

Ylikansallisen digitaalisen liiketoiminnan verotuksellisen
presenssin määrittäminen – tarkastelussa etenkin
digitaalisen kiinteän toimipaikan käsite

Noora Hyvönen, 507 820
Kansainvälisen oikeuden merkitys globalisaation aikakaudella
Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta
Maaliskuu 2019

Tiivistelmä

TURUN YLIOPISTO

Oikeustieteellinen tiedekunta

NOORA HYVÖNEN: Ylikansallisen digitaalisen liiketoiminnan verotuksellisen presenssin määrittäminen – tarkastelussa etenkin digitaalisen kiinteän toimipaikan käsite

Pro gradu -tutkielma, 9 s. + 65 s.

Kansainvälinen oikeus

Maaliskuu 2019

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin Originality Check -järjestelmällä.

Kiihtyvä globalisaatio ja digitalisaatio ovat syventäneet kuilua modernin digitaalisen liiketoiminnan ja kansainvälisen vero-oikeuden fundamentaalisten periaatteiden välillä syvemmäksi kuin koskaan aikaisemmin. 2010-luvun markkinat täyttyvät uudeltaisista teknisistä innovaatioista ja digitaalisista palvelukonsepteista, ja tänä päivänä, vuonna 2019, erilaisista alustatalouden palveluista, sosiaalisen median variaatioista ja verkkokaupoista on tullut meille arkipäivää. Samaan aikaan meitä puhututtavat automatisaatio ja tekoäly, jotka vähentävät ihmisvoiman tarvetta työssä ja helpottavat osaltaan yritysten toimimista kansainvälisellä pelikentällä. Yksinkertaistaen voidaan todeta, että yhä suurempi osa ajastamme ja kulutuksestamme kohdistuu digitaalisiin palveluihin, samalla kun yhä suurempi osa yrityksistä digitalisoituu paitsi hyödyntäen teknologiaa tuotannossaan, myös tarjoamalla täysin digitaalisia hyödykkeitä.

Tässä pro gradu -tutkielmassa selvitetään taustat kansainvälisen verotuksen uudistamiseen tähtäävästä OECD:n ja G20-valtioiden BEPS-hankkeesta sekä Euroopan komission vuonna 2018 lanseeraamasta digiveropakettista, analysoiden näiden tarjoamia ratkaisumalleja ylikansallisen digitaalisen liiketoiminnan tuloverotusta koskien. Erityisenä painopisteenä tarkastellaan kiinteän toimipaikan konseptia ns. merkittävän digitaalisen tai taloudellisen presenssin näkökulmasta. Tutkielman lähteet koostuvat ensisijaisesti OECD:n raporteista sekä Euroopan komission ehdotuksista, mutta myös veroasiantuntijoiden artikkeleilla sekä liikemaailman kannanotoilla on tärkeä rooli erityisesti tutkielman analyysiosiossa.

Tutkielmassa pureudutaan BEPS-projektin 1. toimenpiteen perusteisiin ja analysoidaan kriittisesti paitsi digitaalisen liiketoiminnan verottamista koskevia muutosehdotuksia, myös niitä argumentteja, joille keskustelu etenkin Euroopan komission ehdotusten kohdalla on rakentunut. Loppupäätelminä voidaan todeta, että viimeaikaisen kehityksen valossa kansainvälinen regulaatio vaatii uudistusta, ja että globaali ratkaisumalli – mahdollisesti digitaalisen kiinteän toimipaikan konseptin avulla – on tähän suositeltava keino. Ratkaisumallien vaikutukset tulee kuitenkin analysoida huolella, ja siksi OECD:n vuonna 2020 ilmestyvän loppuraportin odottaminen on suositeltavaa alueellisten tai kansallisten ratkaisujen kiireellisen implementoinnin sijaan.

Avainsanat: Kansainvälinen vero-oikeus – Tuloverotus – Kiinteä toimipaikka – BEPS – Digiveropaketti – Ylikansallinen liiketoiminta – Digitalisaatio – Globalisaatio

Sisällys

Tiivistelmä	II
Sisällys	III
Lähteet	IV
Lyhenteet	IX
1. Johdanto	1
1.1. Taustaksi lukijalle	1
1.2. Kysymyksenasettelu sekä aiheen rajausta	4
1.3. Tutkielman terminologia	6
1.4. Tutkielman metodologia ja lähtökohdat	8
2. Kansainvälisestä vero-oikeudesta	11
2.1. Kansainvälisen vero-oikeuden ominaispiirteet	11
2.1.1. Luonteesta ja tarkoituksesta	11
2.1.2. Arvot ja taustaperiaatteet	13
2.2. Kansainvälisen vero-oikeuden keskeiset elementit	16
2.2.1. Kansallinen vero-oikeus ja EU-vero-oikeus	16
2.2.2. Verosopimusoikeus	17
2.3. Verotuksellisen presenssin määrittäminen	20
3. Digitaalinen murros ja kansainvälisen verotuksen uudet haasteet	24
3.1. Digitalisaation ja globalisaation vaikutuksista	24
3.1.1. Liiketoiminta murroksessa	24
3.1.2. Kansainvälinen verotus murroksessa	27
3.2. OECD:n ja G20-maiden BEPS 2020 -projekti	30
3.2.1. BEPS:stä ja sen tavoitteista	30
3.2.2. BEPS ja digitaalinen liiketoiminta	34
3.3. EU:n digiveropaketti	38
4. Ratkaisumallien riskit ja mahdollisuudet	42
4.1. Analyysi BEPS -keinojen soveltuvuudesta	42
4.2. Analyysi EU:n digiveropaketin soveltuvuudesta	47
4.2.1. Digitaalisen kiinteän toimipaikan vaikutuksista	47
4.2.2. DST:n vaikutuksista	52
4.3. Oikeuskäytännöstä: Kiinteän toimipaikan määrittely muuttumassa?	54
5. Lopuksi	58
5.1. Yhteenveto	58
5.2. Johtopäätökset	62

Lähteet

Kirjallisuus ja artikkelit

Andersson, Krister: Should we use value creation or destination as a basis for taxing digital businesses? – Krister Andersson’s comments on the 2018 Klaus Vogel lecture given by Professor Michael Devereux. *Bulletin for International Taxation*. Volume 72, 12/2018. (*Andersson* 2018)

Baker, Philip: *Double Taxation Agreements and International Tax Law*. Sweet and Maxwell. Lontoo 1991. (*Baker* 1991)

Bauer, Matthias: *Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions*. ECIPE Occasional Paper 3/2018. (*Bauer* 2018)

Crawford, James: *Brownlie’s Principles of Public International Law*. 8th Edition. Oxford University Press. Oxford 2012. (*Crawford* 2012)

Euroopan komissio: *Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market*. Tiedote. Brysseli 2018. (*Komissio* 2018a)

Euroopan komissio: *Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU*. Tiedote. Brysseli 2018. (*Komissio* 2018b)

Euroopan komissio: *Oikeudenmukainen ja tehokas verojärjestelmä Euroopan unionin digitaalisille sisämarkkinoille*. Tiedote. Brysseli 2017. (*Komissio* 2017)

G20: *Leaders’ Declaration*. Pietari 2013. (*G20* 2013)

Helminen, Marjaana: *Kansainvälinen verotus*. Talentum Pro. Helsinki 2016. (*Helminen* 2016)

Helminen, Marjaana: *EU-vero-oikeus: Välitön verotus*. Talentum. Helsinki 2012. (*Helminen* 2012)

Helminen, Marjaana: *Finnish International Taxation*. WSOY. Vantaa 2005. (*Helminen* 2005)

Jackson, John H.: *Sovereignty, the WTO, and Changing Fundamentals of International Law*. Cambridge University Press. Cambridge 2006. (*Jackson* 2006)

Juusela, Janne: *Kansainväliset sijoitukset ja verotuksen tehokkuus*. Kauppakaari Oyj, Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 1998. (*Juusela* 1998)

Linnakangas, Esko – Viio, Kim etc: *Kansainvälisen verotuksen uudet ongelmat*. Pandecta Oy, Lapin yliopiston oikeustieteellisiä julkaisuja. Kitee 1997. (*Linnakangas – Viio* 1997)

Makkonen, Samuli: *Ulkomaisen rahaston verotuksellinen presenssi Suomessa*. Unigrafia. Helsinki 2015. (*Makkonen* 2015)

Malmgrén, Marianne: *OECD:n ja EU:n hankkeet aggressiivisen verosuunnittelun rajoittamiseksi ja veropohjan rapautumisen estämiseksi*. Edita Publishing Oy. Helsinki 2014. (*Malmgrén* 2014)

Malmgrén, Marianne: *Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen*. Edita Publishing Oy. Helsinki 2008. (*Malmgrén* 2008)

- Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko*: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Talentum. Helsinki 2009. (*Myrsky – Linnakangas* 2009)
- Niskakangas, Heikki*: Rojaltit ja palvelumaksut kansainvälisessä vero-oikeudessa. Helsinki 1983. (*Niskakangas* 1983)
- OECD*: Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note - As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019. (*OECD* 2019)
- OECD*: Tax Challenges Arising from the Digitalisation – Interim Report 2018. (*OECD* 2018)
- OECD*: Background Brief. Inclusive Framework on BEPS. (*OECD* 2017)
- OECD*: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report. (*OECD* 2015)
- OECD*: Addressing Base Erosion and Profit Shifting. (*OECD* 2013)
- OECD*: International Tax Avoidance and Evasion. Pariisi 1987. (*OECD* 1987)
- Rohatgi, Roy*: Basic International Taxation. Volume 2: Practice. BNA International Inc. Lontoo 2007. (*Rohatgi* 2007)
- Rohatgi, Roy*: Basic International Taxation. Volume 1: Principles. BNA International Inc. Lontoo 2005. (*Rohatgi* 2005)
- Russo, Raffaele*: Fundamentals of International Tax Planning. IBFD Publications BV. Amsterdam 2007. (*Russo* 2007)
- Sainio, Olli*: Kansainvälisen vero-oikeuden ongelmia erityisesti liikeverotuksen alalta. Vero-opintopäivät 1979. (*Sainio* 1979)
- Sassi, Katariina*: Osapuolten asemasta alustataloudessa. Pro gradu -tutkielma 2016. Julkaistu Edilexissä 16.8.2018. (*Sassi* 2016)
- Scherleitner, Moritz*: The ”Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting” – An analysis of the Principal Purpose Test from the perspective of Finnish tax treaty practice. JFT 2/2018 s. 123–172. Peer review article. (*Scherleitner* 2018)
- Vapaavuori, Ahti*: Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus. Talentum. Helsinki 2003. (*Vapaavuori* 2003)
- Verohallinto*: Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013. Verohallinnon julkaisu 284.13. (*Verohallinto* 2013)
- Wikström, Kauko*: Yleiset opit verotuksessa. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Turku 2008. (*Wikström* 2008)

Verkkosivut

Euroopan komissio: Fair Taxation for the Digital Economy.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_digital_taxation_21032018_en.pdf Katsottu 2.10.2018.

OECD: Tax Challenges Arising from Digitalisation: More than 110 countries agree to work towards a consensus-based solution. Julkaistu 16.3.2018.

<http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-more-than-110-countries-agree-to-work-towards-a-consensus-basedsolution.htm> Katsottu 6.9.2018.

OECD:n pääsihteerin Angel Gurrían puhe. Moskova 20.7.2013.

<http://www.oecd.org/about/secretary-general/closing-the-tax-gap.htm> Katsottu 6.11.2018.

OECD: Signatories and parties to the Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting. Tiedote 27.9.2018.

<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> Katsottu 6.11.2018

PwC: Raportointivelvoitteita koskeva EU-direktiivi hyväksytty. Julkaistu 14.6.2018.

<https://uutishuone.pwc.fi/raportointivelvoitteita-koskeva-eu-direktiivi-hyvaksytty/> Katsottu 2.10.2018.

PwC: OECD:n BEPS-sopimus (Multilateral Instrument) astuu voimaan 1.7.2018 ensimmäisten viiden valtion ja lainkäyttöalueen osalta. Julkaistu 12.4.2018.

<https://uutishuone.pwc.fi/oecd-n-beps-sopimus-multilateral-instrument-astuu-voimaan-1-7-2018-ensimmaisten-viiden-valtion-ja-lainkayttoalueen-osalta/> Katsottu 6.11.2018

Suomen Tilintarkastajat: Kansainvälinen verotus on suurten muutosten edessä. Julkaistu 29.9.2015.

<https://www.suomentilintarkastajat.fi/blogi/talouden-ammattilaisille/kansainvalinen-verotus-on-suurten-muutosten-edessa> Katsottu 24.9.2018.

Talouselämä: Puheenvuoro: Kansainvälistä yritysverotusta ajetaan kaaokseen. Julkaistu 10.11.2015.

<https://www.talouselama.fi/uutiset/kansainvalista-yritysverotusta-ajetaan-kaaokseen/aa364133-5867-3c92-b70d-5cbaedb62488> Katsottu 25.9.2018.

Tax Notes: U.S. Supreme Court Overturns Quill's Physical Presence Rule. Julkaistu 21.6.2018.

<https://www.taxnotes.com/tax-notes-today/sales-and-use-taxation/us-supreme-court-overturns-quills-physical-presence-rule/2018/06/21/285fw> Katsottu 4.1.2019.

Muu lähdeaineisto

A. Materiaalit

Alder & Sound: Digitaalisen liiketoiminnan verotus. Julkaistu 12.6.2018. Katsottu 24.9.2018. Materiaali koostuu seuraavista esityksistä:

Alder & Sound: Komission digiveroehdotukset. (Alder & Sound 2018)
Teknolohiateollisuus: Digiverotus – Käytännön näkökulmia. (Teknolohiateollisuus 2018)

Centre for European Economic Research: The Impact of Tax Planning on Forward-Looking Effective Tax Rates, Working Paper No. 64 – 2016. (ZEW 2016)

Copenhagen EU Tax Law Conference 2018. Materiaali koostuu seuraavista esityksistä:

Pistone, Pasquale: Significant Digital Presence. (Pistone 2018)
Norton Rose Fulbright LLP: Digital Services Tax. (Norton Rose Fulbright 2018)
OECD: Tax Challenges Arising from Digitalisation. (OECD 2018b)
Copenhagen Economics: An appraisal of the proposed DST. (Copenhagen Economics 2018)
Douma, Sjoerd: Recent cases on State aid and taxation. (Douma 2018)
Cordewener, Axel: EU fundamental freedoms and loss compensation. (Cordewener 2018)
Joseph Hage Aaronson LLP: Recent cases on defences: fiscal cohesion, tax allocation and avoidance. (Joseph Hage Aaronson 2018)
KPMG: Köln Aktienfonds Deka: next in line after Fidelity Funds. (KPMG 2018)

PwC: Digital Tax Index 2017: Locational Tax Attractiveness for Digital Business Models. Raportti pohjautuu PwC:n, Mannheimin yliopiston ja Euroopan taloudellisen tutkimuskeskuksen yhteiseen analyysiin. (PwC 2017)

Valtiovarainministeriön lausuntopyyntö komission digiveroehdotuksista, lausunnot:

Verohallinnon lausunto komission digiveroehdotuksista.
Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen lausunto digiveroehdotuksista.
Työ- ja elinkeinoministeriön lausunto komission digiveroehdotuksista.
Toimihenkilökeskusjärjestö STTK:n lausunto komission digiveroehdotuksista.
Teknolohiateollisuus ry:n lausunto komission digiveroehdotuksista.
Suomen Yrittäjien lausunto komission digiveroehdotuksista.
Suomen Veroasiantuntijat ry:n lausunto komission digiveroehdotuksista.
Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK:n lausunto komission digiveroehdotuksista.
Liikenne- ja viestintäministeriön lausunto komission digiveroehdotuksista.
Kuntaliiton lausunto komission digiveroehdotuksista.
Keskuskauppakamarin lausunto komission digiveroehdotuksista.
Kaupan liiton lausunto komission digiveroehdotuksista.
Finnwatchin lausunto komission digiveroehdotuksista.
Finanssiala ry:n lausunto komission digiveroehdotuksista.

