23
3.1 Ei ylikansallisia säännöksiä.....	23
3.2 Asuin- ja lähdevaltioverotus.....	24
3.3 Kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.....	26
3.4 OECD:n malliverosopimuksen asema.....	28
3.5 Kiinteä toimipaikka OECD:n mallisopimuksessa ja Suomen lainsäädännössä.....	30
3.6 Palvelin kiinteänä toimipaikkana.....	33
3.7 Kriittikki palvelimen pitämiseksi kiinteänä toimipaikkana.....	35
4. Sähköisen kaupankäynnin asettamat haasteet kansainväliselle tuloverotukselle	37
4.1 Esimerkki sähköisen kaupankäynnin tyyppitilanteesta.....	37
4.2 Keskustelun kaksi aaltoa.....	38
4.3 Sähköiselle kaupankäynnille kehitettävien verotussääntöjen neutraaliudesta.....	41
5. Taustaperiaatteet lähdevaltion verotusoikeudelle kansainvälisissä tilanteissa	43
5.1 Kiinteän toimipaikan käsitteen historiasta.....	43
5.2 Valtioiden välisen oikeudenmukaisuuden periaate.....	45
5.3 Pääomantuonti- ja vientineutraliteetti.....	47
5.4 Hyötyperiaate.....	49
5.5 Etuoikeusperiaate.....	52
5.6 Verotuksen käytännön toteutettavuus.....	54
6. Vaihtoehtoiset liittymätestit lähdevaltion verotusoikeuden perustana	56
6.1 Kiinteän toimipaikan käsitteen murentumisesta.....	56
6.2 Virtuaalinen kiinteä toimipaikka.....	58
6.3 Digitaaliselle läsnäololle perustuva kiinteän toimipaikan liittymä.....	60
6.4 OECD:n merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätesti.....	62
6.5 Vaihtoehtoisten liittymätestien arviointia.....	67

7. OECD:n esittämät muut vaihtoehdot lähdevaltioverotuksen toteuttamiseksi	71
7.1 Lähdevero sähköisille liiketoimille	71
7.2 Tasausvero	73
7.3 Arviointia	76
8. Johtopäätökset	79

Lähteet

Kirjallisuus

Avi-Yonah, Reuven S.: International Taxation of Electronic Commerce. *Tax Law Review*. Osa 52, 1997.

Azam, Rifat: Global Taxation of Cross-Border E-Commerce Income. *Virginia Tax Review*. Osa 31, 639-693, 2012.

Blum, Daniel W.: Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined? *Bulletin for International Taxation*. June/July 2015. (Blum 2015).

Brauner, Yariv – Baez, Andrés: Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy. *International Bulletin for Fiscal Documentation White Papers*. IBFD, 2.2.2015.

Brooks, Kim: Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Policy Objective. *Teoksessa Head, G. John – Krever, Richard (eds.): Tax Reform in the 21st Century. A Volume in Memory of Richard Musgrave*. Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2009.

Cockfield, Arthur J.: Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits. *Tulane Law Review*. Osa 74, 133-217, 1999. (Cockfield 1999).

Cockfield, Arthur J.: Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet is Changing Tax Laws. *Connecticut Law Review*. Osa 5, 333-403, 2002. (Cockfield 2002).

Cockfield, Arthur J.: The Rise of the OECD as Informal “World Tax Organization” Through National Responses to E-Commerce Tax Challenges. *Yale Journal of Law and Technology*. Osa 8, 136-187, 2006. (Cockfield 2006).

Doernberg, Richard – Hinnekens, Luc: *Electronic Commerce and International Taxation*. Kluwer Law International, 1999.

Forgione, Aldo: Clicks and Mortar: Taxing Multinational Business Profits in the Digital Age. *Seattle University Law Review*. Osa 26, 719-782, 2003.

Gaoua, Noah: Taxation of the Digital Economy – French Reflections. *European Taxation*, January 2014.

Gianni, Monica: The OECD'S Flawed and Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishments. *Vanderbilt Journal of Entertainment & Technology Law*. Osa 17, N:o 1, 2014.

Graetz, Michael J. – O’Hear, M. Michael: The ”Original Intent” of US International Taxation. *Duke Law Journal*. Osa 46, 1021- 1109, 1997, s. 1036. (Graetz – O’Hear 1997)

Heikkilä, Jukka - Kuopus, Jorma - Laine, Juha (toim.) - Mannio, Lauri - Mansala, Marja-Leena - Terämaa, Jyri - Willebrand, Martin von: *Verkkokauppa-oikeus*. WSOY, 2001.

Hellerstein, Walter: Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments. Bulletin for International Taxation, June/July 2014. (Hellerstein 2014).

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus: välitön verotus. Talentum, Helsinki 2008.

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen verotus (jatkuvatäydenteinen). Sanoma Pro Oy. Viimeisin kokonaispäivitys 13.4.2017.

Hinneken, Luc: Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century. Intertax, osa 26, julkaisu 6/7, 1998, Kluwer Law International.

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan, Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17, Helsinki, 2011.

Hongler, Peter – Pistone, Pasquale: Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. International Bulletin for Fiscal Documentation White Papers. IBFD, 20.1.2015.

Katajainen, Heidi – Koponen, Saku-Matti: Tietokoneohjelmien myynti- ja lisensointitulon kvalifikaatiokonflikti ja siitä aiheutuvan kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. Verotus 5/2014.

Kujanpää, Emmiliina - Äimä, Kristiina: Kasvuyrityksen kansainvälinen tuloverotus. Lakimiesliiton kustannus, 2013.

Juusela, Janne: Kansainväliset sijoitukset ja verotuksen tehokkuus. Oikeustieteellinen tutkimus verotuksen tehokkuudesta ja verovalvonnan sääntelystä erityisesti kansainvälisiä portfoliosijoituksia silmällä pitäen. Kauppakaari Oyj, Lakimiesliiton kustannus. Helsinki, 1998.

Li, Jinyan: Protecting the Tax Base in the Digital Economy. Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries. Draft Paper No. 9, June 2014.

Mannio, Lauri: Sähköisen kaupankäynnin verotus. WSOY Lakitieto, 2001.

McLure, Charles E. Jr.: Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws. Osa 52 Tax Law Review 1996-1997.

Mehtonen, Pekka: Suomen tekemät tuloverosopimukset ja OECD:n mallisopimus. Edita Publishing Oy, Helsinki 2001.

Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Talentum, Helsinki 2005.

Pastukhov, Oleksandr: International Taxation of Income Derived from Electronic Commerce: Current Problems and Possible Solutions. Boston University Journal of Science & Technology Law, Osa 12, N:o 2, 310-339, 2006. (Pastukhov 2006).

Pinto, Dale: E-Commerce and Source-Based Income Taxation. Osa 6, Doctoral Series, International Bureau of Fiscal Documentation, Academic Council. 2003.

Schön, Wolfgang: International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I). World Tax Journal, October 2009.

Skaar, Arvid Aage: Permanent Establishment: Erosion of Tax Treaty Principle. Series on International Taxation. Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, Boston, 1991. (Skaar 1991).

Skaar, Arvid Aage: Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce. Intertax, osa 28, julkaisu 5, 2000, Kluwer Law International. (Skaar 2000).

Vogel, Klaus: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN-, and US-model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice. Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1991. (Vogel 1991).

Virallislähteet

Australian Government, Department of Broadband, Communications and the Digital Economy: Australia's Digital Economy: Future Directions. Final Report. Commonwealth of Australia, 2009. (Australian hallitus 2009).

European Commission: Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy. European Commission 28.5.2014

Euroopan yhteisöjen komissio: Eurooppalaisen elektronisen kaupankäynnin aloite, KOM (97) 157 lopull. Brysseli, 16.4.1997.

Finance Bill, 2016, as Introduced in Lok Sabha on 29th February, 2016. Bill No. 18 of 2016. The Republic of India. (Intian hallitus 2016a).

Government of India, Ministry of Finance, Department of Revenue, Central Board of Direct Taxes, Committee on Taxation of E-Commerce: Proposal for Equalization Levy on Specified Transactions. Report of the Committee on Taxation of E-Commerce. February 2016. (Intian sähköisen kaupankäynnin komitea 2016).

Government of India, Ministry of Finance, Department of Revenue, Central Board of Direct Taxes: Equalisation levy rules, 2016. Notification 38/2016: F. No. 370142/12/2016-TPL. New Delhi 27.5.2016. (Intian hallitus, 2016b).

Hallituksen esitys (HE) Eduskunnalle laeiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sekä eräiden muiden lakien muuttamisesta. 76/1995. (HE 76/1995).

OECD: Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Turku (Finland), 19-21 November 1997 - Conference Report. OECD Digital Economy Papers, No. 38, OECD Publishing 1998. (OECD 1998a)

OECD: Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. A report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce" on 8 October 1998. (OECD 1998b).

OECD Technical Advisory Group (TAG) on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits: Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions. 2001. (OECD TAG 2001).

OECD Center for Tax Policy and Administration: Are the treaty rules for taxing business profits appropriate for E-commerce? Final Report, 2004. (OECD 2004).

OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD, July 2010. (OECD 2010).

OECD: OECD Guide to Measuring the Information Society 2011. OECD Publishing, 2011. (OECD 2011).

OECD: Commentary on Article 5: Concerning the definition of permanent establishment in Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version). OECD Publishing, 2012. (OECD 2012).

OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, 2013. (OECD 2013).

OECD Directorate for Financial and Enterprise Affairs Competition Committee: Hearings - The Digital Economy. DAF/COMP(2012)22. 7.2.2013. (OECD Hearings 2013).

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014. OECD Publishing, 2014. (OECD, 2014a).

OECD: BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy. 24 March 2014 – 14 April 2014. (OECD 2014b).

OECD: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 1: 2014 Deliverable. OECD Publishing, 2014. (OECD 2014c).

OECD: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015. (OECD 2015a).

OECD: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015. (OECD 2015b).

OECD: OECD Digital Economy Outlook 2015. OECD Publishing, 2015. (OECD 2015c).

Ulkoasiainministeriön lehdistötiedote: Suomi toimii laajalla rintamalla globaalien verotussääntöjen aikaansaamiseksi ja kehitysmaiden veronkantokyvyn vahvistamiseksi. Tiedote 103/2015, julkaistu 16.4.2015.

United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD): Information Economy Report 2015 – Unlocking the Potential of E-Commerce for Developing Countries. United Nations Publication UNCTAD/IER/2015. United Nations, 2015. (YK:n raportti 2015).

United States Department of Treasury: Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce. Office of Tax Policy. November 1996. (US Treasury White Paper 1996).

Verohallinto: Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013. Verovuodet 2011 ja 2012. Verohallinnon julkaisu 284.13. Edita Publishing 2013. (Verohallinto 2013)

Verohallinto: Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015. Verovuodet 2013 ja 2014. Verohallinnon julkaisu 284.15. (Verohallinto 2015).

World Trade Organisation: E-Commerce in Developing Countries: Opportunities and Challenges for Small and Medium-Sized Enterprises. World Trade Organisation 2013.

Internet-lähteet

Ernst & Young, Global Tax Alert: India proposes equalization levy on digital e-commerce transactions in 2016 budget. 2 March 2016. Saatavilla osoitteesta:
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/India_proposes_equalization_levy_on_digital_e-commerce_transactions_in_2016_budget/\\$FILE/2016G_CM6293_IN%20proposes%20equalization%20levy%20on%20e-commerce%20trans%20in%202016%20budget.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/India_proposes_equalization_levy_on_digital_e-commerce_transactions_in_2016_budget/$FILE/2016G_CM6293_IN%20proposes%20equalization%20levy%20on%20e-commerce%20trans%20in%202016%20budget.pdf). (11.7.2016) (EY 2.3.2016).

Ernst & Young, Global Tax Alert: Italy considers introduction of tax on digital activities. 27 April 2015. Saatavilla osoitteesta:
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Italy_considers_introduction_of_tax_on_digital_activities/\\$FILE/2015G_CM5395_Italy%20considers%20introduction%20of%20tax%20on%20digital%20activities.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Italy_considers_introduction_of_tax_on_digital_activities/$FILE/2015G_CM5395_Italy%20considers%20introduction%20of%20tax%20on%20digital%20activities.pdf). (8.4.2017) (EY Global Tax Alert, 27.4.2015).

Ernst & Young, Global Digital Tax Developments Review. 1.4.2016. Saatavilla osoitteesta:
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-digital-tax-developments-review/\\$FILE/ey-global-digital-tax-developments-review.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-global-digital-tax-developments-review/$FILE/ey-global-digital-tax-developments-review.pdf). (4.5.2016).

Helsingin sanomat: Kotimaisen journalismin rahoitus on vaarassa Googlen ja Facebookin verosuunnittelun takia, kertoo media-alan selvitys. Saatavilla osoitteesta:
<http://www.hs.fi/talous/art-2000005206685.html> (12.5.2017).

Mini one-stop-shop (MOSS Scheme)

Saatavilla osoitteesta: http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/moss-scheme/index_en.htm. (17.6.2017).

Parrilli, Davide Maria: Grid and Taxation: The Server as Permanent Establishment in International Grids. GECON 2008, LNCS 5206, J. Altmann, D. Neumann, T. Fahringer, (toim.), 89-102. Springer-Verlag Berlin Heidelberg 2008. Saatavilla osoitteesta:
SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1246582>. (10.11.2016). (Parrilli 2008).

Suomen Internetopas - Internetin rakenne ja toimintaperiaate

Saatavilla osoitteesta: <http://www.internetopas.com/yleistietoa/rakenne>. (21.4.2016).

Suomen virallinen tilasto (SVT): Tietotekniikan käyttö yrityksissä. ISSN=1797-2957. 2015, 4. Sähköinen kauppa . Helsinki: Tilastokeskus. Saatavilla osoitteesta:
http://www.stat.fi/til/icte/2015/icte_2015_2015-11-26_kat_004_fi.html. (21.4.2016)

Verohallinto – Voimassa olevat verosopimukset

Saatavilla osoitteesta <http://www.vero.fi> > Syventävät vero-ohjeet > Kansainväliset tilanteet > Voimassaolevat verosopimukset. (30.5.2016)

Lyhenteet

ALV	Arvonlisävero
Art.	Artikla
CFA	Committee on Fiscal Affairs
EU	Euroopan Unioni
EUVL	Euroopan Unionin Virallinen Lehti
BEPS	Base erosion and profit shifting
ICT	Information and communications technology
ISP	Internet Service Provider
IT	Information technology, informaatioteknologia
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
TAG	Technical Advisory Group
TVL	Tuloverolaki (30.12.1992/1535)
WTO	World Trade Organisation
YK	Yhdistyneet kansakunnat

1. Johdanto

1.1 Taustaa

Internetin välityksellä harjoitettu liiketoiminta on kasvanut merkittävästi viimeisten kahden vuosikymmenen aikana. Yhä useammin ihmiset päätyvät ostamaan haluamansa tavarat Internetistä, ilman asioimista perinteisissä kivijalkaliikkeissä. Toisaalta osa tavaroista, joita aikaisemmin myytiin vain fyysisessä muodossa, kuten kirjoja ja musiikkia, on nykyään laajasti saatavilla sähköisessä muodossa Internetistä. Lisäksi Internetin luomat mahdollisuudet aiempaa tehokkaampaan viestintään ja yhteisöllisyyteen ovat luoneet myös aivan uusia liiketoimintamalleja. Yritysten alettua myydä tuotteitaan Internetin välityksellä alettiin myös pohtia tällaisen sähköisen kaupankäynnin verotuskysymyksiä 1990-luvun loppupuolella.¹ Keskustelu sähköisen kaupankäynnin² verotuskysymyksistä heräsi kuitenkin uudelleen vuonna 2013 Kansainvälisen taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö OECD:n (Organisation for Economic Co-operation and Development) BEPS-toimenpideohjelman myötä.³

Tähän mennessä sähköistä kauppaa koskevia verotussäännöksiä on kehitetty EU:n ja OECD:n piirissä liittyen sähköisten tuotteiden ja palvelujen arvonlisäverotukseen. Sen sijaan liiketulon verottamiseen liittyen säännöksiä ei ole juurikaan kehitetty. Ainakaan toistaiseksi sähköisen kaupankäynnin myyjäyrityksen ei tarvitse juurikaan ottaa huomioon mitään erityisiä tuloveronäkökohtia myydessään sähköisiä tuotteita kotimaansa ulkopuolelle. Tämä asetelma saattaa kuitenkin muuttua tulevaisuudessa, mikäli valtiot, joissa ulkomaiset sähköisen kaupankäynnin myyjäyritykset toimivat, alkavat vaatia osaa näiden myyjäyritysten liiketulon verotuksesta itselleen. Tämän tutkielman yhtenä tavoitteena on pyrkiä selvittämään argumentteja, joilla tulon lähdevaltiot sähköisessä kaupankäynnissä saattavat vaatia tällaista verotusoikeutta itselleen.

Vaikuttaa siltä, ettei Internetin luoma mahdollisuus yrityksille myydä tuotteitaan kansallisvaltioiden rajoista huolimatta istu vaivattomasti perinteisen kaupankäynnin tarpeisiin muotoutuneeseen kansainväliseen verojärjestelmään. Kansainvälisessä

¹ Yhdysvaltain valtiovarainministeriö julkaisi vuonna 1996 raportin sähköisen kaupankäynnin

² Tässä tutkielmassa termejä ”sähköinen kaupankäynti” ja ”digitaalinen talous” käytetään toistensa synonyymeinä, ellei erikseen mainita. Ks. lisää kappale 2.1.

³ OECD 2013. BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) tarkoittaa sananmukaisesti käännettynä veropohjan rapautumista ja tulojen siirtoa. Myös Suomi osallistuu OECD:n BEPS-hankkeeseen, ks. *Ulkoasiainministeriön lehdistötiedote* 103/2015.

sähköisessä kaupankäynnissä on nimittäin mahdollista, että myyjäyritys käy merkittävässä määrin kauppaa ulkomaalaisten asiakkaiden kanssa ilman fyysistä läsnäoloa asiakkaiden sijaintivaltiossa. Aikaisemmin tämä ei ollut mahdollista, vaan kansainvälinen kaupankäynti vaati toimiakseen melkein aina aineellisia resursseja, esimerkiksi henkilökuntaa tai toimistoa vieraassa maassa. Toimintatavan muutos on merkittävä valtioiden verotulojen muodostumisen kannalta, sillä yleisesti vallitsevan periaatteen mukaan valtio saa verottaa ulkomaalaisen yhtiön tuloksesta vain siltä osin kuin liiketulo on muodostunut tässä valtiossa. Liiketulon katsotaan pääsääntöisesti muodostuvan maassa vain, mikäli yrityksellä on jokin fyysinen liittymä valtioon, mikä useimmiten tarkoittaa kiinteän toimipaikan olemassaoloa. Sähköisen kaupankäynnin merkityksen kasvettua on siis mahdollista, että tietyt valtiot jäävät ilman tuloja, jotka niille kertyisivät, jos sähköisen kaupankäynnin myyjäyrittäjillä olisi valtioissa perinteinen kiinteä toimipaikka.

OECD on tähän saakka johtanut kansainvälisesti sähköisen kaupankäynnin tuloverokysymysten selvittelyä.⁴ OECD kirjasi ylläpitämänsä malliverosopimuksen kommentaariin kappaleen sähköisen kaupankäynnin verotuksesta jo vuonna 2003⁵, mutta kyseinen kommentaarin osa käsittelee vain sitä, millä edellytyksillä palvelimia voitaisiin pitää kiinteänä toimipaikkana niiden sijaintivaltiossa. Palvelimen pitämistä kiinteänä toimipaikkana koskeva sääntely on kuitenkin helppo kiertää⁶, ja voidaan todeta, ettei malliverosopimus tarjoakaan nykyisellään tyydyttävää ratkaisua sähköisen kaupankäynnin tuloverotukselle.⁷ Palvelinten ottaminen kiinteän toimipaikan käsitteen piiriin kommentaarissa kuvastaa pyrkimystä hallita sähköisen kaupankäynnin verohaasteita jo olemassa olevien sääntöjen uudelleentulkinnalla. Se korostaa kuitenkin useiden kommentoijien mukaan palvelinten asemaa liikaa sähköisen kaupankäynnin myyjäyrittäjien liittymänä tulon lähdevaltion. Toisaalta palvelimia koskeva osa kommentaaria lisättiin melko nopeasti sähköisen kaupankäynnin yleistyttyä, joten sääntöjen käyttökelpoisuutta ei luonnollisesti voinut tietää etukäteen. Sähköinen kaupankäynti on ilmiönä uusi ja muuttunut paljon jo vuosikymmenen alun jälkeenkin.

⁴ Ks. esim. *Cockfield* 2006; *Pinto* 2003, s. 12.

⁵ *OECD* 2012, s. C(5)-24.

⁶ *Doernberg* ja *Hinneken* tekivät tämän huomion verotusoikeuden perustumisesta palvelimen sijaintivaltioon jo ennen kuin OECD muutti malliverosopimuksensa kommentaaria kyseiseltä osin. Ks. *Doernberg – Hinneken* 1999, s. 123.

⁷ *Hongler – Pistone*, s. 12; *Cockfield* 1999, s. 186-188; *Cockfield* 2002, s. 386.

Akateemikot ovat sittemmin epäilleet, etteivät sähköisen kaupankäynnin ominaispiirteistä johtuvat haasteet kansainväliselle verotukselle kuitenkaan ratkeaisi vain vanhoja sääntöjä soveltamalla. Akateemikot ovatkin ehdottaneet vuolaasti erilaisia vaihtoehtoja järjestää sähköisen kaupankäynnin tuloverotus kaikkia valtioita tyydyttävällä tavalla. Ongelmanasettelun keskiössä on useiden valtioiden ja kansainvälisten järjestöjen määrittelemän kiinteän toimipaikan käsitteen soveltaminen uuteen liiketoimintaympäristöön tai vaihtoehtoisesti sen korvaaminen uudella liittymäsäännöllä. Kiinteän toimipaikan käsitteen tarkoituksena on, ettei yritystä veroteta kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa ennen kuin yrityksellä on riittävän vahva taloudellinen side sijaintivaltioon. Jos taloudellinen side on heikko, kiinteää toimipaikkaa ei muodostu ja vain yrityksen asuinvaltio saa verottaa yritystä sen kaikista tuloista.⁸ Sähköisen kaupankäynnin myötä on tullut entistä haastavammaksi määrittellä se, miten sähköisen kaupankäynnin ulkomaiset myyjäyritykset osallistuvat toisten valtioiden talouteen, ja milloin niillä olisi katsottava olevan vahva taloudellinen side ulkomaiseen valtioon.

Vaikka malliverosopimuksen sähköistä kaupankäyntiä koskevaa kommentaaria ei olekaan muokattu sittemmin, OECD on kuitenkin ottanut kantaa sähköisen kaupankäynnin tuloverotukseen vuoden 2003 jälkeen. Sen valmisteleman BEPS-toimenpideohjelman ensimmäinen kohta käsittelee sähköistä kaupankäyntiä ja sen mukanaan tuomia haasteita valtioiden veropohjan säilyttämiselle.⁹ BEPS-toimenpideohjelmassa on kyse OECD:n ja G20-maiden yhteisestä aloitteesta ehkäistä valtioiden veropohjan rapautumista ja monikansallisten yritysten keinotekoista tulon siirtoa valtiosta toiseen. Toimenpideohjelman ensimmäistä kohtaa koskevassa loppuraportissa¹⁰ käsitellään laajasti sähköistä kaupankäyntiä ilmiönä ja sen tuomia haasteita perinteisille verojärjestelmille. Siinä OECD esittää uudenlaista merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymää verovelvollisuudelle (eng. significant economic presence), minkä perusteella tulon lähdevaltio saisi verotusoikeuden liiketuloon, mikä kertyy lähdevaltioon kohdistuvasta sähköisestä kaupasta.¹¹ Kyse on kuitenkin vasta

⁸ Vogel 1991, s. 200.

⁹ OECD 2013, s. 14-15.

¹⁰ OECD 2015a. Raportista käytetään nimitystä ”OECD:n sähköistä kaupankäyntiä koskeva BEPS-loppuraportti”. Ennen loppuraportin julkaisemista OECD julkaisi alustavan raportin maaliskuussa 2014 (ks. OECD 2014b), johon se pyysi järjestöiltä, yrityksiltä ja akateemikoilta kommentteja. Kommenttien perusteella OECD julkaisi päivitetyn väliraportin aiheesta syyskuussa 2014 (ks. OECD 2014c).

¹¹ OECD 2015a, s. 107.

ehdotuksesta, eikä vielä jäsenmaiden hallituksille annetusta suosituksesta. Tutkielma analysoi esitettyä ehdotusta muiden vastaavien verotusratkaisujen ohella.

1.2 Tutkimuskysymykset ja -menetelmät

Sähköinen kaupankäynti asettaa painetta perinteisen kaupankäynnin ominaisuuksien mukaan rakentuvalla kansainvälisellä verojärjestelmällä. Sähköisen kaupankäynnin myyjäyritykset voivat harjoittaa ainakin teoriassa merkittävää kauppaa toisiin maihin ilman fyysistä toimipaikkaa kohdemaassa. Yksi tutkielman tarkoituksista on lyhyesti selvittää sähköisen kaupankäynnin määritelmää, laajuutta ja sen tuloverotuksen kannalta merkityksellisiä erikoispiirteitä suhteessa perinteiseen kaupankäyntiin. On esitetty, että sähköisen kaupankäynnin erot perinteiseen kaupankäyntiin verrattuna saattavat perustella tulon lähdevaltion verotusoikeuden ulottamista myös sähköiseen kaupankäyntiin.

OECD ja useat akateemikot ovat ehdottaneet vaihtoehtoja järjestää liittymä tulon lähdevaltioon sähköisen kaupankäynnin osalta siten, että lähdevaltiolla olisi mahdollisuus verottaa sähköisen kaupankäynnin myyjäyrityksiä.¹² Kyse on verotusvallan jakamisesta eri valtioiden kesken siten, että myös valtiot, joissa sähköisen kaupankäynnin yritykset toimivat, saisivat osansa sähköisen kaupan kerryttämästä tulosta.

Arvioin tässä tutkielmassa erityisesti OECD:n ehdottamaa merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymää, jolla laajennettaisiin tulon lähdevaltion verotusoikeus koskemaan myös tietyt edellytykset täyttävää sähköistä kaupankäyntiä. OECD:n ehdotus voidaan nähdä pyrkimyksenä kehittää kiinteän toimipaikan käsitettä sähköiselle kaupankäynnille sopivaan muotoon, vaikka tarkalleen ottaen OECD:n ehdotuksessa ei käytetä termiä ”kiinteä toimipaikka”, eikä OECD ehdota että merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymä kirjattaisiin malliverosopimuksen 5 artiklaan, mikä käsittelee kiinteää toimipaikkaa. OECD ei ole ensimmäinen taho, joka on ehdottanut ”virtuaalisen kiinteän toimipaikan” tai vastaavan kehittämistä sähköisen kaupankäynnin tarpeisiin. Tutkielmassa arvioidaan OECD:n ehdotusta keskeisiin aikaisempiin ehdotuksiin sekä arvioidaan OECD:n ehdottamia muita vaihtoehtoisia tapoja sähköisen kaupankäynnin tuloverotuksen toteuttamiseksi.

¹² Ks. yleisesti *Hinnekens* 1998, s. 195; *Hongler – Pistone* 2015, s. 3.

Ennen kuin käsittelen esitettyjä uusia malleja, tarkastelen niitä periaatteita ja teorioita, joiden mukaan tulon lähdevaltiolla olisi oikeus saada osansa sähköisen kaupankäynnin myyjäyritysten tulosta. Tulon lähdevaltion verotusoikeutta perustelevat periaatteet tekevät mahdolliseksi sen, että verotulojen jako valtioiden kesken tapahtuu reilusti ja tasapuolisesti, mikä on yksi kansainvälisen verojärjestelmän perustavanlaatuisista arvoista. Kirjallisuudessa on toisaalta esitetty, ettei lähdevaltion verotusoikeudelle sähköisessä kaupankäynnissä olisi tarpeellista hakea perustelua kansainvälisen verotuksen periaatteista tai arvoista, jotka ohjasivat esimerkiksi kiinteän toimipaikan käsitteen muotoutumista OECD:n mallisopimuksessa viime vuosisadan alussa.¹³ Tämän näkemyksen kannattajat ovat sitä mieltä, että kansainvälisessä verotuksessa pätee vain yksi sääntö – se, ettei sääntöjä ole.¹⁴ Kuitenkin kaikki argumentit liiketulon verotussääntöjä vastaan tai puolesta perustuvat oletuksille siitä, minkä valtion *tulisi* saada verottaa liiketuloa.¹⁵ Vaikka on selvää, ettei kansainvälisessä verotuksessa pädekään mikään yleismaailmallinen laki, mielestäni on silti tärkeää, että normit, joita yritetään kehittää yleismaailmallisiksi esimerkiksi OECD:n piirissä, nauttisivat laajaa kannatusta. Normien laaja kannatus taas vaatii ainakin sen, että ne ovat teoreettisesti perusteltuja ja hyväksyttäviä. Elleivät kansainväliset normit, joita esimerkiksi sähköisen kaupankäynnin tuloverotukselle ollaan kehittämässä, ole hyväksyttäviä mahdollisimman laajalle joukolle valtioita, uhkana ovat valtioiden yksipuoliset verotustoimet sähköisen kaupankäynnin tuloverotuksessa.¹⁶ Esimerkkejä valtioiden yksipuolisista verotussäännöksistä sähköisen kaupankäynnin alalla on jo ilmaantunut.¹⁷ Tästä syystä siis keskityn tutkielmassani myös selvittämään, millä periaatteilla tulon lähdevaltio voisi perustella verotusoikeuttaan ulkomaisten yritysten liiketuloon rajat ylittävissä tilanteissa. Periaatteet ovat osittain samat, millä kiinteän toimipaikan käsitettä on historiallisesti perusteltu ja jotka vaikuttivat kiinteän toimipaikan asemaan tulon lähdevaltion verotusoikeuden perustana ulkomaisten yritysten tuottamasta liiketulosta.

Koska sähköisen kaupankäynnin verotuksen ongelmat ovat kansainvälisiä, tulen käsittelemään niitä kansainvälisen verotuksen näkökulmasta. Kansainvälisen verotuksen normit koostuvat useiden eri maiden kansallisista säännöksistä ja maiden solmimista kahden- tai monenkeskisistä verosopimuksista. Vaikka maiden solmimat

¹³ *Brauner – Baez* 2015, s. 9; *Schön* 2009.

¹⁴ *Schön* 2009, s. 93. Laajemmassa mielessä keskustelu erilaisten teorioiden roolista verolakien tekemisessä ja verotuksessa on vanhaa perua jo 1920-luvulta. Ks. *Graetz – O’Hear* 1997, s. 1092-1093.

¹⁵ *OECD* 2004, s. 10.

¹⁶ *McLure* 1996-1997, s. 277.

¹⁷ *Pinto* 2003, s. 43; ks. lisää kappale 6.4.

verosopimukset ovat toisistaan riippumattomia itsenäisiä sopimuksia, hyvin monet perustuvat OECD:n malliverosopimukseen.¹⁸ Tästä syystä käytän pääasiassa OECD:n malliverosopimusta ja sen kommentaaria kun käsittelen kansainvälisen tuloverotuksen normeja. Kansallisen sääntelyn kuvaajana käytän Suomen sisäisiä normeja silloin, kun tarpeellista. Koska sähköisen kaupankäynnin kansainvälistä tuloverotusta ei säännellä tällä hetkellä suoraan Suomen lain tai OECD:n mallisopimuksen puitteissa, tutkielman näkökulma on vahvasti *de lege ferenda*, toisin sanoen mahdollisten tulevien normien arvioinnissa eikä niinkään olemassa olevan lainsäädännön käsittely (*de lege lata*).

Oikeusdogmatiikka eli lainoppi on pääasiallinen tutkimusmetodini. Lainoppi on tulkintatiede, joka tutkii oikeudellisia tekstejä.¹⁹

1.3 Rajaukset

Sähköisen kaupankäynnin kansainvälinen verosääntely on tällä hetkellä vielä edelleen alkuvaiheessaan. Vakiintuneiden normien puutteessa aihe antaisi mahdollisuuden pohtia hyvin monenlaisia kansainvälisen sähköisen kaupankäynnin verotuksen haasteita. Aion tässä tutkielmassa kuitenkin keskittyä pääasiassa vain yhteen kysymykseen: miten OECD:n merkittävään taloudelliseen läsnäoloon perustuva liittymätesti onnistuu lähdevaltion verotusoikeuden perustana sähköisessä kaupankäynnissä. Ennen OECD:n uuden liittymätestin arvioimista selvitetään, miten voidaan perustella lähdevaltion oikeutta verottaa liiketuloa, jota ulkomainen yritys tuottaa sähköisessä kaupankäynnissä.

Työn ulkopuolelle jätetään kansainvälisestä verosopimusoikeudesta kumpuava kysymys tulotyyppin oikeasta luokittelusta, kun kyse on sähköisen kaupankäynnin hyödykkeistä saatavasta korvauksesta. Tilanteesta riippuen korvaus esimerkiksi tietokoneohjelmasta voidaan luokitella joko liiketuloksi, palvelusta saatavaksi korvaukseksi, täyden käyttöoikeuden luovuttamisesta saatavaksi luovutusvoitoksi tai korvaukseksi osittaisen käyttöoikeuden luovuttamisesta eli rojaltiksi. Tulotyyppistä riippuu, onko verotusoikeus näissä tilanteissa yrityksen asuinvaltiolla vai tulon lähdevaltiolla.²⁰ Vaikka kysymys onkin mielenkiintoinen ja liittyy läheisesti verotusoikeuden jakautumiseen käytännössä

¹⁸ Pinto 2003, s. 6. Pääosa myös Suomen solmimista verosopimuksista perustuu OECD:n malliverosopimukseen. Ks. Helminen 2016, 3. luku Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet > Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit > Verosopimusoikeus > Verosopimusten rakenne ja sisältö > OECD:n malliverosopimus.

¹⁹ Hirvonen 2011, s. 36.

²⁰ Ks.. lisää esim. Katajainen, Koponen 2014.

asuin- ja lähdevaltion välillä, ei aiheen käsittely ole mahdollista tutkielman laajuuden sallimissa puitteissa. Sama pätee myös kansainvälisen sähköisen kaupankäynnin ja verosuunnittelun suhteeseen (nykyään edellinen helpottaa jälkimmäistä monessa suhteessa).

Tutkielma tulee käsittelemään kiinteän toimipaikan käsitettä ja sitä, miten käsitteeseen on ehdotettu merkittäviä rakenteellisia muutoksia, jotka ottavat huomioon sähköisen kaupankäynnin tuomat haasteet. Ulkomaisten yritysten ja niiden kiinteiden toimipaikkojen verotukseen liittyä läheisesti liiketulon kohdentaminen niiden kesken. Tulojen kohdentamisella saadaan selville se, kuinka paljon liiketuloa on kertynyt toiminnasta yhtäältä kiinteässä toimipaikassa eli lähdevaltiossa ja toisaalta yrityksen kotivaltiossa. Kussakin valtiossa kertynyt liiketulo lasketaan samoilla menetelmillä kuin siirtohinnoittelun yhteydessä keskenään etuyhteydessä olevien yritysten välillä.²¹ Kohdentamiskysymysten käsittely ei ole mahdollista tutkielman laajuuden sallimissa puitteissa.

Sähköisen kaupankäynnin arvonlisäverotus jätetään niin ikään työn ulkopuolelle lukuun ottamatta metodeja, jotka Euroopan Unioni (EU) on ottanut käyttöön sähköisten palvelujen arvonlisäverotuksessa suhteessa EU:n ulkopuolella asuvien yritysten ALV-rekisteröintiin.

Sähköinen kaupankäynti on saanut akateemikot pohtimaan useita erilaisia vaihtoehtoja järjestää kansainvälinen tuloverotus sillä tavalla, että lähdevaltioille katsottaisiin muodostuvan oikeus verottaa ulkomaisen yrityksen tuloa. Tulen käsittelemään tässä tutkielmassa OECD:n ja akateemikkojen esittämiä ehdotuksia kiinteän toimipaikan liittymätestin korvaamiseksi, kuin myös muita OECD:n sähköistä kaupankäyntiä koskevassa BEPS-loppuraportissa esittämiä vaihtoehtoja, kuten lähdevaltion uudentyypistä lähdeveroa sähköiseen kaupankäyntiin liittyville maksuille ja ehdotettua tasausveroa (eng. equalisation levy) sähköisen kaupankäynnin erikseen määritellyille maksuille. Muiden vaihtoehtojen käsittelyn tarkoituksena on luoda kokonaiskuva, jota vasten lukija voi verrata kiinteän toimipaikan käsitteen korvaamiseksi esitettyjä vaihtoehtoja.

1.4 Rakenne

²¹ OECD:n malliverosopimus art. 7, *OECD* 2014a, s. 28; *OECD* 2010, s. 19.

Tutkielma etenee seuraavalla tavalla. Johdantokappaleen jälkeen esitellään digitaalisen talouden ja sähköisen kaupankäynnin määritelmiä, tekniikkaa ja laajuutta (kappale 2). Tavoitteena on luoda perusta sähköisen kaupankäynnin ymmärtämiselle, jotta aihetta koskevia verotusongelmia olisi helpompi hahmottaa. Seuraavaksi käsitellään lyhyesti kansainvälisen tuloverotuksen perusteita, kiinteän toimipaikan käsitettä yleisesti ja sitä, miksi palvelinten tai servereiden pitäminen kiinteänä toimipaikkana ei ole tarjonnut tyydyttävää ratkaisua sähköisen kaupankäynnin tuloverotusongelmille. Kappaleessa 4 käsitellään kahden edellisen kappaleen vuorovaikutusta eli sitä, millainen vaikutus sähköisen kaupankäynnin erityispiirteillä on kansainväliseen tuloverotukseen sekä esitellään OECD:n BEPS-ohjelmaa edeltänyttä työtä sähköisen kaupankäynnin verokysymysten parissa. Kappaleessa 5 esitellään kansainvälisen verotuksen periaatteita, jotka tukevat lähdevaltion oikeutta kerätä verotuloja liiketoiminnasta, jota käydään lähdevaltiossa. Samassa yhteydessä käsitellään lyhyesti kiinteän toimipaikan käsitteen historiaa. Kappaleessa esitetään, että samoja periaatteita, joihin kiinteän toimipaikan käsite perustuu, voidaan käyttää perusteltaessa käsitteen korvaamista uudentyypisellä liittymätestillä, mikä ottaa huomioon sähköisen kaupankäynnin vaatimukset. Seuraavaksi kappaleessa 6 käsitellään akateemikkojen ja OECD:n ehdottamia malleja kiinteän toimipaikan käsitteen muokkaamisesta tai uudentyypisen liittymän luomisesta sähköiselle kaupankäynnille. Huomio kiinnittyy etenkin OECD:n ehdottamaan merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymään. Tavoitteena on verrata OECD:n ehdottamaa mallia akateemikkojen aikaisemmin esittämiin malleihin, ja arvioida mallin onnistumista. Kappaleessa 7 käsitellään lyhyesti OECD:n ehdottamia muita verotusmalleja sähköiselle kaupankäynnille. Kappaleessa 8 esitetään johtopäätökset.

1.5 Relevantit lähteet ja terminologia

Pyrin selvittämään sähköisen kaupankäynnin tuloverotukselle ehdotettua sääntelyä erityisesti OECD:n malliverosopimuksesta, sen kommentaarista sekä OECD:n eri työryhmien tuottamien raporttien pohjalta. OECD:n malliverosopimuksen ja sen kommentaarin osalta tulee huomata, etteivät kaikki maat tunnusta niiden asemaa oikeuslähteenä, sillä malliverosopimus ja kommentaari eivät luo OECD:n jäsenvaltioille velvollisuuksia sopia kahdenkeskisiä verosopimuksiaan mallisopimuksen mukaisesti. Hyvin monet verosopimukset perustuvat kuitenkin OECD:n malliverosopimukseen ja

monien valtioiden tuomioistuimet hakevat tulkinta-apua sen kommentaarista.²² Lisäksi tarkastelen tarvittaessa muiden maiden verolainsäädäntöä ja veroviranomaisten antamia ohjeistuksia.

Sähköisestä kaupankäynnistä ei ole julkaistu montaa teosta suomen kielellä. Suomeksi sähköisestä kaupankäynnistä on kirjoitettu yksi monografi, Lauri Mannion *Sähköisen kaupankäynnin verotus* (WSOY Lakitieto, 2001). Vaikka kirjan julkaisemisesta on yli 15 vuotta, sen sisältämä pohdinta etenkin verotusvallan jakamisesta valtioiden kesken sähköisen kaupankäynnin tuloverotuksessa on edelleen ajankohtaista. Kotimaisia artikkeleita sähköisen kaupankäynnin tuloverokysymyksistä on kirjoitettu muutamia.²³

Tulen nojaamaan vahvasti eri ulkomaisten kirjoittajien tuotantoon tutkielmassani. Sähköisen kaupankäynnin verotuksesta ensimmäisten joukossa kirjoittaneiden *Richard L. Doernbergin* ja *Luc Hinnekensin* julkaisema *Electronic Commerce and International Taxation* (Kluwer Law International, 1999) toimii yhtenä merkittävimmistä ulkomaisista lähteistä. Lisäksi *Dale Pinto* kirjoitti laadukkaan väitöskirjan *E-Commerce and Source-Based Income Taxation* lähdevaltion verotusoikeuden ulottamisesta sähköisen kaupankäynnin verotukseen vuonna 2003. *Arvid Aage Skaarin* teos *Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty Principle* kiinteän toimipaikan historiasta ja sen merkityksen muuttumisesta 1900-luvulla toimii tärkeänä tukena ajatukselle, ettei kiinteän toimipaikan käsite ole kiveen hakattu. Tulen kuitenkin hyödyntämään myös uudempiä artikkeleita, jotka on julkaistu sähköisen kaupankäynnin tuloverotuksesta BEPS-toimenpideohjelman julkistamisen jälkeen. Tässä suhteessa tärkeä keskustelunavaaja on ollut *Peter Honglerin* ja *Pasquale Pistonen* artikkeli *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*.

Tulen viittamaan tutkielmassani toistuvasti käsitteisiin yrityksen asuin- tai kotivaltio ja (tulon) lähdevaltio. Yrityksen asuinvaltio tai kotivaltio viittaa siihen valtioon, joka verottaa yritystä sen maailmanlaajuisesta tulosta valtion lainsäädännön mukaisesti. Esimerkiksi yhteisöjä, jotka on rekisteröity tai muutoin perustettu Suomen lain mukaan,

²² Näin myös Suomen korkeimman hallinto-oikeuden osalta, ks. KHO:2011:101. Päätöksen mukaan kommentaarille on perusteltua antaa merkitystä siitä riippumatta, onko verosopimuksen toinen osapuoli OECD:n jäsen vai ei.

²³ Esimerkiksi *Katajainen – Koponen* 2014.

verotetaan Suomessa kotimaisina yhteisinä.²⁴ Tulon lähdevaltiolla tai lähdevaltiolla taas viitataan siihen maahan, johon ulkomainen yritys myy tuotteitaan ja saa sitä kautta liiketuloa. Sähköisen kaupankäynnin myyjäyrityksellä ei välttämättä tarvitse olla kiinteää toimipaikkaa lähdevaltiossa saadakseen lähdevaltiosta liiketuloa.

Koska monet aiheita koskevat käsitteet ovat uusia ja englanninkielisiä, niille ei ole olemassa vakiintuneita suomennoksia. Siksi olen päätenyt suomentamaan monet termeistä vapaasti itse. Keskeisin termi on OECD:n kiinteän toimipaikan rinnalle lähdevaltioverotuksen oikeuttavaksi liittymäksi ehdottama ”merkittävä taloudellinen läsnäolo” (eng. significant economic presence). Käytän kuitenkin englanninkielisiä termejä suomenkielisten rinnalla silloin, kun ne selventävät käyttämäni käsitettä. Näin tulen tekemään etenkin digitaalisen talouden liiketoimintamallien käsittelyn yhteydessä.

2. Sähköinen kaupankäynti ja digitaalinen talous

2.1 Määritelmiä

Sähköiselle kaupankäynnille ei ole olemassa yhtä yleisesti käytettyä määritelmää. OECD:n mukaan sähköisen kaupankäynnin liiketoimella (eng. e-commerce transaction) tarkoitetaan tuotteiden tai palvelujen myyntiä tai ostamista tietoverkossa niillä tavoilla, jotka on nimenomaisesti suunniteltu ostotarjousten tekemistä tai vastaanottamista varten. Tavarat tai palvelut tilataan edellä kuvatulla tavalla, mutta maksun ja tavaroiden tai palvelujen toimittamisen asiakkaalle ei tarvitse tapahtua verkossa.²⁵ EU:n määritelmän²⁶ mukaan taas ”elektronisessa kaupankäynnissä käydään kauppaa elektronisin välinein. Se perustuu tietojen (esim. tekstin, äänen ja videokuvan) elektroniseen käsittelyyn ja lähettämiseen”. Lisäksi EU:n määritelmässä mainitaan, että sähköinen kaupankäynti voi käsittää useita eri toimintoja kuten hyödykkeiden ja palvelujen elektronisen kaupan, huutokaupat ja digitaalisen aineiston toimittamisen verkon välityksellä. Yhden yleisesti käytetyn määritelmän puutteesta huolimatta voidaan todeta, että sähköisellä kaupankäynnillä tarkoitetaan laajassa mielessä (fyysisten) tavaroiden tai palvelujen kauppaa, jota käydään Internetissä. Tavarat ja palvelut voidaan toimittaa joko perinteisillä menetelmillä postitse tai rahdilla tai elektronisesti Internetin välityksellä. EU:n komissio on myös luokitellut sähköisen kaupankäynnin joko epäsuoraan tai suoraan laatuun edellä mainittujen

²⁴ Mannio 2001, s. 120.

²⁵ OECD 2011, taulukko 5.2 s. 72.

²⁶ Euroopan yhteisöjen komissio 1997, s. 8.

toimitusmuotojen mukaan.²⁷ Epäsuorassa sähköisessä kaupankäynnissä tuotteet toimitetaan perinteisillä menetelmillä ja suorassa sähköisessä kaupankäynnissä elektronisesti vastaanottajan laitteeseen.

Digitaalisen talouden määrittely ei taas ole kummankaan tahon mukaan yhtä helppoa kuin sähköisen kaupankäynnin. Termin ”digitaalinen talous” (eng. digital economy) syntyminen liitetään usein *Don Tapscottin* kirjoittaman kirjan nimeen.²⁸ Euroopan komissio toteaa määrittelyn olevan vaikeaa, koska tieto- ja viestintäteknologia (eng. information and communications technology, ICT) kehittyy jatkuvasti ja digitaalinen talous on tullut erottamattomaksi osaksi muuta taloutta.²⁹ OECD ei määrittele digitaalista taloutta tyhjentävästi sähköisen kaupankäynnin verohaasteita koskevassa BEPS-loppuraportissaan. OECD:n mukaan digitaalinen talous on tulos tieto- ja viestintäteknologian kehityksestä, joka on tehnyt tietoverkon teknologiat halvemmiksi, nopeammiksi ja yhtenäisimmiksi kehittämällä liiketoiminnan prosesseja ja uusia innovaatioita kaikilla talouden osa-alueilla.³⁰ Australian hallitus määrittelee digitaalisen talouden tieto- ja viestintäteknologioiden, kuten Internetin ja matkapuhelinverkon, mahdollistamaksi taloudellisten ja sosiaalisten toimintojen maailmanlaajuisiksi verkostoksi.³¹ Kyseessä on yhden valtion määritelmä, joten sen merkitystä ei voi korostaa liiaksi. Tosin *Lin* mukaan OECD näyttäisi hyväksyvän tämän määritelmän ainakin sähköisen kaupankäynnin verotusta koskevan BEPS-raportin aikaisemmassa versiossa.³²

Kaikille yrityksille määritellä digitaalinen talous on yhteistä se, että digitaalinen talous nojaa vahvasti tieto- ja viestintäteknologian käyttöön.³³ Tieto- ja viestintäteknologian kehitys on auttanut perinteisen liiketoiminnan yrityksiä alentamaan kustannuksiaan, lisäämään tuottavuutta ja tehostamaan markkinointiaan.³⁴ Lisäksi sama kehitys on johtanut myös kokonaan uudentyyppisten liiketoimintamallien syntymiseen. Yhteistä

²⁷ *Euroopan yhteisöjen komissio* 1997, s. 9; *Cockfield* 1999, s. 20.

²⁸ *Tapscott, Don: The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence.* McGraw – Hill, 1997. Tämän huomion tekevät *Brauner ja Baez* 2015, s. 11.

²⁹ *Euroopan komissio* 2014, s. 11.

³⁰ *OECD* 2015a, s. 11.

³¹ *Australian hallitus* 2009, s. 2.

³² *Li* 2014, s. 5; *OECD* 2014c.

³³ *Blum* 2015, s. 314.

³⁴ *OECD* 2015a, s. 52.

uusille liiketoimintamalleille on se, että yrityksen fyysinen sijainti on toisarvoista sen liiketoiminnan harjoittamiselle.³⁵

Koska digitaaliselle taloudelle ei ole annettavissa selkeärajaista (oikeudellista) määritelmää, ehkä käyttökelpoisin testi digitaalisen talouden tunnistamiseksi on niin sanottu ”hajutesti”, joka *Braunerin* ja *Baezin* mukaan tuntuu olevan yleinen aihetta koskevassa kirjallisuudessa.³⁶ *Hellerstein* muun muassa määrittelee digitaalisen talouden tällä tavalla todetessaan, että ”digitaalisen talouden tunnistaa, kun sen näkee”.³⁷ Tällainen tarkkuus saanee riittää tämänkin tutkielman tarpeisiin.

Sähköinen kaupankäynti ja digitaalinen talous voidaan kuitenkin erottaa käsitteellisesti toisistaan.³⁸ Joidenkin kommentoijien mukaan digitaalinen talous on yläkäsite, joka pitää sisällään myös sähköisen kaupankäynnin (molemmissa muodoissaan).³⁹ Käytän kuitenkin selvyuden vuoksi vain käsitettä sähköinen kaupankäynti tarkoittamaan kaikkea Internetin välityksellä käytävää kauppaa, mikä sisältää myös digitaalisen talouden mahdollistamat uudet liiketoimintamallit. Termi ”sähköinen kaupankäynti” on mielestäni informatiivisempi ja ilmiötä paremmin kuvaava kuin ”digitaalinen talous”, sillä jälkimmäinen on käsitteenä uusi ja edelleen epäselvä. Lisäksi sähköinen kaupankäynti kuvaa paremmin ilmiötä erityisenä kaupankäynnin muotona verrattuna termiin digitaalinen talous, mikä viittaa enemmänkin tieto- ja viestintäteknologian hyödyntämiseen perustuvien liiketoimintamallien ja viestintäkeinojen yhdessä muodostamaan talouden sektoriin tai nykyaikaiseen talouteen yleensä.⁴⁰ Termien semanttisesta erosta huolimatta niiden asettamat haasteet kiinteän toimipaikan käsitteelle ja sitä kautta kansainväliselle tuloverotukselle ovat käytännöllisesti katsoen samat.

2.2 Sähköisen kaupankäynnin laajuus

³⁵ *Ibid.*, s. 64.

³⁶ *Brauner – Baez* 2015, s. 10.

³⁷ *Hellerstein* 2014, s. 346 mukailien yhdysvaltalaisista tuomari *Stewarttia* tapauksessa *US Supreme Court, Jacobellis v. Ohio*, 378 US 184, 197 (1964).

³⁸ *Gaoua* 2015, s. 11.

³⁹ *OECD Hearings* 2013, s. 5.

⁴⁰ Kommentit kuten, *OECD* 2015a, s. 56: ”the digital economy is increasingly becoming the economy itself” puoltavat mielestäni tätä erottelua. Kun digitaalinen talous ymmärretään mainitun kommentin mukaan, se ymmärretään pikemminkin tieto- ja viestintäteknologian yleiseen hyödyntämiseen liiketoiminnassa (mukaan lukien toki myös uudet liiketoimintamallit).

Sähköisen kaupankäynnin⁴¹ arvosta on vaikea saada tarkkaa kuvaa, sillä ilmiötä koskevien markkinatutkimusten metodologiat eroavat toisistaan, ja koska sähköisellä kaupankäynnillä ei ole yhtenäistä määritelmää. Joka tapauksessa kaikki arviot viittaavat vahvasti siihen, että sähköisen kaupankäynnin markkinat ovat kasvaneet voimakkaasti viimeisen kymmenen vuoden aikana ja ne jatkavat kasvamistaan edelleen.⁴²

Sähköisen kaupankäynnin mittaamisen vaikeudesta huolimatta useat tahot ovat koettaneet määritellä sen arvoa. Vaikka sähköisen kaupankäynnin tuotteet ja palvelut ovat tulleet osaksi kuluttajien jokapäiväistä arkea, on hyvä huomata että yritysten välinen sähköinen kaupankäynti on edelleen yleisin sähköisen kaupankäynnin muoto – ylivoimaisesti.⁴³ Maailman kauppajärjestön (World Trade Organisation, WTO) mukaan 90 prosenttia maailmanlaajuisesta sähköisestä kaupankäynnistä käydään yritysten välillä (eng. business-to-business).⁴⁴ Yhdistyneiden kansakuntien (YK) arvion mukaan kuluttajakaupan (eng. business-to-consumer) osuus sähköisestä kaupankäynnistä kasvaa silti yritysten välistä kauppaa nopeammin.⁴⁵ Yhdysvaltalaisen *International Data Corporationin* arvion mukaan maailmanlaajuisen yritysten välisen sähköisen kaupankäynnin arvo oli noin 12,4 biljoonaa yhdysvaltain dollaria vuonna 2012. Jos sähköinen kaupankäynti jatkaa nopeaa kasvuaan kehittyvillä markkinoilla, yritysten välinen ja yritysten ja kuluttajien välinen sähköinen kaupankäynti tulee vastaamaan 5 prosenttia kaikista yritysten välisistä ja vähittäiskaupan myynneistä vuoteen 2017 mennessä.⁴⁶

Tilastokeskuksen mukaan sähköisen kaupankäynnin kokonaisarvo Suomessa oli noin 67 miljardia euroa vuonna 2014, mikä vastaa noin 21 prosenttia kaikkien yritysten liikevaihdosta vuonna 2014. Suomessakin yritysten välinen kauppa on selvästi merkittävämpi osa sähköistä kaupankäyntiä kuin kuluttajakauppa.

Suurin osa sähköisestä kaupankäynnistä suuntautuu myyjäyrityksen kotivaltioon. Esimerkiksi Euroopassa rajat ylittävän sähköisen kaupankäynnin osuus kaikesta

⁴¹ Tässä kappaleessa käsitelty sähköisen kaupankäynnin laajuus kuvaa myös digitaalisen talouden laajuutta, sillä digitaalista taloutta ja sähköistä kaupankäyntiä ei ole eroteltu käsitteellisesti aihetta koskevissa tutkimuksissa. Sen sijaan digitaalisen talouden yksittäisten liiketoimintamallien laajuutta on tutkittu, ja niiden kokoa käsitellään relevanteissa asiayhteyksissään kappaleessa 2.4.

⁴² *YK:n raportti* 2015, s. 12.

⁴³ *OECD* 2015a, s. 55.

⁴⁴ *WTO* 2013, s. 3.

⁴⁵ *YK:n raportti* 2015, s. 12.

⁴⁶ *WTO* 2013, s. 3.

sähköisestä kaupankäynnistä oli alle 10 prosenttia vuonna 2012.⁴⁷ Suomessa yli 90 prosenttia sähköisestä kaupankäynnistä suuntautuu kotimaahan, mutta kolmannes sähköisen kaupankäynnin suomalaisista myyjäryityksistä myy tuotteitaan tai palveluitaan myös ulkomaille.⁴⁸

Vaikka sähköisen kaupankäynnin laajuutta ei voidakaan tarkasti mitata, siihen ei pidä kiinnittää liikaa huomiota. Kuten *Doernberg* ja *Hinnekins* esittävät, tärkeintä on tiedostaa että sähköinen kaupankäynti on tullut pysyväksi osaksi liike-elämää, se kasvaa edelleen ja asettaa uusia kysymyksiä kaikille yhteiskunnan osa-alueille.⁴⁹ Aiheen jatkokäsittelyn kannalta voidaan todeta, että, OECD:n sähköisen kaupankäynnin tuloverotukselle ehdottaman uuden liittymätestin käyttöönottoa voi helpottaa se, että suurin osa sähköisestä kaupankäynnistä on ainakin nykyään yritysten välistä.

2.3 Sähköisen kaupankäynnin tekniikasta

Tutkielman rajauksen johdosta ei ole tarpeellista syventyä sähköisessä kaupankäynnissä käytettävään tekniikkaan, mutta jotta sähköisen kaupankäynnin erityispiirteitä verotuksen kannalta voisi ymmärtää, tekniikkaa käydään tässä lyhyesti läpi.⁵⁰ Aluksi on hyvä tehdä erottelu laite- ja ohjelmistotekniikan välillä.⁵¹ Ne tekniset laitteet ja välineet, joita pitkin informaatio kulkee tietokoneesta toiseen, muodostavat kovan tekniikan tiedonvälityksessä. Pehmeä tekniikka taas viittaa niihin ohjelmistoihin, jotka laittavat informaation ja datan kulkemaan kovan tekniikan välineissä.⁵²

Suurpiirteisesti Internetissä on kyse yhteyden luomisesta kahden tietokoneen välille. Jos nämä koneet ovat fyysisesti kaukana toisistaan, niiden väliin mahtuu monentyyppistä tiedonkuljetustekniikkaa. Internet tarvitsee toimiakseen tietokoneohjelmia, joilla viestit lähetetään tietokoneelta toiselle. Kaksi tietokonetta ei voi kommunikoida verkossa ilman tietokoneohjelman muodostamaa yhteistä kieltä. Erityinen TCP/IP-protokolla määrittää universaalit menettelytavat siitä, miten tiedonsiirtolaitteet ja -ohjelmistot muodostavat, ylläpitävät ja siirtävät informaatiota verkkojen solmukohdasta toiseen

⁴⁷ *YK:n raportti 2015*, s. 15.

⁴⁸ *Suomen virallinen tilasto 2015* (21.4.2016).

⁴⁹ *Doernberg – Hinnekins 1999*, s. 3.

⁵⁰ Tämä kappale perustuu oikeusnotaari-tutkielmaani, *Palvelin kiinteänä toimipaikkana suoran sähköisen kaupankäynnin verotuksessa 2015*, s. 3–5.

⁵¹ Voidaan puhua ”kovasta” laitetekniikasta ja ”pehmeästä” ohjelmistotekniikasta. Vertaa englannin kielen sanoihin ”hardware” ja ”software”.

⁵² *Mannio 2001*, s. 4.

reitittimien välityksellä. Käytännössä informaatio on pilkottu paketeiksi, jotka reititetään lähettäjältä vastaanottajalle niissä olevan osoitteen mukaan.⁵³

Palvelimet muodostavat Internetin rungon. Kaikki Internetistä löytyvät Internet-sivut on tallennettu palvelimiin, jotka voivat sijaita missä päin maailmaa tahansa. Ne ovat teknisesti kotitietokoneita muistuttavia laitteita, joilla on oma kiintolevy ja käyttömuisti, mutta ei välttämättä omaa näyttöruutua. Koska palvelimet sisältävät Internetissä esitetyt tiedot ja ohjelmat, niiden muistikapasiteetti on paljon suurempi kuin kotitietokoneilla. Kun käyttäjä ottaa yhteyden Internetiin, hän ottaa käytännössä yhteyden johonkin palvelimelle tallennettuun palvelinohjelmistoon. Palvelinohjelma vastaanottaa käyttäjän palvelupyynnön ja tulostaa käyttäjälle palvelimelta pyydetty resurssit, esimerkiksi jonkin tietyn Internet-sivuston tai lomakkeen, suoraan käyttäjän tietokoneelle. Käyttäjä voi myös ottaa yhteyden palvelimelta toisiin palvelimiin, eli ”surffata” sivustolta toiselle.⁵⁴

Sähköisessä kaupankäynnissä ostajan tietokone ottaa yhteyden myyjän tietokoneeseen eli palvelimeen sen IP-osoitteella (eng. Internet Protocol -osoite). Viesti pilkotaan paketteihin, jotka kulkevat tietoverkkoja pitkin ISP-yritysten (eng. Internet Service Provider, ISP) ylläpitämien reitittimien ja tietokone-ohjelmien avulla myyjälle. Kun ostaja on saanut yhteyden myyjän palvelimeen, ostaja katselee ja käyttää haluamiaan sivuja tietokoneensa selainohjelman (eng. browser) avulla.⁵⁵

Myyjä tarvitsee siis sähköiseen kaupankäyntiin palvelimen ja sen edellyttämät palvelinohjelmat (tietokoneohjelmat). Myyjä voi joko omistaa palvelimen itse, vuokrata sen toiselta yritykseltä (ISP-yritykset), tai hankkia sen leasing-sopimuksella. Palvelinohjelmat hankitaan tyypillisesti ISP-yrityksiltä.⁵⁶

Myyjän käyttämä palvelin ohjelmineen voi toteuttaa monia kaupankäynnin kannalta olennaisia toimintoja. Se voi muun muassa mainostaa tuotteita, esittää tuotetietoja, solmia kauppasopimuksen, luovuttaa myytävän digitaalisen tuotteen tai periä

⁵³ Verkkokauppa-oikeus / Heikkilä - Laine 2001, s. 40.

⁵⁴ Suomen Internetopas (21.4.2016).

⁵⁵ Mannio 2001, s. 5-6.

⁵⁶ Ibid., s. 7. Ks. myös Kujanpää - Äimä 2013, s. 109.

kauppahinnan. Eri osatoiminnoista vastaavat palvelimet ohjelmiseen voivat sijaita myös fyysisesti eri paikoissa.⁵⁷

Verotuksen näkökulmasta tulee huomata jo tässä vaiheessa, että on aivan olennaista, milloin vain yksi palvelin suorittaa nämä kaikki toiminnot ja milloin osatoiminnot on hajautettu eri valtioissa sijaitseviin palvelimiin, sillä OECD:n malliverosopimuksessa avustavien tai valmistelevien (osa)toimintojen harjoittaminen ei muodosta yritykselle kiinteää toimipaikkaa palvelimen sijaintivaltioon. Palvelinten helppo vuokraaminen toisissa maissa sijaitsevilta ISP-yrityksiltä luokin sähköisen kaupankäynnin yrityksille oivan verosuunnittelumahdollisuuden. OECD:n BEPS-toimenpideohjelman myötä osatoimintojen hajauttamisen luomaan verosuunnittelumahdollisuuteen ollaan puuttumassa. Toimenpideohjelman seitsemäs kohta käsittelee juuri kiinteän toimipaikan keinotekoisista välttämistä hajauttamalla yrityksen eri osatoimintoja eri toimipaikkoihin. Vaikuttaa kuitenkin siltä, etteivät toimenpideohjelman mukaiset muutokset kuitenkaan vaikuta sähköisessä kaupankäynnissä relevanttiin rajat ylittävään osatoimintojen hajauttamiseen.⁵⁸ Toimintaohjelman ehdottamalla muutoksilla puututaan nimittäin vain samassa sopimusvaltiossa tapahtuvaan osatoimintojen hajauttamiseen.

2.4 Sähköiselle kaupankäynnille ominaiset liiketoimintamallit

2.4.1 Sähköisen kaupankäynnin liiketoimintamallien erityispiirteet perinteiseen kaupankäyntiin verrattuna

Tieto- ja viestintäteknologian kehitys on mahdollistanut monien uusien liiketoimintamallien syntymisen. Esittelen tässä kappaleessa lyhyesti joitain niitä liiketoimintamalleja, joita OECD pitää sähköistä kaupankäyntiä koskevassa BEPS-raportissaan ominaisina juuri sähköiselle kaupankäynnille.⁵⁹ Tarkoitus on luoda pohja niiden kansainvälisen tuloverotuksen ongelmien ymmärtämiselle, joita sähköisen kaupankäynnin liiketoimintamallit aiheuttavat esimerkiksi tulon lähdevaltion verotusoikeudelle kiinteän toimipaikan käsitteen perusteella.

OECD:n sähköisen kaupankäynnin verotusta koskevan loppuraportin mukaan sähköisellä kaupankäynnillä on joukko erityispiirteitä, joilla saattaa olla merkitystä verotuksenkin kannalta. OECD:n mukaan seuraavat erityispiirteet leimaavat sähköisen

⁵⁷ Ibid., s. 7.

⁵⁸ OECD 2015b, s. 39.

⁵⁹ OECD 2015a, s. 54–64.

kaupankäynnin yrityksiä, vaikka ne eivät pädekään kaikkiin sähköisen kaupankäynnin myyjäyrityksiin samanaikaisesti:

- Immateriaalioikeuksien, käyttäjien ja liiketoimintojen lisääntynyt liikkuvuus (eng. mobility) sen seurauksena, ettei yrityksen tarvitse ylläpitää paikallista työvoimaa liiketoiminnan harjoittamiseksi ja sen johdosta, että liiketoimintaresurssit voidaan sijoittaa vapaasti eri maantieteellisille alueille
- Riippuvuus datasta, erityisesti niin kutsutun Big datan hyödyntämisestä
- Verkostovaikutukset, erityisesti suhteessa käyttäjiin, järjestelmien integroitumiseen ja synergiaetuihin
- Monenkeskisten liiketoimintamallien hyödyntäminen. Tällä viitataan liiketoimintamalleihin, joissa liiketoimen osapuolet voivat sijaita eri valtioissa
- Joidenkin verkostovaikutuksista hyötyvien liiketoimintamallien taipumus nostaa yksi yritys monopolistiseen asemaan tai muutama yritys oligopolistiseen asemaan markkinoilla
- Markkina-asetelman epävakaus (eng. volatility) johtuen suhteellisen vaivattomasta pääsystä markkinoille ja nopeasti kehittyvästä teknologiasta⁶⁰

Tämän tutkielman näkökulmasta merkitystä on erityisesti käyttäjien ja liiketoimintojen lisääntyneellä liikkuvuudella sekä monenkeskisten liiketoimintamallien hyödyntämisellä. Informaatio ja viestintäteknologian kehitys sekä tietoliikenneyhteyksien paraneminen eri alueilla on johtanut siihen, että käyttäjät pystyvät yhä enenevässä määrin tekemään liiketoimia matkustaessaan eri valtioiden välillä. Yksittäinen käyttäjä voi esimerkiksi asua yhdessä valtiossa, ostaa mobiilisovelluksen toisessa maassa ja käyttää ostettua mobiilisovellusta kolmannessa maassa. Käyttäjien lisääntyneen liikkuvuuden tuomia haasteita lisää se, että monet käyttävät lisäksi teknologiaa sijaintinsa salaamiseksi.⁶¹

Viestintäteknologian, tietomassojen hallintaan valmistettujen ohjelmistojen ja henkilökohtaisten tietokoneiden kehittyminen ovat laskeneet merkittävästi monimutkaisten toimintojen kansainvälisen johtamisen ja koordinoinnin kustannuksia. Tämän seurauksena yritysten on mahdollista hallinnoida keskitetysti yhdestä paikasta yrityksen maailmanlaajuisia toimintoja. Tämän keskusjohdon sijainti saattaa olla maantieteellisesti täysin eri paikassa kuin missä yrityksen liiketoimintaa muuten

⁶⁰ OECD 2015a, s. 64-65.

⁶¹ Ibid., s. 65.

harjoitetaan tai missä yrityksen alihankkijat tai asiakkaat sijaitsevat. Toiseksi nykyään yhä useammilla yrityksillä on pääsy ulkomaisille markkinoille, mikä on lisännyt näiden yritysten kykyä toimittaa tuotteitaan ja palveluitaan eri maihin. Teknologian kehittyminen on myös vähentänyt yritysten tarvetta ylläpitää paikallista henkilökuntaa harjoittaakseen liiketoimintaa ulkomailla. Monessa tapauksessa sähköisen kaupankäynnin yritysten on myös mahdollista kasvaa merkittävästi samalla kun henkilökuntaa tarvitsee lisätä vain vähän hoitamaan yrityksen päivittäisiä asioita.⁶²

Monenkeskisissä liiketoimintamalleissa useat ryhmät markkinoilla vuorovaikuttavat toisiinsa jonkin alustan tai välittäjän kautta. Kunkin markkinaosapuolen tekemät päätökset johtavat toisten markkinaosapuolten saamaan hyötyyn tai haittaan markkinoista ulkoisvaikutusten (eng. externality) kautta. Monenkeskisissä liiketoimintamalleissa kultakin markkinaosapuolelta veloitetut hinnat markkinoille osallistumisesta heijastavat näitä ulkoisvaikutuksia. Mikäli yhden osapuolen toiminta aiheuttaa ulkoishyötyä toiselle osapuolelle, tältä toiselta osapuolelta voidaan veloittaa suurempaa hintaa markkinoille osallistumisesta. Esimerkki monenkeskisestä liiketoimintamallista, joka aiheuttaa ulkoishyötyä eri osapuolille markkinoilla on maksukorttijärjestelmä. Maksukorttijärjestelmä on sitä arvokkaampi kauppiaille, mitä useammalla kuluttajalla on maksukortti ja toisaalta kuluttajille maksukorttijärjestelmästä on sitä enemmän hyötyä, mitä useampi kauppias hyväksyy maksukortin maksuvälineenä. Esimerkki liiketoimintamallista, joka taas aiheuttaa ulkoishaittoja yhdelle markkinaosapuolista löytyy mainosalalta. Siinä mediayhtiö saa kuluttajien huomion tarjoamalla sisältöä (televisio tai radio-ohjelmia, aikakauslehteä) ilmaiseksi tai hinnalla, mikä alittaa tuotantokustannukset. Mediayhtiö esittää mainoksia käyttäjilleen (lukijat tai kuuntelijat) ja hankkii tuloa mainostajilta, joiden mainoksia mediayhtiö esittää. Vaihtoehtoisesti yhtiö saattaa myös myydä tietoa sen käyttäjistä kiinnostuneille osapuolille.⁶³

Sähköisen kaupankäynnin kasvaminen on tehnyt monenkeskisistä liiketoimintamalleista yleisempiä rajat ylittävissä tilanteissa. Erityisesti sähköisen kaupankäynnin osalta on huomattava kaksi monenkeskisten liiketoimintamallien ominaisuutta; joustavuus ja saavutettavuus. Digitaalisen informaation luonne ja Internetin infrastuktuuri laajentavat merkittäväällä tavalla keinoja, joilla monenkeskisiä liiketoimintamalleja voidaan

⁶² Ibid., s. 66. Englanniksi ilmiöstä käytetään nimitystä ”scale without mass”.