Elinkeinoelämän keskusliitto EK:n lausunto komission digiveroehdotuksista.
Akava ry:n lausunto komission digiveroehdotuksista.

B. Muut lähteet

Professori David Whyten luento, 19.9.2018. (Whyte 19.9.2018)
Verohallinnon puhelinhaastattelu, 16.11.2018. (Puhelinhaastattelu 16.11.2018)

Säädökset ja sopimukset

Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting. (*Multilateral Instrument; MLI*)

Tuloa ja varallisuutta koskeva malliverosopimus. (*OECD:n malliverosopimus*)

United Nations Model Double Tax Convention between Developed and Developing Countries. (*YK:n malliverosopimus*)

Virallisaineisto

Euroopan komission ehdotus neuvoston direktiiviksi merkittävän digitaalisen läsnäolon yhteisöverotusta koskevien sääntöjen vahvistamisesta, COM 147 (2018/0072).

Euroopan komission ehdotus neuvoston direktiiviksi tiettyjen digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavista tuloista kannettavaa digitaalisten palvelujen veroa koskevasta yhteisestä järjestelmästä, COM 148 (2018/0073).

Oikeustapaukset

The United States Supreme Court

South Dakota v. Wayfair Inc., 585 U.S. 17-494 (2018)

Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298 (1992)

Keskusverolautakunta

KVL 1997:206

KVL 2001:68

KVL 2005:6

Verohallinto

Verohallinnon ennakkoratkaisu X, 2018. Tapaus ei julkinen, kuvaus perustuu puhelinhaastatteluun 16.11.2018.

Lyhenteet

ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
B2B	business to business
B2C	business to consumers
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BEPS-sopimus	Multilateral Instrument, MLI
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
DAC6	Directive on Administrative Cooperation
DSM	Digital Single Market
DST	Digital Services Tax
EU	Euroopan unioni
LähdeVL	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta, lähdeverolaki
MenetelmäL	Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta
MLI	Multilateral Instrument, ns. BEPS-sopimus
MNE's	Multinational Enterprises
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
SEP	significant economic presence
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
TFDE	Tax Force on Digital Economy
TVL	Tuloverolaki
VYL	Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta
YK	Yhdistyneet Kansakunnat
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung

1. Johdanto

1.1. Taustaksi lukijalle

“No action is not an option.”

Yllä oleva sitaatti on esitetty eri muodoissaan varmasti jokaisessa kansainvälisen vero-oikeuden foorumissa viime vuosien aikana, kun muutoksen tuulet ovat puhaltaneet eri liiketoimintasektoreilla kovempaa kuin koskaan, mutta vero-oikeuden saralla eletään yhä sadan vuoden takaisessa maailmassa eli ajassa, jolloin kansainvälisen verotuksen peruspilarit luotiin nykymuotoisekseen.¹ Tarve muutokselle on tiedostettu jo pidempään, mutta itse konkreettiset toimenpiteet ovat jääneet varsin vähäisiksi ennen vuotta 2013, jolloin G20-maat ja OECD lanseerasivat BEPS-projektinsa kansainvälisen verotuksen nostamiseksi tälle vuosikymmenelle. *John H. Jackson* kuvasi meneillään olevaa kansainvälisen oikeuden murrostilaa tiivistäen:

“The growing depth, speed of change, and adjustment required by “globalisation”, accompanied by striking changes in government institutions, a remarkable increase in nongovernment activity and advocacy, an intense emphasis on market economic ideas, and a backlash against them, have all chipped away at the relatively fragile (perhaps already crumbling) theoretical foundations of the international legal system as it has been generally accepted for centuries.”²

Ote havainnollistaa ongelman ytimen: kansainvälinen oikeus – kuten kansainvälinen vero-oikeus tämän tutkielman kontekstissa – on pitkään nojannut tiettyjen periaatteiden varaan, eikä näitä ole uudistettu sen suuremmin sitten niiden keksimisen. Törmäyskurssi onkin väistämätön, kun liiketoimintamallit ja -ideologiat kehittyvät, mutta niitä sääntelevä lainsäädännöllinen kehikko pysyy entisellään. Yritysverotuksen saralla epäyhteensopivuus modernin liiketoiminnan sekä kansainvälisen sääntelyn välillä on huomattava, ja johtaa nykyisellään verotulojen kohdistumiseen väärin sekä kärjistetyimpien arvioiden mukaan jopa kansainväliseen vajaaverotukseen. Tästä ilmiöstä puhutaan nimellä veropohjan rapautuminen sekä voittojen virheellinen kohdistuminen, eli väitteenä on, että nykymuotoinen lainsäädäntö johtaa yritysten verottamiseen liian alhaisella tasolla ja mahdollistaa voittojen siirron – ja näin ollen verotuksen – paikoissa, joihin tulos ei aidosti allokoitu. Asetelma toimii lähtökohtana tälle tutkielmalle, jonka

¹ Scherleitner 2018, s. 126.

² Jackson 2006, s. 3.

tarkoituksena on osoittaa ylikansallisen digitaalisen liiketoiminnan liiketulon verottamisen haasteet sekä analysoida kansainvälisiä vaihtoehtoja tuloverotuksen uudistamiseksi kansainvälisellä yrityssektorilla.

Kansainvälinen kauppa itsessään ei ole mikään uusi ilmiö. Kansainvälisellä kaupalla, toisin sanoen rajat ylittävällä liiketoiminnalla, tarkoitetaan taloudellista toimintaa, jolla on liittymiä kahteen tai useampaan eri valtioon.³ Käytännössä jää valtioiden oman *verosuvereniteettinsa*⁴ nojalla päätettäväksi, kuinka vahva linkki vaaditaan, jotta verotusoikeus tähän toimintaan nähden syntyy – lisäksi valtion tekemät verosopimukset ja EU-vero-oikeudelliset normit EU-valtioiden kohdalla luovat pohjan verotukselliselle presenssille sekä verotusoikeuden jakautumiselle.⁵

Valtioiden näkökulmasta kansainvälisen liiketoiminnan verokohtelu on jo perinteisessä muodossaan haastava teema. Ottaen huomioon valtioiden *fiskaaliset intressit* on selvää, että insentiivi taloudellisen toiminnan verottamiselle on olemassa jo mitä löyhimpien linkkien perusteella; onhan valtion perspektiivistä kannattava ajatus, että sen *veropohjaa* kerryttäisivät ulkomaiset yritykset. Käytännössä liittymiä valtioiden ja kansainvälisellä pelikentällä toimivien yritysten välille ei kuitenkaan luoda kevein perustein. Intressejä punnittaessa valtion vaa'alla painavat nimittäin myös valtion maine ja asema osana kansainvälistä yhteisöä sekä vaatimukset verotuksen oikeudenmukaisuudesta.⁶ On ymmärrettävä verotuksen rooli kansainvälisten yritysten strategiisiin päätöksiin vaikuttavana tekijänä ja huomattava, että seitinohuet verotusliittymät saavat yritykset kaikkoamaan samalla tavalla kuin korkea yhteisöverokanta. Puhutaan *verotuksellisesta kilpailukyvystä*.

Perinteisesti verotusoikeuden perustavan liittymän syntymistä on arvioitu asumisen, kansalaisuuden ja tulon lähteen perusteella.⁷ *Asuinvaltioperiaate* ja *lähdevaltioperiaate* ovat tässä keskeisiä käsitteitä: käytännössä valtion verotusoikeus rakentuu joko verovelvollisen asuinpaikan tai verovelvollisen omistamien tulojen lähteen ts. varallisuuden synnyn sijaintipaikan varaan. Historiallisesti tässä tuskin on suurempaa ongelmaa: vetäen mutkat suoriksi voidaan todeta, että yritystä verotetaan siinä valtiossa, jossa ja jonka lainsäädännön mukaan se on rekisteröity taikka siinä valtiossa, josta sen varallisuus on peräisin taikka jossa sen liiketoiminta muutoin tapahtuu; jälkimmäisessä

³ Helminen 2016, s. 29; Makkonen 2015, s. 30.

⁴ Juusela 1998, s. 6 – 9; ks. lisäksi Crawford 2012, s. 456 – 457.

⁵ Vapaavuori 2003, s. 13.

⁶ Makkonen 2015, s. 30.

⁷ Vapaavuori 2003, s. 25.

kohdassa olennaista on ns. *kiinteän toimipaikan*⁸ konsepti, jota käsittelem tarkemmin luvussa 2.3. Mitä lähemmäs nykyaikaa tullaan, sitä haasteellisemmaksi tällainen lähestymistapa kuitenkin muodostuu.

Helppoin ja konkreettisin tapa päästä kiinni tämän tutkielman aiheeseen on esittää itselleen kysymys siitä, kuinka nykypäivän kansainvälinen liiketoiminta eroaa sadan vuoden takaisesta – mitkä ovat siis ne oleelliset seikat, jotka maailmassa ovat muuttuneet, ja miten tämä voisi vaikuttaa verotuksellisen asuinpaikan muodostumiseen. Oleellista on pohtia, missä yritys toimii ja miten sen arvo muodostuu; toisin sanoen ottaa huomioon se, missä tavarat ja palvelut tuotetaan ja missä niitä käytetään. Kuulostaa ensikädessä yksinkertaiselta, mutta globalisoituva maailma ja kuluttajien kasvavat ja eritoten uudenlaiset tarpeet heittävät nykypäivänä keitokseen sellaisen lisän, ettei sopasta tule valmista vanhalla reseptillä.

Google, Amazon, Spotify, Facebook, Uber ja Zalando ovat esimerkkejä yrityksistä, joiden toiminta tapahtuu kaikkialla, minne teollistunut maailma ja globaali kulutusyhteiskunta ovat levittäytyneet. Puhutaan sadoista miljoonista palveluiden käyttäjistä, puhutaan jättimäisestä liikevaihdosta, puhutaan nimenomaan digitaalisuudesta. Tässä yhteydessä aiemmin mainitut yrityksen rekisteröity asuinvaltio ja varallisuuden lähdevaltio menettänevät hieman merkitystään, sillä pakollisen asuinvaltioyhteyden jälkeen liiketoiminnan fyysiset sidokset valtioihin katkeavat ja jäljelle jää erilaisia digitaalisia toimintaympäristöjä käyttäjiin, mikä toistaiseksi on verotuksellisesta näkökulmasta erittäin hankala asia hahmottaa. Kun puhutaan kansainvälisestä tuloverotuksesta, tarvitaan kiinteä toimipaikka, ja tätä taas mitataan edelleen suurimmassa osassa valtioita pelkästään fyysisen presenssin perustavien tekijöiden kautta. Seurauksena kiinteä toimipaikka jää luonnollisesti syntymättä ja verotus tapahtuu jossain, missä yrityksen fyysinen oleminen on vahvempaa – esimerkiksi pelkästään asuinvaltiossa.

2010-luvulla keskustelu ylikansallisten suuryritysten – myös ja erityisesti niin kutsuttujen digitaalisten yritysten – verosuunnittelusta on kiihtynyt ja yritysten väitetty alhainen veronmaksu sekä voittojen siirto on herättänyt närkästystä. Luvun alussa mainitsemani BEPS-hanke ja EU:n komission keväällä 2018 esittelemä digiveropaketti ovat esimerkkejä sellaisista ylikansallisista toimenpiteistä, joilla ongelmaan olisi tarkoitus vastata. Ilmiö on erittäin laaja, ja etenkin EU:n tasolla erilaisia direktiivejä kansainvälisen

⁸ Ks. OECD:n malliverosopimus, 5 artikla, josta löytyy kiinteän toimipaikan määritelmä.

verovälttelyn kitkemiseksi on kehitetty kovalla tahdilla.⁹ Lisäksi esimerkiksi USA:n Tax Reform tähtää osaltaan samaan tavoitteeseen, painopisteen tosin ollessa voittojen tehokkaassa kotiuttamisessa USA:han. Tässä tutkielmassa keskityn niihin toimenpiteisiin, jotka kohdistuvat nimenomaan ylikansallisten digitaalisten yritysten verotuksellisen presenssin määrittämiseen ja erityisesti kiinteän toimipaikan käsitteen uudistamiseen, jotka ovat erittäin oleellisia mutta haastavia kehityskohteita tässä kansainvälisen vero-oikeuden kokonaisuudistuksessa.

Kuten alussa todettiin, *no action is not an option*. Tarkastellaan siis, mitä konkreettista eri ratkaisumallit sisältävät ja miten oikeudenmukaisilta ne vaikuttavat kokonaisuudessaan. BEPS-projektin loppuraportin olisi tarkoitus valmistua vuonna 2020 ja EU:n digiverouudistuksen tulla voimaan samoihin aikoihin, joten pidetään mielessä, että tämä työ sisältää lähinnä analyysia tämänhetkisten tietojen ja vaihtoehtojen pohjalta – käytännön lopputulos saattaa olla jotakin näistä tai sitten jotain aivan muuta.

1.2. Kysymyksenasettelu sekä aiheen raja

Edellä johdannon ensimmäisessä luvussa olen kuvannut yleisellä tasolla sitä ristiriitaa tai epäyhteensopivuutta, joka on huomattavissa vallitsevan oikeustilan sekä nykyaikaisen, globaalin digitaalisen liiketoiminnan välillä. Ei siis liene epäselvyyttä siitä, että kyseessä on suuri taloudellinen ongelma kaikille maailman valtioille, ja että ongelma on seurausta paitsi yritysten harjoittamasta verosuunnittelusta, myös siitä tosiseikasta, että kansainvälisessä vero-oikeusjärjestelmässä on aukkoja; se on rakentunut niin kauan aikaa sitten ja niin erilaisia liiketoimintamuotoja ajatellen, että se ei yksinkertaisesti kohtaa nykymuotoisen yritystoiminnan ominaispiirteiden kanssa. Tilanne on käytännössä sama, kuin yrittäisi pakottaa toisiinsa sopimattomat palapelin palat yhteen. Eivät ne mene, vaikka reunat saattavatkin vähän taittua.

Nyt kyseessä olevassa ongelmassa on varsin monta ulottuvuutta, joten pidin tarpeellisena pohjustaa rajaukset sekä tarkan kysymyksenasettelun omana lukunaan. Kuten todettu, itse ongelma on selkeä, ja siihen on olemassa myös mahdollisia ratkaisumalleja, joista keskeisin on OECD:n ja G20-maiden BEPS-projekti erinäisine toimenpiteineen – näistä

⁹ Euroopan komission uusin pyrkimys kansainvälisen yritysverotuksen uudistamiseksi löytyy myöhemmin tässä tutkielmassa käsitellystä EU:n digiveropakelistista. Tätä on kuitenkin edeltänyt myös ns. *Anti-Tax Avoidance Package*, jonka tarkoituksena on estää aggressiivista verosuunnittelua muun muassa ns. ATAD-direktiivien avulla.

viidestätoista eri toimenpiteestä numero yksi koskee digitaalisen talouden verotukselle luomia haasteita, ja numero seitsemän kiinteän toimipaikan muodostumisen välttelyä, ja yhdessä nämä kaksi ovat keskeisimmät palikat kun puhutaan *verotuksellisen presenssin määrittämisestä ylikansalliselle digitaaliselle yritykselle*. Toisesta merkittävästä kansainvälisestä ponnistuksesta ongelman haltuun ottamiseksi vastaa Euroopan komissio, jonka kaksiosainen digiveropaketti julkaistiin maaliskuussa 2018 ja joka tarjoaa selkeän käytännön ehdotuksen kansainvälisen verotuksen uudistamiseksi. Koska komission ratkaisumalli on tähän mennessä ainut konkreettinen digitaalista kiinteää toimipaikkaa koskeva, ylikansalliseksi tarkoitettu ehdotus, pidän tärkeänä käsitellä sitäkin kattavasti BEPS-projektin rinnalla.