⁶³ Ibid., s. 71-72.

suunnitella ja toteuttaa. Internetissä esitettävää sisältöä, dataa ja valmista koodia voidaan säilyttää pitkiä aikoja siitä, kun ne kerättiin tai valmistettiin. Digitaalisen teknologian kehitys on parantanut yhtiöiden kykyä kerätä, analysoida sekä käyttää hyväksi käyttäjä- ja markkinadataa, mikä taas on puolestaan parantanut digitaalisten alustojen tarjoamaa hyötyä eri markkinaosapuolilta toisille. Sähköisen kaupankäynnin ansiosta yhtiöiden on myös helpompaa paikantaa saman liiketoimintamallin mukaan toimivien alustojen markkinaosapuolet eri maissa, mikä puolestaan on mahdollistanut sen, että sähköisen kaupankäynnin yhtiöt voivat entistä helpommin yhdistää eri maissa sijaitsevat markkinaosapuolet toisiinsa.⁶⁴

2.4.2 Sovelluskaupat

Erilaisten palveluiden käyttö Internetissä kasvoi heti siitä lähtien, kun älypuhelimilla ja sormitietokoneilla pystyi ottamaan yhteyden Internetiin. Samaan aikaan teknologiayhtiöt alkoivat kehittää ylläpitämilleen käyttöjärjestelmille sovelluskauppoja (eng. app stores), jotka toimivat eräänlaisena digitaalisena jakelualustana ohjelmistoille. Käyttäjä voi selata, saada tietoa ja lukea arvosteluja sekä ostaa ja ladata eri sovelluksia suoraan laitteelleen. Sovelluskaupoista on mahdollista hankkia sovelluksia, jotka on kehittänyt joko sovelluskauppaa ylläpitävä yritys (esim. laitteen valmistaja, käyttöjärjestelmän kehittäjä tai tietoverkon ylläpitäjä) tai ulkopuolinen yritys. Ohjelmiston voi hankkia laitteelle joko ilmaiseksi tai maksua vastaan, tosin ilmaiset ohjelmistot saattavat sisältää mainontaa. Lisäksi yhä suurempi määrä ohjelmistoja on alkanut toimia mallilla, joka on yhdistelmä edellisistä: ohjelmiston peruskäyttö on ilmaista, mutta lisäominaisuuksia voi ostaa maksua vastaan (eng. freemium-model).⁶⁵

Sovelluskaupat tarjoavat tavallisesti sovelluksia, jotka on kehitetty useissa eri maissa. Vaikka jotkin sovelluskaupat on kohdistettu asiakkaille vain tietyillä maantieteellisillä alueilla, samoja sovelluksia voidaan silti tarjota sovelluskaupoissa, jotka on kohdistettu useille eri maantieteellisille alueille. Sovellusten tarjoaminen eri maissa ei vaadi mitään fyysisiä laitteita tai henkilökuntaa sovelluskauppojen osalta näissä maissa.⁶⁶

Sovellusten käyttö kasvaa nopeasti. Useimmat sovellukset ovat ilmaisia ja on ennakoitu, että vuonna 2017 ilmaisten sovellusten lataukset muodostavat 94,5 prosenttia kaikista

⁶⁴ Ibid., s. 72.

⁶⁵ Ibid., s. 58.

⁶⁶ Ibid., s. 58.

ladatuista sovelluksista. Samana vuonna noin puolet sovelluskauppojen tuloista odotetaan muodostuvan lisäominaisuuksien myynneistä ilmaisissa sovelluksissa.⁶⁷

2.4.3 Verkkomainonta

Verkkomainonnassa mainoksia kohdistetaan ja toimitetaan asiakkaiden nähtäväksi Internetin välityksellä. Verkkomainonta tarjoaa monia etuja perinteiseen mainontaan nähden. Monet verkkomainostajat ovat laatineet kehittyneitä menetelmiä asiakkaiden seulontaan, jotta mainokset voitaisiin kohdentaa juuri halutulle kohderyhmälle. Lisäksi verkkomainosten julkaisijat ovat kehittäneet mainostajille keinoja tarkkailla mainosten vaikuttavuutta ja sitä, mitkä mainokset kiinnostavat asiakkaita. Internetissä voi mainostaa monella eri tavalla. Yleisimpiin mainostuskeinoihin kuuluvat mainosten asettaminen verkkosivuille, joilla on jokin liittymä mainostettavaan tuotteeseen sekä hakukonemainonta yleensä. Hakukonemainonnassa mainostaja maksaa siitä, että mainostajan verkkosivut näkyvät hakukoneen tuottamissa (ensimmäisissä) tuloksissa.⁶⁸

Verkossa mainostaminen vaatii monien toimijoiden yhteistyötä. Internetin sisällöntuottajien tulee suostua asettamaan mainokset verkkosivulleen korvausta vastaan. Mainostajat tai mainostoimistot taas luovat verkkomainokset, jotka asetetaan verkkosivuille. On olemassa myös verkkomainospaikkojen välittäjiä, jotka yhdistävät verkkomainostajat ja verkkosivujen julkaisijat. Tällaisia välittäjiä ovat muun muassa hakukoneet ja media- sekä teknologiayhtiöt.⁶⁹

Verkkomainontaan pohjaavissa liiketoimintamalleissa on yleistä, että verkon sisällöntuottajat eli verkkosivujen julkaisijat tarjoavat palveluja asiakkaille pienestä maksusta tai ilmaiseksi vain, jotta verkkosivuille saataisiin paljon kävijöitä. Laajan kävijämäärän johdosta taas verkkomainostajat ovat halukkaita saamaan mainoksiaan tällaisille verkkosivuille. Menestyneimmät verkkomainosyhtiöt ovat onnistuneet yhdistämään laajojen kävijämäärien verkkosivut algoritmeilla, jotka keräävät ja käsittelevät kävijöiden tietoja siten, että mainokset tavoittavat juuri oikeat kohderyhmät. Kun aikaisemmin mainosten näyttämisestä maksettiin esimerkiksi televisiossa mainosten näyttämisen ajan ja ajankohdan perusteella, verkkomainonta on synnyttänyt uusia tapoja laskea mainoksista maksettavia korvauksia. Näitä tapoja ovat muun muassa

⁶⁷ *PricewaterhouseCoopers: Global Entertainment and Media Outlook: 2015-2019*. PwC, 2015. Viitattu OECD:n sähköistä kaupankäyntiä koskevassa BEPS-loppuraportissa, OECD 2015a, s. 58.

⁶⁸ *OECD* 2015a, s. 58.

⁶⁹ *Ibid.*, s. 59.

”maksu-per-tuhat” (eng. cost-per-mille), jossa mainostaja maksaa mainoksen jokaisesta tuhannesta näyttökerrasta, ”maksu-per-klikkaus” (eng. cost-per-click), jossa mainostaja maksaa jokaiselta kerralta kun käyttäjät vierailevat mainostajan verkkosivuilla ja ”maksu-per-toimenpide” (eng. cost-per-action), jossa mainostaja maksaa jokaiselta kerralta, kun mainoksen näkevä suorittaa jonkin toimenpiteen (esimerkiksi ostaa mainostettavia tuotteita).⁷⁰

Verkkomainonta kasvaa nopeasti sekä liikevaihdoltaan että markkinaosuudeltaan verrattuna perinteiseen mainontaan. Verkkomainonnan markkinoiden odotetaan kasvavan vuosittain noin 12 prosenttia vuoteen 2019 saakka, jolloin verkkomainonnan arvo olisi noin 240 miljardia yhdysvaltain dollaria. Mikäli tämä ennakoarvio toteutuu, verkkomainonta ohittaisi televisiomainonnan suurimpana mainonnan välineenä.⁷¹

2.4.4 Pilvipalvelut

Pilvipalveluilla (eng. cloud computing) tarkoitetaan standardisoituja verkkopalveluja, joita asiakas pystyy itse muokkaamaan ja käyttämään tarpeensa mukaan. Pilvipalvelut voivat sisältää datan varastoimista tai ohjelmistojen käyttöä, mikä toteutetaan joko fyysisillä tai digitaalisilla resursseilla (esimerkiksi palvelimilla tai sovelluksilla). Koska pilvipalvelut ovat saatavilla verkossa, asiakkaat voivat käyttää pilvipalveluja missä ja millä laitteella tahansa, kunhan laite on kytkettynä Internetiin.⁷²

Resurssit, joita pilvipalvelujen käyttäjät hyödyntävät, eivät ole tallennettuna vain yhdelle palvelimelle tai tietokoneelle, vaan monelle keskenään yhteydessä olevalle tietokoneelle. Nämä resurssit taas ovat saatavilla kaikille, joilla on yhteys tuohon tietokoneiden muodostamaan resurssien verkostoon (eng. ”cloud” of computing resources). Verkosto kopioi kunkin käyttäjän datan ja ohjelmistot useille palvelimille, mikä taas mahdollistaa sen, että käyttäjien resurssipyynnöt voidaan ohjata sille palvelimelle, mikä pystyy parhaiten toteuttamaan asiakkaan tarpeet. Näin jokaisella käyttäjällä on mahdollisuus hyödyntää suurta määrää resursseja silloin kun tarpeellista, ja toisaalta *vain* silloin kun tarpeellista. Tämä resurssien verkoston laajuus takaa sen,

⁷⁰ OECD 2015a, s. 59.

⁷¹ PricewaterhouseCoopers: Global Entertainment and Media Outlook: 2015-2019. PwC, 2015. Viitattu OECD:n digitaalista taloutta koskevassa loppuraportissa OECD 2015a, s. 59.

⁷² OECD 2015a, s. 59.

ettei asiakkaan dataa tai ohjelmistoja menetetä, mikäli yksi koneista menee epäkuuntoon.⁷³

Pilvipalvelujen käyttäminen tarjoaa asiakkaille kustannustehokkaan vaihtoehdon oman tietotekniikan ylläpitoon, sillä pilvipalveluiden laite- ja ohjelmistotekniikan kulut jaetaan laajan käyttäjäkunnan kanssa. Pilvipalveluiden liiketoimintamallin edut perustuvatkin pitkälti mittakaavaetuihin, jotka saadaan aikaiseksi jakamalla palvelinten käyttökapasiteetti mahdollisimman tehokkaasti laajan asiakasjoukon kulloinkin vaihtelevien tarpeiden mukaan.⁷⁴

Pilvipalvelut voidaan jakaa moneen eri alatyyppiin riippuen siitä, mitä palveluja tarjotaan. Usein palvelut ilmaistaan käsitteellä ”X-palveluna” (eng. X-as-a Service). Tällä tavoin yritys voi tarjota verkko-infrastruktuuria, verkkoalustaa tai ohjelmistoja palveluna. Yleisesti ottaen pilvipalveluiden käyttö on lisääntynyt viime vuosien aikana. Esimerkiksi vuonna 2014 22 prosenttia yrityksistä käytti pilvipalveluita liiketoiminnassaan. Suomessa vastaava luku oli yli 50 prosenttia.⁷⁵

2.4.5 Osallistavat verkkoalustat

Osallistavilla verkkoalustoilla (eng. participative networked platforms) tarkoitetaan ohjelmistoja, jotka antavat ohjelman käyttäjille mahdollisuuden kehittää, arvostella, kommentoida ja jakaa eteenpäin toisten käyttäjien luomaa sisältöä. Käyttäjien luoma sisältö voi koostua useaa eri mediaa hyväksikäyttäen luoduista töistä, esimerkiksi teksteistä, musiikista tai filmeistä. Käyttäjien luomalle sisällölle on luotu monentyyppisiä jakelualustoja, kuten tekstipohjaiset blogit ja sosiaalisen median verkkoalustat.⁷⁶

Usein käyttäjät luovat sisältöä verkossa odottamatta ansaitsevansa siitä tuloa. Osallistava verkkoalusta, jolla käyttäjän luoma sisältö sijaitsee, sitä vastoin saattaa hyötyä taloudellisesti käyttäjien luomalla sisällöllä. Verkkoalusta saattaa periä kuukausikorvauksia, korvauksen jokaiselta sisällön näyttökerralta tai alustalla saattaa näkyä mainoksia käyttäjien luoman sisällön ohessa. Verkkoalustojen tulonhankkimismuotoihin kuuluu myös, että alusta kerää ja myy käyttäjiä koskevia

⁷³ Ibid., s. 59.

⁷⁴ Ibid., s. 60.

⁷⁵ OECD 2015c, s. 136.

⁷⁶ OECD 2015a, s. 62.

tietoja markkinatutkimus- tai muille yrityksille. Sosiaalisen median eri sovellukset ovat tunnetuimpia osallistavan verkkoalustan muotoja.⁷⁷

3. Kansainvälinen tuloverotus ja kiinteä toimipaikka

3.1 Ei ylikansallisia säännöksiä

Kansainvälinen vero-oikeus viittaa siihen vero-oikeuden osaan, johon kuuluvat verosäännökset käsittelevät kansainvälisiä taloussuhteita. Tällaisia suhteita syntyy, kun verotuksen kohteella eli vero-objektilla (esimerkiksi tulo) on yhtä aikaa liittymä kahteen tai useampaan valtioon. Kansainvälisen vero-oikeuden normit käsittelevät pääasiassa valtioiden verotusvallan ulottuvuuteen liittyviä ongelmia.⁷⁸ Normeja sovelletaan silloin kun valtio, josta tulo on peräisin (tulon lähdevaltio) ja valtio, jossa tulon saaja asuu (tulonsaajan asuinvaltio), ovat kaksi eri valtiota.⁷⁹ On huomattava, ettei kansainvälisessä vero-oikeudessa luonnollisesti päde mikään ylikansallinen laki tai muu maailmanlaajuisesti hyväksytty säännösten kokonaisuus, vaan kunkin yksittäisen valtion oma lainsäädäntö. Siten voidaan viitata esimerkiksi Suomen sisäiseen kansainväliseen vero-oikeuteen tai Yhdysvaltojen sisäiseen kansainväliseen vero-oikeuteen. Valtioiden kansainväliseen vero-oikeuteen kuuluvat säännökset poikkeavat usein toisistaan.⁸⁰ Tosin erilaisten valtiojärjestöjen, kuten OECD:n tai EU:n piirissä, valtiot ovat voineet sopia joistain yhteisistä verotuksen suuntaviivoista tai jopa säännöistä.⁸¹

Kansainvälinen oikeus ja kansainvälinen vero-oikeus on pidettävä erillään siinä mielessä, ettei kansainvälinen vero-oikeus sisällä kansainväliselle oikeudelle ominaisia kollisionormeja, eli sääntöjä, joiden nojalla määritetään se, minkä valtion lakia tiettyyn tilanteeseen sovelletaan, jos molempien valtioiden lait lähtökohtaisesti soveltuvat.⁸² Jos monen valtion lain mukaan voidaan verottaa samaa tuloa, seurauksena on kansainvälinen kahden- tai monenkertainen verotus. Näitä tilanteita ratkaisemaan valtiot

⁷⁷ Ibid., s. 62.

⁷⁸ Myrsky – Linnakangas 2005, s. 1-2.

⁷⁹ Helminen 2016, 3. luku Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit > Kansainvälisiä taloussuhteita koskevat veronormit.

⁸⁰ Helminen 2016, 3. luku Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit > Ei ylikansallista oikeutta.

⁸¹ Esimerkiksi EU:n piirissä on yhtenäistetty erityisesti jäsenvaltioiden välillisen verotuksen säännöksiä, sillä EU:n toimielimillä ei ole välittömän verotuksen alueella toimivaltaa. Tosin EU:n jäsenvaltioiden tulee käyttää toimivaltaansa välittömässä verotuksessa noudattaen velvoitteita, jotka kumpuavat EU:n perussopimuksista ja sen perusteella annetuista normeista, ks. Helminen 2008, s. 26.

⁸² Helminen 2016, 3. luku Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit > Suhde kansainväliseen oikeuteen.

solmivat erityisiä valtiosopimuksia kahdenkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi (verosopimukset).⁸³

Verosopimuksia tulkittaessa on laajasti hyväksytty, että verosopimuksilla ei voida luoda verotusoikeutta, jota sopimusvaltion sisäisen lainsäädännön mukaan ei ole.⁸⁴ Verosopimukset eivät voi siis laajentaa tai muuttaa sopimusvaltion verotusoikeutta, vaan vain kaventaa sitä. Jos valtio ei siis saisi verottaa tuloa sisäisen lainsäädäntönsä perusteella, tulo jää verottamatta, vaikka verosopimus tarjoaisikin mahdollisuuden verottaa tuloa. Jos taas verosopimuksen mukaan tuloa ei saada verottaa, tulo jää verottamatta vaikka sisäinen lainsäädäntö sen sallisi.⁸⁵ Tällä verosopimusoikeuden ominaisuudella on merkitystä silloin, kun verosopimuksen määräys on ristiriidassa sisäisen lainsäädännön kanssa. Verosopimuksen mukainen verotus voisi johtaa joko lievempään tai ankarampaan lopputulokseen verovelvollisen kannalta kuin sisäisen lainsäädännön soveltaminen. Jos verosopimus johtaisi ankarampaan verotukseen, sovelletaan yksinomaan sisäistä lainsäädäntöä, sillä verosopimus ei voi luoda sopimusvaltiolle verotusvaltaa, jota sillä ei ole.⁸⁶ Tätä kutsutaan myös pienemmän veron periaatteeksi.⁸⁷

3.2 Asuin- ja lähdevaltioverotus

Tuloa verotetaan useimmiten joko verovelvollisen asuinvaltiossa tai tulon lähdevaltiossa. Valtioiden sisäisessä verolainsäädännössä verotusoikeus pohjaa joko asuinvaltio- tai lähdevaltioperiaatteeseen, jotka ovat valtion alueellisen verotusvallan liittymäperiaatteita.⁸⁸ Valtio, jossa yritys on rekisteröity tai jossa sillä on tosiasiallinen johtamipaikka, verottaa yritystä useimmiten sen kaikista maailmanlaajuisista tuloista.⁸⁹ Tätä verotusvallan tyyppiä kutsutaan (koti- tai) asuinvaltioverotukseksi. Valtio voi verottaa yhtiöitä myös sillä perusteella, että yrityksen tulon lähde sijaitsee valtion alueella, vaikka tulon saaja tai omistaja asuu muussa valtiossa. Tätä verotusvallan tyyppiä kutsutaan lähdevaltioverotukseksi. Tyypillisesti valtion verotusoikeus koskee

⁸³ *Verohallinto* 2015, s. 137.

⁸⁴ *Myrsky – Linnakangas* 2005, s. 82.

⁸⁵ *Malmgrén* 2008, s. 164-165.

⁸⁶ *Myrsky – Linnakangas* 2005, s. 83.

⁸⁷ *Verohallinto* 2015, s. 139.

⁸⁸ *Malmgrén* 2008, s. 161.

⁸⁹ *Mehtonen* 2001, s. 22-23.

lähdevaltioverotuksessa vain sitä yrityksen tuloa, mikä on syntynyt lähdevaltion alueella.⁹⁰

Suomen verolainsäädännössä asuinvaltioperiaate on ilmaistu tuloverolain (TVL 30.12.1992/1535) 9.1 §:n 1 kohdassa, joka määrittelee yleisen verovelvollisuuden.⁹¹ Sen mukaan verovuonna Suomessa asunut kotimainen yhteisö on velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella Suomessa ja muualta saamastaan tulosta. TVL:ssa tai muissa laeissa ei määritellä sitä, milloin yhteisö on kotimainen. Verotuskäytännössä yhteisöä on pidetty kotimaisena, mikäli yhteisö on rekisteröity Suomessa.⁹² TVL 9.1 §:n 2 kohdassa taas määritellään lähdevaltioperiaate, mikä määrittelee samalla rajoitetun verovelvollisuuden käsitteen. Sen mukaan ulkomainen yhteisö on velvollinen suorittamaan veroa Suomesta saamansa tulon perusteella.⁹³ Yhteisö katsotaan rajoitetusti verovelvolliseksi, jos se on rekisteröity ulkomailla. Mikäli ulkomaisella yhteisöllä ei ole rekisteröitymisvelvollisuutta, sitä pidetään ulkomaisena, jos sen johtopaikka on ulkomailla.⁹⁴

Kansainvälisesti asuin- ja lähdevaltioperiaatteiden välillä esiintyy vastakkainasettelua, mikä liittyy tyypillisesti kehitysmaiden ja teollistuneiden maiden vastakkaisiin fiskaalisiin intresseihin. Pääomaa vievät valtiot suosivat asuinvaltioperiaatetta, samalla kun pääomaa vastaanottavat valtiot, kuten kehitysmaat, haluaisivat noudattaa ensisijaisesti lähdevaltioperiaatetta.⁹⁵ Sähköisen kaupankäynnin kontekstissa pääomaa vievien ja pääomaa vastaanottavien valtioiden erilainen suhtautuminen uusiin veronormeihin kävi *Avi-Yonahin* mukaan ilmi jo ensimmäisen sähköisen kaupankäynnin verotusta koskeneen raportin julkaisemisen yhteydessä vuonna 1996, kun Yhdysvaltain valtiovarainministeriö julkaisi raporttinsa sähköisen kaupankäynnin verotuksesta. Hänen mukaansa valtiot joko kannattivat tai vastustivat raportin johtopäätöksiä sen mukaan, mikä vaikutus johtopäätöksillä arvioitiin olevan kunkin maan tuloverokertymään.⁹⁶ *Doernbergin* ja *Hinnekinsin* mukaan mikä tahansa muutos asuin- ja lähdevaltioiden välisessä verotusvallan harjoittamisessa johtaa siihen, että erityisesti tulon lähdevaltiot vaativat olemassa olevien verotussäätöjen tulkitsemista

⁹⁰ *Doernberg – Hinnekins* 1999, s. 11; *Verohallinto* 2015, s. 137.

⁹¹ *Myrsky – Linnakangas* 2005, s. 9.

⁹² *Ibid.*, s. 44.

⁹³ *Verohallinto* 2015, s. 137.

⁹⁴ *Ibid.*, s. 22.

⁹⁵ *Myrsky – Linnakangas* 2005, s. 10.

⁹⁶ *Avi-Yonah* 1997, s. 530.

uudelleen tai uusien kansainvälisten verotusperiaatteiden noudattamista tavoitteena, että aiempi verotusvallan tasapaino säilyisi.⁹⁷ Heidän mukaansa on odotettavissa, että lähdevaltiot tulevat vaatimaan verotusvaltansa ulottamista ulkomaisten myyjäyritysten tuloon sähköisessä kaupankäynnissä.⁹⁸ Tästä hyvänä esimerkkinä toimivat OECD:n BEPS-toimenpideohjelman sähköistä kaupankäyntiä koskevassa loppuraportissa esitetyt vaihtoehdot, jotka ovat kaikki lähdevaltioperiaatteen ilmentymiä (ks. kappale 6.4., 7.1 ja 7.2).

3.3. Kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta

Valtiot pyrkivät mahdollisimman laajaan verotusvalttaan. Valtioiden sisäiset verolait eivät ole lähtökohtaisesti suunniteltuja siten, että kaksinkertaiselta verotukselta vältyttäisiin kansainvälisissä tilanteissa. Pohjimmiltaan kaksinkertainen verotus on seurausta siitä, että valtiot soveltavat sekä asuinvaltio- että lähdevaltioperiaatetta samanaikaisesti. Verotus on kaksinkertaista, mikäli tuloa verotetaan sekä asuin- että lähdevaltiossa, tai jos tulonsaajan katsotaan asuvan verotuksellisesti useammassa valtiossa tai jos useampi valtio katsoo, että tulo on saatu juuri siitä valtiosta olevasta lähteestä.⁹⁹

Kaksinkertainen verotus voi olla juridista tai taloudellista. Juridinen kaksinkertainen verotus tarkoittaa sitä, että samaa vero-objektia verotetaan saman verovelvollisen tulona samantyyppisellä verolla kahdessa tai useammassa valtiossa samalta ajanjaksolta.¹⁰⁰ Taloudellinen kaksinkertainen verotus taas tarkoittaa sitä, että sama tulo verotetaan kahdessa tai useammassa valtiossa kahden tai useamman eri velvollisen tulona.¹⁰¹ Mikäli johonkin tilanteeseen soveltuisi useampi verosäännös, on selvítettävä kumpi valtio verottaa vai verottavatko kumpikin sekä millä perusteilla ja miten kaksinkertainen verotus poistetaan.¹⁰² Verosopimuksissa on määritelty erikseen kunkin tulo- ja varallisuuslajien osalta, onko lähdevaltiolla verotusoikeus lähdevaltioperiaatteen nojalla, vai verottaako verovelvollisen asuinvaltio asianomaista tuloa tai varallisuutta. Osinko-, korko- ja rojalituloa lukuun ottamatta verosopimus ei yleensä sisällä määräyksiä lähdevaltiossa määrättävän veron suuruudesta, joten muiden vero-objektien verotus jää riippumaan yksinomaan verovelvollisen asuinvaltion sisäisestä

⁹⁷ Doernberg – Hinnekens 1999, s. 301.

⁹⁸ Doernberg – Hinnekens 1999, s. 307.

⁹⁹ Verohallinto 2015, s. 137.

¹⁰⁰ Niin sanottu klassinen määritelmä, ks. Myrsky – Linnakangas 2005, s. 13; Malmgrén 2008, s. 161.

¹⁰¹ Malmgrén 2008, s. 161.

¹⁰² Myrsky – Linnakangas 2005, s. 11.

lainsäädännöstä. Jos verosopimuksen mukaan lähdevaltiolla on verotusoikeus, kaksinkertainen verotus poistetaan yleensä asuinvaltiossa. Sen sijaan toimenpiteitä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi ei tarvita, mikäli verosopimuksen mukaan tulo tai varallisuus verotetaan vain verovelvollisen asuinvaltiossa.¹⁰³

Valtioiden välisten verosopimusten tarkoituksena on poistaa juridinen kaksinkertainen verotus. Verosopimuksilla ei sen sijaan poisteta taloudellista kaksinkertaista verotusta; sen poistaminen jää yleensä valtion sisäisen lainsäädännön varaan.¹⁰⁴ Kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi voidaan käyttää joko vapautus- tai hyvitysmenetelmää. Käytettävästä menetelmästä on sovittu verosopimuksessa. Sopimuksissa on voitu myös määrätä, että molempia menetelmiä sovelletaan; näissä tapauksissa menetelmän valinta riippuu tulotyypistä.¹⁰⁵

Vapautusmenetelmän mukaan asuinvaltio ei verota tuloa, jota sopimuksen mukaan saadaan verottaa lähdevaltiossa.¹⁰⁶ OECD:n malliverosopimuksen mukaan vapautusmenetelmää voidaan soveltaa kahden pääasiallisen tavan mukaan; joko täyden vapautuksen menetelmällä tai progressioehtoisesti. Täyden vapautuksen menetelmässä asuinvaltio ei ota lainkaan huomioon tuloa, jonka perusteella vero maksuunpannaan lähdevaltiossa. Asuinvaltio ei siis ota toisessa maassa vapautettavaa tuloa huomioon edes määrätessään veroa verovelvollisen muista tuloista asuinvaltiossa. Progressioehtoisessa vapautusmenetelmässä taas asuinvaltio ei verota sitä tuloa, mitä on verotettu lähdevaltiossa, mutta ottaa tämän tulon huomioon määrätessään veroa verovelvollisen muista tuloista asuinvaltiossa.¹⁰⁷

Hyvitysmenetelmässä taas verovelvollisen kokonaistulot toimivat asuinvaltion laskeman veron pohjana. Verovelvollisen kokonaistuloihin luetaan myös tulot, jotka saadaan verosopimuksen mukaan verottaa lähdevaltiossa, mutta ei kuitenkaan niitä tuloja, jotka voidaan verottaa vain lähdevaltiossa. Hyvitysmenetelmässä asuinvaltio vähentää omasta verostaan veron, joka tulosta on maksettu lähdevaltiossa. Menetelmän tarkoituksena on vähentää lähdevaltiossa maksettu vero asuinvaltion määräämästä verosta eli merkitystä on pääsääntöisesti vain lähdevaltiossa tosiasiallisesti maksetulla

¹⁰³ *Verohallinto* 2015, s. 137.

¹⁰⁴ *Myrsky – Linnakangas* 2005, s. 14; *Malmgrén* 2008, s. 162; *Verohallinto* 2015, s. 138.

¹⁰⁵ *Malmgrén* 2008, s. 168.

¹⁰⁶ *Ibid.*, s. 168.

¹⁰⁷ *OECD* 2014a, s. 326.

verolla.¹⁰⁸ Vastaavasti kuin vapautusmenetelmässä, myös hyvitysmenetelmän soveltamiseen on OECD:n malliverosopimuksen mukaan kaksi pääasiallista tapaa; täysi hyvitys ja normaalihyvitys. Kun asuinvaltio myöntää täyden hyvityksen, se vähentää lähdevaltiossa maksetun veron täysimääräisesti siitä verosta, jonka se maksuunpanisi itse.¹⁰⁹ Normaalihyvityksessä asuinvaltio vähentää lähdevaltiossa suoritetusta verosta korkeintaan sen määrän, mitä verovelvollinen joutuisi suorittamaan, mikäli verovelvollista olisi verotettu vastaavasta tulosta asuinvaltiossa. Siispä jos asuinvaltion vero lähdevaltiossa verotetusta tulosta on pienempi kuin lähdevaltiossa maksuunpantu vero, asuinvaltion verosta vähennetään korkeintaan vain asuinvaltion oman veron määrä.¹¹⁰

Suomen verolainsäädännössä kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa noudatettavasta menettelystä on säädetty kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetussa laissa (menetelmälaki, 18.12.1995/1552). Lakia sovelletaan myös silloin, kun Suomella on verosopimus vieraan valtion kanssa, mikäli kuin verosopimus ei toisin määrää. Menetelmälaissa säädellään, miten sekä hyvitys- että vapautusmenetelmää sovelletaan. Hyvitysmenetelmä toimii pääsääntönä Suomen käytännössä, vapautusmenetelmää käytetään vain, mikäli sen käyttämisestä edellytetään verosopimuksen määräyksissä.¹¹¹ Tarkemmin ottaen, Suomella on käytössä hyvitysmenetelmästä normaalihyvitys ja vapautusmenetelmästä pääsääntöisesti progressioehtoinen vapautusmenetelmä.¹¹²

3.4. OECD:n malliverosopimuksen asema

Valtioiden erilaisista verojärjestelmistä johtuu, että verosopimukset eivät ole samanlaisia. Sopimukset syntyvät aina valtioiden viranomaisten neuvottelujen tuloksena, ja sisältävät sopimusvaltioiden erityisintressit huomioon ottavia kompromisseja. Näistä kompromisseista seuraa, että verosopimusten yksityiskohdat eroavat toisistaan enemmän tai vähemmän.¹¹³ Tästä huolimatta OECD on vaikuttanut merkittävästi kehittyneiden valtioiden tekemien verosopimusten

¹⁰⁸ *Malmgrén* 2008, s. 168.

¹⁰⁹ *OECD* 2014a, s. 326.

¹¹⁰ *Malmgrén* 2008, s. 168.

¹¹¹ *Verohallinto* 2015, s. 63.

¹¹² *Malmgrén* 2008, s. 169.

¹¹³ *Helminen* 2016, 3. luku Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet > Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit > Verosopimusoikeus > Verosopimusten rakenne ja sisältö > Verosopimukset yksilöitä.

yhdenmukaistumiseen.¹¹⁴ OECD laati jo vuonna 1963 ensimmäisen malliverosopimuksen kommentaareineen, mutta sopimuksesta on sittemmin julkaistu uusia versioita, vuonna 1977 ja 1992. Uusinta malliverosopimuksen versiota ja sen kommentaaria on myös päivitetty useita kertoja. Mallisopimuksen säännökset, jotka eivät ole yhteneviä valtioiden jo solmimien verosopimusten kanssa, eivät vaikuta näiden olemassa olevien sopimusten tulkintaan. Tulee kuitenkin huomata, että muita lisäyksiä ja muutoksia malliverosopimuksen kommentaariin käytetään verosopimusten tulkinnassa hyväksi yleensä myös ennen muutosten ja lisäysten julkaisemista tehtyihin valtioiden välisiin verosopimuksiin.¹¹⁵

OECD:n työ verosopimusten harmonisoimiseksi on tärkeää, sillä verosopimusverkoston hallitseminen voisi muodostua ylivoimaiseksi, elleivät solmittavat verosopimukset noudattaisi tiettyä systematiikkaa.¹¹⁶ OECD:n jäsenvaltioiden verosopimukset noudattavat pääosin OECD:n mallisopimusta.¹¹⁷ OECD:n malliverosopimusta on tosin käytetty myös pohjana OECD:n jäsenmaiden ja järjestön ulkopuolisten maiden välisissä verosopimuksissa ja jopa järjestön ulkopuolisten maiden välisissä verosopimuksissa.¹¹⁸ Pääosa Suomen solmimista verosopimuksista, joita on nykyään 71, perustuvat OECD:n malliverosopimuksen vuoden 1977 versioon.¹¹⁹

OECD:n malliverosopimuksen kommentaarissa selvitetään yksityiskohtaisesti sopimusartiklojen sisältöä ja tulkintaa.¹²⁰ Uusin kommentaariteos on julkaistu 15.7.2014.¹²¹ Kommentaaria käytetään laajasti avuksi OECD:n mallisopimuksen perusteella solmittujen verosopimusten tulkinnassa ja soveltamisessa.¹²² Tulee tosin huomata, ettei malliverosopimuksen kommentaarilla ole juridista sitovuutta. Kommentaarilla voi kuitenkin olla erityistä painoarvoa tilanteissa, joissa tulkitaan sellaisia verosopimuksen määräyksiä, joita koskevat kommentaarin kannanotot olivat olemassa verosopimusta solmittaessa. Kommentaarin kannanotot selvittävät OECD:n

¹¹⁴ *Verohallinto* 2015, s. 138.

¹¹⁵ *Malmgrén* 2008, s. 163.

¹¹⁶ *Myrsky – Linnakangas* 2005, s. 35.

¹¹⁷ *OECD* 2014a, s. 9.

¹¹⁸ *Ibid.*, s. 10.

¹¹⁹ *Verohallinto – Voimassaolevat verosopimukset* (30.5.2016); *Helminen* 2016, 3. luku Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet > Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit > Verosopimusoikeus > Verosopimusten rakenne ja sisältö > OECD:n malliverosopimus. Suomella on tällä hetkellä 31 voimassa olevaa tuloverotusta koskevaa verosopimusta OECD-valtioiden kanssa, ja 40 vastaavaa sopimusta muiden valtioiden kanssa.

¹²⁰ *Mehtonen* 2001, s. 43.

¹²¹ *Verohallinto* 2015, s. 138.

¹²² *OECD* 2014a, s. 10.

jäsenvaltioiden yhteisymmärryksen artiklojen soveltamisesta ja tulkitsemisesta.¹²³ Jäsenvaltiot ovat voineet tehdä varaumia kommentaariin siinä tapauksessa, että ne eivät jaa kommentaarin kantaa johonkin tiettyyn kysymykseen. Nämä varaumat tulisi ottaa huomioon asianomaisten valtioiden solmimia verosopimuksia tulkittaessa.¹²⁴ Suomessa korkein hallinto-oikeus on linjannut, että OECD:n mallisopimuksen kommentaaria voidaan käyttää tulkinta-apuna Suomen solmimia OECD:n mallisopimukseen perustuvia verosopimuksia tulkittaessa (KHO 2011:101). Tapauksessa vahvistettiin myös se, että kommentaarista voidaan hakea tulkinta-apua, vaikka verosopimuksen toinen osapuoli ei olisi OECD:n jäsen.¹²⁵

3.5 Kiinteä toimipaikka OECD:n mallisopimuksessa ja Suomen lainsäädännössä

Yrityksiä verotetaan pääsääntöisesti niiden liike-tulosta vain yrityksen asuinvaltiossa. Mikäli yrityksellä on kuitenkin riittävän paljon toimintaa ulkomaisessa valtiossa, sitä voidaan myös verottaa tässä valtiossa. Kansainvälisissä verosopimuksissa ja useiden valtioiden sisäisessä lainsäädännössä on määritetty se liiketoiminnan laadun kynnyks, minkä ylittyminen johtaa valtion verotusoikeuden syntymiseen. Tätä kynnystä kutsutaan usein ”kiinteäksi toimipaikaksi”. Kiinteän toimipaikan muodostuminen valtiossa tarkoittaa asiallisesti sitä, että yrityksen toiminnalla katsotaan olevan riittävän vahva liittymä valtioon.¹²⁶ Tästä seuraa, että valtion tulisi myös saada verottaa yritystä sen tulosta. Kiinteä toimipaikka muodostaa poikkeuksen kansainvälisen verotuksen vallitsevaan pääsääntöön, jonka mukaan asuinvaltio verottaa yritystä sen maailmanlaajuisista tuloista. Kiinteän toimipaikan käsitteen voidaan siten nähdä luovan kompromissin asuin- ja lähdevaltioperiaatteiden kesken.¹²⁷

Valtiot soveltavat eri kriteerejä kiinteän toimipaikan muodostumiselle sisäisen lainsäädäntönsä mukaan. Valtioiden välisissä verosopimuksissa taas kiinteän toimipaikan käsite noudattaa usein OECD:n malliverosopimuksen määritelmää.¹²⁸ Mallisopimuksen 5 artikla käsittelee kiinteää toimipaikkaa. Artiklan tarkoitus on määrittää, mikä valtio saa verottaa ulkomaisen yrityksen tulosta. Sopimuksen 7 artiklan

¹²³ *Myrsky – Linnakangas* 2005, s. 36.

¹²⁴ *Malmgrén* 2008, s. 162.

¹²⁵ *Verohallinto* 2015, s. 138.

¹²⁶ *Vogel* 1991, s. 200.

¹²⁷ *Skaar* 1991, s. 559; *Avi-Yonah* 1997, s. 535; *Hongler – Pistone* 2015, s. 9.

¹²⁸ Näin esimerkiksi Suomen solmimissa verosopimuksissa, ks. *Verohallinto* 2013, s. 268.

mukaan kiinteän toimipaikan sijaintivaltio saa verottaa ulkomaista yritystä vain siitä tulon osasta, joka on syntynyt kiinteässä toimipaikassa.¹²⁹

Malliverosopimuksen 5.1 artiklan mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta yritys harjoittaa toimintaansa joko kokonaan tai osittain.¹³⁰ Sopimuksen kommentaarin mukaan määritelmä pitää sisällään kolme ehtoa, jotka yrityksen toimipisteen tulee täyttää. Ensinnäkin yrityksellä tulee olla maassa liikepaikka, mikä pitää sisällään tiloja tai koneita ja laitteita. Kiinteän toimipaikan muodostumiseen riittää, että toimipisteen tilat ovat yrityksen käytössä, sen ei tarvitse omistaa tiloja itse eikä edes vuokrata niitä. Yrityksellä voi olla esimerkiksi oma eroteltu tila jonkin toisen yrityksen tiloissa.¹³¹

Toiseksi liikepaikan tulee olla pysyvä tarkoittaen että sen tulee sijaita jossain tietyssä paikassa verrattain pysyvästi. Liikepaikalla tulee siis olla yhteys johonkin maantieteelliseen paikkaan sopimusvaltiossa.¹³² Pysyvyydeltä edellytetään myös ajallista ulottuvuutta eli yrityksen toiminta ei saa olla vain tilapäistä. Eri maiden käytännössä on yleensä katsottu, että jos ulkomainen yritys on harjoittanut liiketoimintaa alle kuusi kuukautta, kiinteää toimipaikkaa ei synny.¹³³

Kolmanneksi ulkomaisen yrityksen tulee harjoittaa liiketoimintaa tämän liikepaikan kautta. Tämä tarkoittaa useimmiten sitä, että yrityksellä on työntekijöitä toimipaikassa, ja että nämä myös tarvitsevat toimipaikkaa liiketoiminnan harjoittamiseen.¹³⁴ Työntekijöillä ei tarvitse olla valtuuksia solmia sopimuksia yrityksen puolesta, kunhan he joka tapauksessa ovat työsuhteessa toimipaikan yritykseen. Työntekijöiden rooli ei ole kuitenkaan ratkaisevan tärkeä. Kiinteän toimipaikan voivat muodostaa myös liikepaikassa sijaitsevat automaattiset koneet ja laitteet, esimerkiksi pelikoneet, ja henkilökunnan rooli voi rajoittua vain näiden koneiden asentamiseen ja ylläpitämiseen.¹³⁵

¹²⁹ OECD 2014a, s. 28.

¹³⁰ Ibid., s. 94.

¹³¹ Ibid., s. 95.

¹³² Ibid., s. 96.

¹³³ Ibid., s. 97.

¹³⁴ Ibid., s. 99.

¹³⁵ Ibid., s. 100.

Malliverosopimuksen 5.2 artiklassa luetellaan esimerkkejä kiinteistä toimipaikoista. Näitä ovat muun muassa toimisto, työpaja ja tehdas. Kommentaarin mukaan nämä paikat voivat muodostaa kiinteän toimipaikan kuitenkin vain, jos 5.1 artiklan kolme edellytystä täyttyvät.¹³⁶

Lisäksi kiinteä toimipaikka voi muodostua toiseen valtioon vain, jos ulkomainen yritys harjoittaa siellä varsinaista liiketoimintaa. Näin ulkomailla harjoitetut valmistelevat tai avustavat toimet eivät vielä muodosta kiinteää toimipaikkaa vieraaseen valtioon, mikäli varsinaista liiketoimintaa harjoitetaan vain yrityksen asuinvaltiossa. Avustavia ja valmistelevia toimia käsitellään malliverosopimuksen 5.4 artiklassa (niin sanottu negatiivinen lista). Sen mukaan valmistelevina tai avustavina toimina pidetään esimerkiksi tilojen pitämistä tuotteiden varastointia, näytteillä pitämistä tai toimittamista varten taikka tuotteiden ostoa tai tietojen keräämistä varten. Artiklan 5.4 f-kohdan mukaan yritys voi harjoittaa useaa eri valmistelevaa tai avustavaa toimintaa vieraassa valtiossa, kunhan yrityksen toiminnan luonne on kuitenkin kokonaisarvion mukaan edelleen valmistelevaa tai avustavaa. Malliverosopimuksen 5.4 artikla toimii siis poikkeuksena 5.1 artiklassa mainittuun pääsääntöön. Näin monentyyppiset yritystoiminnan muodot rajautuvat pois kiinteän toimipaikan määritelmästä. Poikkeussäännöksen pääasiallisena perusteluna on se, että vaikka valmistelevat tai avustavat toimet vieraassa valtiossa voivat vaikuttaa yrityksen tulokseen, niiden yhteys varsinaiseen tulonmuodostukseen on etäinen. Näin tuloja on vaikea kohdentaa valtioihin, joissa valmistelevaa tai avustavaa toimintaa harjoitetaan.¹³⁷

Aina ei ole helppoa määrittää, milloin yrityksen harjoittamat toimet ovat valmistelevia tai avustavia, ja milloin ne muodostavat yrityksen varsinaisen liiketoiminnan osan. Malliverosopimuksen kommentaarin mukaan määräävänä tekijänä on tällöin se, muodostaako liikepaikan toiminta olennaisen ja merkittävän osan koko yrityksen toiminnasta. Arviointi on tapauskohtaista.¹³⁸

Kiinteää toimipaikkaa käsitellään myös Suomen sisäisessä lainsäädännössä. Tuloverolain (TVL, 30.12.1992/1535) 9.3 §:ssä (18.12.1995/1549) todetaan, että ulkomainen yhteisö tai yhteenliittymä, jolla on täällä elinkeinon harjoittamista varten kiinteä toimipaikka, on velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella kaikesta tähän

¹³⁶ Ibid., s. 100.

¹³⁷ Ibid., s. 104.

¹³⁸ Ibid., s. 104.

kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi luettavasta tulosta. Kiinteä toimipaikka määritellään TVL 13a §:ssä (18.12.1995/1549). Sen mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka, tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin. Lisäksi pykälässä luetellaan kiinteänä toimipaikkana se paikka, jossa liikkeen johto sijaitsee tai jossa yrityksellä on muun muassa “sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto- tai myyntipaikka”. Koska TVL 13a § ei sisällä OECD:n malliverosopimuksen mukaista avustavaa ja valmistelevaa toimintaa poissulkevaa niin sanottua negatiivista listaa, Suomen lain mukainen kiinteän toimipaikan käsite on laajempi kuin malliverosopimuksen käsite.¹³⁹ Hallituksen esityksessä (HE 76/1995) todetaan kuitenkin, että 13a §:n kiinteän toimipaikan käsite “on samankaltainen verosopimuksissa käytetyn kiinteän toimipaikan määritelmän kanssa”.¹⁴⁰ Tämän seurauksena voidaan todeta, että pykälän tulkinta-avuksi käy OECD:n malliverosopimuksen kommentaari, sillä useimmat Suomen solmimat verosopimukset perustuvat OECD:n malliverosopimukseen.¹⁴¹

3.6 Palvelin kiinteänä toimipaikkana

OECD:n malliverosopimuksen artikloissa ei ole suoraa mainintaa siitä, voiko yrityksen käyttämä palvelin vieraassa valtiossa muodostaa sille kiinteän toimipaikan palvelimen sijaintivaltioon. Mallisopimuksen kommentaarissa tätä kuitenkin käsitellään nimenomaisesti. Kommentaarin mukaan liikepaikka, jossa automaattiset laitteet muodostavat pääosan yrityksen toiminnasta, voi muodostaa kiinteän toimipaikan. Kommentaari erottaa kuitenkin sähköisessä kaupankäynnissä käytetyt palvelimet näistä automaattisista laitteista. Sen mukaan on tärkeää tehdä ero yhtäältä palvelinten ja toisaalta niille varastoitujen palvelinohjelmistojen ja datan välillä. Internet-sivusto, joka on pohjimmiltaan palvelinohjelmiston ja datan yhdistelmä, ei voi muodostaa itsessään aineellista omaisuutta. Näin Internet-sivusto ei voi yksinään muodostaa artiklassa 5.2 mainittua liikepaikkaa. Toisaalta palvelin, jolle Internet-sivusto on tallennettu, on kiinteä laite, joka voi muodostaa sitä käyttävälle yritykselle liikepaikan.¹⁴²

Komentaarin mukaan on tärkeää tehdä erottelu myös toisella perusteella. Palvelinta ylläpitävä yritys ja palvelimen kautta sähköistä kauppaa käyvä yritys ovat useissa

¹³⁹ *Verohallinto* 2013, s. 268.

¹⁴⁰ *HE 76/1995*, yksityiskohtaiset perustelut, kohta 1.1.

¹⁴¹ *Verohallinto* 2015, s. 138.

¹⁴² *OECD* 2014a, s. 112.

tapauksissa eri yrityksiä. On tavallista, että erillinen ISP-yritys ylläpitää palvelinta, johon on tallennettu myyjäyrityksen liiketoiminnassaan käyttämät palvelinohjelmistot ja Internet-sivuston data. Tällöin Internet-sivustoa kaupankäyntiin käytävällä yrityksellä ei normaalitapauksessa ole varsinaista käyttöoikeutta palvelimeen, sillä se ei voi esimerkiksi päättää palvelimen fyysisestä sijainnista. Näin ISP-yrityksen palveluja käytävällä yrityksellä ei ole fyysistä liittymää ISP-yrityksen käyttämän palvelimen sijaintivaltioon, sillä Internet-sivusto ei ole aineellista omaisuutta.¹⁴³ Näin myyjäyritykselle, joka vuokraa palvelintilaa Internet-sivustonsa ohjelmille ISP-yritykseltä, ei muodostu kiinteää toimipaikkaa vuokrapalvelimen sijaintivaltioon.

Toisaalta, jos yritys ylläpitää Internet-sivustoa omistamallaan tai leasing-sopimuksella hankkimallaan palvelimella, kiinteä toimipaikka saattaa muodostua palvelimen sijaintivaltioon, mikäli muut 5.1 artiklassa mainitut edellytykset täyttyvät.¹⁴⁴ Liikepaikalta edellytetään siis, että yritys harjoittaa liiketoimintaansa joko kokonaan tai osittain sen kautta. Tämän ehdon toteutuminen tulee arvioida tapauskohtaisesti. Kiinteä toimipaikka muodostuu, jos palvelimen voidaan katsoa muodostavan yritykselle sen käytössä olevan ”tilan”, jossa se harjoittaa liiketoiminnan kannalta tärkeitä toimintoja. Kiinteä toimipaikka voi muodostua, vaikka palvelimen ylläpitoon ei tarvittaisi henkilökuntaa toimipaikassa.¹⁴⁵ Lisäksi palvelimen tulee täyttää pysyvyyden vaatimus sekä maantieteellisesti että ajallisesti. Maantieteellisen pysyvyyden suhteen ei ole olennaista, onko palvelinta fyysisesti mahdollista siirtää. Merkitystä annetaan vain sille, siirretäänkö palvelinta tosiasiallisesti. Jotta palvelin voisi muodostaa pysyvän liikepaikan, sen pitää sijaita tietyssä paikassa riittävän pitkän ajan.¹⁴⁶

Palvelin ei muodosta kiinteää toimipaikkaa sijaintivaltiossa, mikäli sen toimintaa voidaan pitää malliverosopimuksen artiklassa 5.4 tarkoitetulla tavalla valmistelevana tai avustavana. Arviointi on tapauskohtaista. Palvelin suorittaa valmistelevia tai avustavia toimintoja kommentaarin mukaan esimerkiksi, jos se tarjoaa vain viestintäyhteyden myyjien ja ostajien välille tai jos palvelin toimii peilipalvelimena turvallisuus- ja tehokkuussyistä. Tuotteiden mainostaminen, markkinatiedon tuottaminen ja tiedon tarjoaminen ovat lisäksi tällaisia toimia.¹⁴⁷ Jos nämä toimet kuitenkin muodostavat olennaisen ja merkittävän osan yrityksen varsinaisesta liiketoiminnasta, ja liikepaikka

¹⁴³ Ibid., s. 113.

¹⁴⁴ Ibid., s. 113.

¹⁴⁵ Ibid., s. 113.

¹⁴⁶ Ibid., s. 113.

¹⁴⁷ Ibid., s. 114.

on pysyvä, yrityksellä katsotaan olevan kiinteä toimipaikka palvelimen sijaintivaltiossa.¹⁴⁸ Sama koskee tilannetta, jossa yritys käyttää palvelinta ydinliiketoimintoihinsa.

Yrityksen ydinliiketoiminnot määritellään tapauskohtaisesti. Esimerkiksi ISP-yrityksille palvelinten ylläpito on niiden ydinliiketoimintaa, sillä ne tarjoavat palvelimiaan muiden käyttöön maksua vastaan. Niiden omistamat palvelimet muodostavatkin kiinteän toimipaikan ISP-yrityksille palvelinten sijaintivaltioissa. Sähköistä kaupankäyntiä harjoittavalle yritykselle pelkkä palvelimen käyttäminen tai omistaminen ei vielä tarkoita sitä, että sille muodostuu kiinteä toimipaikka palvelimen sijaintivaltioon. Tällaisen yrityksen liiketoiminta ei perustu palvelimen vuokraamiseen, vaan palvelimen avulla suoritettavaan liiketoimintaan Internet-sivustolla. Näiden yritysten kohdalla pitääkin selvittää se, millaiseen tarkoitukseen palvelimelle tallennettua Internet-sivustoa käytetään. Jos yritys käyttää sivustoa vain tuotteidensa mainostamiseen, kuten kommentaarin mukaan on yleistä, kiinteää toimipaikkaa ei synny. Sen sijaan, jos yritys käyttää palvelimelleen tallennettua Internet-sivustoa kauppasopimuksen solmimiseen, maksun vastaanottamiseen ja tuotteen toimittamiseen ostajalle sähköisesti, kiinteä toimipaikka syntyy palvelimen sijaintivaltioon.¹⁴⁹

3.7 Kritiikki palvelimen pitämiselle kiinteänä toimipaikkana

Useat kommentoijat ovat kritisoineet OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin otettua osiota siitä, että palvelin voisi muodostaa kiinteän toimipaikan.¹⁵⁰ Heidän mukaansa malliverosopimuksen kommentaarin sähköistä kaupankäyntiä koskeva osa on ongelmallinen useista syistä. Arvostelijoiden kärkikaartiin kuuluva *Arthur Cockfield* on tiivistänyt kritiikin viiteen kohtaan.¹⁵¹ Hänen mukaansa palvelin on ensiksi vain tietokone, joka on yhdistettynä Internetiin. Koska Internet-sivustoilla kauppaa käyvien yritysten ja palvelimien välisestä yhteydestä ei pidetä mitään rekisteriä, veroviranomaisten on käytännössä vaikeaa toimittaa verotusta. Toiseksi Internet-sivustojen data voidaan siirtää helposti maasta toiseen, ja näin se voi sijaita eri valtiossa kuin missä arvonlisäys tai sähköisen tuotteen tai palvelun kulutus tapahtuu. Idea tuotteen tai palvelun kuluttamisesta samassa valtiossa, jossa myyjällä on asuinpaikka on

¹⁴⁸ Ibid., s. 114.

¹⁴⁹ Ibid., s. 114.

¹⁵⁰ *Azam* 2012, s. 662; *Parrilli* 2008 (10.11.2016), s. 100; *Forgione* 2003, s. 731; *Pastukhov* 2006, s. 319. Samansuuntaisesti ks. *Hongler – Pistone* 2015, s. 2.

¹⁵¹ *Cockfield* 2006, s. 172.

kuitenkin teoreettinen lähtökohta kansainvälisessä tuloverotuksessa. Kolmanneksi palvelimen pitäminen kiinteänä toimipaikkana johtaa nopeasti verosuunnitteluun eli siihen, että yritykset estävät kiinteän toimipaikan muodostumisen siirtämällä palvelimen valtiosta toiseen.¹⁵² Tähän liittyen *Cockfield* väittää myös, että OECD:n kanta palvelimesta kiinteänä toimipaikkana eroaa merkittävästi perinteisistä kansainvälisen verotuksen periaatteista. Näiden periaatteiden mukaan perinteisiä kiinteitä toimipaikkoja, kuten tuotantolaitoksia ja toimistoja, ei voida siirtää ilman huomattavia kustannuksia yritykselle. Näin malliverosopimuksen edellytys maantieteellisestä pysyvyydestä ei lähtökohtaisesti sovellu palvelimiin. Viimeiseksi *Cockfieldin* mukaan on epäselvää, miten veroviranomaiset tai yritykset määrittäisivät tulot, jotka ovat saatu palvelinten toiminnan perusteella. Pahimmillaan tämä voisi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, jos veroviranomaiset eri maissa eivät saavuttaisi yksimielisyyttä asiassa.¹⁵³

Monet muut kirjoittajat yhtyvät *Cockfieldin* kritiikkiin. Esimerkiksi *Monica Giannin* mukaan palvelin ei voi lisäksi koskaan muodostaa kiinteää toimipaikkaa palvelimen sijaintivaltioon siitä yksinkertaisesta syystä, että palvelin on vain pelkkä kone. Se suorittaa tehtäviä ohjelmoidun koodin perusteella, eikä käytä mitään omaa harkintavaltaa tehtävien täyttämisessä. Näin palvelimen toiminta kuuluu aina valmistelevalle tai avustavalle toiminnalle. Niin kauan kuin palvelimet eivät ajattele itse eli omaa jonkinlaista tekoälyä, ne eivät voi muodostaa malliverosopimuksessa edellytetyllä tavalla olennaista osaa yrityksen toiminnasta. Kone, joka suorittaa tehtäviä koodissa olevan ohjeistuksen perusteella ei tee strategisia päätöksiä yrityksen tulevasta toiminnasta tai päättää, miten yrityksen tulisi toimia sen eteen tulevissa tilanteissa.¹⁵⁴

Cockfield ja muut¹⁵⁵ esittävät myös terävän huomion siitä, miten OECD:n oma ohjeistus palvelimista kiinteinä toimipaikkoina on ristiriitainen. Kun nimittäin mallisopimuksen mukaan palvelin voi nykyisellään muodostaa kiinteän toimipaikan, mikäli se muodostaa olennaisen osan yrityksen liiketoiminnasta palvelimen sijaintivaltiossa, OECD:n tulon kohdentamista sähköisessä kaupankäynnissä koskeva raportti esittää epäsuorasti, ettei tällaista tilannetta todennäköisesti olisi koskaan käsillä.¹⁵⁶ Kyse on siitä, että OECD:n liiketulon asiantuntijaryhmän laatiman, tulon kohdentamista kiinteälle toimipaikalle koskevan raportin mukaan palvelimilla on vain vähäinen rooli yrityksen

¹⁵² Samansuuntaisesti *Pastukhov* 2006, s. 321.

¹⁵³ Saman havainnon tekee myös OECD:n veroasiain komitea, *OECD CFA* 2001, s. 7.

¹⁵⁴ *Gianni* 2014, s. 5 ja 34.

¹⁵⁵ Esimerkiksi *Gianni* 2014, s. 34.

¹⁵⁶ *Cockfield* 2002, s. 392.

tulonmuodostuksessa. Tästä syystä palvelimen ei todennäköisesti voida katsoa tuottavan tuloa, jota palvelimen sijaintivaltiolla olisi oikeus verottaa.¹⁵⁷ Kuitenkin ennen kuin palvelimen tuottamaa tuloa voidaan laskea, on täytynyt lähteä oletuksesta, että palvelin muodostaa kiinteän toimipaikan ja siis olennaisen osan yrityksen liiketoiminnasta.¹⁵⁸ Voidaan kysyä, onko palvelimen pitämällä kiinteänä toimipaikkana mitään käytännön merkitystä, jos katsotaan, ettei palvelimelle kuitenkaan voi kohdentua verotettavaa tuloa.¹⁵⁹

4. Sähköisen kaupankäynnin asettamat haasteet kansainväliselle tuloverotukselle

4.1 Esimerkki sähköisen kaupankäynnin tyyppitilanteesta

Sähköisen kaupankäynnin aiheuttamia haasteita perinteiselle verojärjestelmälle voidaan havainnollistaa seuraavalla esimerkillä.¹⁶⁰ Maassa A yleisesti verovelvollinen A Oy myy kuluttajille useita eri tuotteita ja palveluja. A Oy suunnittelee laajentavansa liiketoimintaansa naapurimaahan L. A Oy ei suunnittele hankkivansa toimistoa tai varastoa maasta L, eikä palkkaavansa työntekijöitä maassa L. Sen sijaan, maan L kuluttajat pystyvät hankkimaan A Oy:n tuotteita sen nettisivuilta.

Saadakseen nettisivunsa verkkoon, A Oy neuvottelee ISP-yritys AISP Oy:n kanssa internet-yhteyden hankkimisesta. A Oy saattaa myös hankkia oman palvelimen, joka on yhteydessä AISP Oy:öön tai se voi vuokrata palvelintilaa AISP Oy:n ylläpitämiltä palvelimilta. A Oy voi hankkia palvelimen tai vuokrata palvelintilaa joltain kolmannelta taholtakin. A Oy:n liiketoiminnassaan käyttämä palvelin voi lisäksi fyysisesti sijaita joko maassa A, L tai jossain kolmannessa maassa.

A Oy tietää, että maalla L on isommat markkinat kuin maassa A. Näin A Oy tekee nettisivuistaan version maan L kielellä, ja A Oy järjestää ilmaisen toimituksen maahan L. A Oy:n tuotteiden hinnat esitetään maan L valuutassa. Nettisivuilla tämä

¹⁵⁷ OECD TAG 2001, s. 4 ja 26.

¹⁵⁸ Cockfield 2002, s. 392-393.

¹⁵⁹ Ibid. s. 392. OECD:n liiketulon asiantuntijaryhmän mukaan siirtohinnoittelusääntöjen näkökulmasta palvelimen hankkimisen ja ylläpitämisen kustannus on suhteellisen vähäinen, eikä palvelimen toiminnalle laskettava riski voi näin ollen olla suuri. Tulon kohdentamiseen yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan kesken sovelletaan samoja periaatteita kuten siirtohinnoittelussa keskenään etuyhteydessä olevien yhteisöjen kesken. Siirtohinnoittelussa sovellettavan markkinaehtoperiaatteen (eng. arm's length principle) mukaisesti tulon kohdentamiseen kiinteän toimipaikan ja pääliikkeen välillä vaikuttaa muun muassa lähdevaltiossa oleva omaisuus ja tulonmuodostuksessa otettu liiketoimintariski, OECD 2004, s. 66.

¹⁶⁰ Esimerkki perustuu teoksessa Doernberg – Hinnekens 1999, s. 107 esitettyyn.

mahdollisuus tuodaan esille selkeästi. Lisäksi kun maassa L sijaitseva käyttäjä kirjautuu A Oy:n nettisivuille, sivut tunnistavat, mistä maasta käyttäjä on ja käyttäjä ohjataan automaattisesti maan L kielellä kirjoitettuun versioon nettisivuista.

Kun maassa L sijaitseva käyttäjä päättää ostaa A Oy:n tuotteita, hän kirjautuu A Oy:n nettisivuille selaimellaan. Valittuaan haluamansa tuotteet käyttäjä maksaa ne verkkosivuilla olevalla maksulomakkeella syöttämällä luottokorttitietonsa tai tekemällä maksun verkkopankkinsa kautta. Kun tuotteet on maksettu, A Oy:n palvelin sallii käyttäjän ladata sähköiset tuotteet omalle tietokoneelleen. Tällaiset tuotteet voivat olla esimerkiksi elokuvia, pelejä tai musiikkia. Mikäli tuotteet eivät ole sähköisiä, A Oy toimittaa tuotteet postitse maahan L ilman toimituskuluja. A Oy:n myynnistä huomattava osa suuntautuu maahan L.

Kuvatun esimerkin tapauksessa A Oy:lle kertyy huomattavaa tuottoa maassa L sijaitsevien käyttäjien tekemistä ostoista. Maassa L sijaitsevien käyttäjien tekemät ostot saattavat olla mahdollisia maan L poliittisten, taloudellisten ja sosiaalisten olosuhteiden johdosta, mutta A Oy:llä ei silti tarvitse olla kuin vähäinen, jos mitään fyysistä liittymää maahan L.¹⁶¹ Jotta A Oy:lle katsottaisiin syntyneen perinteinen kiinteä toimipaikka, jonka perusteella maa L saisi verotusoikeuden A Oy:n tuloon, A Oy:llä tulisi olla fyysinen liittymä maahan L, esimerkiksi toimisto tai myymälä. Tämän lisäksi A Oy:n saaman tulon maasta L tulisi olla yhteydessä sen liikepaikkaan maassa L. Esimerkin mukaisessa tilanteessa A Oy:lle ei syntyisi perinteistä kiinteää toimipaikkaa maahan L eikä maalle L siten syntyisi verotusoikeutta A Oy:n tuloon. Siten A Oy:n liiketuloa verotetaan vain sen asuinvaltiossa A.

4.2 Keskustelun kaksi aaltoa

OECD:n työ sähköisen kaupankäynnin verokysymysten parissa alkoi kesäkuussa 1996, kun OECD:n Veroasioiden komitea (eng. Committee on Fiscal Affairs, CFA) kokoontui keskustelemaan kehittyneen viestintäteknologian verovaikutuksista.¹⁶² Reilua vuotta myöhemmin OECD järjesti konferenssin sähköisen kaupankäynnin verotuksesta Turussa.¹⁶³ Turun konferenssin pohjalta OECD valmisti joukon ehdotuksia, joita tulitaisiin käsittelemään Ottawassa pidettävässä OECD-maiden ministereiden

¹⁶¹ Doernberg – Hinnekens 1999, s. 109.

¹⁶² OECD 2015a, s. 152.

¹⁶³ OECD 1998a.

konferenssissa vuonna 1998. Tämän työn tuloksena CFA laati sähköiseen kaupankäyntiin soveltuvia yleisiä periaatteita koskevan raportin Ottawan konferenssin tueksi.¹⁶⁴ Raportin mukaan perinteisen kaupankäynnin verotusta koskevien periaatteiden tulisi ohjata myös sähköisen kaupankäynnin verotusta. Raportin mukaan silloin voimassaolevat verotussäännökset ilmensivät näitä periaatteita, eikä uusille säännöksille siten ollut tarvetta. Tämän estämättä raportissa todetaan, että sähköistä kaupankäyntiä varten voitaisiin kuitenkin säätää uusiakin veronormeja, mikäli tämä olisi tarpeen olemassa olevien verotusperiaatteiden toteutumiseksi, eivätkä uudet normit asettaisi sähköisen kaupankäynnin yrityksiä eriarvoiseen asemaan toisten yritysten kanssa. Raportin mukaan sähköiseen kaupankäyntiin sovellettuna yleisten verotusta koskevien periaatteiden tulisi edistää valtioiden fiskaalista itsemääräämisoikeutta ja veropohjan tasapuolista jakoa valtioiden kesken.¹⁶⁵

Ottawan ministerikonferenssissa OECD-maiden johtajat ilmaisivat tukensa CFA:n laatimalle raportille ja saavuttivat myös yhteisymmärryksen niistä verotusperiaatteista, joiden tulisi ohjata sähköisen kaupankäynnin kansainvälistä verotusta.¹⁶⁶ Periaatteet ovat seuraavat:

- i. Neutraalius: verotuksen tulisi olla neutraalia sekä sähköisen kaupankäynnin eri toteuttamistapojen että sähköisen ja perinteisen kaupankäynnin välillä. Liiketoimien perustana tulisivat olla liiketoiminnalliset eivätkä verotukselliset syyt.
- ii. Kustannustehokkuus: sääntöjen noudattamisesta aiheutuvien hallinnollisten kustannusten tulisi olla mahdollisimman vähäisiä sekä veronmaksajille että veroviranomaisille.
- iii. Varmuus ja yksinkertaisuus: verosäännösten tulisi olla mahdollisimman selkeitä ja yksinkertaisia, jotta veronmaksajat voivat ennakoida liiketoimintansa veroseuraamuksia.
- iv. Tehokkuus ja oikeudenmukaisuus: verotuksen tulisi tuottaa oikea määrä veroa oikeaan aikaan. Mahdollisuuksia veronkiertoon tulisi ehkäistä.

¹⁶⁴ OECD 1998b.

¹⁶⁵ OECD 1998b, s. 3.

¹⁶⁶ OECD 2015a, s. 153.

- v. Joustavuus: verojärjestelmien tulisi olla joustavia siten, että ne voivat ottaa huomioon teknologisen ja taloudellisen kehityksen.¹⁶⁷

Ottawan konferenssin jälkeen CFA päätti vuonna 1999, että sähköisen kaupankäynnin verotusta koskevaa työtä jatkaisivat tekniset asiantuntijaryhmät (eng. Technical Advisory Group, TAG). Tuloverotuksen tekniselle asiantuntijaryhmälle annettiin tehtäväksi selvittää, miten silloiset verosopimukset soveltuivat sähköisen kaupankäynnin liiketulon verotukseen ja millaisia vaihtoehtoisia tapoja sähköisen kaupankäynnin tuloverotukselle voitaisiin säätää.¹⁶⁸ Asiantuntijaryhmän vuonna 2005 julkaistu raportti¹⁶⁹ käsittelee laajasti erilaisia vaihtoehtoisia tapoja muokata OECD:n malliverosopimusta ottamaan huomioon sähköinen kaupankäynti. Vaihtoehdot olivat sekä sellaisia, jotka eivät vaatisi merkittäviä rakenteellisia muutoksia OECD:n malliverosopimukseen, että sellaisia, jotka vaatisivat kokonaan uusia säännöksiä.¹⁷⁰ On mielenkiintoista, että asiantuntijaryhmän pohtimat vaihtoehdot, jotka olisivat vaatineet merkittäviä muutoksia OECD:n malliverosopimukseen, sisälsivät hahmotelmia samoista vaihtoehdoista sähköisen kaupankäynnin tuloverotuksen järjestämiseksi, kuin mitä OECD ehdottaa yli kymmenen vuotta myöhemmin sähköisen kaupankäynnin verotusta koskevassa BEPS-loppuraportissaan. Näitä vaihtoehtoja ovat muun muassa sähköisen kaupankäynnin maksuista pidätettävät lähdeverot, kiinteän toimipaikan käsitteen muokkaaminen ottamaan huomioon niin sanotut virtuaaliset kiinteät toimipaikat tai taloudelliselle läsnäololle perustuva liittymäsääntö.¹⁷¹

Liiketulon asiantuntijaryhmä ei kuitenkaan tehnyt mitään suosituksia tai ehdotuksia vaihtoehtojen toteuttamisesta, sillä raportin mukaan ei ollut olemassa pitäviä todisteita siitä, että jotkin valtiot olisivat merkittävässä laajuudessa menettäneet verotulojaan sähköisen kaupankäynnin seurauksena. Lisäksi mitään vaihtoehtoa ei pidetty ylivoimaisesti kaikkein parhaimpana ratkaisuna säätelemään sähköisen kaupankäynnin tuloverotusta. Tästä syystä asiantuntijaryhmän mukaan sähköisen kaupankäynnin aiheuttamia seurauksia jäsenvaltioiden talouksiin tulisi seurata siltä varalta, että

¹⁶⁷ OECD 1998b, s. 4. Periaatteet tunnetaan kirjallisuudessa englanninkielisillä termeillä ”Ottawa taxation principles” tai ”Ottawa framework conditions”.