Edellä on määritelty itse ongelma, ja tämän lisäksi keskeiset ratkaisuehdotuksetkin ovat jo selvillä. Tämän tutkielman painopisteenä on analysoida nyt olemassa olevia ehdotuksia ja niiden soveltuvuutta ongelman ratkaisuna, tuoden esille myös graduntekijän oma kanta tähän haastavaan kansainväliseen ongelmaan. Näkökulma on veropoliittinen ja taloustieteellinen: pyrin ottamaan huomioon ratkaisumallien vaikutukset erityyppisten valtioiden – pelkistettynä vertailukohteena suuret maat ja pienet maat – talouteen, sillä tarkoitukseni on ymmärtää, miksi valtiot suhtautuvat ehdotuksiin milläkin tavalla ja miten ratkaisumallit – voimaan tullessaan – vaikuttaisivat erilaisiin valtioihin. Suurella ja pienellä viitataan tässä kontekstissa keskeisesti väkilukuun ja asemaan kansainvälisenä liiketoimintakeskuksena; esimerkiksi Suomi on näillä mittapuilla pieni ja Saksa tai Ranska isoja maita. Samalla analysoitavaksi nousee tietysti ehdotusten vaikutus yrityksiin ja niiden talouteen: kuinka esitetyt muutokset kansainvälisessä verotuksessa vaikuttaisivat yritysten liiketoimintaan esimerkiksi sijoittautumisen ja verosuunnittelun näkökulmasta ja millaiseksi verorasitus muodostuisi. Kokonaisuudessaan ja tiivistetysti kyse on siis siitä, miten onnistuneita nyt kehitteillä olevat mallit digitaalisen liiketoiminnan verottamiseksi mielestäni ovat.

Kuten aiemmin mainitsin, ongelma on monitahoinen ja siksi lähestymistä on syytä rajata. Tässä tutkielmassa keskityn pelkästään *ylikansallisiin digitaalisiin yrityksiin* eli useamman kuin yhden valtion alueella ja pääasiallisesti digitaalisesti operoiviin toimijoihin. BEPS-projekti sisältää viisitoista toimenpidettä, jotka kaikki liittyvät veropohjan rapautumista ja voittojen siirtämistä koskevaan ennaltaehkäisyyn, mutta näistä kaikista keskityn pelkästään *ylikansallisten digitaalisten yritysten verotuksellista presenssiä* koskevaan ongelmaan – käytännössä kysymykseen digitaalisesta kiinteästä toimipaikasta, sillä nämä yritykset eivät kytkeydy fyysisellä olemisellaan sinne, missä ne

toimivat. On huomattava, että digitaaliseen liiketoimintaan liittyy muitakin verotuksellisia haasteita, ja että yhtä lailla perinteiset yritykset ovat verosuunnittelullaan eri liiketoiminnan sektoreilla vaikuttaneet veropohjan rapautumisilmiöön. Nyt kyseessä olevassa tutkielmassa tarkastelun kohteena ovat BEPS-projektin toimenpiteet yksi ja seitsemän, eli *digitalisaation haasteet kiinteän toimipaikan määritelmän kannalta*. Selvyyden vuoksi todettakoon myös, että tässä tutkielmassa keskityn pelkästään *tuloverotukseen*, vaikka aihe on ajankohtainen myös esimerkiksi välillistä verotusta tarkastellessa.

Käytännön elämässä kiinteän toimipaikan kysymystä ei ole mahdollista erottaa tulon allokointia koskevasta kysymyksestä, sillä näillä on verotuksellista merkitystä vasta, kun molemmat on ratkaistu. Tässä työssä jätän siirtohinnoittelun käsittelyni ulkopuolelle, sillä tulon allokointia koskevat kysymykset ovat niin laajoja, että ne vaatisivat kokonaan oman työn. Vaikka BEPS-toimenpiteet 8-10 ovat mielestäni ehdottoman tärkeitä ja tutkimisen arvoisia, keskityn käsittelyni tällä kertaa täysin siihen, kuinka kiinteän toimipaikan käsitettä olisi mahdollista muuttaa digitaalista liiketoimintaa vastaavaksi ja miten tällaiset ratkaisut vaikuttaisivat yrityksiin ja valtioihin tosiasiallisesti. Samalla pohdin, kuinka digitaalisen kiinteän toimipaikan ratkaisuksi esitetyt mallit suhtautuvat kansainvälisen verotuksen arvoihin ja periaatteisiin; toisin sanoen analysoin niiden oikeudenmukaisuutta ja soveltuvuutta kansainväliseen vero-oikeuteen.

On huomattava, että digitaalisen liiketoiminnan verottamiseksi on käynnissä useita eri lainvalmisteluhankkeita ja projekteja: BEPS on näistä kansainvälisesti mittavin, mutta EU:n komission digiveropaketti ehkäpä ylikansallisesti konkreettisin. Tämän lisäksi useat eri valtiot ovat kehittäneet omia ratkaisumallejaan, mutta näihin en pureudu sen enempää lukuun ottamatta muutamaa OECD:n tasolla noteerattua poikkeusta. Koska aihe on niin mittava ja siihen ilmaantuu jatkuvasti uusia ulottuvuuksia, joudun katkomaan oksia sitä mukaa kuin niitä kasvaa – tarkoituksena käsitellä ilmiötä laajasti, mutta keskittää analyysi tutkimuskohteen kannalta relevantteihin seikkoihin.

1.3. Tutkielman terminologia

Tutkielman tarkoituksena on edellä kuvatulla tavalla pureutua kansainvälisen vero-oikeuden ajankohtaisiin kysymyksiin digitaalisen liiketoiminnan verotuksellista presenssiä koskien. Aihe on eräänlainen sekoitus kansainvälistä oikeutta, vero-oikeutta ja

taloustiedettä, ja niinpä sen sanasto ja termit mukailevat edellä esitettyä kolmikkoa. Koska erikoissanastoa ja termejä on tässä tutkimuksessa paljon, avaan keskeisimpiä jo tässä alaluvussa ja vähemmän esiintyvät esittelen puolestaan sitä mukaa, kuin ne ilmenevät tekstissä. Tässä tutkielmassa myös lyhenneluettelolla on todellinen paikkansa; siinä on esitetty kaikki tutkielman eri yhteyksissä vilahtelevat lyhennelmät.

”Digitaalisella liiketoiminnalla” tarkoitetaan tässä tutkielmassa kaikkea digitaalisiin välineisiin ja menetelmiin perustuvaa taloudellista toimintaa, jossa hyödyke itsessään perustuu digitaalisen innovaation hyödyntämiseen tai jossa muuten hyödynnetään ICT-teknologiaa tai muuta digitaalista toimintamallia niin, että sen voidaan katsoa toimivan pikemmin digitaalisesti kuin fyysisesti eri valtioista käsin.

”Perinteisellä liiketoiminnalla” puolestaan viitataan kaikkeen muuhun kuin yllämainittuun taloudelliseen toimintaan. Keskeistä määritelmässä on liiketoiminnan fyysiset kytkökset valtioihin esimerkiksi asumisen, kiinteän toimipaikan tai valtiossa sijaitsevan varallisuuden taikka tulonlähteen muodossa. On huomattava, että OECD:n mukaan liiketoimintoja ei tosiasiallisesti ole tulevaisuudessa järkevää jakaa perinteiseen ja digitaaliseen, mutta tässä tutkielmassa termejä käytetään liiketoimintatapojen eroavaisuuksien korostamiseksi ja ongelmakohtien havainnollistamiseksi. Tosiasiassa perinteistä ja digitaalista mallia ei tulevaisuudessa ole usein edes mahdollista erottaa toisistaan.

”Verotuksellisella presenssillä” kuvataan tässä tutkielmassa yrityksen sellaista tietystä valtiossa olemista tai läsnäoloa, joka voisi olla omiaan synnyttämään verotusoikeuden kyseiselle valtiolle. Termi saattaa vaikuttaa ensikuulemalta hankalalta, mutta tästä huolimatta ja eri vaihtoehtoja harkittuani pidän sitä silti parhaimpana kuvaamaan sellaista abstraktia mutta kuitenkin tosiasiallista olemista, joka digitaaliselle taloudelle on tyypillistä. Kyseessä on anglismi, mutta olen kohdannut saman termin muuallakin oikeuskirjallisuudessa sellaisessa yhteydessä, jossa halutaan alleviivata yrityksen läsnäolon tietynlaista epämääräisyyttä taikka vaihtoehtoista tapaa olla.¹⁰

”BEPS” on lyhenne OECD:n ja G20-maiden projektille veropohjan rapautumisen sekä voitonsiirron estämiseksi (Base Erosion and Profit Shifting) ja keskeisimpiä elementtejä tässä tutkielmassa. BEPS:n alakohtina esiintyy 15 erilaista toimenpidettä, joita työstämällä projektin tavoitteeseen tulisi päästä. Näistä toimenpide 1 eli digitaaliseen

¹⁰ Ks. esim. Samuli Makkosen väitöskirja ”Ulkomaisen rahaston verotuksellinen presenssi Suomessa”.

liiketoimintaan liittyvien verotuksellisten haasteiden osoittaminen on avain tämän tutkielman kysymyksiin.

”Digiverolla” tai ”digiveropaketilla” puolestaan viitataan EU:n komission ratkaisuehdotuksiin digitaalisen liiketoiminnan verottamiseksi EU:n jäsenvaltioissa. Termit ovat uutuudestaan huolimatta melko vakiintuneita, kun puhutaan mainituista ehdotuksista. Kyseessä on kenties mittavin käytännön ehdotus, jossa pyritään ottamaan huomioon digitaalisen liiketoiminnan ominaispiirteet verotusoikeuden synnyttävänä tekijänä. Digiveropaketti jakautuu edelleen lyhyen ja pitkän tähtäimen suunnitelmiin. Käsittelen näistä molempia luvussa 3.3.

Tässä alaluvussa on esitelty tutkimuskysymysten ja aiheen yleisen käsittelyn kannalta olennaisimmat termit sekä hieman taustaa siitä, miksi juuri kyseisiä ilmaisuja on päätetty käyttää kaikista mahdollisista vaihtoehdoista. Kuten aiemmin todettu, termistöä on tutkielmassa runsaasti ja pyrin esittelemään vähemmän käytettyjä tai vähemmän keskeisiä sitä mukaa, kuin ne tekstissä esiintyvät. Suosittelen lisäksi tutustumaan myös lyhenneluetteloon. Tutustutaan seuraavaksi kuitenkin vielä tutkielmassa käytettyihin metodeihin sekä muihin lähtökohtiin tämän tutkimuksen tekemiselle ja aiheen käsittelylle.

1.4. Tutkielman metodologia ja lähtökohdat

Tutkielma on keskeisiltä osiltaan oikeusdogmaattinen tutkimus, jossa tarkoituksena on selvittää nykyisen oikeustilan sisältö ja sen soveltuvuus alati globalisoituvaan ja digitalisoituvaan liikemaailmaan. Tavoitteenani on analysoida kansainvälisen vero-oikeuden tilaa heijastellen sitä ensin historiaan ja perinteisiin ajattelumalleihin kansainvälisen liiketoiminnan järjestäytymisestä ja toimimisesta. Asiaa lähestytään siis sekä *de lege lata* että *de lege ferenda* pyrkien ymmärtämään, mikä kansainvälisessä liiketoiminnassa on muuttunut digitalisaation myötä ja kuinka tämä vaikuttaa kansainväliseen verotukseen.

Samassa yhteydessä voidaan todeta tutkielman sisältävän myös veropoliittisia piirteitä. Liiketoimintaa lähestytään väittäen, että globalisaatio ja digitaalisuus on sen mullistava tekijä, ja että lainsäätäjä on tähän nähden jälkijunassa. Jotta maailma olisi ihanteellinen, olisi kansainvälisessä veropolitiikassa huomioitava ajan vaatimukset ja käynnissä oleva murros, ehkä osattava jopa ennakoida hieman tulevaa. Tämä kaikki on tietysti helpommin

sanottu kuin tehty, mutta pyrkimyksenä kyseinen ajatus kuulostaa ylevältä. Jo tässä vaiheessa voinee todeta arkielämän empirian perusteella, että viimeiset vuosikymmenet ovat tuoneet markkinoille täysin uudella tavalla toimivia ja uusiin innovaatioihin perustuvia yritysmalleja – nostettakoon näistä esimerkkinä vaikkapa Alibaba, Spotify, Airbnb ja Snapchat. Oletuksena näin ollen jo ennen aiheen syvempää luotsaamista voidaan pitää, että liikemaailma on siirtynyt jälleen seuraavalle aikakaudelle, mutta kansainvälinen verojärjestelmä ei välttämättä ole yhtä ketterä seuraamaan perässä. Oikeustilan murros ja mahdollisten uusien ratkaisumallien tehokkuus ovat siis suurennuslasini alla; painopisteen ollessa yritysten tuloverotuksen tämän hetken kiinnostavimmissa hankkeissa ja puheenaiheissa. Pyrkimykseni on systematisoida monitahoista ja monien uudistusten kourissa kamppailevaa kansainvälistä verosektoria analysoiden, mistä muutoksessa on oikeastaan kyse ja miltä valitut keinot vaikuttavat suhteessa päämääriin.

Veropoliittinen keskustelu on luonnollisesti keskeisessä asemassa tämän tyyppisessä tutkielmassa, mutta sen lisäksi tai ehkä juuri sen vuoksi tutkielma sisältää myös oikeustaloustieteellisiä piirteitä. Puhuttaessa verotuksesta – ja valtioiden sekä yritysten välisten taloudellisten intressien ristiriidasta – ei voida välttyä sivuamasta niitä vaikutuksia, mitä milläkin toimintamallilla tai vaihtoehdolla on eri tahojen talouteen. Kummankaan sektorin merkitystä ei tule aliarvioida: verotuksen tärkein tehtävä on toki turvata valtioiden varojen riittävyys, mutta samalla on otettava huomioon yritysten rooli yhteiskunnassa työllistäjänä ja talouden moottorina. Tämän tutkielman aihe liittyy kiinteimmin nimenomaan kansainvälisiin suuryrityksiin ja digitaalisiin yhtiöihin, joiden kasvu on viime vuosien perusteella sekä myös odotusten valossa varsin nousujohteista. Tällaisten toimijoiden rooli yhteiskunnassa on merkittävä, ja niiden päätökset esimerkiksi sijoittautumisensa suhteen vaikuttavat suuresti valtioihin. Yritysten sijoittautuminen ja läsnäolo, verotuksellinen presenssi, on myös tutkielman suurena lähtökohtana.

Jotta sinällään kunnianhimoiseen tavoitteeseen kansainvälisen vero-oikeuden tilan ymmärtämisestä päästäisiin ja alaluvussa 1.2. esitettyihin kysymyksiin pystyttäisiin tarjoilemaan perustellut vastaukset, on tietenkin olennaista löytää näiden kannalta relevantit lähteet. Keskeisimmät lähteet tässä tutkielmassa koostuvat OECD:n ja EU:n komission uusimmista raporteista ja tiedotteista, näiden ollessa primäärlähteitä niiltä tahoilta, jotka työstävät käytännössä tämän tutkielman aihepiiriin kuuluvia verokysymyksiä. Lisäksi oikeustieteellinen kirjallisuus, erityisesti kansainvälistä vero-oikeutta koskevat yleisteokset ja verotuksellista sijoittautumista tarkemmin käsittelevät

erityisteokset, tarjoilevat lähtökohdat kansainvälisen vero-oikeuden ymmärtämiselle. Pyrin kuljettamaan näitä teoksia mahdollisimman erottamattomasti tutkielman kontekstissa, jotta lukijalle ei jäisi epäselväksi erilaisten yleisten tavoitteiden ja periaatteiden liitäntä nyt kyseessä olevaan tutkimusaiheeseen. Yleisesti tavoitteenani on aiheen kytkeminen ajankohtaiseen keskusteluun ja sen käytännön merkityksen osoittaminen niin valtioiden kuin yritystenkin kannalta, välttämällä tutkijankammiota ja eristäytymistä tosielämän tilanteesta. Tässä minua tukevat lähdeluetteloon kuuluvat ajankohtaiset artikkelit, uutiset ja muut keskustelunavaukset kansainvälisen oikeuden ja vero-oikeuden ammattilaisilta ja keskeisiltä toimijoilta, kuten tilintarkastus- ja konsulttiyhteisöiltä.