¹⁶⁸ OECD 2015a, s. 153.

¹⁶⁹ OECD 2004.

¹⁷⁰ Ibid., s. 30-71.

¹⁷¹ Ibid., s. 65-66.

kansainvälinen sähköinen kaupankäynti alkaisi vaikuttaa jäsenmaiden tuloverokertymään.¹⁷²

CFA:n asettaman asiantuntijaryhmän 2005 julkaiseman raportin jälkeen OECD ei jatkanut sähköisen kaupankäynnin verotuksen selvittämistä ennen 2013 alkanutta BEPS-toimenpideohjelmaa,¹⁷³ jolloin sähköisen kaupankäynnin verotushaasteet nousivat uudelleen kansainväliseen keskusteluun. OECD:n BEPS-toimenpideohjelman tarkoituksena on selvittää ja esittää ratkaisuja niiden järjestelyjen estämiseksi, joiden seurauksena yrityksiä, etenkin monikansallisia suuryrityksiä, ei veroteta niiden tulosta asuin- eikä lähdevaltiossa, tai joiden seurauksena nämä yritykset maksavat vain vähän veroja. Tällaiseen lopputulokseen johtavat etenkin sellaiset järjestelyt, jotka erottavat keinotekoisesti yrityksen operatiivisen toiminnan ja sen verotettavan tulon, joka operatiivisesta toiminnasta kertyy.¹⁷⁴

On kuitenkin tärkeää tehdä erottelu veropohjan rapautumiseen ja tulon siirtoon johtavien järjestelyjen ja sähköisen kaupankäynnin laajempien verotushaasteiden välillä. Sähköisen kaupankäynnin verotusta koskevassa BEPS-loppuraportissa OECD käsittelee molempia, mutta tekee ehdotuksia vain sähköisen kaupankäynnin laajempien verotushaasteiden ratkaisemiseksi¹⁷⁵. Näin OECD ei tee uusia ratkaisuehdotuksia toimista, joilla voitaisiin ehkäistä veropohjan rapautumista ja tulonsiirtoja sähköisessä kaupankäynnissä¹⁷⁶, vaan lausuu tältä osin, että muut BEPS-toimenpiteet tulevat ehkäisemään myös sähköisessä kaupankäynnissä toteutettavia BEPS-järjestelyjä.¹⁷⁷ Voidaan siis sanoa, että OECD sai BEPS-toimenpideohjelman kylkiäisenä sähköisen kaupankäynnin luomat laajemmat verotushaasteet takaisin OECD:n jäsenmaiden verotusta koskevalle agendalle.

4.3 Sähköiselle kaupankäynnille kehitettävien verotussääntöjen neutraaliudesta

OECD:n sähköistä kaupankäyntiä koskevassa BEPS-loppuraportissa todetaan, ettei sähköistä kaupankäyntiä ole tarkoituksenmukaista eristää muusta taloudesta verotuksellisesti, sillä koko talous itsessään on yhä enenevässä määrin sähköistä

¹⁷² Ibid., s. 72.

¹⁷³ OECD 2013.

¹⁷⁴ Ibid., s. 8 ja 13.

¹⁷⁵ OECD 2015a, kappaleet 7, 8 ja 9.

¹⁷⁶ Ibid. kappaleet 5 ja 6. Ks. myös *Intian sähköisen kaupankäynnin komitea* 2016, s. 82-83.

¹⁷⁷ OECD 2015a, s. 144.

kaupankäyntiä.¹⁷⁸ OECD:n raportti ei kuitenkaan kokonaisuudessaan vaikuttaisi tukevan tätä näkemystä, sillä raportin loppuosassa käytetään merkittävä osuus niiden verotussääntöjen kuvaamiseen, joiden avulla sähköisen kaupankäynnin tuottamia tuloja voitaisiin mahdollisesti verottaa.¹⁷⁹ Kuvatut vaihtoehdot johtaisivat käytännössä tiettyjen sähköisen kaupankäynnin liiketoimintamallien erottamiseen perinteisestä kaupankäynnistä verotusmielessä. Samaa ilmentää se, että vaikka OECD ei suosittele mitään kuvaamistaan vaihtoehdoista sähköisen kaupankäynnin verottamiseksi, se toteaa että jäsenvaltiot voisivat ottaa käyttöön esitettyjen vaihtoehtojen mukaisia verotussääntöjä, mikäli jäsenvaltion kansainväliset sopimukset sen sallivat. Tämän perusteella voidaan todeta, että OECD:n BEPS-loppuraportissa esitetty kanta sähköisen kaupankäynnin veronormien neutraaliudesta suhteessa muiden kaupankäynnin muotojen veronormeihin on epäselvä. Eräät kommentoijat ovat nähneet tässä sen riskin, että yksittäiset valtiot kansainvälisen yhteistyön ulkoreunalla alkavat säätää omia lakejaan sähköisen kaupankäynnin tuloverotuksen järjestämiseksi.¹⁸⁰ Valtioiden yksipuoliset toimet taas saattavat aiheuttaa kansainvälistä kahdenkertaista verotusta rajat ylittävissä liiketoimissa, ellei joku kaupan osapuolen asuinvaltio hyväksy tai tunnusta sähköisen liiketoimen verotusta valtiossa, jossa vero kannetaan. Kahdenkertainen verotus taas on omiaan jarruttamaan kansainvälistä sähköistä kaupankäyntiä, mikä ei varmasti ole minkään valtion kannalta tavoiteltavaa.

Voidaan perustellusti väittää, että sähköinen kaupankäynti on erityinen, omanlaisensa kaupankäynnin muoto. On jopa luontevaa, että näin ollen sitä koskisivat myös omanlaisensa verotussäännöt ja että tällaista kaupankäyntiä koskeva verotussääntely olisi eriytetty muusta kaupankäynnistä. *Pastukhovin* mukaan omien verotussääntöjen kehittäminen sähköiselle kaupankäynnille erotuksena perinteiseen kaupankäyntiin on sama asia kuin pääomatuloille kehitetyt omat verotussäännöt verrattuna palkkatulojen verotukseen. Kummassakin tapauksessa vero-objektien erilaisuus (toinen vero-objekti on toista liikkuvampaa) perustelee niiden erilaista verokohtelua.¹⁸¹

¹⁷⁸ Ibid., s. 56 ja 142.

¹⁷⁹ Ibid., s. 97-117 ja 131-139.

¹⁸⁰ *Ernst & Young, Global Digital Tax Developments Review* (4.5.2016), s. 19. Tästä on jo olemassa esimerkkejä. Intia on ottanut käyttöön tasausveron (eng. equalization levy), mikä oli yksi OECD:n sähköistä kaupankäyntiä koskevassa BEPS-loppuraportissa esitellyistä vaihtoehdoista. Ks. lisää kappale 6.4.

¹⁸¹ *Pastukhov* 2006, s. 333.

Voidaan myös ajatella, että ellei sähköisen kaupankäynnin tuloverotusta järjestetä selkeästi määritellyllä tavalla verrattuna perinteiseen kaupankäyntiin, eri kaupankäynnin muotoja harjoittavien myyjäyriyten välinen kilpailuneutraliteetti ei toteudu. Mikäli sähköisen kaupankäynnin myyjäyriyten kansainvälinen tuloverotus jatkuu entisellään, toisin sanoen siten että tulon lähdevaltio ei pysty ulottamaan verotusvaltaansa suuressa osassa tapauksia ulkomaiseen myyjäyriyteen, viimeksi mainittua verotetaan vain yrityksen asuinvaltiossa. Jos ulkomainen myyjäyriys asuu valtiossa, jossa on alhaisempi tuloveroaste kuin tulon lähdevaltiossa, lähdevaltiossa toimivat kotimaiset yritykset joutuvat epätasavertaiseen kilpailuasetelmaan ulkomaisten yritysten kanssa.¹⁸² Pohjoismaiset media-alan yrittäjälitot ovat kiinnittäneet huomiota tällaiseen kilpailuneutraliteetin toteutumiseen digitaalisilla mainosmarkkinoilla. Niiden mukaan kotimaiset mediayhtiöt ovat eriarvoisessa kilpailuasemassa verrattuna globaaleihin toimijoihin, kuten Googleen ja Facebookiin, syystä että nämä yhtiöt voivat myydä suomalaisille suunnattuja mainoksia, vaikka niitä ei veroteta Suomessa niiden tehokkaan verosuunnittelun ansiosta. Näin ulkomaiset digitaalisten mainosten myyjät eivät joudu maksamaan paikallista yhteisöveroa kuten kotimaiset toimijat.¹⁸³ Siten jos tulon lähdevaltio saisi nykyistä useammin verottaa ulkomaisia sähköisen kaupankäynnin toimijoita, esimerkiksi OECD:n ehdottaman merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätestin perusteella, saattaisi sähköisen kaupankäynnin yritysten välinen kansainvälinen kilpailuneutraliteetti toteutua nykyistä paremmin.

5. Taustaperiaatteet lähdevaltion verotusoikeudelle kansainvälisissä tilanteissa

5.1 Kiinteän toimipaikan käsitteen historiasta

Skaarin mukaan tulee ymmärtää myös sitä yhteiskuntaa ja talousjärjestelmää, mikä vallitsi kiinteän toimipaikan käsitteen syntyhetkellä, jotta voisi ymmärtää myös kiinteän toimipaikan käsitettä. Kiinteän toimipaikan käsite kehittyi Keski-Euroopassa 1800-luvun lopun ja 1900-luvun alun välisenä aikana. Tuona aikana Euroopassa tapahtui toinen teollinen vallankumous. Se merkitsi erityisesti sitä, että suurin osa yritysten pääomasta ei enää ollut rahavaroja, vaan entistä suurempi osa oli sijoitettuna käyttöomaisuuteen.¹⁸⁴ Teknisen kehityksen taso rajoitti koneiden ja kaluston liikkuvuutta, ja näin myös liiketoiminnan kansainvälistymistä. Matkustelevat

¹⁸² *Hinnekens* 1998, s. 195.

¹⁸³ *Helsingin Sanomat* (12.5.2017). On mielenkiintoista seurata, lisääntyvätkö tällaiset vetoomukset muidenkin sähköisen kaupankäynnin alojen edunvalvojilta.

¹⁸⁴ *Skaar* 1991, s. 65.

käsityöläiset ja myyntimiehet olivat tyypillisin esimerkki väliaikaisesta, liikkuvasta liiketoiminnasta kun nykyaikaisia monikansallisia palveluyrityksiä ei ollut. Kansainväliset kuljetuspalvelut olivat ainoa merkittävä liikkuva teollisuudenala. Tämän ominaisuutensa seurauksena merirahtia ja myöhemmin lentorahtia koskien solmittiin omat kansainväliset sopimuksensa, ja myöhemmin niiden verotusta tuli koskemaan kiinteän toimipaikan säännösten sijasta asuinvaltioverotus. Sen sijaan yritykset, jotka olivat tarpeeksi suuria hyötyäkseen lähdevaltion työvoimasta ja muista tuotantotekijöistä, tarvitsivat ulkomailla toimiakseen pysyvää toimipaikkaa. *Skaarin* mukaan voidaan siis sanoa, että kiinteän toimipaikan käsite syntyi ajanjaksona, jolloin tuotantotekijät olivat suhteellisen paikallaan pysyviä.¹⁸⁵

Kiinteän toimipaikan käsite syntyi varsinaisesti 1800-luvun loppupuolella Preussissa, jolloin siellä havahduttiin tarpeeseen estää kaksinkertainen verotus Preussin eri maakuntien välillä. Itä-Preussin maakuntien toimintaa koskevien säännösten mukaan *stehendes Gewerbe* –nimistä toimipaikkaa (eng. ”a trade with a fixed place of business”)¹⁸⁶ tulisi verottaa sen sijaintikunnassa, vaikka sen omistaja asuisi toisessa maakunnassa. Tällaisen toimipaikan käsitettä kehitettiin saksalaisissa maakunnissa edelleen 1800-luvun lopulla, mutta kiinteän toimipaikan käsite kirjattiin kansainväliseen kahdenkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi solmittuun verosopimukseen ensimmäisen kerran vuonna 1899, kun Itävalta-Unkarin ja Preussin hallitukset solmivat verosopimuksen.¹⁸⁷ Periaate siitä, että kiinteän toimipaikan käsite oli tarkoitettu toimimaan kompromissina yrityksen asuin- ja lähdevaltion verotusoikeuden välillä tunnettiin Saksan sisäisessä lainsäädännössä. Sitä vastoin tässä ensimmäisessä verosopimuksessa muotoiltu kiinteän toimipaikan määritelmä suosi lähdevaltioverotusta, sisällyttämällä käsitteeseen muun muassa tavaroiden ostamiseen tarkoitettut varastot ja kaikki pysyvät agentuurit.¹⁸⁸

Keski-Euroopassa solmittiin verosopimuksia, jossa kiinteän toimipaikan käsite oli määritelty samantyyppisesti kuin tässä ensimmäisessä verosopimuksessa, aina ensimmäiseen maailmansotaan asti. Maailmansotien välisenä aikana kiinteän toimipaikan käsite sai enemmän kansainvälistä huomiota. Vuonna 1919 perustettu Kansainvälinen kauppakamari vetosi vastikään perustettuun Kansainliittoon

¹⁸⁵ Ibid., s. 67-68.

¹⁸⁶ Ibid., s. 72.

¹⁸⁷ Ibid., s. 75.

¹⁸⁸ Ibid., s. 76.

kahdenkertaisen verotuksen estämiseksi. Kansainliitto järjesti vuonna 1920 kansainvälisen talouskonferenssin Brysselissä, jossa muun muassa käsiteltiin myös kahdenkertaista verotusta. Kansainliitto päätti lähestyä kahdenkertaisen verotuksen ongelmaa määrittelemällä teoreettisen perustan kansainvälistä verotusoikeuden jakoa koskeville periaatteille. Tätä tarkoitusta varten Kansainliitto asetti asiantuntijaryhmän valmistelemaan raporttia kahdenkertaisesta verotuksesta vuonna 1922. Raportti valmistui seuraavana vuonna neljän eri maista lähtöisin olevan taloustieteilijän yhteistyönä.¹⁸⁹ Raportti suosi asuinvaltioverotusta lähdevaltioverotuksen sijaan.¹⁹⁰ Pian raportin julkaisemisen jälkeen Kansainliitto asetti lähinnä eri valtioiden veroviranomaisista koostuvan teknisten asiantuntijoiden ryhmän laatimaan ensimmäistä malliverosopimusta, joka valmistui vuonna 1927. Tässä mallisopimuksessa ei kuitenkaan vielä ollut kiinteän toimipaikan yleistä määritelmää, vaan sellainen versio sopimuksesta valmistui vuonna 1933.¹⁹¹ Toisen maailmansodan jälkeen perustettu OEEC (Organisation for European Economic Co-operation) laati vuonna 1958 malliverosopimuksen, jonka pohjalta OECD laati ensimmäisen malliverosopimuksensa vuonna 1963. Tätä luonnosta muokattiin vuonna 1977 ja uudelleen vuonna 1992, mutta kiinteän toimipaikan käsite pysyi olennaisilta osin samana koko tänä aikana.¹⁹² Kansainliiton laatimien malliverosopimusten sisältämä kiinteän toimipaikan periaate ei myös muuttunut OECD:n vuoden 1963 malliverosopimuksessa, vaikka OECD:n mallisopimukseen laadittiinkin kiinteää toimipaikkaa koskien uusi luonnosteksti.¹⁹³

5.2 Valtioiden välisen oikeudenmukaisuuden periaate

Oikeudenmukaisuuden (eng. equity) periaate on perustavanlaatuinen kansainvälisen verotuksen periaate. *Klaus Vogel*in mukaan *Peggy Musgrave* oli ensimmäinen, joka eritteli oikeudenmukaisuuden käsitteen koskemaan yhtäältä yksilöiden tai veronmaksajien välistä oikeudenmukaisuutta (eng. individual equity) ja toisaalta veronsaajien eli valtioiden välistä oikeudenmukaisuutta (eng. inter-nation equity).¹⁹⁴ Jälkimmäinen periaate on laajasti hyväksytty kriteeri, jolla valtioiden sisäisiä kansainvälisen verotuksen normeja arvioidaan.¹⁹⁵ Valtioiden välisen

¹⁸⁹ Nämä neljä taloustieteilijää olivat yhdysvaltalainen Edwin R.A. Seligman, englantilainen Sir Josiah Stamp, alankomaalainen G.W.J. Bruins ja italialainen Luigi Einaudi, ks. *Graetz – O’Hear* 1997, s. 1074.

¹⁹⁰ *Skaar* 1991, s. 80.

¹⁹¹ *Ibid.*, s. 87.

¹⁹² *Ibid.*, s. 96; *Pinto* 2003, s. 77-78.

¹⁹³ *Skaar* 1991, s. 96.

¹⁹⁴ *Vogel, Klaus: Worldwide vs. source taxation of income: A review and re-evaluation of arguments (Part III)*, 1988, osa 16, *Intertax*, julkaisu 11, s. 394. Viitattu teoksessa *Pinto* 2003, s. 32.

¹⁹⁵ *Brooks* 2009, s. 491.

oikeudenmukaisuuden periaatteen mukaan jokaisen valtion tulisi saada oma oikeudenmukainen osansa kansainvälisten liiketoimien tuottamista verotuloista.¹⁹⁶ Verotulojen jakautuminen oikeudenmukaisesti valtioiden kesken riippuu siitä, miten veropohja on jaettu verovelvollisen asuinvaltion ja tulon lähdevaltion välillä sekä siitä, mikä on tulon lähdevaltion veroaste.¹⁹⁷

Vogelin mukaan valtioiden välisen oikeudenmukaisuuden periaate suosii selvästi tulon lähdevaltioita, sillä tulon lähdevaltio on useimmiten valtio, joka on tuottanut useimmat tulon syntymisen kannalta olennaiset palvelut (hyödyt), ja ilman tulon lähdevaltion ylläpitämiä markkinoita tuloa ei olisi välttämättä syntynyt lainkaan.¹⁹⁸ Tosin valtioiden välisen oikeudenmukaisuuden periaatteen toteutumisen ei tarvitse edellyttää hyötyteorian mukaista verotusta, kuten *Vogelin* edellä olevassa ajatuksessa. *Richard* ja *Peggy Musgraven* mukaan valtioiden välisen oikeudenmukaisuuden käsitteen taustalla voidaan nähdä lisäksi kolme muuta teoriaa tai periaatetta. Tosin heidän mukaansa hyötyperiaate voi tukea valtioiden välisen oikeudenmukaisuuden periaatetta vain rajoitetusti, sillä useimpia veroja ei suoriteta valtion verovelvolliselle tuottaman hyödyn perusteella. Toisaalta, siltä osin kuin valtiot kantavat tällaisia maksuja kattaakseen kustannukset, joita niille on aiheutunut verovelvollisille tarjotuista palveluista (hyödyistä), maksut ovat linjassa valtioiden välisen oikeudenmukaisuuden periaatteen kanssa.¹⁹⁹

Sähköisen kaupankäynnin myyjäyrietykset voivat ansaita huomattavia tuloja lähdevaltioista ilman, että niille muodostuisi perinteistä kiinteää toimipaikkaa tai että niillä olisi välttämättä mitään fyysistä liittymää tulon lähdevaltioon. Siten voisi perustellusti väittää, ettei valtioiden välisen oikeudenmukaisuuden periaate soveltuisi sähköisen kaupankäynnin tilanteisiin, koska lähdevaltiot eivät myötävaikuta myyjäyrietysten tulonsaantiin tarpeeksi merkittävällä tavalla tuottaen tulonhankinnan

¹⁹⁶ Tosin tämä määritelmä poikkeaa taloustieteilijöiden määritelmästä käsitteelle “inter-nation equity”. Taloustieteilijät ymmärtävät käsitteen liittyvän tilanteeseen, jossa asuinvaltio saa niin sanotun kansallisen voiton (verotulojen muodossa) verrattuna lähdevaltioon, kun asuinvaltion verovelvollinen saa tuottoa sijoitukselleen lähdevaltiosta ja asuinvaltio verottaa sijoituksen saajaa. Valtioiden välisen oikeudenmukaisuuden kannalta voidaan kysyä, tulisiko tulon lähdevaltiollakin olla verotusoikeus tuloon, joka on hankittu lähdevaltiossa. Taloustieteilijöiden käsitteestä lisää, ks. *Brooks* 2009, s. 492. Taloustieteilijöiden ja oikeustieteilijöiden käyttämistä määritelmistä, ks. *Brooks* 2009, s. 488-489. Tässä tutkimuksessa käsitteelle annetaan oikeustieteilijöiden käyttämä merkitys.

¹⁹⁷ *Pinto* 2003, s. 35.

¹⁹⁸ *Vogel, Klaus*: Worldwide vs. source taxation of income A review and re-evaluation of arguments (Part III), 1988, osa 16, *Intertax*, julkaisu 11, s. 398. Viitattu teoksessa *Pinto* 2003, s. 35.

¹⁹⁹ *Musgrave, Richard – Musgrave, Peggy*: Inter-Nation Equity teoksessa *Bird, Richard – Head, John*: Modern Fiscal Issues: Essays in Honor of Carl S. Shoup, 1972. Viitattu artikkelissa *Brooks* 2009, s. 475.

kannalta tärkeitä hyötyjä.²⁰⁰ *Vogelin* mukaan valtioiden välisen oikeudenmukaisuuden periaate tukee lähdevaltioiden verotusoikeutta siitakin huolimatta, ettei yrityksellä olisi fyysistä liittymää lähdevaltioon. *Vogelin* mukaan ei voida uskottavasti väittää, etteivätkö markkinat eli kysyntä itsessään vaikuttaisi myyntituloon edes jossain määrin, kuten tuotteen tarjontakin. Näin ollen lähdevaltion vaadetta osaan myyntitulojen tuottamista verotuloista ei hänen mukaansa voida kiistää.²⁰¹

Tulee huomata, että myös OECD on pitänyt tärkeänä tavoitteena sitä, että sähköisestä kaupankäynnistä syntyvät verotulot jaettaisiin reilusti valtioiden kesken. OECD:n mukaan Ottawan verotusperiaatteiden tulisi edistää tätä tavoitetta.²⁰² OECD:n sähköistä kaupankäyntiä koskevan BEPS-loppuraportinkin mukaan on tärkeää ottaa huomioon valtioiden välisen oikeudenmukaisuuden periaate veropoliittisessa viitekehyksessä.²⁰³

5.3 Pääomantuonti- ja vientineutraliteetti

Neutraliteetti on keskeinen verotusperiaate, vaikkakin sillä voidaan ymmärtää monia asioita. Verotukselta vaaditaan neutraalisuutta muun muassa siten, että hyödykkeiden verorasituksen tulee olla sama sekä perinteisten että sähköisten tuotteiden myyntitulon välillä.²⁰⁴ Yleisesti ottaen neutraalina verotuksena pidetään verotusta, mikä ei muuta verovelvollisten valintoja siitä, mitä ne olisivat täysin verottomassa taloudessa. Tosin neutraalin verotuksen käsite on ongelmallinen siinä mielessä, ettei verotus voi milloinkaan olla täydellisen neutraalia. Siten neutraali verojärjestelmä voikin toimia vain veropoliittisena tavoitteena, eikä tosiasiallisena olosuhteena yhteiskunnassa.²⁰⁵

Verotuksen tulisi olla neutraalia eri maista olevien verovelvollisten välillä.²⁰⁶ Myös kansainvälisten sijoitusten verokohtelua voidaan tarkastella neutraaliuden näkökulmasta. Pääomantuonti- ja vientineutraliteetissa on kyse sijoittajan saaman tuoton verotuksen neutraaliudesta. Pääomanvientineutraliteetti toteutuu silloin, kun sijoittajan näkökulmasta on verotuksellisesti yhdentekevää, sijoittaako hän ulkomaille vai kotimaahansa. Pääomantuontineutraliteetti taas toteutuu, kun tietyssä maassa olevia

²⁰⁰ *Pinto* 2001, s. 35.

²⁰¹ *Vogel, Klaus*: Worldwide vs. source taxation of income A review and re-evaluation of arguments (Part III), 1988, osa 16, Intertax, julkaisu 11, s. 401. Viitattu teoksessa *Pinto* 2003, s. 35. *Pinto* tukee tätä kantaa, ks. *Pinto* 2001, s. 36.

²⁰² *OECD* 1998, s. 3. Kuten kappaleessa 4.2 todettiin, OECD:n mukaan Ottawan verotusperiaatteiden tulisi ohjata sähköisen kaupankäynnin tuloverotuksen järjestämistä.

²⁰³ *OECD* 2015a, s. 21.

²⁰⁴ Ks. lisää kappale 4.3.

²⁰⁵ *Juusela* 1998, s. 52.

²⁰⁶ *Mannio* 2001, s. 57.

sijoituksia verotetaan samalla tavoin siitä riippumatta, missä maassa sijoittaja asuu.²⁰⁷ Pääomanvientineutraliteetissa huomio on siis sijoittajan ulkomailta ja kotimaastaan saamien voittojen verotuksen tasavertaisuudessa, kun taas pääomantuontineutraliteetissa huomio kiinnittyy maassa liiketoimintaa harjoittavien verovelvollisten keskenään tasavertaiseen verotuskohteluun.

Pääomanvientineutraliteetti toteutuu silloin, kun verovelvollisen kokonaisverorasitus määräytyy hänen asuinvaltionsa verotuksen tason mukaan ja vastaavasti pääomantuontineutraliteetti toteutuu silloin, kun verovelvollisen verotuksen taso määräytyy tulon lähdevaltion verotuksen tason mukaan.²⁰⁸ *Vogel* on havainnut, että pääomanvientineutraliteetin toteutuminen edellyttää valtiolta maailmanlaajuisista asuinvaltioverotusta, jossa kaksinkertainen verotus poistetaan asuinvaltiossa hyvitysmenetelmällä, kun taas pääomantuontineutraliteetti edellyttää ulkomaisen yrityksen asuinvaltiolta vapautusmenetelmän hyödyntämistä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, eli toisin sanoen lähdevaltioverotusta.²⁰⁹

Globaalista näkökulmasta tarkasteltuna pääomanvientineutraliteettia pidetään taloudellisesti tehokkaampana vaihtoehtona verrattuna pääomantuontineutraliteettiin. Tätä perustellaan sillä, että pääomanvientineutraliteetissa pääoman kohdentumiseen maantieteellisesti eivät vaikuta kohdemaan yksilölliset verotekijät, vaan sijoitukset kohdentuvat mahdollisimman tehokkaasti.²¹⁰ *Mannion* mukaan on vaikea ottaa kantaa siihen, kumpi käsitellyistä neutraliteetin muodoista istuisi paremmin sähköisen kaupankäynnin kansainväliseen tuloverotukseen. Hänen mukaansa sähköisessä kaupankäynnissä tilanne on usein sellainen, että liittymä tulon lähdevaltioon on heikko. Hän vaikuttaa suosivan varovasti asuinvaltioverotusta eli pääomanvientineutraliteettia sillä perusteella, että palvelimesta aiheutuvat investoinnit ovat yleisesti ottaen vähäisiä.²¹¹ Toisaalta OECD:n vuoden 2004 sähköistä kaupankäyntiä käsitelleen raportin mukaan sillä, tulisiko joko pääomanvienti- vai tuontineutraliteettia suosia toisen kustannuksella, ei ole merkitystä sähköisen kaupankäynnin tuloverotuksen näkökulmasta. Tämä johtuu siitä, että kun vallitsevan kansainvälisen konseksuksen

²⁰⁷ *Ibid.*, s. 69-70.

²⁰⁸ *Juusela* 1998, s. 55.

²⁰⁹ *Vogel, Klaus: Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (Part II)*, 1988, osa 16, *Intertax*, julkaisu 10, s. 311. Viitattu teoksessa *Pinto* 2003, s. 24. Juridisen kaksinkertaisen verotuksen poistamismenetelmistä, ks. lisää kappale 3.3.

²¹⁰ *Mannio* 2001, s. 75-76; *Juusela* 1998, s. 55-56.

²¹¹ *Ibid.*, s. 78.

mukaisesti asuin- ja lähdevaltioverotuksen tulisi soveltua samanaikaisesti, pääomantuonti- ja vientineutraaliteetin toteutuminen ei riipu siitä, onko lähdevaltiolla verotusoikeus tietyntyyppiseen tuloon, vaan pikemminkin siitä, toteutuvatko syrjimättömyysperiaate sekä kahdenkertaisen verotuksen poistaminen.²¹²

5.4 Hyötyperiaate

Hyötyperiaatteen mukaan valtion verotusoikeuden laajuus riippuu sen hyödyn ja palvelujen²¹³ määrästä, jota valtio tuottaa veronmaksajille.²¹⁴ Toisin sanoen verot nähdään hintana kaikille niille palveluille, joita valtio tuottaa veronmaksajille kollektiivisesti ja valtio saa toimivallan verottaa verovelvollisia niiden palvelujen (hyödyn) perusteella, joita ne verovelvollisille tuottavat.²¹⁵

Valtio voi tuottaa verovelvollisille joko yleisiä tai erityisiä palveluja (hyötyjä). Yleisiä hyötyjä ovat esimerkiksi koulutuksen järjestäminen maassa (mikä vaikuttaa epäsuorasti työvoiman saatavuuteen ja laatuun) ja poliisi- ja palolaitoksen sekä puolustusvoimien ylläpitäminen. Lisäksi yleisten teiden, siltojen ja vastaavan infrastruktuurin rakentaminen ja ylläpito voidaan nähdä yleisenä hyötynä maan liike-elämän toimivuuden kannalta. Esimerkki erityisistä hyödyistä on valtion (parlamentin) säätämä lainsäädäntö, mikä mahdollistaa liike-elämän sujuvan toiminnan. Erityisiä hyötyjä voivat olla myös esimerkiksi tietyt hallituksen politiikat, jotka tähtäävät valuuttakurssien tasapainottamiseen ja yleisen korkotason pitämiseen alhaisena ja tätä kautta vakauttavat taloutta ja ylläpitävät kuluttajien ja yritysten luottamusta talouteen.²¹⁶

Avi-Yonahin mukaan valtion tarjoamat palvelut (hyödyt) perustelevat valtion verotusoikeutta, koska valtio kustantaa osan kuluista, jotka ovat välttämättömiä yritysten tulon hankkimiseksi. Näin valtiolla on perusteltu vaatimus saada verovelvollisilta korvaus kuluistaan verojen muodossa.²¹⁷ *Thomas S. Adams* totesi samansuuntaisesti jo vuonna 1917, kun hän totesi että: ”suurinta osaa valtionhallinnon

²¹² OECD 2004, s. 13.

²¹³ Hyötyteorian mukaisia valtion tuottamia palveluja ei tule ottaa kirjaimellisesti. Käsitteellä tarkoitetaan pikemminkin julkishyödykkeiden tarjoamista kuin varsinaisia valtion palveluksessa olevien henkilöiden tai virastojen verovelvolliselle tuottamia palveluja. Tässä kappaleessa sanan ”palvelu” perässä on tästä syystä selvennyksenä sana ”hyöty” (eng. benefit), kun tarkoitetaan hyötyperiaatteen mukaisia palveluja.

²¹⁴ Pinto 2003, s. 17.

²¹⁵ Ibid., s. 18

²¹⁶ *Avi-Yonah* 1997, s. 521.

²¹⁷ Ibid., s. 521.

kuluista voidaan perustella tarpeella ylläpitää suotuisia olosuhteita liike-elämälle”.²¹⁸ *Adams* puolsi lähdevaltioverotusta myös käytännöllisestä näkökulmasta. Hänen mukaansa jokainen valtio vaatii oikeutetusti tai ainakin väistämättä verotusoikeutta sellaisen oikeushenkilön tuloon, joka saa tuloa lähteestä siinä valtiossa.²¹⁹

Vogelin mukaan lähdevaltio tuottaa suurimman osan tai kaikki palveluista (hyödyistä), jotka ovat olennaisia yrityksen tulonhankinnan kannalta ja näin valtiolle aiheutuu kuluja. *Vogel* tekee tästä päätelmän, että yksinomainen verotusoikeus kuuluisi näin ollen lähdevaltiolle korvauksena sille aiheutuneista kuluista.²²⁰

Georg von Schanz ajatteli samoin kuin *Vogel*. *Von Schanzin* mukaan sekä asuin- että lähdevaltio voivat perustella verotusoikeuttaan yrityksille tarjoamallaan palveluilla (hyödyillä), mutta lähdevaltiot tuottavat tyypillisesti suuremman osan yritysten hyödyntämisestä palveluista.²²¹ Tähän ajatukseen pohjautuen *von Schanz* ehdotti, että lähdevaltion tulisi verottaa ulkomaista yritystä tasolla, joka vastaa kolmea neljäsosaa verovelvollisille määrättyjä veroja ja asuinvaltion tulisi verottaa yritystä samasta tulosta tasolla, joka vastaa yhtä neljäsosaa asuinvaltiossa rajoitetusti verovelvollisille määrättyjä veroja.²²² *Von Schanz* perustelee lähdevaltion suurempaa roolia pitkälti hyötyperiaatteella.²²³ Hänen mukaansa pelkkä asuminen tai fyysinen läsnäolo valtiossa ei vielä riitä muodostamaan verovelvollisuutta valtioon, sillä nämä edellytykset johtavat verottamaan sellaisia henkilöitä, jotka eivät hyödy täysimääräisesti valtion palveluista, tai jotka hyötyvät niistä vain osittain.²²⁴ Näin ollen *von Schanzin* mukaan vain yrityksen ”taloudellisen yhteyden” (eng. economic allegiance) perusteella toimitettu verotus voi johtaa tasapuoliseen verotusvallan jakoon ja hän perustelee tätä periaatetta hyötyteorian kautta. *Von Schanzin* mukaan mikäli veronmaksaja on ”taloudellisesti sitoutunut” sekä

²¹⁸ *Adams, Thomas S.*: “The Taxation of Business”, Proceedings of the Eleventh Annual Conference on Taxation, National Tax Association, 1917, s. 186. Viitattu artikkelissa *Graetz – O’Hear* 1997, s. 1036.