Tutkielman rakenne on niin ikään suunniteltu tukemaan lukijan johdattamista aiheeseen, lähtien liikkeelle kansainvälisen vero-oikeuden peruspilareista. Tutkielmaa voi luonnehtia periaatteessa kaksiosaiseksi: luvut 1-3 on tarkoitettu syventämään lukijan tietämystä kansainvälisestä vero-oikeudesta ja sen ajankohtaisista ilmiöistä yleisesti, kun taas luvut 4-5 ovat suoraviivaisempaa analyysia ja johtopäätöksiä itse tutkimuskysymyksestä. Tavoitteenani on, että luvut 1-3 palvelisivat jokaista akateemista lukijaa, joka haluaa syventää ymmärtämystään kansainvälisestä vero-oikeudesta, ilman vaatimuksia vero-oikeuteen erikoistumisesta. Luvut 4-5 sisältävät enemmän omaa pohdintaani sekä analyysia ilmiöstä eri yritysten ja yhteisöjen kannanottojen pohjalta, ja näissä luvuissa tarkoituksena onkin vastata esitettyihin tutkimuskysymyksiin. Verotukseen erikoistuneemmat voivatkin ohittaa yleisen osan ja siirtyä suoraan lukuun 4, ellei pieni muistinvirkistys BEPS-hankkeesta ja digiveropaketista ole paikallaan. Pidemmittä puheitta suoraan aiheeseen.

2. Kansainvälisestä vero-oikeudesta

2.1. Kansainvälisen vero-oikeuden ominaispiirteet

2.1.1. Luonteesta ja tarkoituksesta

Kansainvälinen vero-oikeus itsessään on termi, joka on omiaan aiheuttamaan hämmennystä. *Vapaavuori* luonnehtii käsitettä epäselväksi ja tulkinnanvaraiseksi todeten, että kansainvälisen vero-oikeuden luonnetta on aikojen saatossa analysoitu usein jopa lähtökohdasta, jossa peruskysymyksenä on oikeudenalan olemassaolo itsessään.¹¹ Lähestymistapaa voidaan perustella kansainvälisen vero-oikeuden normiston ja oikeuslähteiden moninaisuudella sekä kansallisella luonteella: onhan tyypillistä, että rajat ylittävän taloudellisen toiminnan verotuksesta säädetään yksilöllisesti kansallisissa laeissa¹², ja käytäntö on tämän seurauksena sekalaisten kansallisten normien yhteensovittamista ja jatkuvaa vuoropuhelua siitä, kenellä on oikeus verottaa, mikä on kohtuullinen verokanta, kuka hyvittää ja mitä lajia kyseinen tulotyyppi loppujen lopuksi edes edustaa. Jotta kuvio ei kävisi liian yksinkertaiseksi, on sopassa lisämausteena ripaus EU-vero-oikeutta ja joukko erinäisiä verosopimuksia ja kansainvälistä ohjeistusta.¹³ Päättäväksi jää, mikä lähde sitoo ketäkin ja kuinka paljon.

Edellä olevaa vasten peilaten ymmärrän *Vapaavuoren* kyseenalaistavan otteen, mutta itse olen valmis kyseenalaistamaan myös tämän näkemyksen: nähdäkseni edellä esitetty suhtautumistapa kansainväliseen vero-oikeuteen heijastaa ensinnäkin käsitystä siitä, että liiketoiminta olisi selkeästi kytköksissä tiettyihin valtioihin ja että olisi näin ollen selkeästi osoitettavissa, minkä valtion sääntelyn piiriin kulloinkin kyseessä oleva yritys kuuluu. Tosiasiassahan erityisesti kansainvälisessä liiketoiminnassa linkit yrityksen ja valtioiden väleillä ovat häilyviä ja liikkuvia, ja samalla yhtiöllä voi olla lukuisia eri vahvuisia kytköksiä eri valtioihin. Todettakoon vielä, että kyseenalaistus kansainvälisen vero-oikeuden olemassaolosta ja merkityksestä soveltuu mielestäni perinteisesti ajateltuna kansainväliseen oikeuteen muutenkin: jos kansainvälistä oikeutta lähestyy puhtaasti sen kautta, onko *yhteisiä* rajat ylittäviä lakeja olemassa, jää katsanto melko kapeaksi ja nopea lopputulema voi näin ollen johtaa toteamukseen, ettei oikeudenalaa oikeastaan ole tai ainakaan sillä ei ole suurempaa merkitystä.

¹¹ Vapaavuori 2003, s. 10 – 11.

¹² Ks. rajat ylittävien tilanteiden sääntelystä Suomessa esim. Helminen 2005, s. 20 – 21.

¹³ Ks. kansainvälisistä sopimuksista ja niiden tulkinnasta Crawford 2012, s. 367 – 386. Myös kansainvälisissä verotustilanteissa apu sopimusten tulkintaan löytyy viime kädessä Wienin yleissopimuksesta.

Kansainvälistä vero-oikeutta – samoin kuin kansainvälistä oikeutta itsessään – on mielestäni lähestyttävä toiselta kantilta kuin edellä esitetty. Analysoimatta sen enempää tarvetta sellaiselle kansainväliselle yhtenäiselle sääntelylle, joka kattaisi kaikki valtiot ja kansat poikkeuksetta, on todettava, että varsin monin oikeudenalan kohdalla valtioiden on suvereniteettinsa nojalla järkevintä ja tehokkainta järjestäytyä itselleen sopivalla tavalla, sillä yksi yhtenäinen muotti näin moninaiselle maailmalle tuntuu ainakin itsestäni lähinnä erikoiselta; voisiko sellainen missään olosuhteissa edes toimia täysin ideaalilla tavalla? Mielestäni kansainvälisen oikeuden, ja tämän tutkielman keskeisiin kysymyksiin viitaten eritoten kansainvälisen vero-oikeuden, funktioksi jää suurten linjojen ja raamien vetäminen sekä tavoitteiden asettamien sellaisten globaalisti vaikuttavien ja laajasti merkittävien kysymysten kohdalla, joilla on vaikutusta suuressa mittakaavassa kansainvälisellä pelikentällä.¹⁴ Yhteisesti merkittävien asioiden tunnustaminen, yhteisten päämäärien asettaminen ja käytettävistä keinoista sopiminen ovat siis tiivistetyksi niitä elementtejä, jotka liitän niin kansainväliseen oikeuteen kuin spesifimmin kansainväliseen vero-oikeuteen.¹⁵

Jatkan edelleen kansainvälisen vero-oikeuden roolista ja merkityksestä yhtenä kansainvälisen oikeuden sekä vero-oikeuden alana. Edellä on puhuttu lyhyesti siitä, miten kansainvälinen vero-oikeus on itse asiassa pitkälti kansallisia veronormeja ja niiden yhteensovittamista keskenään verosopimusten avulla, eikä mitään yhteisiä ylikansallisia lakeja tai muita vastaavia sitovia oikeuslähteitä esiinny siinä mielessä, kuin oikeudenaloilta perinteisesti odotetaan. On kuitenkin huomattava ja muistettava, että kansainvälinen vero-oikeus on kehittynyt nykymuotoisekseen jo kauan aikaa sitten, ja että tuohon aikaan – vielä 1900 -luvulla – globalisaatio ei ole edes ollut siinä pisteessä, että valtioiden suvereniteettia olisi ollut syytä rajoittaa ylikansallista vero-oikeutta tuon pidemmälle kehittämällä. Toisin sanoen tavat vastata kansainvälisen liiketoiminnan asettamiin verotuksellisiin haasteisiin valtioiden välillä ovat olleet riittäviä ja soveltuvia, jotta verotus saadaan toteutettua mahdollisimman oikeudenmukaisesti kansainvälisestä rajapinnasta huolimatta. Kansallisen oikeuden, verosopimusoikeuden sekä erinäisten periaatteiden suhdetta toisiinsa nähden kansainvälisen vero-oikeuden lähteinä on

¹⁴ Ks. kansainvälisen vero-oikeuden määritelmästä tarkemmin Helminen 2016, s. 29: Kansainvälinen vero-oikeus ei koostu kaikkia valtioita sitovista ylikansallisista veronormeista, vaan se on osa kunkin valtion omaa oikeusjärjestelmää. Näin ollen voidaan puhua esimerkiksi Suomen kansainvälisestä vero-oikeudesta tai Ruotsin kansainvälisestä vero-oikeudesta.

¹⁵ Ks. kansainvälisen oikeuden roolista suhteessa kansalliseen oikeuteen Crawford 2012, s. 457: Kaksinkertainen verotus on malliesimerkki tilanteesta, jossa useampi lainsäädännöllinen kehikko tulisi sovellettavaksi samanaikaisesti, ellei tilannetta ratkaista kansainvälisen oikeuden – ko. tilanteessa verosopimuksen – avulla.

analysoitu tarkemmin luvussa 2.2. Luvussa 3.1. on puolestaan käsitelty syitä sille, miksi nämä lähteet eivät sovellu enää sellaisenaan ylikansalliseen liiketoimintaan, tarkemman analyysin seurattessa luvussa 4.

Verotuksen roolista niin kansallisessa kuin kansainvälisessäkin kontekstissa on yleisesti kirjoitettu runsaasti. Fiskaalisen tavoitteen lisäksi verotuksella voidaan tavoitella monenlaisia eri vaikutuksia. Tässä työssä ja nimenomaan tässä osiossa tätä työtä olennaista on hahmottaa, millaiset asiat kansainvälistä verotusta ohjaavat ja kuinka kansainvälinen vero-oikeus on perinteisesti toiminut, sillä seuraavissa pääluvuissa pyrin selvittämään, kuinka perinteiset teoriat, mallit ja käytännöt soveltuvat nopealla tahdilla muuttuneeseen kansainväliseen liiketoimintaan – ovatko yrittäjät innovaatioineen jo auttamattomasti valovuosia verottajaa edellä? Tätä ennen käydään vielä läpi kansainvälisessä vero-oikeudessa vaikuttavia arvoja ja taustaperiaatteita, joiden toteutumiseen tähdätään erinäisin verotuksellisin keinoin. Tutkielman kannalta on toki olennaista tuntea myös kansainvälisen vero-oikeuden lähteet ja erityisesti ne tekijät, jotka vaikuttavat verovelvollisuuden syntymiseen ja jakautumiseen eri maiden välillä. Juuri näihin uppoudutaan seuraavana tässä luvussa.

2.1.2. Arvot ja taustaperiaatteet

Puhuttaessa syvällisemmin kansainvälisen vero-oikeuden periaatteista, jotka ohjaavat kansainvälistä verotusta koskevien päätösten tekoa, voidaan esiin nostaa ainakin *verotuksen arvot, tavoitteet* ja yleisesti *hyvän verojärjestelmän ominaisuudet*¹⁶ – seikkoja, jotka ovat tuttuja jo verotusta kansallisella tasolla käsittelevästä kirjallisuudesta. *Ennustettavuus, yhdenvertaisuus* ja verotuksen *tehokkuus* ovat arvoja, joita verotuksessa pyritään vaalimaan niin kansallisella kuin kansainväliselläkin tasolla. On erityisesti verovelvollisen kannalta tärkeää, että verotus toteutetaan oikeudenmukaisella tavalla niin, että lopputulos on säädösten ja muiden oikeuslähteiden valossa ennalta pääteltävissä, ja että tietoa tietyn toiminnan verotuksellisesta käsittelystä on mahdollista saada ennalta esimerkiksi ennakkoratkaisun muodossa. Yhdenvertaisuudella puolestaan tarkoitetaan verotuksen oikeudenmukaista toteuttamista verovelvollisten kesken toisiinsa nähden – tähän lukeutuu muun muassa verotuksellinen *syrijintäkielto*.¹⁷ Ideaalissa maailmassa verotus myös tapahtuu tehokkaasti niin, että se aiheuttaa mahdollisimman vähän rasitusta niin veronkannon kuin veronmaksajankin puolella.

¹⁶ Makkonen 2015, s. 43.

¹⁷ Ks. syrijintäkiellon ulottuvuuksista Helminen 2005, s. 31.

Fiskaalinen tavoite lienee verotuksen tavoitteista tärkein, mutta yhtä lailla huomioon tulee ottaa tavoitteet verotuksen *neutraalisuudesta* ja *oikeudenmukaisuudesta*. Hyvän verojärjestelmän piirteitä on niin ikään analysoitu kirjallisuudessa runsaasti; tunnetuimman teorian tästä lienee esittänyt *Adam Smith*.¹⁸ *Smith* itse nimittää teoriansa neljää elementtiä periaatteiksi; näitä ovat yksinkertaisten verorasituksen jakautuminen verovelvollisille näiden julkiselta sektorilta saamien etujen suhteessa, verovelvollisen oikeussuoja, verotuksen selkeys ja yksinkertaisuus sekä verotuksen kustannustehokkuus ja neutraalisuus siinä mielessä, että verojen kerääminen ei saisi aiheuttaa kustannuksia eikä verotuksella tulisi olla vaikutusta verovelvollisen taloudelliseen päätöksentekoon. *Smithin* periaatteet ovat pääpiirteissään helposti kytkettävissä nykyaikaisiin verotuksellisiin ideologioihin hieman kulttuurista ja kontekstista riippuen; varsinkaan oikeussuojan merkityksestä tai yksinkertaisuuden tavoitteesta tuskin olemme eri mieltä.

Kansainvälistä vero-oikeutta ohjaavat niin kutsutut *juridiset verotusperiaatteet*, joiden taustalla puolestaan vaikuttavat taloudelliset taustaperiaatteet.¹⁹ Näitä ovat pääomanvienti- ja pääomantuontineutraliteetti, jotka liittyvät keskeisesti yleiseen verotukselliseen *neutraliteettiperiaatteeseen*. Olennaista neutraliteetin toteutumisen kannalta on verotuksen vaikuttamattomuus verovelvollisen taloudellisiin valintoihin: valinnat ovat veron kera samoja, kuin ne olisivat olleet ilman veroa.²⁰ Pääomanvientineutraliteetilla haetaan siis tilannetta, jossa verotus ei vaikuta verovelvollisen päätökseen asuinvaltioonsa jäämisen tai sen ulkopuolelle suuntaamisen välillä. Pääomantuontineutraliteetin kannalta asiaa tarkasteltaessa vinkkelä on puolestaan käänteinen: asuinvaltion olosuhteilla ei ole niinkään merkitystä, vaan suurennuslasin alla on verokohtelu liiketoiminnan kohdevaltiossa.²¹ Kuten *Vapaavuori* kirjassaan toteaa, periaatteiden täydellinen toteutuminen samanaikaisesti olisi mahdollista vain, jos verorasitus olisi sama kaikissa valtioissa, mikä tietenkin on pelkkää utopiaa.²²

¹⁸ Wikström 2008, s. 140 – 141.

¹⁹ Vapaavuori 2003, s. 33.

²⁰ Vapaavuori 2003, s. 33; lisäksi Wikström 2008, s. 82 – 85 ja Makkonen 2015, s. 44 – 45. Tiivistettynä ajatus neutraalin verotuksen takana on, ettei verotuksella saisi olla vaikutusta verovelvollisen käyttäytymiseen. Tämän vastakohtana puolestaan toimii luonnollisesti ohjaava verotus eli verovelvollisten käyttäytymiseen vaikuttaminen verotuksellisin keinoin; esimerkkinä tästä kulutuksen ohjaaminen verottamalla ankarammin haitallisina pidettyjä hyödykkeitä.

²¹ Vapaavuori 2003, s.33 – 34.

²² Ks. lisäksi Helminen 2005, s. 30: Jotta neutraliteetti toteutuisi edes jollain tasolla, monet valtiot painottavat jompaakumpaa tekstissä mainituista näkökulmista – yleisemmin pääomanvientineutraliteettia. Samanaikaisesti suositaan hyvitysmenetelmää vapautusmenetelmään nähden kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Lähestymistapa takaa sen, että kotimaisille toimijoille ei ole edullisempaa investoida ulkomaille verrattuna kotimaisiin investointeihin.