²¹⁹ *Graetz – O’Hear* 1997, s. 1037 viitaten *Adams, Thomas S.*: ”International and Interstate Aspects of Double Taxation”, Proceedings of the 22nd. Annual Conference on Taxation, National Tax Association, 1929, s. 197.

²²⁰ *Vogel, Klaus*: Worldwide vs. source taxation of income A review and re-evaluation of arguments (Part III), 1988, osa 16, Intertax, julkaisu 11, s. 398. Viitattu teoksessa *Pinto* 2003, s. 19.

²²¹ *Vogel, Klaus*: Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments, 1988, osa 16, Intertax, julkaisu 8/9, s. 219. Viitattu teoksessa *Pinto* 2003, s. 20.

²²² *Vogel, Klaus*: Worldwide vs. source taxation of income A review and re-evaluation of arguments (Part III), 1988, osa 16, Intertax, julkaisu 11, s. 395. Viitattu teoksessa *Pinto* 2003, s. 20. *Vogelin* mukaan on sääli, ettei *von Schanzin* ideaa verotusoikeuden jakamisesta valtioiden kesken koskaan laitettu yleisesti käytäntöön.

²²³ *Pinto* 2003, s. 20.

²²⁴ *Vogel, Klaus*: Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments, 1988, osa 16, Intertax, julkaisu 8/9, s. 219. Viitattu teoksessa *Pinto* 2003, s. 20.

asuinvaltioonsa että tulon lähdevaltioon, ”sitoutumisella” lähdevaltioon on annettava suurempi merkitys.²²⁵

Pinton mukaan ennen kuin hyötyperiaatetta voi käyttää perustelevaan lähdevaltioverotusta sähköisen kaupankäynnin tilanteissa, tulee vastata kysymykseen siitä, tulisiko lähdevaltioilla olla verotusoikeus vain tilanteissa, joissa sähköisen kaupankäynnin myyjäryitykset ovat myös fyysisesti läsnä lähdevaltiossa. Toisin sanoen, on selvitettävä soveltuuko hyötyperiaate vain tilanteisiin, joissa yritys on fyysisesti läsnä lähdevaltiossa. Tämä on tärkeää, sillä sähköisessä kaupankäynnissä myyjäryityksen ei välttämättä tarvitse olla fyysisesti läsnä tulon lähdevaltiossa ansaitakseen liiketuloa.²²⁶ Sähköinen kaupankäynti tuo esille tärkeän kysymyksen siitä, missä valtiossa tulon katsotaan muodostuvan, jos myytävä tuote (ja siis kaikki arvo) tuotetaan yrityksen asuinvaltiossa, mutta tuotteen arvon käytännössä määrittävät asiakkaat ostavat tuotteen toisesta valtiosta internetin välityksellä. Tällaisessa tilanteessa vaikuttaisi siltä, että lähdevaltion tarjoama palvelu tai hyöty myyjäryitykselle rajoittuisi sen tarjoamaan asiakaskuntaan tai markkinoihin. Näin voitaisiin väittää, etteivät lähdevaltiot tuota myyjäryityksille juurikaan palveluja tai hyötyä, jotka olisivat olennaisia tulonmuodostuksen kannalta eikä hyötyperiaate siten sovi perustelevaan lähdevaltioverotusta sähköisessä kaupankäynnissä.²²⁷

Pinton mukaan tätä argumenttia vastaan voidaan kuitenkin esittää kahdenlaisia perusteita. Ensinnäkin *Skaar* on myös tukenut väitettä siitä, että vaikka yritys ei olisikaan fyysisesti läsnä lähdevaltiossa, se voi hyötyä lähdevaltion infrastruktuurista huomattavasti ja tämän perusteella sen tulisi verojen muodossa maksaa korvausta saamastaan hyödystä. *Skaar* perustelee tätä sillä, että lyhytkestoisellakin liiketoiminnalla voi ansaita huomattavia summia lähdevaltiossa, vaikka ulkomaiselle yritykselle ei muodostuisikaan kiinteää toimipaikkaa.²²⁸

Tämä väite saa tukea siitä, että monissa verosopimuksissa on ulkomaisia urheilijoita ja artisteja koskeva artikla, joissa näitä verotetaan esiintymisestään saaduista tuloista

²²⁵ Ibid. Ks. Myös *Avi-Yonah* 1997, s. 517.

²²⁶ *Pinto* 2003, s. 20.

²²⁷ Ibid., s. 21.

²²⁸ *Skaar* 1991, s. 559-560.

lähdevaltiossa, vaikka nämä henkilöt eivät viettäisi lähdevaltiossa aikaa muutamaa päivää kauempaa.²²⁹

Pinton mukaan toiseksi voidaan perustellusti väittää, että lähdevaltiot tuottavat ulkomaisille yrityksille monia palveluja (hyötyjä), vaikka ulkomaiset yritykset, joilla ei ole fyysistä liittymää lähdevaltioon, eivät asiaa näin näkisikään. *Pinton* mukaan tällaiset ulkomaiset yritykset hyötyvät joka tapauksessa lähdevaltioiden lainsäädännöstä, johon myyjäyritykset luottavat kun ne esimerkiksi perivät maksuja asiakkailta tai suojaavat immateriaalioikeuksiaan. Lisäksi lähdevaltion oikeusjärjestelmä voi auttaa merkittävässä määrin ylläpitämään kilpailua ja liike-elämälle suotuisia olosuhteita. *Pinton* mukaan tietokoneohjelmien sisältämien immateriaalioikeuksien, kuten tekijänoikeuksien, suojaaminen on erityisen tärkeää sähköisen kaupankäynnin myyjäyritysten kannalta. Olennaista on se, että tyypillisesti valtion lainsäädäntö suojaa ulkomaistenkin yritysten immateriaalioikeuksia siitä huolimatta, onko yrityksellä fyysistä liittymää valtioon. Lisäksi *Pinto* huomauttaa, ettei sähköisiä tuotteita tarjoavilla yrityksillä olisi mahdollisuutta harjoittaa liiketoimintaa lähdevaltiossa, ellei valtiolla olisi tarpeeksi kehittyneitä tietoliikenneyhteyksiä tai ellei sen väestöllä olisi yleisesti ottaen tarpeeksi hyviä tietotekniikkataitoja.²³⁰ Mainittujen olosuhteiden ylläpitäminen lähdevaltiossa lisää *Pinton* mukaan siten lähdevaltioverotuksen oikeutusta hyötyperiaatteen näkökulmasta, vaikka sähköisen kaupankäynnin myyjäyrityksellä ei olisikaan fyysistä liittymää lähdevaltioon.²³¹

OECD:n tuloverotuksen asiantuntijaryhmän vuoden 2004 raportin mukaan pelkästään se seikka, että ulkomainen yritys toimii lähdevaltion markkinoilla ei vielä johda siihen, että lähdevaltiolla tulisi myös olla verotusoikeus ulkomaisen yhtiön tuloon. Asiantuntijaryhmä ei kuitenkaan saavuttanut yksimielisyyttä siitä, hyödyntääkö ulkomainen myyjäyritys lähdevaltion oikeudellista ja taloudellista infrastruktuuria siinä määrin, että lähdevaltio voisi vaatia osaa ulkomaisen yrityksen tuottamasta tulosta itselleen.²³²

5.5 Etuoikeusperiaate

²²⁹ OECD:n mallisopimus artikla 17; ks. myös *Doernberg – Hinnekens* 1999, s. 307-308.

²³⁰ *Pinto* 2003, s. 22.

²³¹ *Ibid.*, s. 22.

²³² *OECD* 2004, s. 14-15.

Lähdevaltioverotusta voidaan perustella myös sillä, että valtiolla tulisi olla etuoikeus verottaa kaikkea tuloa, mikä tuotetaan sen rajojen sisäpuolella, vaikka tulo kertyisikin ulkomaisille veronmaksajille. Tämä periaate (eng. entitlement) yhdistetään usein *Peggy Musgraveen*, jonka mukaan lähdevaltiolla tulisi olla tällainen oikeus, sillä tuloa tuottava toiminta sijaitsee siellä ja näin lähdevaltio osallistuu taloudellisesti tulon tuottamiseen eikä niinkään yrityksen asuinvaltio.²³³ *Musgraven* mukaan lähdevaltion tulisi myös saada korvaus osallistumisestaan ulkomaisen yrityksen tulon tuottamiseen. *Musgraven* mielestä lähdevaltioilla tulisi olla oikeus verottaa rajojensa sisäpuolella syntyvää tuloa myös sen takia, että valtiot, jossa kuluttajat sijaitsevat, tuottavat palveluja, jotka tukevat asukkaiden kuluttamista.²³⁴ Tämä teoria eroaa hyötyteoriasta siten, että hyötyteoria keskittyy palveluihin (hyötyihin), joita lähdevaltion hallitus tuottaa yrityksille. Etuoikeusperiaate taas keskittyy taloudellisiin hyötyihin, joista esimerkkinä on lähdevaltion markkinoista hyötyminen.²³⁵ *Musgraven* mukaan verotuksessa voimassa oleva tapaoikeuden normi, mikä kehittyi vuosisatojen aikana ja sittemmin kirjattiin kansallisiin verolakeihin ja kansainvälisiin verosopimuksiin, perustuu sille, että lähdevaltiolla on etuoikeus verottaa kaikkea tuloa alueellaan. Hänen mukaansa tämän lähdevaltioiden ”oikeuden” vastineena voidaan nähdä ulkomaisten yritysten ”etu” siitä, että ne voivat harjoittaa liiketoimintaa lähdevaltiossa.²³⁶

Pinton mukaan hyötyperiaatteesta esitetyn tavoin myös etuoikeusperiaatteen soveltumista sähköiseen kaupankäyntiin tulee arvioida erikseen, sillä sähköisen kaupankäynnin myyjäyrityksen ei välttämättä tarvitse olla fyysisesti läsnä lähdevaltiossa ansaitakseen tuloa siellä. *Pinton* näkemyksen mukaan etuoikeusperiaate tukee lähdevaltion verotusoikeutta myös sähköisen kaupankäynnin tapauksissa, mikäli etuoikeusperiaatteen nähdään perustuvan yrityksen taloudelliselle läsnäololle fyysisen läsnäolon sijaan.²³⁷ Kun otetaan huomioon, että fyysinen läsnäolo voi olla merkityksetöntä sähköisen kaupankäynnin tilanteissa, *Pinton* mukaan taloudellinen läsnäolo saattaa olla parempi kriteeri, mille perustaa lähdevaltion verotusoikeus.²³⁸

²³³ *Pinto* 2003, s. 36.

²³⁴ *Ibid.* s. 36-37.

²³⁵ *Pinto* 2003, s. 37, alaviite 70.

²³⁶ *Musgrave P.B.*: Substituting Consumption-Based Direct Taxation for Income Taxes as the International Norm: A Comment. *National Tax Journal*, osa 45, s. 181. Viitattu artikkelissa *Brooks* s. 483.

²³⁷ On merkittävää havaita, että etuoikeusperiaatteen soveltumista tuetaan taloudellisen läsnäolon perusteella. OECD perustaa oman mallinsa sähköisen kaupankäynnin verottamiseksi pitkälti taloudelliseen läsnäoloon, ks. Kappale 6.3.

²³⁸ *Pinto* 2003, s. 38.

5.6 Verotuksen käytännön toteutettavuus

Kansainvälisen kaupankäynnin tuloverotuksessa on tärkeää, että lähdevaltion veroviranomaiset voivat uskottavasti valvoa veronormien noudattamista.²³⁹ Veronmaksun tehokas valvominen edellyttää, että viranomaisilla on käytännössä mahdollisuus periä maksamatta jääneet verot.²⁴⁰ Sähköisen kaupankäynnin verotuksessa käytännön toteutettavuudella on korostunut merkitys lähdevaltion toteuttamalle verotukselle.²⁴¹ Sähköiseen kaupankäyntiin liitetty toimintojen hajauttaminen (eng. disintermediation) voi johtaa siihen, ettei sähköisessä kaupankäynnissä ole perinteisen kaupankäynnin tapaan tavarantoimittajia, jakelijoita tai muita välittäjiä, jotka voisivat pidättää lähdeveroja ulkomaisille yrityksille tehtävistä maksuista.²⁴² Sähköisen kaupankäynnin tuloverotukseen liitetäänkin usein huoli siitä, olisiko verojen periminen ulkomaisilta yrityksiltä käytännössä mahdollista, kun ulkomaisilla sähköisen kaupankäynnin myyjäyrityksillä ei välttämättä ole mitään omaisuutta lähdevaltiossa, jota jälkimmäinen voisi viime kädessä ulosmitata.²⁴³ *Walter Hellersteinin* mukaan lähdevaltioiden tulisi pohtia seuraavia kysymyksiä selvittääkseen sen, olisiko verojen periminen tarkoituksenmukaista sähköisen kaupankäynnin myyjäyrityksiltä tilanteissa, jossa tällaisilla yrityksillä ei ole fyysistä liittymää lähdevaltioon²⁴⁴:

- Onko olemassa teknologiaa, jonka avulla pystyttäisiin häiritsemään tai estämään kokonaan ulkomaisen yrityksen virtuaalinen läsnäolo tilanteessa, jossa yritys ei maksa verojaan?
- Mikäli tällainen teknologia olisi käytettävissä, onko valtio valmis käyttämään sitä tehostaakseen ulkomaisten yritysten veronmaksuvelvollisuutta?
- Mikäli lähdevaltiot eivät ole valmiita käyttämään tällaista teknologiaa, olisiko joka tapauksessa todennäköistä, että yhtiöt täyttävät veronmaksuvelvollisuutensa välttääkseen veroriskit ja maksamattomat verot ja eikö vastaus tähän kysymykseen riipukin rangaistuksista, jotka on säädetty sääntöjen rikkomiselle, yhtiön koosta ja muista tekijöistä?
- Vaihtoehtoisesti, olisivatko lähdevaltiot valmiita ottamaan käyttöön epäsuoria keinoja edistääkseen ulkomaisten yhtiöiden veronmaksua, esimerkiksi sillä

²³⁹ OECD 2004, s. 15.

²⁴⁰ Doernberg – Hinnekens 1999, s. 341.

²⁴¹ Mannio 2001, s. 91.

²⁴² US Treasury White Paper 1996, s. 41.

²⁴³ Pinto 2003, s. 41.

²⁴⁴ Hellerstein 2014, s. 348.

tavalla, että lähdevaltiossa sijaitsevien asiakkaiden maksuista pidätettäisiin lähdevero? Entä voisivatko tällaiset epäsuorat keinot onnistua?

- Riippuisiko tällaisten epäsuorien keinojen onnistuminen siitä, millaisia rangaistuksia sääntöjen rikkomisesta seuraisi? Jos kyllä, millaisia rangaistuksia lähdevaltio olisi valmis asettamaan omille kansalaisilleen siitä, etteivät kansalaiset pidättäisi lähdeveroja maksuista, joita he tekevät ulkomaisille sähköisen kaupankäynnin myyjäyryyksille?

Hellersteinin mukaan lähdevaltion kyky valvoa tehokkaasti ulkomaisten sähköisen kaupankäynnin myyjäyryysten veronmaksua riippuu siitä, onko poliittista tahtoa käyttää olemassaolevia teknologioita veronmaksun varmistamiseksi ja siitä, minkälaisia rangaistuksia sääntöjen rikkomisesta seuraa.²⁴⁵

Verotuksen käytännön toteutettavuutta pidettiin ennen yhtenä merkittävänä esteenä sähköisen kaupankäynnin kansainvälisen tuloverotuksen järjestämiseksi. Teknologisen kehityksen taso huomioon ottaen epäiltiin, ettei veroviranomaisilla olisi mahdollisuutta valvoa veronmaksua käytännössä eikä tunnistaa oikeita verovelvollisia.²⁴⁶ Nyt 2010-luvulla nykyaikainen teknologia mahdollistaa ulkomaisten verovelvollisten raportointivelvollisuuksien täyttämisen internetin välityksellä, ja tästä onkin jo olemassa EU-tason käytäntöä arvonlisäverotuksessa. EU:n ulkopuoliset sähköisten palvelujen tarjoajat ovat velvollisia noudattamaan sen EU-maan arvonlisäverotusta koskevia säännöksiä, johon ne toimittavat palvelujaan kuluttajille.²⁴⁷ Lisäksi vuodesta 2015 alkaen vapaaehtoisessa ns. ”yhden luukun” järjestelmässä (eng. ”one-stop-shop” scheme) EU:n ulkopuoliset palveluntarjoajat voivat tunnistaautua rekisteröitymällä yhteen EU:n jäsenmaahan ja veloittaa sekä periä myyntikohtaisesti arvonlisäveron sen EU-maan arvonlisäveroasteen mukaisesti, johon ne toimittavat palvelujaan. Palveluntarjoaja tilittää perimänsä arvonlisäverot sen maan veroviranomaisille, johon se on rekisteröitynyt. Rekisteröintimaan veroviranomaiset puolestaan jakavat palveluntarjoajan tilittämät arvonlisäverot edelleen niiden maiden veroviranomaisille, joihin palveluita on kuluttajille suoritettu.²⁴⁸

²⁴⁵ Ibid., s. 348.

²⁴⁶ Ks. esimerkiksi *US Treasury White Paper* 1996, s. 40-42.

²⁴⁷ Neuvoston direktiivi 2008/8/EY, direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta. EYVL N:o L 44, 20.2.2008, artikla 58, s. 13.

²⁴⁸ *Mini one-stop-shop (MOSS Scheme)* (17.6.2017).

Hongler ja *Pistone* pitävät mahdollisena, että tämäntyyppinen järjestelmä voisi toimia myös sähköisen kaupankäynnin kansainvälisessä tuloverotuksessa.²⁴⁹ Tällaisen järjestelmän käyttöönotto on toki teoriassa mahdollista, mutta se ei taida olla realistista ottaen huomioon OECD-maiden toisistaan poikkeavat tuloveropohjat ja -järjestelmät.

6. Vaihtoehtoiset liittymätestit lähdevaltion verotusoikeuden perustana

6.1 Kiinteän toimipaikan käsitteen murentumisesta

Taloudellisen liittymätestin kehittäminen fyysisen liittymätestin, kuten kiinteän toimipaikan käsitteen, korvaamiseksi sähköisen kaupankäynnin kansainvälisessä tuloverotuksessa voitaisiin nähdä jatkumona kehitykselle, joka alkoi jo ennen ensimmäisten tietokoneiden kehittämistä. Liiketoiminnan rajat ylittävä liikkuvuus on ollut kansainvälinen trendi jo pitkään ja tarkoittanut sitä, että kiinteän toimipaikan käsite on eri maiden oikeuskäytännössä laajentunut kattamaan tilanteita, joita ei nimenomaisesti mainittu OECD:n mallisopimustekstissä alun perin.

*Skaar*in mukaan alkuperäinen ajatus kiinteän toimipaikan käsitteelle lähdevaltion verotusoikeuden perustavana kriteerinä oli, että kiinteä liikepaikka oli todiste taloudellisesta yhteydestä (eng. economic allegiance) lähdevaltioon. Kun kansainvälinen liiketoiminta oli paikallaan pysyvää, kaikkia merkittäviä kansainvälisiä yrityksiä verotettiin lähdevaltiossa kiinteän toimipaikan käsitteen mukaisesti.²⁵⁰ Tuotantotekijöiden liikkuvuus ja kansainvälisen liiketoiminnan rakenne ovat kuitenkin mullistuneet sen jälkeen kun kiinteän toimipaikan käsite muotoutui 1900-luvun alussa. Työntekijät sekä koneet ja laitteet liikkuvat maasta toiseen projektien mukana. Lisäksi siirtyminen palveluyhteiskuntaan on tarkoittanut sitä, että palveluja tuottavien yritysten ei välttämättä tarvitse ylläpitää kohdemaassa pysyvää toimipaikkaa, mikä muodostaisi kiinteän toimipaikan käsitteen perinteisen määritelmän mukaisesti. *Skaar* näkee, ettei kiinteän toimipaikan säännösten mukaan toimitettu verotus nykyisellään johdakaan lähdevaltioverotukseen kaikissa taloudellisesti merkittävässä tapauksissa, vaan päinvastoin käsitteen mukainen verotus voi jopa helpottaa lähdevaltioverotuksen kiertämistä.²⁵¹

²⁴⁹ *Hongler – Pistone* 2015, s. 37.

²⁵⁰ *Skaar* 1991, s. 559.

²⁵¹ *Ibid.*, s. 68, s.559 ja s. 562.

Yleisesti ottaen voidaan todeta, että kiinteän toimipaikan käsitteen soveltamisala on murentunut tai kaventunut samanaikaisesti kun muutokset kansainvälisessä liiketoiminnassa ovat johtaneet uusien kiinteää toimipaikkaa koskevien fiktioiden syntymiseen. Kiinteää toimipaikkaa koskevilla fiktioilla tarkoitetaan verosopimuksiin otettuja erillisiä lausekkeita, joiden mukaan ulkomaisen yrityksen toiminta muodostaa kiinteän toimipaikan lähdevaltiossa, vaikka kaikki perusmääritelmän edellytykset kiinteälle toimipaikalle eivät täyty. Esimerkki kiinteää toimipaikkaa koskevasta fiktiosta on tietyn ajan kestävä rakennusprojekti, mikä muodostaa kiinteän toimipaikan ulkomaiselle rakennusyritykselle.²⁵² Sittemmin etenkin Britannian ja Norjan välisessä verosopimuksessa säädetty merellä tapahtuvaa öljynporausta koskeva kiinteän toimipaikan fiktio, missä ulkomaisella yrityksellä ei tarvitse olla edes liikepaikkaa, merkitsee selvää poikkeamista perinteisestä kiinteän toimipaikan käsitteestä. Tällaisen fiktion luomiseen vaikutti se, ettei öljynporausteollisuuden yrityksillä tarvinnut olla liikepaikkaa mantereella, kun ne harjoittivat helposti paikasta toiseen siirrettävää toimintaansa merellä. *Skaarin* mukaan tulevaisuudessa tapahtuva teknologinen kehitys kansainvälisessä kaupassa saattaa perustella vastaavantyyppistä kiinteän toimipaikan fiktion luomista myös mantereella tapahtuvalle liiketoiminnalle. Tärkeintä tässä kehityksessä on *Skaarin* mukaan se, että liikepaikan ylläpitämistä lähdevaltiossa koskeva kiinteän toimipaikan edellytys kyseenalaistetaan. *Skaar* pitää todennäköisenä sitä, että ohjelmistojen ja datan kehittämisen, myynnin ja säilytyksen verotus vaatii tulevaisuudessa jonkinlaista kiinteän toimipaikan fiktiota tai sitä, että liikepaikan ylläpitämistä koskevasta vaatimuksesta luovutaan.²⁵³ *Hinnekens* toteaa samaan tapaan, että kiinteän toimipaikan käsite tulee väistämättä muuttumaan Internetin aikakaudella.²⁵⁴

Hinnekinsin mukaan kiinteän toimipaikan periaatteessa ei itsessään ole mitään pyhää, etteikö sitä voitaisi kehittää ottamaan huomioon muuttunut taloudellinen todellisuus. Tosin erikseen tulee ratkaista se, tulisiko nykyistä kiinteän toimipaikan käsitettä muuttaa siten, että sähköinen kaupankäynti olisi sen piirissä vai tulisiko kokonaan uusi liittymätesti kehittää sähköistä kaupankäyntiä varten perinteisen kiinteän toimipaikan käsitteen rinnalle.²⁵⁵ *Hongler* ja *Pistone* esittävät *Brauneria* mukailleen, että uusien sääntöjen säätäminen on parempi vaihtoehto verrattuna siihen, että jo olemassa olevia

²⁵² Ibid., s. 87-88; OECD:n malliverosopimus artikla 5.3.

²⁵³ *Skaar* 1991, s. 561-562.

²⁵⁴ *Hinnekens* 1998, s. 200.

²⁵⁵ Ibid., s. 197.

sääntöjä muokattaisiin vastaamaan muuttunutta taloudellista todellisuutta.²⁵⁶ Myös *Hinnekinsin* näkemyksen mukaan verosopimusten tekstin muuttaminen olisi välttämätöntä sikäli kuin pysyvän liikepaikan vaatimuksesta luovuttaisiin sähköisen kaupankäynnin myyjäyrytysten verottamiseksi tulon lähdevaltiossa.²⁵⁷ *Skaar*in vaikuttaisi olevan sillä kannalla, että sähköisen kaupankäynnin verottamiseksi kehitettäisiin kokonaan uusia verotussääntöjä, sillä hänen mukaansa perinteinen kiinteän toimipaikan käsite ei ole tähän tehtävään riittävä.²⁵⁸

6.2. Virtuaalinen kiinteä toimipaikka

Luc Hinnekins ehdotti ensimmäisenä uudentyypistä liittymää perinteisen kiinteän toimipaikan käsitteen rinnalle *Intertax*-lehden artikkelissaan vuonna 1998.²⁵⁹ Hän ei tosin muotoillut liittymämallia yksityiskohtaisesti, mutta hahmotteli ansiokkaasti sitä viitekehystä, jossa malli voisi toimia. Hänen mukaansa virtuaalisen kiinteän toimipaikan mallissa (eng. virtual permanent establishment approach), lähdevaltion verotusoikeus syntyisi matalamman kynnyksen mukaan kuin perinteisen kiinteän toimipaikan käsitteen perusteella. Verotusoikeuden syntymiseen vaadittava liittymä lähdevaltioon ei edellyttäisi kiinteää liikepaikkaa (eng. ”fixed place of business”) ja näin virtuaalisen kiinteän toimipaikan malli toimisi kiinteän toimipaikan fiktiona vastaavalla tavalla kuin esimerkiksi rakennusprojekteja koskeva mallisopimuksen säännös. Virtuaalisen kiinteän toimipaikan määritelmä voitaisiin sisällyttää OECD:n malliverosopimuksen kiinteää toimipaikkaa koskevaan 5 artiklaan. Vaihtoehtoisesti nykyisiin kahdenvälisiin verosopimuksiin voitaisiin ottaa erityinen mallia koskeva artikla, jossa sähköisen kaupankäynnin tilanteissa verotusoikeus annettaisiin tulon lähdevaltiolle vaikka kiinteää toimipaikkaa ei muodostuisikaan. Näin sähköistä kaupankäyntiä koskeva artikla toimisi kuten OECD:n malliverosopimuksen nykyinen 17 artikla, mikä antaa lähdevaltiolle verotusoikeuden urheilijoiden ja artistien saamiin tuloihin lähdevaltiossa, vaikka näillä ei olisi kiinteää toimipaikkaa lähdevaltiossa.²⁶⁰

Hinnekins toteaa, ettei joidenkin kommentoijien mukaan ole tarpeellista muuttaa malliverosopimuksen tekstiä, sillä samaan lopputulokseen saatettaisiin päästä tulkitsemalla nykyistä kiinteän toimipaikan käsitettä sen alkuperäisen tavoitteen ja

²⁵⁶ BEPS-hankkeen onnistumisen edellytyksiä käsiteltäessä, *Hongler – Pistone* 2015, s. 23.

²⁵⁷ *Hinnekins* 1998, s. 197.

²⁵⁸ *Skaar* 2000, s. 194.

²⁵⁹ *Hinnekins* 1998. Tässä kappaleessa esitetty perustuu tähän *Hinnekinsin* artikkeliin.

²⁶⁰ *Ibid.*, s. 195-196.

käytännön syiden valossa. *Hinnekinsin* mukaan kuitenkin sellainen tulkintakäytännön muutos, jossa kiinteän toimipaikan muodostumiseen ei vaadittaisi pysyvän liikepaikan ylläpitoa, vaatisi muutoksen myös itse mallisopimustekstiin.²⁶¹

Hinnekinsin mukaan olisikin kehitettävä kokonaan uusi liittymämalli sähköiselle kaupankäynnille. Tämä kehitettävä malli ei vaatisi pysyvän, fyysisen liikepaikan ylläpitoa, mutta silti edellyttäisi kiinteän yhteyden ylläpitämistä verottavan lähdevaltion alueelle. Lähdevaltiossa harjoitettavan liiketoiminnan tulisi olla kaupallisesti merkittävää ja jatkuvaa, vaikka myyjäyriksen toiminta lähdevaltiossa perustuisikin suuremmissa määrin elektroniseen kuin fyysiseen yhteyteen. Liiketoiminnan käsitettä ei ole määritelty OECD:n malliverosopimukseen perustuvissa verosopimuksissa, jotka jättävät liiketoiminnan määrittelyn paikallisten oikeusjärjestelmien tehtäväksi. Eri valtioiden järjestelmissä liiketoiminta määritellään käyttäen hyväksi sekä laadullisia että määrällisiä kriteerejä. Määrälliset kriteerit edellyttävät taloudelliselta toiminnalta tietyn rajan ylittävää liikevaihtoa tai tietyn määrän liiketapahtumia jollain aikavälillä. Määrällisten kriteerien etuna on selkeys ja varmuus.²⁶²

Toisaalta *Hinnekinsin* mukaan satunnaiset tai edes merkittävät liiketapahtumat eivät kuitenkaan yksinään voi riittää siihen, että myyjäyriksellä olisi lähdevaltiossa verotuksellinen liittymä. Ulkomaisen myyjäyriksen liiketoiminnan tulisi olla luonteeltaan jatkuvaa, järjestelmällistä ja määrätietoista osallistumista lähdevaltion markkinoihin, jotta verotusvallan synnyttävän liittymän voitaisiin katsoa muodostuvan. *Hinnekinsin* mukaan määrällisten kriteerien lisäksi virtuaalisen kiinteän toimipaikan liittymätestin olisikin edellytettävä myös laadullisia kriteerejä, joissa otettaisiin huomioon tapauskohtaiset erityispiirteet ja tosiseikat. *Hinnekins* viittaa OECD:n Turun konferenssin raporttiin²⁶³ ja toteaa, että yksi tällainen arviointiin vaikuttava seikka voisi olla myyjäyriksen lähdevaltiossa sijaitsevat palvelimet ja niiden käyttäminen.²⁶⁴

Hinnekinsin mukaan sen jälkeen kun on selvää, että sähköisen kaupankäynnin myyjäyriksen harjoittaa jatkuvaa liiketoimintaa lähdevaltiossa, on ratkaistava synnyttääkö liiketoiminta myyjäyrikselle verovelvollisuuden lähdevaltiossa virtuaalisen kiinteän toimipaikan perusteella, vai katsotaanko myyjäyriksen toiminnan olevan OECD:n

²⁶¹ Ibid., s. 197.

²⁶² Ibid., s. 197.

²⁶³ OECD 1998a.

²⁶⁴ *Hinnekins* 1998, s. 197.

mallisopimuksen artiklan 5.4 niin sanotun negatiivisen listan mukaista valmistelevaa tai avustavaa toimintaa. *Hinnekens* pohtii, että varsinaisen liiketoiminnan ja avustavan tai valmistelevan toiminnan välinen raja saattaa hämärtyä, koska Internetin välityksellä voidaan tuottaa koko kauppatahtuma tai palvelu hetkessä. Tästä johtuen saattaa hänen mukaansa olla tarpeellista rajata avustavan ja valmistelevan toiminnan sisältöä verrattuna siihen toimintaan, mikä katsotaan varsinaiseksi liiketoiminnaksi.²⁶⁵

6.3 Digitaaliselle läsnäololle perustuva kiinteän toimipaikan liittymä

Peter Hongler ja *Pasquale Pistone* ehdottavat myös uudentyyppisen liittymäsäännön kehittämistä sähköisen kaupankäynnin kansainvälisen tuloverotuksen järjestämiseksi alkuvuonna 2015 julkaistussa artikkelissaan.²⁶⁶ He kutsuvat malliaan ”uudeksi digitaaliselle läsnäololle perustuvaksi kiinteän toimipaikan liittymäksi” (eng. a new permanent establishment nexus based on digital presence). *Hongler* ja *Pistone* kehittävät artikkelissaan edelleen OECD:n vuonna 2014 julkaistussa sähköisen kaupankäynnin verotusta koskevassa alustavassa BEPS-raportissa ehdotettua digitaaliselle läsnäololle perustuvaa liittymätestiä.²⁶⁷ Heidän tekevät artikkelissaan ehdotuksen uudeksi OECD:n malliverosopimuksen artiklaksi 5.8, joka koskisi heidän kehittämänsä liittymätestiä. Heidän mukaansa on tärkeää huomata, ettei heidän ehdottamansa uuden mallin yksinomaisena tarkoituksena ole torjua OECD:n toimenpideohjelman mukaisesti veropohjan rapautumista ja tulon siirtoa maasta toiseen, vaan pikemminkin ehdottaa verotulojen uudelleenjakoa asuin- ja lähdevaltioiden välillä yleisemmällä tasolla.²⁶⁸

Honglerin ja *Pistonen* mukaan lähtökohtana verotusvallan jakamiseen valtioiden kesken on liiketulon erottaminen sen mukaan, mistä se on peräisin. Toisaalta heidän mukaansa on tärkeää, että verotusvallan jakamisessa otetaan huomioon hyötyteoria, eli yrityksiä verotettaisiin sillä perusteella, kuinka suuressa määrin ne hyödyntävät lähdevaltion tuottamia palveluita (hyötyjä). Mutta koska on vaikeaa arvioida tapauskohtaisesti sähköisen kaupankäynnin myyjäyrityksen saamaa hyötyä, objektiivisia edellytyksiä olisi myös hyödynnettävä arvioinnissa. Uuden liittymätestin tulisi soveltuakseen edellyttää lähdevaltion infrastruktuurin käyttämistä, sillä infrastruktuurin käyttäminen on *Honglerin* ja *Pistonen* mukaan yksi tärkeimmistä palveluista (hyödyistä), mistä

²⁶⁵ *Ibid.*, s. 198.

²⁶⁶ *Hongler – Pistone* 2015.

²⁶⁷ *OECD* 2014c, s. 143-145.

²⁶⁸ *Hongler – Pistone* 2015, s. 23.

ulkomainen myyjäyrittäjä lähdevaltiossa nauttii.²⁶⁹ Heidän mukaansa ulkomaisen yrityksen tulisi täyttää neljä kriteeriä, jotta lähdevaltiolle syntyisi verotusoikeus digitaaliselle läsnäololle perustuvan kiinteän toimipaikan liittymän perusteella.