Eräs keskeisimmistä kansainvälistä verotusta ohjaavista periaatteista koskee verotulojen oikeudenmukaista jakautumista. Kun kullakin valtiolla on intressi verotulojen keräämiseen, jää viimekädessä valtioiden neuvoteltavaksi, kuinka verotusoikeuden katsotaan jakautuvan. *Vastavuoroisuusperiaatteella* tarkoitetaan sitä, että sopimusvaltioissa verovelvollisia kohdellaan samalla tavalla sopimuksessa määriteltyjen tulotyyppien verotuksissa; käytännössä esimerkiksi niin, että määrätystä tulotyyppistä peritään yhtä suuri lähdevero molemmissa sopimusvaltioissa.²³ Mainittu periaate vaikuttaa taustalla valtioiden välisissä verosopimusneuvotteluissa. Verosopimuksia ja niiden merkitystä kansainvälisessä vero-oikeudessa on käsitelty tarkemmin luvussa 2.2.2. On huomattava, että verotulojen oikeudenmukaiseen jakautumiseen kytkeytyy myös *veropaon ja kansainvälisen vajaaverotuksen estämisen* tavoite; pelkistettynä pyrkimys siihen, että verot kerättäisiin oikean suuruisina siellä, minne ne aidosti kuuluvat.

Edellä esitetyssä vastavuoroisuusperiaatteessa huomio kiinnitetään siis tasapuoliseen menettelyyn: kummankin tai kaikkien osapuolten intressit veron keräämiseen on ymmärrettävä ja verotuksen tapahduttava oikeudenmukaisesti näiden välillä. *Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttäminen*²⁴ puolestaan on periaate ja tavoite, jossa vinkkelinä on verovelvollisen oikeuksien suojaaminen. Olisihan verovelvollisen kannalta kohtuutonta, että sama tulo verotettaisiin useampaan kertaan saman luonteisella verolla useamman valtion katsoessa olevansa oikeutettu keräämään veroa. Moninkertainen verotus tekee toiminnasta helposti kannattamatonta ja asettaa kansainvälisen liiketoiminnan harjoittamisen epäedullisempaan asemaan kotimaiseen verrattuna, minkä vuoksi kyseisen ilmiön välttäminen onkin katsottu kansainvälisessä vero-oikeudessa erityisen tärkeäksi.²⁵ Ilmiötä ja sen syntymekanismia on käsitelty tarkemmin jäljempänä.

Yhteenvedona edellä esitetyistä taustaperiaatteista todettakoon, että yleisesti hyvää ja oikeudenmukaista verojärjestelmää koskevat arvot ja tavoitteet soveltuvat täysin myös kansainväliseen verotukseen, kansainvälisen liitännän tuodessa tavoitteille oman lisähaasteensa. Tämän vuoksi kansainvälisessä verotuksessa kamppaillaan sellaisten

²³ On huomattava, että yhtä suuri lähdeverokanta ei ole ainut mittari vastavuoroisuusperiaatteen toteutumiseksi. Huolimatta sovelletusta verokannasta verovelvollisille kaatuva efektiivinen verorasitus saattaa vaihdella huomattavasti riippuen mm. valtiossa voimassaolevasta yhteisöverokannasta. Ks. Vapaavuori 2003, s. 39 – 40.

²⁴ Ks. Vapaavuori 2003, s. 30: Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi on aidosti kyse arvoihin ja tavoitteisiin nojaavasta periaatteesta, sillä kansainvälinen oikeus ei varsinaisesti sisällä kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen kieltävää säännöstä tai edes periaatetta, joka velvoittaisi sen lieventämiseen.

²⁵ Vapaavuori 2003, s. 30 – 31.

kysymysten äärellä, jotka eivät realisoidu puhtaasti kotimaisissa tilanteissa. Mielestäni kansainvälisen vero-oikeuden merkitys konkretisoituu nimenomaan tässä kohtaa: tarvitaan yhteisiä pelisääntöjä ja välineitä, joilla vastata niihin haasteisiin, joihin kansalliset keinot eivät yksinään riitä taikka vastaa ollenkaan.

2.2. Kansainvälisen vero-oikeuden keskeiset elementit

2.2.1. Kansallinen vero-oikeus ja EU-vero-oikeus

Kansainvälisen vero-oikeuden oikeuslähteet ovat jaettavissa karkeasti kahteen tai joissain tapauksissa kolmeen peruselementtiin eli sisäiseen kansainväliseen vero-oikeuteen, verosopimusoikeuteen ja EU-valtioiden kohdalla EU-vero-oikeuteen.²⁶ Näiden yhteisvaikutuksena voidaan puhua kansainvälisen vero-oikeuden normistosta eli siitä kokonaisuudesta, joka vaikuttaa verovelvollisen asemaan kansainvälisissä tilanteissa. Valtiosta ja sen käytännöistä riippuen positiot voivat muodostua hyvinkin erilaisiksi.

Valtion kansallisella verolainsäädännöllä on siis keskeinen rooli myös kansainvälisiä tilanteita silmällä pitäen: mikäli verosopimusta ei ole, verotuspositiot määräytyvät puhtaasti valtioiden sisäisen lainsäädännön perusteella.²⁷ Kansallisilla verosäädöksillä tavoitellaan verotusoikeuden turvaamista myös kansainvälisissä tilanteissa, minkä lisäksi normeilla voidaan estää tai rajoittaa kansainvälistä moninkertaista verotusta siinä missä verosopimuksillakin. *Helminen* kuitenkin huomauttaa, että moninkertaisen verotuksen estäminen pelkästään kansallisen tason sääntelyllä on monessa tapauksessa valtion perspektiivistä verosopimuksia huonompi vaihtoehto: tällöin valtio käytännössä luopuisi verotusoikeudestaan muiden valtioiden hyväksi.²⁸

Sisäiseen lainsäädäntöön kuuluvien, kansainvälisiä tilanteita koskevien normien soveltaminen ja tulkinta rakentuvat samoille oikeuslähteille kuin muukin kansallisen lainsäädännön tulkinta. Oikeuskäytäntö, lainvalmisteluaineisto ja oikeuskirjallisuus ovat siis relevantteja välineitä tulkinta-avuksi myös kansainvälisluonteisia normeja soveltaessa.²⁹ Lisäksi EU-valtioiden kohdalla on huomattava ja ymmärrettävä EU-vero-oikeuden vaikutus taustalla operoivana tekijänä. Mikäli kansallisen normin takana on EU-oikeuden normi, esimerkiksi direktiivi, tulee kansallista normia tulkita EU-oikeuden

²⁶ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 2 – 3; Helminen 2016, s. 29 – 31.

²⁷ Ks. esim. Suomen käytännön verotustilanteista Helminen 2016, s. 46.

²⁸ Helminen 2016, s. 32.

²⁹ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 4; Helminen 2016, s. 72 – 73.

normin ja sitä koskevien tulkintavaatimusten sekä tavoitteiden mukaisesti. EU-oikeuden etusijaperiaate vaatii siis sisäisen lainsäädännön sekä verosopimusten alistamisen EU-oikeuden säädöksille niin, että tulkinnan lopputulos on harmoniassa direktiivien ja perussopimusten vaatimuksiin nähden. Jos verosopimus on ristiriidassa EU-vero-oikeuden vaatimusten kanssa, ei verosopimusta saa soveltaa.³⁰

Kansalliseen verolainsäädäntöön kuuluva kansainvälisoikeudellinen aines on muutoin valtioiden oman systematisoinnin piirissä. Suomen kohdalla suurin osa kansainvälisiä tilanteita koskevista verosäädöksistä löytyy tuloverolaista (1535/1992, TVL), mutta myös väliyhteisölaki (1217/1994, VYL), menetelmälaki (1552/1995, MenetelmäL) sekä lähdeverolaki (627/1978, LähdeVL) ovat keskeisiä lakeja kansainvälisiä tilanteita koskevien normien lähteinä.³¹ Tämän tutkielman tavoitteen kannalta kansallisen lainsäädännön tarkempi tutkiminen ei ole tässä yhteydessä tarpeen, vaan tämän ja seuraavan luvun muodostaman lukukokonaisuuden tarkoituksena on pelkästään osoittaa, mille normipohjalle kansainvälinen vero-oikeus rakentuu ja kuinka eri lähteitä tulee tulkita suhteessa toisiinsa. Siirrytään seuraavaksi tarkastelemaan verosopimusoikeutta.

2.2.2. Verosopimusoikeus

Verosopimus on kansainvälisen vero-oikeuden keskeisin instrumentti ja klassinen pelinappula, jolla valtiot sopivat muun muassa verotusoikeuden jakautumisesta. Verosopimukset ovat kuitenkin myös kansainvälistä veropolitiikkaa, ja niinpä niillä saattaa olla useampiakin eri funktioita – puhutaan esimerkiksi *epäsymmetrisistä verosopimuksista*, joissa joustetaan perinteisistä verosopimusperiaatteista, jotta pystytään saavuttamaan jokin muu taloudellinen päämäärä; tällainen voi olla vaikkapa kehitysmaiden kannustaminen ulkomaisiin investointeihin. Tyypillisimpiä tavoitteita ovat kuitenkin moninkertaisen verotuksen välttäminen, verotusoikeuden oikeudenmukainen jakaminen, veropaon estäminen sekä syrjinnän kieltäminen.³²

Pureudutaan verosopimusten tavoitteisiin hieman tarkemmin. Suurin osa valtioista verottaa yrityksiä niin sanotulla maailmanlaajuisella periaatteella, ns. *world-wide basis*, sekä asuin- että lähdevaltioperiaatteeseen nojautuen.³³ Tämä tarkoittaa pelkistetysti sitä, että verovelvollinen maksaa veroa sekä kotimaastaan että ulkomailta saamistaan tuloista. Käytännössä näin laaja verotusoikeus johtaa siihen, että verotusvaateet ovat ainakin

³⁰ Helminen 2016, s. 74, s. 79.

³¹ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 47.

³² Helminen 2016, s. 32.

³³ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 17.

osittain päällekkäisiä ja johtavat näin ollen kansainväliseen moninkertaiseen verotukseen.³⁴ Näin ollen verovelvollinen kärsii suuremmasta verorasituksesta kuin samanlaisissa olosuhteissa vain yhden valtion alueella operoidessaan. Kansainvälinen moninkertainen verotus voidaan jaotella edelleen kansainväliseen *juridiseen* moninkertaiseen verotukseen sekä kansainväliseen *taloudelliseen* moninkertaiseen verotukseen. Ensiksi mainitussa samaa verosubjektia verotetaan samalta ajanjaksolta kertyneestä samasta tuloerästä saman luonteisella verolla useampaan eri valtioon, jälkimmäisessä puolestaan verosubjekteja on useampi mutta sama tulo tai varallisuus verotetaan useammassa eri valtiossa.³⁵ Yksinkertaistettuna jälkimmäisessä tilanteessa kyse on siis siitä, että vero kohdistuu kullekin verovelvolliselle vain kerran, mutta lopputulemana sama vero-objekti tulee useamman kerran verotetuksi.

Kumpikaan edellä mainituista skenaarioista ei ole erityisen otollinen tai kannustava rajat ylittävään liiketoimintaan. Verovelvollisen näkökulmasta moninkertainen verotus on luonnollisesti epäoikeudenmukaista. Mikäli kansainväliset tulovirrat verotetaan ankarammin kuin vastaavat kotimaiset, voidaan puhua myös ns. horisontaalisen oikeudenmukaisuuden toteutumattomuudesta.³⁶ Verosopimusten tehtävänä onkin määritellä ne keinot, joilla taataan verotuksen oikeudenmukainen toteutuminen myös rajat ylittävissä tilanteissa – tyypillisinä keinoina *hyvitysmenetelmä* ja *vapautusmenetelmä*³⁷, joihin huolimatta niiden olennaisesta merkityksestä ei tässä tutkielmassa ole tarvetta pureutua tämän enempää.

Samalla kun verosopimuksissa tavoitellaan moninkertaisen verotuksen välttämistä, on niiden tarkoituksena myös turvata verojen oikeudenmukainen jakautuminen valtioiden välillä; kyse on siis luvussa 2.1.2. esitetyn vastavuoroisuusperiaatteen toteuttamisesta. Oleellista verosopimuksissa onkin määritellä tulotyyppien ja varallisuuden verotusoikeuden jakautuminen. Tähän ei ole yhtä varsinaista mallia, mutta on tyypillistä lähestyä asiaa asuinvaltio- ja lähdevaltioperiaatteen kautta, päätyen useimmiten siihen, että lähdevaltiolla on ensisijainen verotusoikeus. On huomattava, että eri tulotyyppien ja varallisuuslajien osalta verotusoikeuden jakautumisesta voidaan sopia eri tavoilla, mutta oleellista on sovittujen verotusperiaatteiden molemminpuolinen vastavuoroinen soveltaminen riippumatta siitä, mikä valtio kulloinkin on lähde- tai asuinvaltion

³⁴ Juusela 1998, s. 9.

³⁵ Juusela 1998, s. 9.

³⁶ Juusela 1998, s. 10 – 11.

³⁷ Ks. hyvitys- ja vapautusmenetelmästä Helminen 2016, s. 94.

roolissa.³⁸ Kummallakin osapuolella tulee siten olla selkeä käsitys sopimuksen tulkinnasta – viime kädessä tulkinta-apua voidaan hakea Wienin yleissopimuksesta, joka säätelee kansainvälisten sopimusten tulkintaa.³⁹

Tämän luvun alussa mainituista verosopimusten tavoitteista on nostettava tarkasteltavaksi myös *veropaon* ja *kansainvälisen vajaaverotuksen* estäminen. Kyseessä on pyrkimys estää aggressiivista verosuunnittelua verovälttelyn muodossa hyödyntäen sisäisiä eroavaisuuksia eri valtioiden verolainsäädännöissä.⁴⁰ Tiettyyn pisteeseen saakka voidaan toki puhua *vero-optimoinnista*, mutta mikäli järjestelyiden ainoa tarkoitus on verohyödyn maksimointi taikka veron minimointi, päästään veronkiertosääntelyn äärelle.⁴¹ Veropaon esiintyminen ja veropohjan rapautuminen kansainvälisellä tasolla ovat keskeisiä elementtejä tämän tutkielman myöhemmissä vaiheissa, joten pidän hyvänä korostaa verosopimusten roolia kyseisessä kontekstissa jo tässä kohdin tutkielmaa. Edellä mainitun lisäksi verosopimuksilla käydään taistelua *verosyrjintää* vastaan. Mitään yleistä syrjintäkieltoperiaatetta ei ole, mutta erinäisiä säännöksiä on sisällytetty eri kansainvälisiin normikokonaisuuksiin. *Myrskyn* ja *Linnakankaan* määritelmän mukaan syrjintäkielto merkitsee muun muassa, ettei valtio saa verottaa toisen sopimusvaltion *kansalaisia*⁴² ankarammin kuin oman valtion kansalaisia.⁴³ Tavoite on ehdottoman merkittävä ja mainitsemisen arvoinen, muttei keskeisin tämän tutkielman aiheen kannalta, joten jätän sen käsittelyn tässä kappaleessa mainitsemisen varaan.

Verosopimusoikeudessa on olennaista hahmottaa niiden tyypillisen systematiikan lisäksi niiden syntymekanismit. Verosopimukset voivat olla joko *multilateraalisia*⁴⁴, kuten esimerkiksi Pohjoismaiden verosopimus, tai *bilateraalisia*, kuten suurin osa verosopimuksista yleisesti. On tavallista, että verosopimukset jäljittelevät joko OECD:n taikka YK:n malliverosopimusta; esimerkiksi Suomen verosopimukset pohjautuvat

³⁸ Helminen 2016, s. 93 – 94.

³⁹ Ks. verosopimusten tulkinnasta esim. Rohatgi 2005, s. 38 – 39.

⁴⁰ Helminen 2016, s. 32.

⁴¹ Ks. Rohatgi 2007, s. 145 – 146: Pääasiallisen hyödyn testi, eng. *business purpose rule*, on keino sallittujen ja kiellettyjen järjestelyiden erottamiseksi toisistaan. Mikäli järjestelylle ei löydy liiketaloudellista perustetta ja sen ainoa tarkoitus on verohyötyjen saavuttaminen, eikä järjestelyä tehtäisi ilman em. verohyötyjen olemassaoloa, pidetään järjestelyä keinotekoisena ja näin ollen kiellettyinä verovälttelyinä.

⁴² Myrsky – Linnakangas 2009, s. 85: Kansalaisen määritelmä on avattu esimerkkinä olevassa Suomen ja Saksan välisessä verosopimusartikkelissa, jonka mukaan termi ”kansalainen” käsittää kaikki oikeushenkilöt, yhtymät ja muut yhteenliittymät, jotka ovat syntyneet sopimusvaltion voimassaolevan lainsäädännön mukaan.

⁴³ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 85.

⁴⁴ Russo 2007, s. 11: Multilateraaliset sopimukset ovat enemmän poikkeus bilateraalisten joukossa; Pohjoismaiden verosopimuksen lisäksi on olemassa mm. EU:n ja Sveitsin välinen verosopimus sekä useamman latinalaisen Amerikan valtion välinen verosopimus (”Andean Treaty”).

yleisesti vuoden 1977 versiolle OECD:n malliverosopimuksesta.⁴⁵ OECD:n malliverosopimuksen juuret itsessään ovat vuodessa 1963, mutta sitä ja sen kommentaareja on päivitetty luonnollisesti sittemmin useita kertoja.⁴⁶ *Raffaele Russo* sivuaa näitä muutoksia kirjassaan ”Fundamentals of International Tax Planning” todeten, että 1990-luvun lopussa ja 2000-luvun alussa nämä päivitykset ovat olleet paljon säännöllisempiä verrattuna satunnaisuuteen tätä aikaisemmin. Russon mukaan tämä kuvastaa talouden nopeaa muuttumista ja tarvetta mukauttaa verosopimukset vastaamaan taloudellista kehitystä.⁴⁷ Pieniä muutoksia ja päivityksiä on siis tehty runsaasti, mutta itse pohja ja periaatteet ovat pysyneet pääpiirteissään samoina jo pitkään.

OECD:n malliverosopimusta sovelletaan yleisesti teollisuusmaiden välisten verosopimusten pohjana, kun taas YK:n malliverosopimus on suunnattu ennemminkin teollistuneiden maiden ja kehitysmaiden välisten verosopimusneuvotteluiden pohjaksi ja apuvälineeksi.⁴⁸ On myös valtioita, joilla on omat malliverosopimuksensa; esimerkkinä Yhdysvallat ja Alankomaat, joiden kohdalla nämä malliverosopimukset on myös julkaistu – on lisäksi niitä maita, joilta omat malliverosopimukset löytyvät mutta joilla ne eivät ole julkisia.⁴⁹ Malliverosopimuksissa säädellään perinteisesti tulo- ja pääomaverotuksesta, mutta on huomattava, että on mahdollista tehdä verosopimuksia esimerkiksi perintö- ja lahjaverotuksenkin saralla.⁵⁰ Tässä tutkielmassa – liiketoiminnasta puhuttaessa – tulot ja pääoma ovat tietenkin se olennaisin asia. Tässä luvussa olennaista on puolestaan hahmottaa verosopimusten merkitys ja luonne sekä erilaisten malliverosopimusten ohjaava vaikutus valtioiden välisten sopimusten taustalla.

2.3. Verotuksellisen presenssin määrittäminen

Kuten edellä on jo todettu, verotusoikeuden syntyminen itsessään edellyttää riittävän vahvaa sidosta valtion ja verosubjektin tai vero-objektin välille. Johdantoluvussa on esitetty syitä sille, miksi valtiot fiskaalisista intresseistään huolimatta harvoin verottavat seitinohuin perustein: taustalla vaikuttavat niin yleiset hyvää verojärjestelmää koskevat tavoitteet ja periaatteet kuin kansainvälinen verotuksellinen kilpailukykykin. Toisin

⁴⁵ Helminen 2005, s. 23.

⁴⁶ Helminen 2005, s. 23.

⁴⁷ Russo 2007, s. 12.

⁴⁸ Ks. Russo 2007, s. 11 – 12: YK:n malliverosopimus antaa yleisesti laajemmat verotusoikeudet lähdevaltiolle, minkä vuoksi sen katsotaan olevan yleistäen edullisempi kehitysmaiden näkökulmasta.

⁴⁹ Russo 2007, s. 12.

⁵⁰ Helminen 2005, s. 21.

sanoen valtioiden intressinä on useimmiten paitsi kerätä mahdollisimman paljon verotuloa, myös näyttäytyä houkuttelevana toimintaympäristönä kansainvälisille yrityksille ja saada näin ollen yrityksiä toimimaan alueellaan luoden työpaikkoja ja tuoden piristystä kansantalouteen. Vaakakupissa painaa tämän lisäksi luonnollisesti asema muiden valtioiden silmissä: yhteisten pelisääntöjen ja vakiintuneiden käytäntöjen noudattaminen tekee kansainvälisellä pelikentällä toimimisesta helpompaa, ja liika sooloilu suuntaan tai toiseen voi heikentää valtion roolia kansainvälisessä yhteisössä.

Kuinka verotusoikeus sitten pääsääntöisesti muodostuu ja jakautuu valtioiden kesken? Luvussa 2.2. käsiteltiin kansainvälisen verotuksen keskeisiä elementtejä; niitä lähteitä ja välineitä, joiden avulla kansainvälistä vero-oikeutta luodaan ja tulkitaan. Kansallinen vero-oikeus luo pohjan sille, miten eri tulotyyppisiä ja tilanteita verotetaan, ja jo kansallisella oikeudella pystytään toki luomaan sääntöjä sille, kuinka kansainvälisissä tilanteissa toimitaan. Käytännössä valtio voi tällöin säädellä vain omaa toimintaansa, minkä vuoksi yleisenä keinona on laatia kahden- tai monenvälisiä verosopimuksia verotusoikeuden oikeudenmukaiseksi jakamiseksi ja moninkertaisen verotuksen välttämiseksi sekä mahdollisten muiden taloudellisten tavoitteiden saavuttamiseksi eri valtioiden kesken.

Perinteisesti verotusoikeus määräytyy jo edellä muutamaankin otteeseen sivuttujen asuin- ja lähdevaltioperiaatteiden mukaan. Tarkastellaan periaatteita tarkemmin. Asuinvaltioperiaate on ensisijaisesti ja erottamattomasti kytköksissä *yleiseen verovelvollisuuteen*, mikä puolestaan tarkoittaa sitä, että verovelvollisuus koskettaa verovelvollisen kaikkea maailmanlaajuisesti saamaa tuloa, josta verovelvollinen kyseisen valtion kansallisen lainsäädännön mukaan maksaa veroa tähän valtioon.⁵¹ On myös tyypillistä, että verotuksellinen presenssi määräytyy hieman eri perustein eri valtioissa. Tämän vuoksi yhteisöjen onkin oltava tarkkana siitä, millainen toiminta on omiaan luomaan ns. asumisen perustavan verotuksellisen liittymän.⁵² Sen sijaan valtiossa asuvana ei pidetä sellaista yhteisöä, joka pelkästään saa tuloa tai omistaa varallisuutta kyseisessä valtiossa. Tällöin puhutaan *rajoitetusta verovelvollisuudesta*: yhteisö maksaa veroa valtioon pelkästään siellä olevasta lähteestä saadusta tulosta.⁵³ Kyse on lähdevaltioperiaatteen soveltamisesta eli tulon verottamisesta perustuen siihen, mistä tulo

⁵¹ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 67; Makkonen 2015, s. 31.

⁵² Ks. esim. Malmgrén 2008, s. 256; Makkonen 2015, s. 31. Tekijöitä, jotka voivat luoda yhteisölle asuinvaltioliittymän, ovat mm. valtioon sijoittuva yhteisön perustaminen, keskusjohto ja valvontavalta, sääntöjen mukainen johtopaikka, johto tai tosiasiallinen johto, pääkonttori, päätoimipaikka, pääomistajien tai hallituksen valvonta, kotipaikka tai muut vastaavat olosuhteet.

⁵³ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 67; Makkonen 2015, s. 31.

on lähtöisin. Verosopimuksissa juuri lähdevaltiolla on perinteisesti ensisijainen oikeus verotettavaan tuloon, ja asuinvaltio joutuu näin ollen poistamaan kaksinkertaisen veron.

Edellä mainittuun lisäten verovelvollisuus voi muodostua esimerkiksi *kiinteän toimipaikan* perusteella, mikä puolestaan syntyy useimmiten tilanteessa, jossa liiketoimintaa harjoitetaan jostakin tukikohdasta käsin, mutta myös pelkästään ns. *epäitsenäisen agentin*⁵⁴ johdosta.⁵⁵ Yleensä kiinteän toimipaikan laukaisee sivuliike, yrityksen johtopaikka, työpaja tai vaikkapa jokin louhos tai kaivos, josta yritys hankkii luonnonvaroja – tällaisesta kiinteän toimipaikan tyypistä käytetään nimitystä ”*fixed place of business*”. Sen sijaan *avustavaa* tai *valmistelevaa* toimintaa ei perinteisesti mielletä sellaiseksi, joka synnyttäisi kiinteän toimipaikan. Avustavan ja valmistelevan toiminnan käsitteet ovat käytännössä vakiintuneet: tällaisena pidetään esimerkiksi varastoa, joka toimii tavarain säilytyspaikkana, mutta jonka kautta liiketoimintaa ei varsinaisesti harjoiteta.⁵⁶ Tämän luonteinen toiminta ei siis yleisesti ole omiaan luomaan yritykselle riittävää verotuksellista presenssiä valtion verotusoikeuden aktualisoitumiseksi, ja muodostaa poikkeuksen verosopimuksissa määriteltyihin kiinteän toimipaikan synnyttäviin tekijöihin. On syytä korostaa, että kiinteän toimipaikan muodostuminen on olennainen ehto yrityksen liike-tulon verottamiselle toisessa valtiossa: ilman kiinteää toimipaikkaa ei ole myöskään verotettavaa liike-tuloa.⁵⁷

Yhteenvedonä äskeisestä voidaan todeta, että verotusoikeuden syntyminen vaatii verovelvollisen kytkeytymisen tiettyyn valtioon joko asumisen tai muun tosiasiallisen toimintansa vuoksi tai vaihtoehtoisesti tulonlähteensä tai varallisuutensa sijaitessa kyseisessä valtiossa ja valtion toimiessa näin ollen niin kutsuttuna lähdevaltiona. Edellä tässä luvussa on käsitelty sitä, kuinka hyvinkin erityyppinen toiminta voi olla omiaan synnyttämään mainitun yhteyden, esimerkkeinä tästä yrityksen tosiasiallisten strategisten päätösten tekeminen ja johdon sijaitseminen asuinpaikan muodostavina tekijöinä ja toisaalta yrityksen lukuun sopimuksia neuvotteleva yksittäinen luonnollinen henkilö

⁵⁴ Epäitsenäisellä agentilla tarkoitetaan sellaista edustajaa, joka solmii sopimuksia tai harjoittaa muuten rajoitetusti verovelvollisen liiketoimintaa tämän lukuun. Kiinteän toimipaikan muodostumiseen riittää näin ollen luonnollinen henkilö, joka ikään kuin saastuttaa toimillaan yritykselle verotuksellisen presenssin kyseiseen valtioon.

⁵⁵ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 69 – 71; Makkonen 2015, s. 31.

⁵⁶ Liiketoiminnan avustavaa ja valmistelevaa luonnetta on arvioitu esimerkiksi ratkaisussa KVL 1997:206, KVL 2001:68 ja KVL 2005:6. Tapauksessa KVL 2001:68 toimintaa *pidettiin* avustavana ja valmistelevana, sillä se koostui yksinomaan ”asiakastytyvää ylläpitävistä” toimista, kuten teknisestä avusta ja asiakaskunnan kartoittamisesta ja palautteen keräämisestä. Kyseisessä tilanteessa ruotsalaisella yrityksellä oli Suomessa kaksi edustajaa, jotka hoitivat em. tehtäviä, mutta ilman oikeutta ottaa vastaan tilauksia tai tehdä sopimuksia yhtiön lukuun.

⁵⁷ Baker 1991, s. 89.

kiinteän toimipaikan ankkuroijana. Oleellista kaikissa esitetyissä esimerkeissä on huomata liiketoiminnan tosiasiallinen luonne, arvon muodostuminen ja voittojen allokointuminen. Se valtio, jossa toiminta tosiasiallisesti tapahtuu ja jossa arvo aidosti luodaan, katsotaan oikeutetuksi verottamaan. Siinä tapauksessa, että valtioita on useampia ja tämän myötä uhkana moninkertainen verotus, on turvauduttava kansainvälisen vero-oikeuden oikeuslähteisiin oikeudenmukaisen verotuksen saavuttamiseksi. Viime kädessä vastausten pitäisi löytyä verosopimuksesta, malliverosopimuksesta, edellä mainitun kommentaarista tai tämän tulkinnasta paikallisessa veroviranomaisessa tai hallintotuomioistuimessa.

Käytän verotusoikeuden triggeröivästä ilmiöstä laajemmin nimitystä verotuksellinen presenssi; tietyn asteinen läsnäolo, joka vaaditaan relevantin yhteyden muodostumiseen. Kyseisestä ilmiöstä pystytään puhumaan myös muilla tavoilla, esimerkkinä verotuksellinen liittymä ja veroresidenssi, tai karkeasti yleisenä ja rajoitettuna verovelvollisuutena eri perusteilla. Perinteisten liiketoiminnan muotojen kohdalla sanavalintojen kanssa tuskin tulee ongelmia, mutta nyt kyseessä olevassa tutkielmassa katson parhaimmaksi tukeutua abstraktimmin verotuksellisen presenssin käsitteeseen, joka mielestäni kuvastaa paremmin sitä hieman epämääräistä läsnäoloa, joka on ominaista nimenomaan digitaalisessa toimintaympäristössä operoiville yrityksille. Samaan aikaan kehotan kiinnittämään huomiota niihin konkreettisiin verotuksellisen presenssin perustaviin seikkoihin – asuin- ja lähdevaltioperiaate sekä kiinteän toimipaikan muodostuminen – joita tässä luvussa on käsitelty. Yhteenvetona voidaan todeta, että fyysisellä olemisella on näissä kaikissa keskeinen rooli.

3. Digitaalinen murros ja kansainvälisen verotuksen uudet haasteet

3.1. Digitalisaation ja globalisaation vaikutuksista

3.1.1. Liiketoiminta murroksessa

Tämän tutkielman aiemmissa luvuissa on käsitelty kansainvälistä yritysverotusta hyvin perinteisistä näkökulmista. Lähtökohtana niin edeltävissä luvuissa kuin kansainvälisessä yritysverotuksessa ylipäättään on ollut liiketoiminnan mutkaton yhteys tiettyyn valtioon tai valtioihin. Tästä näkökulmasta lähestyessämme oletamme, että edellä esitetyistä periaatteista tutut asuinvaltio ja lähdevaltio ovat helposti määriteltävissä ja että tulot allokoituvat oikeaan paikkaan luonnollisesti. Mikäli tilanne on kansainvälinen, ratkaisun verotukselliseen kysymykseen pitäisi siis ideaalissa maailmassa löytyä viimeistään verosopimuksesta.⁵⁸

Käytännössä tilanne on kaikkea muuta kuin edellä esitetyn yksinkertainen. Globalisaatio ja digitalisaatio tarjoavat yrityksille täysin uudenlaisia mahdollisuuksia niin liiketoiminnan harjoittamiselle kuin taloudelliselle suunnittelullekin, eikä verotus ole tähän poikkeus. Monikansallisille yhtiöille (*”multinational enterprises, MNEs”*) maailma näyttäytyykin ikään kuin leikkikenttänä, jonka eri alueet ovat teknologian välityksellä helposti saavutettavissa ja haltuun otettavissa; pelkistetyimmillään tästä kertoo jo se, kuinka tietyt vahvat brändit ovat globaalisti tunnistettavissa ja löydettävissä ympäri maailman. Tämä havainto itsessään ei ole mitenkään uusi taikka mullistava, ja tahtoisinkin kiinnittää huomion siihen, kuinka kauan tämän tasoista monikansallista liiketoimintaa on jo ollut mutta mistä huolimatta kansainvälisessä verotuksessa ei ole tapahtunut suurempia muutoksia sitten sääntelyn luomisen jälkeen.⁵⁹ Nyt kyse ei ole enää vain globaalista toiminnasta itsessään vaan oman mausteensa soppaan tuo digitalisaatio; verotuksellisesti haastavimmillaan yritykset toimivat siis paitsi äärimmäisen laajalla pelikentällä, myös uusinta teknologiaa ja innovaatioita toimintansa tukena aktiivisesti hyödyntäen.