Ensimmäinen kriteeri edellyttää, että yritys tarjoaa pääsyn elektroniseen sovellukseen, tietojärjestelmään, markkinapaikkaan tai tallennustilaan käyttäjille, jotka asuvat toisessa jäsenvaltiossa, tai että yritys tarjoaa mainostilaa Internet-sivuillaan tai elektronisessa sovelluksessa, jota käyttävät toisessa jäsenvaltiossa asuvat käyttäjät. *Honglerin* ja *Pistonen* mukaan uuden liittymäsäännön tulisi näin määritellä ne tulonmuodostustavat, jotka olisivat uuden liittymätestin soveltamispiirissä.²⁷⁰

Toinen kriteeri edellyttää puolestaan, että elektronisella sovelluksella tai Internet-sivustolla olisi tietty määrä käyttäjiä (ei asiakkaita) tietyllä ajanjaksolla, esimerkiksi tuhat käyttäjää kuukaudessa. *Honglerin* ja *Pistonen* mukaan kriteerin perustaminen asiakkaiden määrään olisi heikommin sidoksissa siihen hyötyyn, minkä ulkomainen yritys saa edukseen lähdevaltiossa verrattuna siihen, että kriteeri edellyttää elektronisen sovelluksen tai Internet-sivuston käyttäjiä. Mitä enemmän käyttäjiä yrityksellä on lähdevaltiossa, sitä suurempi on myös yleensä yrityksen digitaalinen läsnäolo valtiossa. Heidän mukaansa vielä parempi kriteeri liittyisi käyttäjien käyttämään aikaan digitaalisella alustalla (joko elektronisessa sovelluksessa tai Internet-sivustolla), sillä tällöin havaittaisiin paljonko yritys käyttää infrastruktuuria tietyssä valtiossa eli miten paljon yritys saa hyötyä kyseisestä valtiossa.²⁷¹ *Hongler* ja *Pistone* ovat myös sitä mieltä, että mitä enemmän käyttäjiä tietyssä valtiossa on, sitä enemmän arvoa yritys maassa tuottaa ja sitä suurempi on myös lähdevaltion oikeutus verottaa ulkomaisen yrityksen tulosta. Tähän liittyen kirjoittajat pitävät mahdollisena harkita myös datan käyttöä lähdevaltiossa yhtenä lisäkriteerinä. Tosin *Hongler* ja *Pistone* eivät esitä mitään absoluuttista rajakynnystä datan määrälle, vaan pikemminkin pyrkivät vain herättämään keskustelua.²⁷²

Kolmas kriteeri *Honglerin* ja *Pistonen* mallissa on aikakriteeri. Yksi mahdollinen ajanjakso, minkä yrityksen toiminnan tulisi ylittää, on 12 kuukautta siitä hetkestä lähtien, kun toisen kriteerin mukainen käyttäjiä koskeva kriteeri on täyttynyt.

²⁶⁹ Ibid., s. 24.

²⁷⁰ Ibid., s. 24.

²⁷¹ Ibid., s. 25.

²⁷² Ibid., s. 25.

Aikakriteeri on tarpeellista säätää ottaen huomioon sääntöjen noudattamatta jättämisestä aiheutuvat seuraamukset tietyissä valtioissa. Edellytettävä ajanjakso voisi olla myös lyhyempi, jotta mahdollinen toimintojen ajoittamiseen liittyvä verosuunnittelu olisi vaikeampaa. Verosuunnittelun ehkäiseminen onnistuisi *Honglerin* ja *Pistonen* mukaan parhaiten siten, että tarkasteltaisiin ulkomaisen yrityksen ja sen lähipiiriyhtiöiden kaikkia toimintoja yhtenä kokonaisuutena lähdevaltiossa.²⁷³

Neljäs ja viimeinen kriteeri edellyttäisi yritykseltä tiettyä liikevaihdon määrää vuositasolla, sillä muutoin etenkin pienet ja keskisuuret yritykset joutuisivat suorittamaan veroa useaan lähdevaltioon, vaikka veron määrä olisi yhteensä määrältään suhteellisen vähäinen. Liikevaihtoa koskevan kriteerin ei kuitenkaan tarvitsisi olla sidottu tiettyyn määrään lähdevaltion valuuttaa, vaan kriteeri voisi olla sidottu myös johonkin tiettyyn suhdelukuun lähdevaltion taloudesta (esimerkiksi bruttokansantuotteesta). Tärkeä edellytys on kuitenkin, että liikevaihto olisi peräisin sähköisesti tuotetusta palvelusta, perinteisten tuotteiden kauppa Internetin välityksellä ei kuuluisi ehdotetun liittymäsäännön soveltamisalaan.²⁷⁴

Hongler ja *Pistone* muotoilevat ehdotuksensa uudeksi OECD:n malliverosopimuksen artiklaksi 5.8 neljän yllä kuvatun edellytyksen pohjalta.²⁷⁵ Kirjoittajien mukaan uuden artiklan kirjaaminen sopimukseen aiheuttaisi omat tulkintaongelmansa artiklassa käytetyistä termeistä, esimerkiksi sanasta ”käyttäjä”, mutta näitä voitaisiin käsitellä tarkemmin mallisopimuksen kommentaarissa.²⁷⁶ *Hongler* ja *Pistone* huomauttavat myös, että monet sähköisen kaupankäynnin uusia liiketoimintamalleja hyödyntävistä yrityksistä ovat usein tappiollisia, etenkin pienet kasvuyritykset, joten on tärkeää etteivät tällaiset tappiolliset yhtiöt joudu maksamaan veroja monessa valtiossa uuden liittymäsäännön myötä.²⁷⁷

6.4 OECD:n merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätesti

²⁷³ Ibid., s. 25.

²⁷⁴ Ibid., s. 25.

²⁷⁵ Kirjoittajien ehdotus on englanniksi seuraava: ”If an enterprise resident in one Contracting State provides access to (or offers) an electronic application, database, online marketplace, storage room or offers advertising services on a website or in an electronic application used by more than 1,000 individual users per month domiciled in the other Contracting State, such enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if the total amount of revenue of the enterprise due to the aforementioned services in the other Contracting State exceeds XXX (EUR, USD, GBP, CNY, CHF, etc.) per annum.” *Hongler – Pistone* 2015, s. 25.

²⁷⁶ Ibid., s. 3 ja 26.

²⁷⁷ Ibid., s. 26.

Perusteellisin vaihtoehto sähköisen kaupankäynnin tuloverotukselle tulon lähdevaltiossa on OECD:n ehdotus merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymästä järjestön julkaisemassa sähköisen kaupankäynnin verotusta koskevassa BEPS-loppuraportissa.²⁷⁸ OECD:n ehdottama merkittävään taloudelliseen läsnäoloon perustuva liittymätesti antaisi tulon lähdevaltiolle verotusoikeuden ulkomaisen yhtiön tuloon, mikäli ulkomaisella yhtiöllä katsottaisiin olevan erinäisten kriteerien perusteella merkittävä ja pysyvä yhteys maan talouteen, vaikka yritys olisi käytännössä maassa ”läsnä” vain teknisten sovellusten avulla.²⁷⁹

OECD:n mukaan yrityksen säännöllisesti tuottama tulo lähdevaltiossa on yksi selkeimmistä tekijöistä, joka voitaisiin ottaa huomioon kun määritetään, onko yritys merkittävällä tavalla taloudellisesti läsnä valtiossa. Taloudellisen kriteerin kehittämisessä on OECD:n mukaan tärkeää, että vain sellaiset tulot, jotka ovat syntyneet digitaalisista kauppatahtumista yrityksen nettisivujen tai jonkin sovelluksen kautta, otettaisiin arvioinnissa huomioon. Jotta estettäisiin se, että sähköistä kaupankäyntiä kohdeltaisiin erilaisesti muihin etäkaupankäynnin muotoihin, OECD ehdottaa, että taloudellinen kriteeri ottaisi kuitenkin huomioon kaikki kaupankäynnistä saadut tulot, jotka vieraassa valtiossa asuva yritys saa lähdevaltiossa sijaitsevilta asiakkailta. Tällainen määrittely sisällyttäisi siis myös puhelimitse ja postitse tehdyistä kaupoista saadut tulot arvioon taloudellisen kriteerin täyttymisestä. Raportin mukaan ei-toivotut seuraukset, jotka johtuvat kauppatahtumien määritelmän laajuudesta voitaisiin torjua muiden kriteerien avulla.²⁸⁰

Taloudellisella kriteerillä tulisi olla myös luonnollisesti jokin valuuttamääräinen taso, jonka ylittyminen merkitsisi kriteerin täyttymistä. OECD:n mukaan valuuttamäärän tulisi olla säädetty joksikin absoluuttiseksi luvuksi paikallista valuuttaa, jotta voitaisiin välttää yrityksiä kiertää kriteerin täyttäminen. Määrän tulisi olla myös tarpeeksi korkea, jotta voitaisiin välttää yhtäältä korkeita hallinnollisia kustannuksia veroviranomaisille ja toisaalta säännösten noudattamisesta aiheutuvia kustannuksia ja epävarmuutta veronmaksajille. Tavoitteena on, että lähdevaltiolle ei syntyisi verotusvaltaan oikeuttavaa liittymää tapauksissa, joissa kertyisi vain vähäinen määrä veroa maksettavaksi. Myös kohdevaltion markkinoiden suuruus voitaisiin ottaa huomioon taloudellista kriteeriä määritettäessä. Jotta vältettäisiin keinotekoiset järjestelyt

²⁷⁸ OECD 2015a, s. 107 (“a new nexus based on the concept of significant economic presence”).

²⁷⁹ Ibid., s. 107.

²⁸⁰ Ibid., s. 107-108.

tulonmuodostukseen osallistuvien toimintojen hajauttamiseksi eri maihin, OECD pitää mahdollisena, että taloudellista kriteeriä sovellettaisiin myyjäyrityksiin konsernikohtaisesti eikä yrityskohtaisesti. Tällainen yhdistämissääntö voitaisiin asettaa esimerkiksi siten, että veronmaksajalla olisi todistustaakka sen osoittamiseksi, ettei se ole vältellyt taloudellisen kriteerin täyttymistä hajauttamalla keinotekoisesti myyntitoimintojaan eri maihin.²⁸¹

OECD:n mukaan taloudellisen kriteerin oikea soveltaminen riippuisi paljon kohdevaltion kyvystä tunnistaa ja mitata ulkomailla sijaitsevan yhtiön etämyyntiä Internetin välityksellä lähdevaltiossa sijaitseville asiakkaille. Yksi vaihtoehto lähdevaltion työn helpottamiseksi olisi edellyttää jonkinlaista rekisteröimisvelvoitetta yrityksille, jotka täyttävät kriteerit merkittävän taloudellisen läsnäolon syntymiseksi. Toisaalta tällä vaihtoehdolla on oma heikkoutensa. Eri maiden veroviranomaisilla voi nimittäin olla vaikeaa tietää, milloin ja missä laajuudessa ulkomailla sijaitsevat yritykset harjoittavat myyntitoimintaa maahan sekä mikä yritys itse asiassa toimii myyjänä. Vastaavasti täysin digitaalisesti suoritettun liiketoiminnan tapauksissa yrityksillä voi olla vaikeuksia varmistua asiakkaiden asuinvaltiosta. Tässä mielessä ulkomaisille myyjille kehitetyt säännöt sähköisten palvelujen arvonlisäverotukseen liittyen EU:ssa²⁸² voisivat toimia apuna veroviranomaisille.²⁸³ EU:n ulkopuolisten palveluntarjoajien sähköisten palvelujen myynnin määrää on mahdollista seurata, siltä osin kuin palveluntarjoajat ilmoittavat myyntinsä EU-maille arvonlisäverotuksen yhteydessä. Tätä tietoa voisi olla mahdollista käyttää osaltaan sen arvioimiseksi, syntyykö lähdevaltiolle verotusoikeus ulkomaisen yrityksen tuloon myös tuloverotuksessa.²⁸⁴

OECD:n mukaan taloudellinen kriteeri ei kuitenkaan yksinään riitä, vaan se tulee yhdistää muihin tekijöihin. Jotta yritys voisi täyttää merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätestin, OECD:n ehdotuksen mukaan yrityksen toiminnan tulee täyttää myös digitaalisia kriteerejä. OECD on harkinnut ainakin seuraavien kolmen digitaalisen kriteerin edellyttämistä osana liittymätestiä.

Ensiksi, yrityksellä tulisi olla paikallinen domain-tunnus. OECD:n mukaan ulkomailla sijaitseva yritys, joka haluaa kohdentaa myyntiään johonkin tiettyyn maahan, perustaa

²⁸¹ Ibid., s. 108.

²⁸² Ks. lisää EU:n ulkopuolella asuvien sähköisten palveluntarjoajien arvonlisäverojen kantamisesta: Mini one-stop-shop (MOSS Scheme) (17.6.2017).

²⁸³ OECD 2015a, s. 108.

²⁸⁴ Ks. lisää kappale 5.6.

yleensä Internet-sivut tuon maan domain-tunnuksella (esimerkiksi ”.fi” Suomessa). Näin lähdevaltiossa sijaitsevat asiakkaat löytävät todennäköisimmin yrityksen Internet-sivut. Lähdevaltion domain-tunnuksella varustetut Internet-sivut toimivat tällöin eräänlaisena yrityksen digitaalisena ”osoitteena”. Tosin tällainen tapa päästä lähdevaltion Internet-markkinoille ei välttämättä ole enää tulevaisuudessa yleistä. Tulevaisuudessa esimerkiksi kameroita myyvät yhtiöt saattavat nimittäin alkaa käyttää ”kamera”-päätteistä domain-tunnusta Internet-sivuillaan.²⁸⁵

Toiseksi, yrityksellä tulisi olla myös paikallinen digitaalinen käyttöalusta. Ulkomailla sijaitsevat yritykset perustavat OECD:n mukaan usein ”paikallisia” Internet-sivuja tai muita digitaalisia käyttöalustoja, jotta yritys voisi räätälöidä markkinointinsa paikallisen kulttuurin ja kielen sekä paikallisten lakien mukaisesti. Vaikka useat Internet-yritykset toimivatkin vain yhdellä kielellä eivätkä edes yritä mukauttaa markkinointiaan paikallisen kulttuurin mukaisesti, paikallisen käyttöalustan perustaminen on useimmiten tärkeää merkittävän asiakaskunnan kehittämiseksi.²⁸⁶

Kolmas ja viimeinen digitaalinen kriteeri OECD:n mukaan on se, että yritys on järjestänyt ostojen maksamisen vaivattomasti paikallisen valuutan mukaan siten, että kaikki asianmukaiset verot ja muut maksut on jo otettu huomioon tuotteiden ja palvelujen hinnoissa. Paikallisen maksutoiminnon sisällyttäminen yrityksen Internet-sivuille on monimutkainen tekninen, kaupallinen ja oikeudellinen toimenpide, joka vaatii runsaasti yhtiön resursseja. Yhtiö ei normaalisti tekisi tällaista sijoitusta, ellei se osallistuisi merkittävällä tavalla lähdevaltion markkinoihin. Tämä kriteeri on erityisen tärkeä maissa, joissa pankkisääntely on tiukkaa tai joissa kansainväliset luottokortit eivät käy vakiintuneesti maksuvälineenä.²⁸⁷

Merkittävän taloudellisen läsnäolon syntymiseksi ei kuitenkaan OECD:n mukaan riitä, että ulkomailla sijaitsevan yrityksen toiminta täyttää taloudellisen ja digitaalisen kriteerin. Sähköisessä kaupankäynnissä käyttäjät ja heidän luomansa ja jakamansa data ovat yhä suuremmissa merkityksessä. Yksittäisten käyttäjien aikaansaamat verkostovaikutukset voivat olla merkittävässä osassa ylläpitämässä ulkomailla sijaitsevan yrityksen yhteyttä lähdevaltion markkinoihin. Tästä syystä merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätestin arvioinnissa voitaisiin OECD:n mukaan käyttää

²⁸⁵ OECD 2015a, s. 109.

²⁸⁶ Ibid., s. 109.

²⁸⁷ Ibid., s. 109.

hyväksi myös käyttäjiin liittyviä kriteerejä. Niitä voisivat olla esimerkiksi kuukausittaisten aktiivisten käyttäjien lukumäärä, Internetissä solmittujen sopimusten säännöllisyys ja kerätyn datan määrä.²⁸⁸

Yksi kriteeri, joka heijastaa yrityksen osallistumista lähdevaltion markkinoihin on kuukausittaisten aktiivisten käyttäjien määrä yrityksen digitaalisella käyttöalustalla. Lisävaatimuksena on, että käyttäjät asuisivat vakiintuneesti lähdevaltiossa koko verovuoden ajan. Kuukausittainen aktiivinen käyttäjä tarkoittaa rekisteröityä käyttäjää, joka vierailee yrityksen Internet-sivuilla tai muulla digitaalisella käyttöalustalla kirjautumalla sinne sisään 30 päivän tarkastelujaksolla. Etuna tällaisessa mittaustavassa on, että yrityksen asiakaskuntaa lähdevaltiossa voidaan näin mitata sekä asiakaskunnan koon että sen aktiivisuuden mukaan. Toisaalta tämän kriteerin käyttöönotossa haasteena on se, että kuukausittaisten aktiivisten käyttäjien mittaamiseksi on olemassa vain vähän julkista tietoa. Jotta tätä kriteeriä voitaisiin hyödyntää käytännössä, kuukausittaisten aktiivisten käyttäjien mittaamista pitäisi kehittää yhteistyössä IT-asiantuntijoiden ja yritysmaailman kanssa. Jo se, mikä on yksittäinen ”käyttäjä” tai minkä asteinen vierailu yrityksen Internet-sivuilla tai digitaalisella käyttöalustalla määritellään ”aktiiviseksi”, tulisi selvittää. Ensisijaisen tärkeää olisi myös varmistaa käyttäjiä koskevan tiedon luotettavuus ja totuudenmukaisuus, jotta tekaistut käyttäjätilit ja muut kävijämääriin vaikuttavat tekijät voitaisiin ottaa huomioon.²⁸⁹

Säännöllisesti Internetissä solmittujen sopimusten määrä on toinen käyttäjiin liittyvä kriteeri, josta voi tehdä johtopäätöksiä yrityksen osallistumisesta lähdevaltion markkinoihin. Sähköisessä kaupankäynnissä asiakkaiden kanssa voidaan säännöllisesti solmia sopimuksia digitaalisella käyttöalustalla ilman henkilökunnan myötävaikutusta. Esimerkiksi useat ilmaisia palveluja tarjoavat digitaaliset käyttöalustat ilmoittavat käyttäjilleen, että vierailemalla käyttöalustalla käyttäjä sitoutuu samalla yrityksen käyttöehtoihin ja tulee siten solmineeksi käyttöehtoja koskevan sopimuksen yrityksen kanssa.²⁹⁰

Kolmas käyttäjiin liittyvä kriteeri, josta voitaisiin päätellä yrityksen osallistumista lähdevaltion markkinoihin, voisi OECD:n mukaan olla yrityksen Internet-sivuillaan tai digitaalisella käyttöalustallaan keräämän datan tai sisällön määrä. Lisävaatimuksena

²⁸⁸ Ibid., s. 110.

²⁸⁹ Ibid., s. 110.

²⁹⁰ Ibid., s. 110.

kerätylle datalle on, että sen tulee olla peräisin asiakkailta tai käyttäjiltä, jotka asuvat vakiintuneesti lähdevaltiossa verovuoden aikana. Kerätty data ei käsittäisi vain henkilötietoja, vaan myös esimerkiksi käyttäjien luomat sisällöt ja tuotearvostelut. Tämä kriteeri voitaisiin myös yhdistää jonkinlaiseen suhteellisuusvaatimukseen, esimerkiksi siten että yrityksen käyttäjiltä keräämän datan määrä tulisi ylittää jokin prosenttiosuus kaikesta yrityksen varastoimasta datasta. OECD:n mukaan luotettava ja ajantasainen tieto yritysten keräämästä datasta lisääntyy jatkuvasti, erityisesti jos kriteeri keskittyisi dataan, jota ulkomainen yritys kerää palvelimelleen. Toisaalta tämän kriteerin soveltamiseen liittyy myös haasteita. Yritykset eivät välttämättä kerää ja ylläpidä maakohtaista tietoa kerätyn datan määrästä. Lisäksi lähdevaltiosta kerätyn datan määrä ei välttämättä vastaa yrityksen saamia tuloja samasta maasta, sillä käsittelemättömän datan arvo vaihtelee.²⁹¹

OECD:n mukaan on tärkeää huomioida myös digitaaliset ja käyttäjiin liittyvät kriteerit taloudellisen kriteerin lisäksi. Pelkät yrityksen saamat tulot lähdevaltiosta eivät riitä merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätestin täyttymiseen ulkomaiselle yritykselle. On nimittäin tärkeää, että ulkomaisen yrityksen lähdevaltiosta saamalla tuloilla on määrätty yhteys yrityksen ”läsnäoloon” tuossa maassa.²⁹²

Mikäli merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätesti implementoitaisiin laajemmin osaksi jäsenmaiden lainsäädäntöä, merkitsisi se merkittävää muutosta kansainvälisen verotuksen nykytilaan. Loppuraportissa mainitaan kuitenkin selkeästi, että kyseessä on vasta ehdotus, eikä suositus jäsenmaiden hallituksille. OECD kuitenkin hyväksyisi sen, että jäsenmaat voisivat omaehtoisesti säätää ehdotusta vastaavansisältöisen lain tai neuvotella ehdotuksen mukaisen pykälän kahdenkeskisiin verosopimuksiinsa.²⁹³

6.5. Vaihtoehtoisten liittymätestien arviointia

Hinnekinsin ja *Pinton* mukaan virtuaalisen kiinteän toimipaikan käsitteen etuna olisi, että ulkomaisten ja kotimaisten yritysten välinen kilpailuneutraliteetti toteutuisi paremmin kuin pelkkään asuinvaltioverotukseen perustuvassa järjestelmässä.²⁹⁴ *Hinnekinsin* mukaan lisäksi virtuaalisen kiinteän toimipaikan mukainen tuloverotus mahdollistaisi veropohjan tasapuolisen jakamisen yrityksen asuinvaltion ja tulon

²⁹¹ Ibid., s. 110-111.

²⁹² Ibid., s. 110.

²⁹³ Ibid., s. 137.

²⁹⁴ *Hinnekins* 1998, s. 199; *Pinto* 2003, s. 199.

lähdevaltion välillä, minkä johdosta virtuaalisen kiinteän toimipaikan käsitteestä voisi olla mahdollista saavuttaa kansainvälinen yhteisymmärrys pääomantuonti- ja vientivaltioiden välillä. *Doernbergin*, *Hinnekinsin* ja *Pinton* mukaan veropohjan tasapuolinen jakaminen voisi toimia vaikuttimena ottaa käyttöön virtuaalisen kiinteän toimipaikan mukainen verotusjärjestelmä vain, mikäli veropohja rapautuu merkittävässä määrin sähköisen kaupankäynnin seurauksena. Jos taas veropohjan rapautumista ei havaita tapahtuvan merkittävässä määrin, lähdevaltioverotusta virtuaalisen kiinteän toimipaikan käsitteen avulla ei tulisi toteuttaa. Lähdevaltioverotus ei tällöin olisi perusteltua käytännön syistä. Mikäli veropohjan rapautuminen on vain vähäistä, on todennäköistä, ettei sähköisen kaupankäynnin myyjäyritysten toiminta lähdevaltiossa ole niin korkealla tasolla, että verotusvaltaan oikeuttava liittymä lähdevaltioon tulisi syntyä.²⁹⁵

Hinnekinsin ja *Pinton* mukaan virtuaalisen kiinteän toimipaikan käsitteen mukainen järjestelmä olisi myös tehokkaampi määriteltessään verotusvaltaan oikeuttavan toimivallan siten, että ulkomaisen myyjäyrityksen ja asiakkaan välillä olisi olemassa taloudellinen yhteys. Tällainen olosuhde olisi luotettavampi edellytys verotusvallalle verrattuna myyjäyrityksen asuinvaltioon, mikä saattaisi johtaa manipulaatioon, kun asuinvaltio voitaisiin suunnitella olemaan vaikkapa veroparatiisivaltio.²⁹⁶

Toisaalta *Hinnekinsin* ja *Pinton* mukaan virtuaalisen kiinteän toimipaikan käsitteen käyttöönotolla olisi myös haasteita. Merkittävimpänä haasteena *Hinnekins* pitää sitä, että järjestelmä sivuuttaisi kiinteän toimipaikan myötä kansainvälisen verotuksen vakiintuneen käsitteen. Järjestelmä määrittäisi uuden liittymätestin, minkä johdosta kansainvälisesti toimivien yritysten tulot kohdentuisivat uudella tavalla eri valtioiden kesken. Tämä aiheuttaisi uutta epävarmuutta verotuksen toimittamisesta eri valtioissa, mikä pitäisi selvittää oikeus- ja hallinnollisessa käytännössä, verosopimusten välityksellä ja mahdollisesti OECD:n laatimien ohjeistusten avulla. *Hinnekins* ja *Pinto* pitävät myös todennäköisenä sitä, että sähköisen kaupankäynnin tuonti- ja vientivaltioiden välillä tulisi syntyään eturistiriitoja liittymätestin määrittelyssä ja tulkinnassa.²⁹⁷ *Pinton* näkemyksen mukaan teollistuneet valtiot eivät hyväksyisi uuden liittymätestin käyttöönottoa helposti, minkä johdosta kansainvälisen yhteisymmärryksen

²⁹⁵ *Pinto* 2003, s. 200; *Doernberg – Hinnekins* 1999, s. 312.

²⁹⁶ *Hinnekins* 1998, s. 199; *Pinto* 2003, s. 201.

²⁹⁷ *Hinnekins* 1998, s. 199; *Pinto* 2003, s. 202.

puuttuminen näyttäisi olevan merkittävä este virtuaalisen kiinteän toimipaikan mukaiselle verotukselle.²⁹⁸

Pinton mukaan myös tulon kohdentaminen virtuaaliselle kiinteälle toimipaikalle käytännössä muodostaa merkittävän haasteen virtuaalisen kiinteän toimipaikan mukaisen verotuksen käyttöönotossa. Tutkielman rajauksen johdosta tätä haastetta ei käsitellä tarkemmin. Todettakoon, että tulon kohdentaminen pääliikkeen ja kiinteän toimipaikan välillä ei ole ongelmana uusi, mutta sähköisen kaupankäynnin erityispiirteet todennäköisesti vain lisäävät tulon kohdentamiseen liittyviä haasteita entisestään.²⁹⁹

OECD:n sähköistä kaupankäyntiä koskevassa BEPS-loppuraportissa todetaan, että raportin valmistellut työryhmä arvioi merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätestiä suhteessa Ottawan verotusperiaatteisiin sekä tarkoituksenmukaisuuden periaatteeseen.³⁰⁰ Loppuraportissa ei kuitenkaan esitellä tämän arviointityön tuloksia tai sitä, miten OECD arvioi ehdottamiaan vaihtoehtoja suhteessa toisiinsa. Raportissa todetaan vain, että muut BEPS-toimenpiteet, erityisesti malliverosopimuksen 5.4 artiklan negatiivisen listan suunniteltu muutos, tulee vaikuttamaan myös sähköisen kaupankäynnin myyjäyritysten verotukseen, eikä merkittävään taloudelliseen läsnäoloon perustuvaa liittymätestiä ole tarvetta suositella käyttöönotettavaksi vielä tässä vaiheessa.³⁰¹ Vaikka OECD ei varsinaisesti analysoinut merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätestiä BEPS-loppuraportissa, CFA:n alainen tuloverotuksen tekninen työryhmä arvioi lyhyesti taloudelliselle läsnäololle perustuvaa liittymätestiä vuonna 2004 julkaistussa raportissaan. Vuoden 2004 raportin mukaan taloudelliseen läsnäoloon perustuvan liittymätestin etuna olisi joustavuus, jolloin liittymätesti pystyisi sopeutumaan erilaisiin liiketoimintamalleihin ja tulevaisuuden teknologiaan. Raportin mukaan tämä riippuisi myös siitä, että taloudellisen läsnäolon liittymätesti perustuisi

²⁹⁸ *Pinto* 2003, s. 202.

²⁹⁹ *Ibid.*, s. 204.

³⁰⁰ *OECD* 2015a, s.134-135; Ottawan verotusperiaatteista, ks. kappale 4.2.

³⁰¹ *OECD* 2015a, s. 132, 137. Toimenpidettä numero seitsemän koskevan BEPS-raportin mukaan mallisopimuksen artikla 5.4:n sisältämään negatiiviseen listaan tehdään seuraavanlainen tarkennus: mikäli yhtiön liiketoiminta lähdevaltioissa on mallisopimuksen valmistelevien ja avustavien toimintojen listalla (esimerkiksi varastointi ja näytteille asettaminen) yhtiön toiminnan tulee myös olla luonteeltaan valmistelevaa tai avustavaa, eikä yhtiön varsinaiseksi katsottavaa liiketoimintaa. Muutoksen uskotaan vaikuttavan etenkin fyysisten tuotteiden Internetin välityksellä käytävään kauppaan, kun Internet-yhtiöiden lähdevaltioissa ylläpitämien varastojen toiminnan ei enää katsottaisi kaikissa tapauksissa olevan luonteeltaan valmistelevaa tai avustavaa. Ks. *OECD* 2015b.

erikseen määritettävälle käsitteelle yksityiskohtaisten esimerkkien sijaan.³⁰² OECD ei suositellut eikä edes tehnyt ehdotusta taloudelliselle läsnäololle perustuvasta liittymätestistä vuonna 2004 valmistuneessa raportissaan, vaikka arvioikin vaihtoehtoa muiden joukossa.

Hongler ja *Pistone* pohtivat artikkelissaan ehdottamansa digitaaliselle läsnäololle perustuvan liittymätestin suhdetta Ottawan verotusperiaatteisiin. Heidän mukaansa liittymätesti olisi kustannustehokkuuden periaatteen mukainen, sillä sääntöjen noudattamisesta aiheutuvien kustannusten tulisi olla suhteellisen pieniä. Heidän mukaansa liittymätestin olisi sen sijaan vaikeampi toteuttaa varmuuden ja yksinkertaisuuden periaatetta, sillä uudesta liittymätestistä aiheutuisi väistämättä epävarmuutta ja tulkinnallisia epäselvyyksiä. Toisaalta mikäli jokin uusi liittymätesti otettaisiin käyttöön kansainvälisessä verotuksessa, seuraisi siitä *Honglerin* ja *Pistonen* mukaan väistämättä myös tulkinnallista epävarmuutta. Heidän mukaansa digitaaliselle läsnäololle perustuva liittymätesti täyttäisi tehokkuuden ja oikeudenmukaisuuden periaatteiden vaatimukset. Heidän mukaansa digitaaliselle läsnäololle perustuva liittymätesti johtaisi myös oikeudenmukaiseen verotulojen jakoon valtioiden välillä, sillä liittymätesti olisi hyötyperiaatteen mukainen. He myös katsovat, että heidän ehdottamansa liittymätesti on muotoiltu tarpeeksi joustavasti, jotta se voisi ottaa huomioon tulevan teknologisen kehityksen.³⁰³

Hyötyperiaatteeseen liittyen *Hongler* ja *Pistone* tekevät sen mielenkiintoisen erottelun, ettei Internetin välityksellä käytävä fyysisten tavaroiden kauppa kuuluisi heidän ehdottamansa liittymätestin soveltamisalaan. Kirjoittajien mukaan tämä erottelu on tärkeää, sillä tällaisten yritysten hyväksikäyttämä infrastruktuuri lähdevaltiossa (esimerkiksi tiet ja lentokentät) on osaksi erilaista verrattuna yrityksiin, joiden tuottamat tuotteet tai palvelut ovat sähköisessä muodossa. *Hongler* ja *Pistone* näkevät, ettei ole mitään kiireellistä tarvetta sisällyttää Internetin välityksellä käytävää tavaroiden kauppaa heidän ehdottamansa liittymätestin soveltamisalaan, ja lisäksi, että olisi erittäin vaikeaa erottaa sitä perinteisestä kaupankäynnistä.³⁰⁴

Koska *Hongler* ja *Pistone* rajaavat Internetin välityksellä käytävän fyysisten tavaroiden kaupan ehdotuksensa ulkopuolelle, heidän ehdottamansa malli ei vaikuttaisi olevan

³⁰² OECD 2004, s. 70.

³⁰³ *Hongler – Pistone* 2015, s. 42-43.

³⁰⁴ *Ibid.*, s. 24.

Ottawan verotusperiaatteista tärkeimmän eli neutraaliuden periaatteen mukainen. Tällaisen liittymätestin soveltaminen johtaisi taloudelliselta sisällöltään samanlaisen toiminnan verottamiseen eri tavalla vain myytävien tuotteiden perusteella. Sähköisen kaupankäynnin tuloverotuksen järjestämistä suunniteltaessa tulisikin keskittyä määrittelemään, minkälaista liiketoimintaa yritys harjoittaa siitä riippumatta, missä muodossa yritys tarjoaa tuotteitaan. Muutoinhan taloudellisesti identtisiä liiketoimia verotettaisiin eri tavalla riippuen niiden muodosta, mitä ei voida pitää neutraaliuden näkökulmasta hyväksyttävänä.³⁰⁵ Tässä mielessä OECD:n merkittävään taloudelliseen läsnäoloon perustuva liittymätesti onnistuu paremmin kohteilemaan sähköisen kaupankäynnin myyjäyrityksiä neutraalilla tavalla, kun ratkaisevana tekijänä pidetään liiketoiminnan laatua, eikä myytävien tuotteiden muotoa.

OECD:n merkittävään taloudelliseen läsnäoloon perustuva liittymätesti sähköisen kaupankäynnin tuloverotuksen järjestämiseksi on tähän mennessä esitetyistä eifyysiseen liittymään perustuvista liittymätesteistä perusteellisin ja toteuttamiskelpoisin. Kun lähdevaltion verotusvaltaan oikeuttavan liittymän syntymiseen vaadittaisiin usean liiketoiminnan luonteeseen liittyvän kriteerin täyttyminen, voitaisiin olla varmoja siitä, lähdevaltion verotusoikeuden syntymiseen tarvittava kynnys olisi riittävän korkea, kuten kiinteän toimipaikan syntymiseen vaadittava kynnys perinteisessä kaupankäynnissä. Toisaalta voidaan pitää olettavana, että mitä yksityiskohtaisempi merkittävään taloudelliseen läsnäoloon perustuva liittymätesti olisi, sitä enemmän liittymätesti houkuttelisi yrityksiä välttelemään tai kiertämään kynnysarvojen täyttyminen. Tämän johdosta olisi hyvä pyrkiä määrittelemään liittymätesti mahdollisuuksien mukaan kohtuullisen yleisluontoisesti. Tosin Ottawan verotusperiaatteista varmuuden ja yksinkertaisuuden periaatteet vaativat, että uuden liittymäsäännön soveltamisala olisi riittävän tarkkarajainen ja etukäteen ennustettavissa oleva, mitä ei ole helppoa saavuttaa kvalitatiivisilla kriteereillä. Toisaalta kuten *Hongler* ja *Pistone* ovat todenneet, uudentyyppisen verojärjestelmän käyttöönottoon liittyy aina epävarmuutta, jota ei voida kokonaan poistaa.