Siirrytään tarkastelemaan modernin liiketoiminnan ominaispiirteitä hieman tarkemmin. Ensinnäkin on huomattava, että digitalisaatio vaikuttaa liiketoimintaan niin yksityisellä kuin julkisellakin sektorilla sekä aina pienistä startup-yrityksistä suuriin monikansallisiin

⁵⁸ Verosopimusten tulkinnassa haasteita aiheuttavat toisinaan ns. *kvalifikaatiokonfliktit*. Kyse on tilanteista, joissa sopimusvaltiot tulkitsevat verosopimusta eri tavalla erilaisista säännöspohjista johtuen; esimerkkinä tilanne, jossa rojalтікäsite on toisessa sopimusvaltiossa laajempi kuin toisessa, ja tämä aiheuttaa erimielisyyden tulon luonteesta. Ks. Verohallinto 2013, s. 179 – 180.

⁵⁹ OECD 2015, s. 3; s. 98.

konserneihin⁶⁰ - toisin sanoen menestyäkseen ja pysyäkseen mukana ajassa yritysten on omaksuttava uusi teknologia osaksi käytäntöjään. ICT-teknologian tehokas hyödyntäminen lisää tuottavuutta, laajentaa markkinoita ja vähentää liiketoiminnan muita kuluja.⁶¹ Liiketoimintaympäristö rakennetaan ja suunnitellaan teknologian varaan, ja ICT-osaaminen on globaaleilla markkinoilla keskiössä, kun tavoitteena on optimoida kasvu toimimalla siellä, missä tietyn liiketoimintasegmentin harjoittaminen on järkevintä, ja näin ollen saman yrityksen liiketoiminta-alue saattaa olla maantieteellisesti hyvinkin fragmentoitunutta.⁶² Statukseltaan kansainväliset yritykset eivät kuitenkaan ole kansainvälisiä oikeushenkilöitä – huolimatta siitä, että ne voivat tehdä esimerkiksi sopimuksia vieraiden valtioiden kanssa ja että niiden vaikutusvalta voi olla suurempaa kuin pienten valtioiden.⁶³

Modernille liiketoiminnalle tyypillistä ja myös verotuksellisesta näkökulmasta huomionarvoista on yleisemminkin yritysten mahdollisuudet järjestellä toimintaansa optimoiden eri tuotannon vaiheet sekä hallinto kaikista kustannustehokkaimmalla tavalla. Erilaiset maantieteellisesti hajautetut hallinnointirakenteet ovat esimerkki yritysten tyypillisistä verosuunnittelukeinoista: tuloja pyritään kanavoimaan sinne, missä veroaste on alhainen, ja tämän myötä saavuttamaan kilpailuetuja verosäästöjen muodossa.⁶⁴ Ilmiö ei ole uusi, mutta digitaalinen ja alati kansainvälistyvä toimintaympäristö luo tähänkin paremmat puitteet. Yleisesti voidaan todeta, että kansainväliset yritykset ovat tänä päivänä vaikutusvaltaisempia ja suurempia kuin koskaan – väite, jota voidaan havainnollistaa esimerkiksi professori *David Whyten* luennollaan antamalla esimerkeillä siitä, kuinka kansainvälisten yritysten liikevaihto on suurempaa kuin useiden valtioiden bruttokansantuote⁶⁵. *Whyte* puhui yritysten *kansalaisuudesta* (*”corporate citizenship”*) verraten suuryritysten oikeuksia kansalaisoikeuksiin ja todeten, että valtioiden näkökulmasta tällaisten yritysten läsnäolo on merkittävämpää kuin tavallinen kansalaisuus.⁶⁶ Ajatuksista oli johdettavissa väite siitä, että yritykset ovat jo niin vaikutusvaltaisia, että valtioiden säännöt ja sanktiot eivät enää päde niihin. Esimerkkeinä tästä voidaan mainita vaikkapa se, että erilaiset rangaistusluonteiset maksut ovat pisara meressä valtavaan liikevaihtoon rinnastettuna, ja toisaalta mikään ei estä yrityksiä hyödyntämästä eri valtioiden tarjoamia etuja valikoiden ja vapaasti; puhutaan *cherry-*

⁶⁰ OECD 2015, s. 52.

⁶¹ OECD 2015, s. 52.

⁶² OECD 2015, s. 53 – 54.

⁶³ Crawford 2012, s. 121 – 122.

⁶⁴ Juusela 1998, s. 156 – 157.

⁶⁵ Whyte 19.9.2018, ks. myös esim. Crawford 2012, s. 121 – 122.

⁶⁶ Whyte 19.9.2018.

picking -ilmiöstä eli esimerkiksi verosuunnittelusta niin, että asuinpaikka valitaan siellä harjoitettavaan toimintaan nähden suotuisten verosäädösten vuoksi tai tietty järjestely toteutetaan varta vasten verosopimusetujen varmistamiseksi.⁶⁷

Voidaan todeta, että globalisaatio ja digitalisaatio ovat tekijöitä, jotka jo itsessään ovat mullistaneet edellä kuvatulla tavalla niin kutsutun perinteisenkin liiketoiminnan luonteen. On kuitenkin huomattava, että samalla kun teknologiaa hyödynnetään olennaisena liiketoiminnan tukipalveluna, valtaavat uudet innovaatiot tilaa perinteisemmiltä liiketoimintamuodoilta, ja digitaalisen liiketoiminnan markkinoille hakeutuu jatkuvasti uusia toimijoita kovan kysynnän tuomien mahdollisuuksien perässä. Uber ja Airbnb ovat esimerkkejä palveluista, jotka rakentuvat digitaalisille alustoille ja mahdollistavat niiden käyttäjien välisen kommunikoinnin sekä toiminnan kaikkialla, missä käyttäjiä on tarpeeksi paljon. Edellä mainitun alustatalouden⁶⁸ lisäksi pilvipalvelut, mobiiliapplikaatiot, verkkokauppa, peliteollisuus, digitaalinen mainonta ja korkean taajuuden kaupankäynti (*”high-frequency trading”*) ovat täysin digitaaliseen teknologiaan perustuvia uusia liiketoiminnan muotoja ja välineitä.⁶⁹ Lista ei ole tyhjentävä, vaan sen tarkoituksena on konkretisoida sitä, miten digitalisaatio on mahdollistanut uudenlaisten tuotteiden sekä liiketoiminnan tukipalveluiden ilmestymisen markkinoille. Huomionarvoista on mielestäni lisäksi se, kuinka nopeasti kyseiset tuotteet ovat ottaneet paikkansa ja muokanneet kulutustottumuksiamme, ja markkinoiden voitaneen odottaa kasvavan ja laajentuvan jatkossakin kilpailevilla yrityksillä sekä täysin uudenaikaisilla teknologiapohjaisilla innovaatioilla. Tässä kappaleessa mainitut esimerkit kuvastavat sitä, kuinka digitalisaatio itsessään johtaa uudenlaisten liiketoimintamuotojen syntymiseen.

Vaikka digitalisaatio siis jo itsessään mahdollistaa yllä kuvatulla tavalla uusien siihen perustuvien tuotteiden ja palveluiden syntymisen, on hyvä hahmottaa sen merkitys myös niin kutsutun perinteisen liiketoiminnan tukena. Onkin todettu, ettei globaalia liiketoimintaa koskevassa keskustelussa pitäisi tehdä eroa digitaaliseen ja perinteiseen, sillä niin kutsuttu perinteinenkin liiketoiminta kyllä digitalisoituu, olipa kyse mistä tahansa tuotettavasta hyödykkeestä.⁷⁰ Tämän vuoksi myös verotusta koskevat päätökset tulisi tehdä pitkäjänteisesti ja kokonaisuus hahmottaen, ei rakentamalla raja-aitoja

⁶⁷ Ks. esim. Linnakangas – Viio 1997, s. 232. Ilmiöstä käytetään yleisesti englanninkielistä nimitystä *shopping*: esimerkiksi *treaty shopping* tai *forum shopping*. Termeillä kuvataan yritysten tapaa valikoida itselleen mieluisimmat ja suotuisimmat osat eri lainsäädäntöjen antamista mahdollisuuksista.

⁶⁸ Ks. tarkemmin alustataloudesta esim. Sassi 2016.

⁶⁹ OECD 2015, s. 54 – 63.

⁷⁰ OECD 2019, s. 1.

menneisyyden ja tulevaisuuden välille. Tulevaisuudesta puhuttaessa on lisäksi hahmotettava liiketoiminnan monimuotoistumisen vaikutus arvon muodostumiseen: palveluiden käyttäjillä ja datalla itsessään on nykyisin ja tulevaisuudessa konkreettinen arvo, eikä kaikkea voida mitata enää rahassa.⁷¹

Tässä luvussa on tarkasteltu digitaalisen liiketoiminnan ominaispiirteitä ja erilaisia muotoja, joissa sitä tällä hetkellä harjoitetaan. Kehityksestä voitaneen todeta, että taloudellinen evoluutio näyttää saavuttaneen pisteen, jossa yritysten tapa harjoittaa liiketoimintaa eroaa fundamentaalisesti siitä, kuinka kauppaa käytiin niihin aikoihin, jolloin kansainvälisen verotuksen sääntely on luotu.⁷² Seuraavassa luvussa tarkastelen sitä, miten ja millaisia järjestelyjä monikansalliset yritykset pystyvät verotuksessaan toteuttamaan digitalisaation aikakaudella, ja kuinka kansainvälisen verotuksen säädökset soveltuvat tähän.

3.1.2. Kansainvälinen verotus murroksessa

Tätä tutkielmaa kirjoittaessani olen pyrkinyt etsimään tietoa laajasti ja monipuolisesti eri lähteistä, jotta ymmärtäisin kansainvälisen liiketoiminnan sekä verotuksen luonteen mahdollisimman syvällisesti. Viime vuosina julkaistujen raporttien ja artikkeleiden lisäksi olen lukenut muun muassa *Esko Linnakankaan* ja *Kim Viion* vuonna 1997 ilmestynyttä kirjaa kansainvälisen verotuksen uusista ongelmista⁷³ saadakseni paremman käsityksen siitä, mikä kansainvälisessä verotuksessa on puhututtanut kaksikymmentä vuotta sitten ja mitä muutoksia tämän jälkeen on tapahtunut. Yhteenvedonä voisin todeta kirjan soveltuvan hyvin oppimateriaaliksi tämän päivän verotuskursseille: kirjassa käsitellyt kansainvälisen vero-oikeuden periaatteet ja toimintamallit ovat yhä voimissaan ja lähtökohtina kansainvälisessä vero-oikeudessa myös vuonna 2018.

Viio kirjoittaa osiossaan ”Väliyhteisötulon kansainvälinen verotus” verosuunnittelusta ja sen mukanaan tuomasta *verokilpailusta* sekä *veropohjan rapautumisesta*. *Viion* mukaan pääomapako eli pääoman siirtyminen muualle nimenomaan verotussyiden eikä pääoman tuottavuuden takia on ongelma kaikille pääomaa vieville valtioille, mistä seuranneet valtioiden vastatoimet ovat osaltaan johtaneet kasvaneeseen verokilpailuun.⁷⁴ Niin ikään

⁷¹ Pistone 2018, s. 10.

⁷² OECD 2015, s. 98

⁷³ Linnakangas – Viio 1997, alkusanat.

⁷⁴ Linnakangas – Viio 1997, s. 221 – 222.

myöhemmin samassa jaksossa on käsitelty verosuunnittelua ja sen tavoitteita, antaen verosuunnittelulle seuraavanlaisen määritelmän:

”Kansainvälinen verosuunnittelu on siten yleisen ja rajoitetun verovelvollisuuden erityispiirteiden ja erojen, erityisten yritysmuotojen, toimintamaata koskevien vaihtoehtojen ja verosopimusten huomioon ottamista ja hyväksikäyttöä.⁷⁵ -- Kansainvälisen yrityksen verosuunnittelun perustavoite on yleensä yritysryhmän globaalisen verorasituksen minimointi.”⁷⁶

Samassa yhteydessä *Viio* toteaa, että kansainvälistyminen on kaikesta huolimatta positiivinen ilmiö – ainakin niin kauan, kuin suunnitelluille järjestelyille on olemassa liiketaloudelliset perusteet eikä pääasiallinen tarkoitus ole verojen välttely.⁷⁷ Tämä ja kaikki muu *Linnakankaan* ja *Viion* kirjasta tähän lainattu sopii näin ollen edelleen erinomaisesti kansainvälisen vero-oikeuden tutkielman lähteeksi, sillä ajan kulumisesta huolimatta samat haasteet ovat ajankohtaisia edelleen. Veropohjan rapautuminen ja yritysten aggressiivinen verosuunnittelu ovat olleet keskeisimpiä kysymyksiä viime vuosien kansainvälisessä verokeskustelussa eikä loppua tälle ole nähtävissä – päinvastoin kansainvälisen verotuksen kehitystä tutkiessa herää ajatus siitä, että haasteet ja ongelmat ovat pysyneet vuosikymmeniä periaatteessa samoina, mutta itse toimenpiteisiin on ryhdytty vasta hiljattain.⁷⁸ Näitä toimenpiteitä käsittelen tarkemmin seuraavissa luvuissa.

Kuten edellä on todettu, kansainvälisen vero-oikeuden periaatteet ja toimintamallit ovat pysyneet samoina jo pitkään – itse asiassa nykymuotoisen kansainvälisen verotuksen juuret ovat 1920-luvulla.⁷⁹ Edeltävässä luvussa 3.1.1. puolestaan on käsitelty liiketoiminnan kehitystä ja todettu, että niin tavat ja mahdollisuudet harjoittaa liiketoimintaa kuin myös yritysten tuottamat hyödykkeet itsessään – tästä malliesimerkkinä erilaiset digitaaliset alustat – ovat muuttuneet digitalisaation myötä peruuttamattomalla tavalla. Vaikka kansainvälisten suuryritysten menettelyä erilaisia verosuunnittelumalleja hyödyntäessään on pidetty ongelmallisena jo vuosikymmeniä, valtioiden käytännön reagointi tähän on ollut laiskaa, ja niin kutsuttuihin vanhoihin ongelmiin on herätty vasta, kun uusia haasteita esimerkiksi juuri kiihtyneen digitalisaation myötä on noussut esille.

Pohdittaessa aiemmin käsiteltyjen kansainvälisen oikeuden klassisten periaatteiden sekä modernin liiketoiminnan vastaavuutta huomataan, että periaatteet eivät sellaisenaan

⁷⁵ Sainio 1979, s. 1; Linnakangas – Viio 1997, s. 231.

⁷⁶ Linnakangas – Viio 1997, s. 231.

⁷⁷ Niskakangas 1983, s. 184; Linnakangas – Viio 1997, s. 231.

⁷⁸ Ks. OECD 2013, OECD 2015 ja OECD 2018.