7. OECD:n esittämät muut vaihtoehdot lähdevaltioverotuksen toteuttamiseksi

7.1 Lähdevero sähköisille liiketoimille

³⁰⁵ OECD painottaa samaa uudentyyppisen lähdeveron kantamisen yhteydessä *OECD* 2015, s. 113.

Uudentyyppisen lähdevaltion verotusvaltaan oikeuttavan liittymätestin kehittämisen lisäksi OECD ehdottaa myös lähdeveroa sähköisille liiketoimille (eng. a withholding tax on digital transactions) sähköisestä kaupankäynnistä kertyvän tulon verottamiseksi. OECD ehdottaa tätä vaihtoehtoa ensisijaisesti mekanismiksi perää merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätestin perusteella lähdevaltiossa syntyneeksi katsottua tuloa ulkomaisilta yrityksiltä. Toisaalta OECD:n, kuten monien akateemikkojenkin³⁰⁶, mukaan lähdeverotukselle perustuva vaihtoehto voisi toimia myös täysin itsenäisenä vaihtoehtona.³⁰⁷ Itsenäisenä vaihtoehtona sähköisten liiketoimien lähdeverotus olisi käytännössä lopullinen bruttomääräisistä maksuista pidettävä vero, kun taas perimisen tukena käytettynä lähdeverotus sähköisistä liiketoimista voisi olla osa ulkomaisen yrityksen nettotulon verotusta lähdevaltiossa saaduista tuloista. Käytännössä perittävä lähdevero voisi olla esimerkiksi 5% erikseen määritellyltä sähköisen kaupankäynnin maksulta.

OECD:n mukaan lähdeverotukselle perustuvan vaihtoehdon tulisi joka tapauksessa olla selkeästi rajattu, jotta veronmaksajat ja tahot, jotka pidättävät veron, tietävät milloin lähdeverotus soveltuu maksuihin ja jotta veroviranomaiset pystyisivät valvomaan lähdeverotuksessa noudatettavien sääntöjen toteutumista. Lähdeverotuksen piirissä olevat maksut tulisi myös määritellä mahdollisimman yksinkertaisesti, jotta tulon klassifikaatiokonflikteihin liittyviltä ongelmilta vältyttäisiin. Toisaalta selkeyden turvaamisen ohella on tärkeää varmistaa myös se, ettei samankaltaisia liiketoimia veroteta toisistaan poikkeavalla tavalla, jotta yrityksille ei luotaisi kannustimia järjestää toimintansa tietyllä tavalla. Tästä syystä OECD:n näkemyksen mukaan lähdeveron perimisen piirissä olevat liiketoimet tulisi määritellä yleisluontoisesti sen sijaan, että pyrittäisiin listaamaan sääntelyn piirissä olevia liiketoimia. Vero voitaisiin perää OECD:n mukaan esimerkiksi Internetin välityksellä käydystä tavaroiden ja palvelujen kaupasta tai vaihtoehtoisesti kaikesta ulkomaisille asiakkaille kohdistetusta etäkaupankäynnistä. Mikäli lähdeverotusta käytettäisiin yrityksen nettotuloista merkittävän taloudellisen läsnäolon perusteella maksettavaksi määrätyn tuloveron perimiseen, voisi kaiken etämyynnin käsittävä laaja soveltamisala olla perustellumpi vaihtoehto verrattuna suppeampaan soveltamisalaan.³⁰⁸

³⁰⁶ Lähdeverotukselle perustuvia vaihtoehtoja verottaa sähköistä kaupankäyntiä ovat ehdottaneet myös muun muassa *Luc Hinnekens, Reuven Avi-Yonah, Brauner ja Baéz sekä Dale Pinto*.

³⁰⁷ *OECD* 2015a, s. 113 ja s. 133.

³⁰⁸ *Ibid.*, s. 113-114.

Yleisesti ottaen lähdeverojen perimisestä on useimmiten vastuussa ulkomaisen yrityksen sijaan paikallinen taho, kuten asiakas itse tai kolmas osapuoli, joka välittää maksun ulkomaiselle yritykselle. OECD:n mukaan lähdeveron tehokkaan perimisen kannalta on tärkeää, että veron perimiseen velvoitetulla on riittävästi tietoa lähdeveronalaisista liiketoimista, jotta perimiseen velvoitettu osaa periä lähdeveron oikeista liiketoimista. Lisäksi olisi voitava kohtuudella odottaa, että lähdeveron perimiseen velvoitettu myös tosiasiaassa pidättää lähdeveron. Yritysten välisessä kaupankäynnissä lähdevaltiossa asuvan yrityksen voidaan kohtuudella odottaa pidättävän lähdeveron. Yritysten ja luonnollisten henkilöiden välisessä kaupankäynnissä tilanne on toinen, eikä olisi edes tarkoituksenmukaista edellyttää yksityishenkilöiltä todennäköisesti pienten lähdeverosummien perimistä. OECD:n mukaan yritysten ja luonnollisten henkilöiden välisessä kaupankäynnissä lähdeveron voisikin käytännössä periä ulkopuolinen maksun välittäjä. Toisaalta OECD:n mukaan tähän saattaa liittyä teknisiä haasteita esimerkiksi tietosuojanäkökulmasta.³⁰⁹

Italian hallitus harkitsi huhtikuussa 2015 uuden lähdeveron asettamista italialaisten kuluttajien maksuille ulkomaisille monikansallisille yrityksille, joilla katsottaisiin olevan niin sanottu virtuaalinen kiinteä toimipaikka perinteisen kiinteän toimipaikan sijaan Italiassa. Veron määrä olisi ollut 25% maksujen arvosta ja pankit ja muut rahoituslaitokset olisivat perineet lähdeveron käytännössä.³¹⁰ Italian hallituksen suunnitelma verosta perustui OECD:n vuonna 2014 julkaiseman, digitaalisen talouden verotusta koskevaan alustavaan raporttiin, jossa BEPS-loppuraportin merkittävän taloudellisen läsnäolon käsitteestä käytettiin termiä ”merkittävä digitaalinen läsnäolo” (eng. significant digital presence).³¹¹ Italian hallituksen ehdottama lähdevero olisi soveltunut tapauksissa, joissa ulkomaisen yrityksen saamat maksut olisivat ylittäneet miljoona euroa kuuden kuukauden tarkastelujaksolla. Tällöin ulkomaisen yrityksen ”läsnäolon” olisi katsottu muodostaneen virtuaalisen kiinteän toimipaikan. Uusi lähdevero ei olisi soveltunut yrityksiin, joilla on jo perinteinen kiinteä toimipaikka Italiassa.³¹² Tietävästi Italian hallituksen suunnitelman pohjalta ei kuitenkaan koskaan tehty lakiehdotusta, eikä uutta lähdeveroa otettu käytäntöön.

7.2 Tasausvero

³⁰⁹ Ibid., s. 114.

³¹⁰ *EY Global Tax Alert* 27.4.2015 (8.4.2017).

³¹¹ *OECD* 2014c, s. 146.

³¹² *EY Global Tax Alert* 27.4.2015 (8.4.2017).

Yksi tällä hetkellä ajankohtaisimmista vaihtoehtoista, joita on esitetty kiinteää toimipaikkaa lievemmän liittymätestin lisäksi sähköisen kaupankäynnin tuloverotukselle on veron tai maksun kantaminen sähköisen kaupankäynnin liiketapahtumista, jotka ulkomainen yritys suorittaa lähdevaltiossa. OECD:n sähköistä kaupankäyntiä koskevassa BEPS-loppuraportissa tällaista veroa kutsutaan tasausveroksi (eng. equalization levy).³¹³ OECD:n mukaan eräät valtiot ovat kantaneet tämäntyyppisiä veroja tai maksuja taatakseen tasavertaisen kohtelun ulkomaisten ja kotimaisten yritysten verokohtelun välillä, mistä nimi juontuu. Esimerkki tällaisesta tasausverosta ovat tullimaksut, joita eräät valtiot ovat kantaneet ulkomaisille vakuutusyhtiöille maksetuista vakuutusmaksuista. Ulkomaisille yrityksille maksettuja vakuutusmaksuja on haluttu verottaa, sillä kokemuksen mukaan ulkomaiset vakuutusyhtiöt eivät muussa tapauksessa maksaisi veroja lähdevaltioon eivätkä asuinvaltioonsa, kun taas lähdevaltiossa toimivat paikalliset vakuutusyhtiöt ovat verovelvollisia kaikista saamistaan tuloista.³¹⁴

Tasausverolla on samankaltaisia piirteitä lähdeverotukseen perustuvien mallien kanssa, mutta niillä on yksi tärkeä ero. Tasausveron kohteena ei ole ulkomaisen yrityksen saama tulo, vaan yrityksille suoritettavat maksut erikseen määritellyistä tuotteista ja palveluista. Ero saattaa vaikuttaa pieneltä, mutta on käsitteellisesti tärkeä. Näin tasausveroa koskevat säännökset voidaan säätää valtion omassa verolainsäädännössä ilman, että valtion solmimien kansainvälisten verosopimusten tuloverotusta koskevat säännökset rajoittaisivat tasausveron kantamista sopijavaltioissa asuivilta henkilöiltä.³¹⁵

OECD:n ehdottama tasausvero voisi soveltua samanaikaisesti merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätestin kanssa siten, että tasausvero kannettaisiin vain sellaisilta ulkomaisilta yrityksiltä, jotka ovat täyttävät liittymätestin edellytykset. OECD:n mukaan tämä on tarpeen, jotta kaikille tasausveron kantamisen osapuolille voitaisiin taata sovellettavien sääntöjen selkeys, varmuus ja tasapuolisuus ja jotta pienet ja keskisuuret yritykset eivät joutuisi kohtuuttomasti tasausveron kantamisen piiriin.³¹⁶

OECD:n mukaan tasausvero voitaisiin kantaa usealla eri tavalla riippuen siitä, mihin tavoitteeseen lähdevaltio pyrkii tasausveron kantamisella. Mikäli tavoitteena on verottaa

³¹³ OECD 2015a, s. 115.

³¹⁴ Ibid., s. 115-116.

³¹⁵ Intian sähköisen kaupankäynnin komitea 2016, s. 77, 81, 85.

³¹⁶ Ibid., s. 116.

ulkomaisten yritysten kohdistamaa etämyyntiä lähdevaltioon, yksi vaihtoehto olisi kantaa vero kaikista ulkomaisten yritysten myynneistä, missä asiakkaat sijaitsevat lähdevaltiossa. Mikäli taas halutaan kohdentaa tasausveron kantaminen ulkomaisiin yrityksiin, joiden Internetin välityksellä suoritettu liiketoiminta lähdevaltiossa on jatkuvaa ja määrätietoista, voitaisiin edellyttää, että ulkomainen yritys täyttää merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätestin vaatimukset.³¹⁷

Tasausveron soveltamisala voitaisiin myös määritellä itsenäisesti, esimerkiksi siten, että sen piirissä olisivat kaikki myynnit, jotka on toteutettu automaattisesti digitaalisen alustan välityksellä. OECD on tietoinen, että tällainen lähestymistapa saattaisi kannustaa suorittamaan liiketoiminta muulla kuin digitaalisella tavalla. Toisaalta tällaisella vaihtoehdolla saataisiin veronkannon piiriin paremmin ne sähköisen kaupankäynnin muodot, joiden on katsottu aiheuttaneen tarpeen verottaa sähköistä kaupankäyntiä ylipäänsä. OECD:n raportin mukaan olisi toki mahdollista myös säätää tasausveron soveltamisala laajemmaksi, sillä liian kapea soveltamisala saattaisi tehdä tasausverosta liian joustamattoman teknologian tulevan kehityksen kannalta.³¹⁸ Tasausvero kannettaisiin lähdevaltiossa asuville käyttäjille ja asiakkaille toimitetuista ja näiden maksamista tavaroista ja palveluista niiden bruttoarvosta. Tasausveron voisi käytännössä periä ulkomainen yritys itse jonkinlaisen yksinkertaisen rekisterijärjestelmän kautta tai veron voisi myös kerätä jokin paikallinen taho.³¹⁹

Intian hallitus ehdotti OECD:n BEPS-raportin mukaisesti tasausveron käyttöönottoa sähköisen kaupankäynnin liiketoimille talousarvioesityksessään vuodelle 2016.³²⁰ Ehdotus hyväksyttiin ja tuli voimaan 1.6.2016 osana talouteen liittyvää lakia (Finance Act, 2016).³²¹ Intian sääntelyn mukaisesti tasausvero on kuusi prosenttia bruttomaksusta, minkä Intiassa asuva elinkeinonharjoittaja tai ulkomainen yritys, jolla on kiinteä toimipaikka Intiassa, suorittaa ulkomaiselle yritykselle vastikkeeksi saamistaan määritellyistä palveluista. ”Määritellyt palvelut” käsittävät lainkohdan mukaan Internet-mainostukseen liittyvät palvelut, Internet-mainoksiin myytävät mainostilat ja kaikki muut palvelut, joiden tarkoituksena on Internetissä tapahtuva mainostaminen sekä lisäksi muut palvelut, siten kuin Intian hallitus saattaa myöhemmin

³¹⁷ Ibid., s. 116.

³¹⁸ Ibid., s. 116.

³¹⁹ Ibid., s. 116.

³²⁰ EY 2.3.2016 (11.7.2016), s. 1; ks. myös *Intian sähköisen kaupankäynnin komitea* 2016.

³²¹ *Intian hallitus* 2016b, s. 1.

määrätä.³²² Intian talousministerin mukaan tasausvero on ollut tarkoitus kohdistaa yritysten väliseen sähköiseen kaupankäyntiin. Siten tasausveron piirissä olevia sähköisen kaupankäynnin tuotteita ja palveluita saatetaan laajentaa tulevaisuudessa.³²³ Ulkomaiset yhtiöt, joilla on intialainen kiinteä toimipaikka, eivät joudu suorittamaan tasausveroa, mikäli laissa määritellyn palvelun suorittaminen ”liittyy läheisesti” kiinteän toimipaikan toimintaan.

Tasausveron maksuvelvollisuuteen liittyy myös suoritettujen palvelujen arvoon sidottu edellytys; tasausveroa tulee suorittaa vain, mikäli laissa määriteltyjä palveluja on hankittu noin 100 000 Intian rupian eli noin 1410 euron arvosta vuodessa. Tasausveron perimisestä ovat vastuussa intialaiset verovelvolliset, jotka hankkivat laissa määriteltyjä palveluja ulkomaisilta yrityksiltä.³²⁴ Tasausveron periminen tapahtuu samankaltaisella tavalla kuin lähdeverotuksen toimittaminen, joten maksaja pidättää suorittamastaan summasta tasausveron.³²⁵ Ulkomaisten yritysten kahdenkertainen verotus on pyritty estämään siten, että mikäli ulkomaisen yrityksen saamasta tulosta on peritty tasausvero, se katsotaan ulkomaisen yrityksen saamaksi verovapaaksi tuloksi Intiassa.³²⁶

7.3 Arviointia

Lähdeverotukseen perustuvien mallien huonoimpana puolena on pidetty sitä, että niissä yrityksiä verotetaan bruttomääräisesti maksuista, jotka ovat yritykselle liiketuloa. Yrityksiä verotetaan yleensä nettomääräisesti niiden liiketuloista, sillä muutoin riskinä on, että yrityksen efektiivinen tuloveroaste muodostuisi kohtuuttoman suureksi tai jopa se, että yritys joutuisi maksamaan tuloveroja, vaikka se ei ansaitsisi ollenkaan nettotuloa tilikautensa aikana.³²⁷ Mikäli sähköisen kaupankäynnin maksujen lähdeverotusta käytettäisiin vain apukeinona merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätestin perusteella maksuun määrättyjen verojen perimiseksi, ei tätä ongelmaa olisi sillä merkittävän taloudellisen läsnäolon mallissa vero määrättäisiin yrityksen nettotuloista. OECD:n mukaan ulkomaisilta myyjäyrityksiltä pidätettävä ja sähköisten liiketoimien bruttomääräisiin maksuihin perustuva lähdeverotus aiheuttaisi todennäköisesti merkittäviä ristiriitoja EU-oikeuden ja kansainvälisten kauppasopimusten kannalta, sillä ulkomaisia yrityksiä verotettaisiin lähdevaltiossa asuvista vastaavista yrityksistä

³²² *Intian hallitus* 2016a, s. 53 / kappale 8, pykälä 161, kohta i.

³²³ *EY 2.3.2016* (11.7.2016), s. 2.

³²⁴ *Intian hallitus* 2016a, s. 53 / kappale 8, pykälä 162, kohta 2 ja pykälä 163.

³²⁵ *EY 2.3.2016* (11.7.2016), s. 2.

³²⁶ *Ibid.*, s. 2.

³²⁷ *Pinto* 2003, s. 219.

poiketen niiden bruttotulosta.³²⁸ Erilainen tapa verottaa ulkomaisia sähköisen kaupankäynnin myyjäyriä verrattuna kotimaisiin yrityksiin olisi sekä neutraaliusperiaatteen³²⁹ että EU-oikeuden ja kansainvälisten kauppasopimusten sisältämän syrjimättömyysperiaatteen vastaista.

Tästä syystä OECD:n mukaan olisi parempi, että kuvattua lähdeverotukselle perustuvaa vaihtoehtoa käytettäisiin vain avustavana keinona periä lähdevaltiolle (nettotuloista) maksuunpantu vero OECD:n ehdottaman merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätestin perusteella. Molemmissa tapauksissa olisi perusteltua, että jokin paikallinen yritys pidättäisi veron käytännössä, jotta veron periminen olisi varmempaa ja verotuksen piirissä olevat liiketoimet helpompi tunnistaa. Yksi mahdollinen lähestymistapa OECD:n mukaan olisi perustaa rekisteri, johon rekisteröityvät ne veronmaksajat, jotka haluavat maksaa veronsa nettoperusteisesti valmistelemalla tuloveroilmoituksen lähdevaltiossa. Lähdevaltiossa voitaisiin ylläpitää samanaikaisesti verojen hyvitysjärjestelmää, jonka perusteella ulkomaiset veronmaksajat voisivat maksaa tarvittaessa pidätettyjen verojen lisäksi täydennysmaksuja lopullisen nettotulon perusteella määrättyjen verojen kattamiseksi. Toisaalta hyvitysjärjestelmän perusteella veronmaksaja voisi myös vaatia veronpalautusta, mikäli yritykseltä olisi pidätetty lähdeveroa koko vuoden nettotuloksen ollessa tappiollinen.³³⁰ Tällaisen järjestelmän kaltaista järjestelmää ovat ehdottaneet myös *Pinto* ja *Avi-Yonah*.³³¹ OECD:n mukaan tällaisen järjestelmän tulisi tosin huomioida se, että veronmaksajilla on kannustin olla toimittamatta veroilmoitusta vuosina, jolloin heidän nettotulojensa perusteella määrättävä vero olisi suurempi kuin heille suunnatuista maksuista pidätetyt lähdeverot.³³²

Kustannustehokkuuden kannalta voidaan toisaalta kysyä, olisiko lähdeverotukseen perustuvasta mallista odotettavissa pienempää hallinnollista taakkaa verrattuna merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätestiin perustuvasta mallista, mikäli lähdeverotusta käytettäisiin vain keinona periä jälkimmäisen perusteella määrättävät verot. Näin lähdeverotus sähköisen kaupankäynnin määritellyistä maksuista toimisi vain tapana järjestää nettotuloista määrättävien ennakkoerojen kantaminen, mikä olisi

³²⁸ OECD 2015a, s. 115.

³²⁹ Pinto 2003, s. 225.

³³⁰ OECD 2015a, s. 115.

³³¹ Pinto 2003, s. 207; *Avi-Yonah* 1997, s. 537.

³³² OECD 2015a, s. 115.

mahdollista myös merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätestiin perustuvassa mallissa.

Pinton mukaan lähdeverotukseen perustuvan mallin etuna olisivat selkeys ja varmuus, kun veronmaksajilla olisi etukäteen tiedossa ne maksut, joista lähdevero pidätetään.³³³ Näin lähdeverotukseen perustuvat mallit toteuttaisivat Ottawan verotusperiaatteista varmuuden ja yksinkertaisuuden periaatteet. Toisaalta voisi kuvitella, että sähköisen kaupankäynnin tietyistä maksuista pidätettävät lähdeverot eivät toteuttaisi joustavuuden periaatteetta, sillä teknologian kehittyessä maksutapa tuotteista ja palveluista saattaisi muuttua.

Tasausveron kantamista sähköisen kaupankäynnin maksuista voidaan arvioida samalla tavalla kuin lähdeverotukseenkin perustuvaa mallia. OECD:n mukaan on olemassa riski siitä, että tasausveron kantamisen lisäksi samaan ulkomaisen yrityksen saamaan tuloon kohdistuisi myös tavanomainen tuloverotus. Tällainen tilanne olisi käsillä siinä tapauksessa, että ulkomainen yritys suorittaisi tasausveroa lähdevaltiossa ja tuloveroa asuinvaltiossaan tai mikäli ulkomainen yritys suorittaisi tasausveroa lähdevaltiossa ja sen lisäksi siellä myös tuloveroa tuloistaan esimerkiksi perinteisen kiinteän toimipaikan kautta. Ongelmana on, ettei lähdevaltiolle suoritettua tasausveroa todennäköisesti hyvitetäisi yrityksen asuinvaltiossaan suorittamasta tuloverosta.³³⁴ Esimerkiksi Intian sääntelyn mukaisessa mallissa tasausveroa koskevat säännöt eivät ole osa Intian tuloverolakia (Income Tax Act, 1961), vaan tasausveroa koskee oma itsenäinen lakinsa.³³⁵ OECD:n mukaan tämänkaltaisten tilanteiden vuoksi on välttämätöntä, että tasausveroa kannettaisiin vain tapauksissa, joissa lähdevaltiosta saadut tulot jäisivät muutoin verottamatta tai niiden verotus olisi hyvin matala. Toinen vaihtoehto olisi, että ulkomaisen yrityksen kotivaltio hyvittäisi lähdevaltiossa perityn tasausveron tuloveroista, joiden perusteena ovat olleet lähdevaltiosta saadut tulot.³³⁶

Tasausverolla voidaan nähdä olevan vastaavia hyviä puolia kuin lähdeverotukseen perustuvissa malleissa suhteessa mallin varmuuteen ja yksinkertaisuuteen. OECD ehdottaa tasausveroa yhtenä vaihtoehtona sen veron kantamiseksi, mikä seuraa merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätestin perusteella, sillä

³³³ *Pinto* 2003, s. 212.

³³⁴ *Pinto* 2003, s. 229.

³³⁵ *EY* 2.3.2016 (11.7.2016), s. 2; *Intian sähköisen kaupankäynnin komitea* 2016, s. 5.

³³⁶ *OECD* 2015a, s. 117.

siirtohinnoittelukysymykset saattavat osoittautua hankaliksi ratkaista, jos sähköisen kaupankäynnin myyjäyryyksellä ei ole mitään fyysistä omaisuutta tai toimintoja maassa, jossa sen katsotaan täyttävän merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätestin vaatimukset. Mikäli vero kannettaisiin kiinteän tasausveron muodossa, välttyttäisiin määrittämästä se, kuinka iso osa ulkomaisen yhtiön (pääliikkeen) tulosta tulisi lukea syntyneen lähdevaltiossa liittymätestin perusteella.³³⁷ Myös Intian hallituksen sähköistä kaupankäyntiä arvioineen komitean mukaan tasausveron kantamisella voidaan tehokkaasti estää erimielisyydet, mitkä saattavat aiheutua kiinteän toimipaikan määrittelystä.³³⁸

8. Johtopäätökset

Viimeisten 20 vuoden aikana tapahtunut kehitys tieto- ja viestintäteknologiassa on ravistellut perinteistä tapaa käydä kauppaa ja harjoittaa liiketoimintaa kansainvälisesti. Uusien sähköisen kaupankäynnin liiketoimintamallien syntyminen on tarkoittanut, että ihmiset kuluttavat tavoilla, joita ei voitu ennakoida vielä vuosituhaten vaihteessa. Yritykset voivat myydä tuotteitaan toisiin maihin sekä ihmiset voivat käyttää ulkomaisten yritysten sovelluksia omassa maassaan ilman, että ulkomaisella yrityksellä olisi perinteistä toimistoa, henkilökuntaa tai muutakaan fyysistä liittymää asiakkaiden sijaintivaltiossa. Tähän nähden 1900-luvun alun liiketoimintaympäristössä kehitetty kiinteän toimipaikan liittymätesti lähdevaltion verotusoikeuden perustana näyttäytyy vanhentuneelta. Useiden kommentoijien mukaan on odotettavissa, että tieto- ja viestintäteknologian aikaansaama murros liike-elämässä tulee vaikuttamaan myös kansainvälistä verotusvallan jakoa koskeviin normeihin.

Kiinteän toimipaikan käsite edellyttää ulkomaiselta yritykseltä määritelmällisesti fyysistä liikepaikkaa, mikä ei ole enää liiketoiminnan harjoittamisen ehdoton edellytys sähköisen kaupankäynnin tilanteissa. Tästä johtuen uuden liittymätestin kehittäminen sähköisen kaupankäynnin tuloverotukselle on tarpeellista, sillä pelkällä olemassa olevan kiinteän toimipaikan käsitteen uudelleentulkinnalla ei päästä tyydyttävään lopputulokseen. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin palvelimia koskevan päivityksen vaatimaton vaikutus sähköisen kaupankäynnin tuloverotukseen on osoitus tästä.

³³⁷ Ibid., s. 107.

³³⁸ *Intian sähköisen kaupankäynnin komitea* 2016, s. 32.

Lähdevaltion verotusoikeutta sähköisessä kaupankäynnissä voidaan perustella kirjallisuudessa esitetyillä verotusperiaatteilla ja teorioilla kuten kappaleessa 5 on kuvattu. Tarkoituksena on ollut esittää, että sähköisen kaupankäynnin tuottamien tulojen verottamiseksi lähdevaltiossa on saatavissa teoreettista tukea, vaikka ulkomaisella yrityksellä ei olisikaan perinteisen määritelmän mukaista kiinteää toimipaikkaa lähdevaltiossa. Esimerkiksi hyötyperiaatteen mukaan ulkomaisen, lähdevaltion alueella toimivan yrityksen tulisi suorittaa verojen muodossa korvaus saamastaan hyödystä, kun se on taloudellisesti läsnä lähdevaltiossa ja hyötyy sen markkinoista. Kappaleessa kuvattujen periaatteiden ja teorioiden johdosta sähköisen kaupankäynnin verotusta koskevan mahdollisen sääntelyn voitaisiin siis katsoa olevan hyväksyttävää kuten muunkin tyyppisen kaupankäynnin verotus lähdevaltiossa.

On perusteltavissa, että sähköiselle kaupankäynnille voitaisiin kehittää omat verotussääntönsä siten, ettei perinteistä liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä ja sähköistä kaupankäyntiä harjoittavia yrityksiä kohdeltaisi verotuksellisesti eriarvoisella tavalla. Se, että sähköisen kaupankäynnin yritykset voivat nykyään osallistua lähdevaltioiden markkinoihin, mutta eivät maksa tuloveroja lähdevaltioon, sen sijaan vaarantaa ulkomaisten yritysten ja lähdevaltiossa asuvien yritysten välisen kilpailuneutraliteetin. Tilannetta ei auta se, että OECD:n kanta sähköisen kaupankäynnin veronormien neutraaliuteen on epäselvä. BEPS-loppuraportissa todetaan, ettei sähköistä kaupankäyntiä ole tarkoitus eristää muusta taloudesta verotuksellisesti, mutta raportissa käytetään silti kymmeniä sivuja sen pohtimiseen, mikä olisi paras malli erillisten verotussääntöjen kehittämiseksi kansainvälisen sähköisen kaupankäynnille. Omien sääntöjen kehittäminen sähköiselle liiketoiminnalle olisi kuitenkin myös linjassa *Skaarin* esittämään analyysiin siitä, ettei perinteisen kiinteän toimipaikan liittymätesti ole enää tarkoituksenmukainen lähdevaltioverotuksen toteuttamiseksi uusien liiketoimintamallien kannalta.³³⁹ Voitaisiin ajatella, että uudentyyppisen, taloudelliseen läsnäoloon perustuvan liittymätestin kehittäminen sähköiselle kaupankäynnille tarkoittaisi vain uuden, kiinteää toimipaikkaa koskevan fiktion lisäämistä kansainvälisiin verosopimuksiin, joihin tällaisia fiktioita on lisätty aiemminkin.

Sen sijaan ei ole aivan yksiselitteistä määritellä se, *miten* lähdevaltioverotusta tulisi toteuttaa sähköisen kaupankäynnin kansainvälisessä tuloverotuksessa. Monia

³³⁹ *Skaar* 1991, s. 573.

tekniikoita on tähän mennessä ehdotettu. OECD:n ehdottama merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätesti on paras tähän asti esitetyistä vaihtoehtoisista liittymätesteistä lähdevaltion verotusoikeuden perustaksi. Useine mahdollisine kriteereineen malli on kattavampi kuin vastaavat aiemmin esitetyt sekä myös paremmin neutraaliuden vaatimuksen toteuttava, kun siihen sisältyisivät kaikki etäkaupankäynnin muodot. OECD:n ehdottama merkittävään taloudelliseen läsnäoloon perustuva malli olisi myös parempi kuin sähköisen kaupankäynnin myyjäyritysten tuloista perittävät lähdeverot tai sähköisen kaupankäynnin maksuista perittävä tasausvero. Uhkana olisi esimerkiksi, että yritysten tuloa verotettaisiin näiden mallien tuloksena yritysten bruttotulosta, jolloin toisista kaupankäynnin muodoista poikkeava epäedullinen verokohtelu saattaisi jarruttaa sähköisen kaupankäynnin vilkastumista. Merkittävän taloudellisen läsnäolon liittymätestin mukaisesti yritystä verotettaisiin lähdevaltiossa muiden yritysten tapaan niiden nettotuloksesta.

Eri valtioiden fisikaaliset intressit ovat usein ristiriidassa keskenään. On odotettavaa, että valtiot, joissa sähköisen kaupankäynnin yritykset asuvat verotuksellisesti, eivät kannata uusien lähdevaltioverotusta laajentavien veronormien käyttöönottoa, kun taas sähköisen kaupankäynnin lähdevaltiot todennäköisesti kannattaisivat niitä. Tästä johtuen voi hyvin olla, ettei kansainvälistä yhteisymmärrystä tulla saavuttamaan sähköiselle kaupankäynnille ehdotettujen tuloveronormien osalta – ainakaan niin kauan kuin verotusasioissa yhteistyötä tekevien valtioiden joukossa on sekä sähköisen kaupankäynnin voittaja- että häviäjävaltioita.

Toisaalta sähköinen kaupankäynti uusine liiketoimintamalleineen on ilmiönä niin uusi, ettei ole täysin selvää, mitkä valtiot ovat voittajia ja mitkä häviäjiä verotulojen jakautumisen kannalta. Nyt olisikin korkea aika saada tutkimustietoa sähköisen kaupankäynnin vaikutuksista eri valtioiden talouteen. Myös lähdevaltiot voisivat perustellusti vaatia konkreettisia muutoksia sähköisen kaupankäynnin verotusta koskeviin normeihin vasta, kun sähköisen kaupankäynnin eri liiketoimintamallien taloudellisista vaikutuksista valtioiden tuloverokertymään olisi olemassa tutkittua tietoa. Olisi tärkeää, että esimerkiksi OECD suorittaisi perusteellisen tutkimuksen siitä, missä laajuudessa sähköisen kaupankäynnin verotusta koskevassa BEPS-loppuraportissa kuvatut uudet sähköisen kaupankäynnin liiketoimintamallit johtavat lähdevaltioiden verotulojen pienenemiseen.

Olisi tavoiteltavaa, että valtiot tekisivät laajasti yhteistyötä rajat ylittävän sähköisen kaupankäynnin verokysymyksissä, jotta kansainvälinen kahdenkertainen verotus voitaisiin estää. Tällä tavoin verotus ei muodostaisi hidastetta sähköisen kaupankäynnin kansainväliselle laajenemiselle, kun yritykset maksaisivat veroja vain kerran tuloistaan. Kuitenkin, mitä kauemmin aikaa kuluu, yhä useammat lähdevaltiot saattavat ottaa käyttöön yksipuolisia veronormeja ulkomaisten sähköisen kaupankäynnin yritysten verottamiseksi. Intian käyttöönottama tasausvero toimii jo esimerkkinä tällaisesta yksipuolisesta verotustoimenpiteestä.

OECD ei suositellut, että jäsenvaltiot ottaisivat käyttöönsä BEPS-loppuraportissa esitettyjä sähköisen kaupankäynnin vaihtoehtoisia veronormeja, vaikka raportti hyväksyy sen, että valtiot ottavat niitä omaehtoisesti käyttöön. BEPS-loppuraportin mukaan toimenpideohjelman seuraavana vaiheena on, että sähköisen kaupankäynnin kehittymistä seurataan. Raportin mukaan myös sitä tulee seurata, miten muut BEPS-toimenpiteet vaikuttavat sähköisen kaupankäynnin luomiin verohaasteisiin. OECD:n mukaan tämän seurantatehtävän tuloksista tulisi julkaista raportti vuoteen 2020 mennessä. Jää nähtäväksi, tekeekö OECD vahvempia suosituksia sähköisen kaupankäynnin verotusta koskevista veronormeista seurantatyön päätteeksi. Historiallisesti arvioiden tätä ei voitaisi pitää täysin yllättävänä. OECD:n työ taloudellisen liittymätestin kehittämiseksi on edistynyt suhteellisen nopeasti. Vuonna 2004 julkaistussa sähköisen kaupankäynnin verotusta koskeneessa raportissa taloudelliseen läsnäoloon perustuva liittymätesti mainittiin vain ajatuksen tasolla, mutta reilu kymmenen vuotta myöhemmin julkaistussa BEPS-loppuraportissa samasta mallista oli kehitetty perusteellinen ja vartenotettava vaihtoehto kiinteän toimipaikan käsitteelle lähdevaltion verotusoikeuden perustana. Mikäli tämä trendi jatkuu, saatettaisiin mallista nähdä suositus jo keskipitkällä aikavälillä.