⁷⁹ Scherleitner 2018, s. 126.

sovellu nykyaikaisiin liiketoimintamalleihin – käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että verotuksellisen presenssin määrittely ei onnistu enää samalla tavalla kuin ennen tai mikäli näin yritetään toimia, verotusoikeus jää useimmiten syntymättä, mikä puolestaan on omiaan johtamaan kansainväliseen *vajaaverotukseen*⁸⁰. Yrityksille, jotka toimivat pääasiassa sähköisesti, ei luonnollisesti synny fyysistä presenssiä valtioon, jossa liiketoimintaa kuitenkin tapahtuu ja jossa yrityksen arvo sekä voitot syntyvät. Ongelma on ensisijaisesti kytköksissä rajoitetun verovelvollisuuden ja kiinteän toimipaikan käsitteisiin: digitaalisesti toimivalla yrityksellä ei ole sellaista fyysistä varallisuutta tai tulon lähdettä tai kiinteän toimipaikan synnyttävää tukikohtaa, jonka perusteella yrityksen voitaisiin katsoa olevan läsnä valtiossa niin, että verotusoikeus syntyisi.⁸¹ Käytännössä myöskin asuinvaltioperiaatteen mukaisen asuinvaltion syntymistä on mahdollista vältellä, sillä eri valtiot määrittelevät asumisen eri tavalla.⁸² Onhan myös mahdollista, että kaksi tai useampi valtio katsoo samanaikaisesti olevansa asuinvaltio⁸³, mikäli ne määrittelevät asumisen eri perustein. Erilaisia mahdollisia asumispaikan synnyttäviä perusteita on käsitelty aiemmin jaksossa 2.3.

Vajaaverotus – samoin kuin kaksinkertainen verotus mutta tämän vastakohtana – on epätoivottu tila, jota täytyisi pyrkiä estämään kansainvälisen vero-oikeuden keinoin. Vajaaverotuksessa tiettyä taloudellista toimintaa verotetaan lievemmin kuin mikä olisi lainsäätäjän tahtotila, ja aina kyse ei ole edes verovelvollisen omasta aktiivisesta pyrkimyksestä minimoida veroa vaan esimerkiksi kansainvälisen verotuksen osalta keskeisenä syynä voidaan pitää alan yleistä koordinoimattomuutta.⁸⁴ Tällainen ilmapiiri toki luo hyvät puitteet verosuunnittelulle ja toiminnan järjestämiselle verovelvolliselle edullisimmalla tavalla. *Juusela* on käsitellyt vajaaverotusta ilmiönä kirjassaan ”Kansainväliset sijoitukset ja verotuksen tehokkuus” ja luonnehtinut vajaaverotuksen aiheutuvan joko *hyväksyttävästä veron torjunnasta* tai kielletystä *faktojen salaamisesta*, jota voidaan nimittää myös verovilpiksi tai verotuksen tehottomuudeksi.⁸⁵ Kansainvälisessä muodossaan erityispiirteenä kummassakin tapauksessa on se, että nimenomaan liiketoiminnan kansainvälinen liitännä on syynä vajaaverotuksen ilmenemiselle.⁸⁶ Konkreettisesti ja perinteisesti tilanne juontaa usein juurensa ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä eli siitä, että verovelvollinen salaa verotuksen

⁸⁰ Ks. käsitteestä esim. Juusela 1998, s. 13 – 14; Helminen 2016, s. 113.

⁸¹ Alder & Sound 2018, s. 5.

⁸² Makkonen 2015, s. 31.

⁸³ Helminen 2016, s. 91.

⁸⁴ Juusela 1998, s. 13 – 17.

⁸⁵ Ks. OECD 1987, s. 16; Juusela 1998, s. 15.

⁸⁶ Juusela 1998, s. 16 – 17.

lopputulokseen vaikuttavia seikkoja kuten vaikkapa toisesta valtiosta saamansa tulot, tai edelläkin jo käsitellyistä verosuunnittelun aggressiivisemmista keinoista eli esimerkiksi välyhtiöiden käyttämisestä, fyysisen asuinpaikan rekisteröimisestä alhaisen verokannan valtioihin tai verosopimuskeinottelusta.⁸⁷

Nyt tarkasteltavana olevassa tilanteessa vajaaverotusta aiheutuu globaalisti sen verran suuressa mittakaavassa, että valtiot ovat alkaneet huolestua veropohjan todellisesta rapautumisesta ja tulojen epäoikeudenmukaisesta siirtämisestä. Onhan vajaaverotus pitkällä tähtäimellä paitsi fiskaalinen ongelma, myös epäoikeudenmukaista ja haitallista taloudelliselle tehokkuudelle. Mielestäni tilanteesta mielenkiintoisen tekee kuitenkin se, että kansainväliset suuryritykset – digijätit mukaan lukien – eivät edes joudu erityisesti kikkailemaan saavuttaakseen verosäästöjä, vaan alhainen veroaste on seurausta luonnollisesti tapahtuvasta liiketoiminnan optimoinnista digitaalisia palveluja hyväksi käyttäen. Mielestäni keskeinen syy kansainväliselle veropohjan rapautumiselle on siis kansainvälisen vero-oikeuden hampaattomuudessa ja yhteensopimattomuudessa moderniin liiketoimintaan nähden, valtioiden ollessa hitaita reagoimaan muuttuneen maailman asettamiin haasteisiin. Jätän enemmän spekulointia kuitenkin myöhemmäksi ja siirryn tarkastelemaan niitä ajatuksia ja keinoja, joilla valtiot ovat vastanneet lisääntyneeseen verohävikkiin.

3.2. OECD:n ja G20-maiden BEPS 2020 -projekti

3.2.1. BEPS:stä ja sen tavoitteista

OECD:n ja G20-maiden BEPS-projekti (”Base Erosion and Profit Shifting”) on tämän vuosisadan merkittävin hanke ja suurin yhteinen ponnistus valtioiden veropohjien pelastamiseksi ja tulojen keinotekoisesta siirtämisen estämiseksi – ainakin ja varsinkin, kun OECD:n pääsihteeriä *Angel Gurría*a on uskomisen.⁸⁸ Projektin taustalla vaikuttaa kansainvälistä huomiota herättänyt yhteisöverotulojen väheneminen⁸⁹, millä puolestaan on haitallisia vaikutuksia luonnollisesti valtioiden talouteen, mutta myös muille veronmaksajille sekä yrityksille. Ilmiötä on kuvattu OECD:n vuoden 2013 raportissa ”Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” toteamalla haitan kohdistuvan

⁸⁷ Juusela 1998, s. 18 – 21.

⁸⁸ Ks. Gurría:n puhe ”Closing the tax gap”, jossa pääsihteeri luonnehtii viisitoistakohtaista BEPS-suunnitelmaa projektiksi, joka johtaa ”perustavanlaatuisimpaan muutokseen kansainvälisessä verotuksessa sitten 1920-luvun”.

⁸⁹ OECD 2013, s. 9 – 11.

erityisesti kehitysmaihin, joissa verotuloilla on merkittävä rooli julkisten investointien rahoittamisessa ja talouskasvun vauhdittamisessa. Samassa yhteydessä todetaan edelleen, että verovajaus kaatuu helposti muiden tahojen paikattavaksi, sillä menetykset on luonnollisesti kompensoitava jollakin tavalla. Lisäksi yritysten vähäinen osallistuminen veronmaksuun koetaan epäreiluksi ja on omiaan vaikuttamaan negatiivisesti niiden maineeseen. Puhtaasti yrityskenttää tarkasteltaessa huomataan myös, että nykyisestä tilanteesta aiheutuu myös kilpailuvääristymiä yritysten välille: ylikansalliset yhtiöt sekä etupäässä digitaalisesti operoivat yritykset saavat kilpailuetua tullessaan aliverotetuiksi, kun taas pelkästään yhden valtion alueella toimivat yritykset - esimerkiksi pienet ja keskisuuret yhtiöt, monet perheyrietykset ja alkuvaiheessa olevat startup-yritykset – eivät pysty hyötymään samalla tavalla kansainvälisen pelikentän tarjoamista eduista ja maksavat niin sanotusti täyttä pottia kotivaltioonsa.⁹⁰ Näin ollen myös reilu kilpailu saattaa vaarantua kansainvälisen verolainsäädännön porsaanreikien vuoksi.

Havainnollistetaan veropohjan rapautumista konkreetilla. OECD:n mukaan vuosittainen veromenetys on 100-240 biljoonaa USA:n dollaria, vaikutuksen osuessa voimakkaimmin kehitysmaihin.⁹¹ Myös EU:n komissio on antamansa digiveroehdotuksen yhteydessä kerännyt tilastotietoa siitä, kuinka paljon yhteisöverojen määrä on vähentynyt viime aikoina ja kuinka digitaaliset yritykset eroavat niin kutsutuista perinteisistä yhtiöistä: ensinnäkin on tutkittu, että niin kutsuttujen digitaalisten yritysten efektiivinen veroaste on ollut vain 9,5% samalla kuin perinteisten yritysten vastaava luku on 23,2%. Myös liikevaihdon kasvu on digiyhtiöillä moninkertaista verrattuna perinteisiin: viimeisten seitsemän vuoden aikana se on kiihtynyt ensiksi mainituilla jopa 14%:iin kun taas muilla monikansallisilla yhtiöillä vauhti liikkuu 0,2% ja 3% välimaastossa.⁹² On lisäksi arvioitu, että dataan liittyvän talouden arvo tulee kasvamaan entisestään lähivuosina – vuonna 2015 dataliitännäisen talouden arvo on ollut 1,94% EU:n bruttokansantuotteesta ja analyytikkojen mukaan luku tulee kohoamaan 4%:iin vuoteen 2020 mennessä.⁹³ Digitaalisten yritysten määrä on myös itsessään kasvanut huimasti, mikä voidaan päätellä muun muassa Euroopan komission tiedotteesta: kymmenen vuoden aikana niiden määrä on noussut yhdestä yhdeksään, kun puhutaan maailman kahdestakymmenestä markkina-arvoltaan suurimmasta yrityksestä.⁹⁴ Edellä sanotun valossa näyttää kärjistäen siis siltä, että digitaaliset yritykset valtaavat markkinoita paremmin kuin muut, kasvavat kovempaa

⁹⁰ OECD 2013, s. 8.

⁹¹ OECD 2017, s. 9; Scherleitner 2018, s. 130.

⁹² Ks. Euroopan komission tiedoksianto.

⁹³ Ks. Alder & Soundin esitys digitaalisen liiketoiminnan verotuksesta.

⁹⁴ Komissio 2018a, s. 3; Komissio 2018b, s. 1.

kuin muut ja maksavat veroja vähemmän kuin muut. Analysoin tilannetta enemmän luvussa 4.

BEPS on G20-maiden ja OECD:n yhteinen projekti⁹⁵, johon kaikkia valtioita toivotaan mukaan ja kannustetaan osallistumaan. BEPS-hanke juontaa juurensa G20-maiden vuoden 2013 huippukokoukseen Pietariin. Kokouksen koonti on julkaistu tiivistettynä raporttina, jossa on todettu verotuksesta seuraavaa:

“Cross-border tax evasion and avoidance undermine our public finances and our people's trust in the fairness of the tax system. Today, we endorsed plans to address these problems and committed to take steps to change our rules to tackle tax avoidance, harmful practices, and aggressive tax planning.”⁹⁶

Raportin verotuksellinen ydin on tiivistetty ylläolevaan sitaattiin, mutta tämän lisäksi siinä summataan koko BEPS-projektin tavoite itsessään astetta käytännöllisemmin: liiketoiminta tulee verottaa siellä, missä arvo luodaan ja taloudellinen, tuloksen synnyttävä toiminta aidosti tapahtuu.⁹⁷ Tällä ei viitata pelkästään digitaaliseen liiketoimintaan, sillä huolimatta tämän tutkielman painopisteestä BEPS on paljon enemmän. BEPS on hanke, joka koostuu viidestätoista eri osa-alueesta (”actions”), joista ensimmäinen on nyt suurennuslasin alla oleva digitaalinen talous.

G20-maiden julistuksessa todetaan, että maiden tulee varmistaa, ettei niiden oma tai kansainvälinen oikeusjärjestelmä salli tai kannusta ylikansallisia yrityksiä siirtämään tuloa matalan verotuksen maihin.⁹⁸ Maat myös sitoutuvat sekä yksin että yhteisöllisin keinoin toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet, jotta veropohjaa rapauttavat tekijät pystyttäisiin eliminoimaan tulevaisuudessa tehokkaammin. Jotta päästäisiin lähemmäksi tätä visiota, rajat ylittävää tiedonvaihtoa on lisättävä ja tehostettava; puhutaan verotuksen läpinäkyvyydestä, mikä on ollut eräs suurimmista haasteista eri valtioiden välillä ja mihin vastauksena EU on lanseerannut niin kutsutun DAC6-direktiivin. Tämän tutkielman puitteissa DAC6 jää maininnan tasolle, sillä sen syvällisempi käsittely ei sinällään edesauta tätä tutkimusta, mutta direktiivi on ehdottomasti eräs keskeisimpiä

⁹⁵ Ks. Kansainvälisen järjestön roolista kansainvälisen oikeuden kehittämisessä Crawford 2012, s. 192 – 196: Järjestöt eivät itsessään luo uutta oikeutta, mutta niillä on hyvät mahdollisuudet olla mukana kehittämässä sitä. BEPS-projektin tiimoilta ilmenevät suositukset tai ohjeistukset eivät luonnollisestikaan ole sellaisenaan sitovia, vaan vaativat valtioiden hyväksynnän – ratifioinnin ja implementoinnin – tullakseen aidosti voimaan.

⁹⁶ G20 2013, s. 4.

⁹⁷ G20 2013, s. 12.

⁹⁸ G20 2013, s. 13.

kansainvälisessä yritysverotuksessa puhuttaneista uudistuksista kuluneena vuonna ja siksi mainitsemisen arvoinen tässäkin yhteydessä.⁹⁹

Edellä siteeratussa julistuksessa olennaista oli siis ongelman tunnistaminen G20-maiden johdon tasolla, minkä seurauksena OECD ja muut kansainväliset toimijat – esimerkkinä EU – ovat ottaneet tehtäväkseen työstää ratkaisuja BEPS-työryhmien osoittamiin ongelmiin. Käytännössä ensin on täytynyt määritellä nämä veropohjaa rapauttavat tekijät, minkä jälkeen ajatustyö kansainvälisen verotuksen uudistamiseksi on voinut alkaa ja mistä seurauksena OECD on julkaissut väliraportteja projektin etenemisestä.¹⁰⁰ Myös esimerkiksi EU on työstänyt ratkaisumalleja omalla tasollaan toteutettavaksi, mutta suurin osa maista – Suomi mukaan lukien – kokee maailmanlaajuisen ratkaisun paremmaksi tavaksi edetä asiassa ja odottaa parhaillaan toimintaehdotuksia ja suosituksia OECD:ltä.¹⁰¹

BEPS-työryhmät työstävä parhaillaan eri BEPS-toimenpiteitä tarkoituksenaan kehittää toimintasuositukset, jotka pystyttäisiin implementoimaan kansainvälisellä tasolla. Muutokset heijastuvat konkreettisesti esimerkiksi OECD:n malliverosopimukseen sekä kansainväliseen verosopimusverkostoon maiden ottaessa nämä suositukset käyttöön. Tähän mennessä eräs mittavimmista – ellei mittavin – pyrkimys BEPS-ongelmien taklaamiseen on ollut niin kutsuttu monenkeskinen yleissopimus (MLI)¹⁰², josta käytetään suomeksi myös epävirallista nimitystä BEPS-sopimus.¹⁰³ Suomi on allekirjoittanut kyseisen sopimuksen kesäkuussa 2017.¹⁰⁴ Sopimuksen tarkoituksena on toimia instrumenttina, jonka allekirjoittamalla valtiot pystyvät implementoimaan OECD-tasolla kehitetyt BEPS-vastatoimet osaksi kahdenvälisiä verosopimuksiaan vaivattomasti ilman raskaita neuvottelukierroksia.¹⁰⁵ Käytännössä valtiot päättävät, mitkä verosopimuksistaan ja millä laajuudella ne haluavat päivittää ”automaattisesti” BEPS-sopimuksen allekirjoittamalla BEPS-sopimusta vastaaviksi, ja mikäli kummankin verosopimusosapuolen valinnat BEPS-sopimuksessa ovat yhteneväiset, tulevat nämä

⁹⁹ Ks. esim. PwC:n 14.6.2018 julkaistu uutinen ”Raportointivelvoitteita koskeva EU-direktiivi hyväksytty”.

¹⁰⁰ Digitaalisen liiketoiminnan kannalta olennaisimmat raportit ovat tässä tutkielmassa lähteinä toimivat OECD 2013, OECD 2015, OECD 2017, OECD 2018 sekä OECD 2019. Projektin loppupäätelmiä odotetaan julkaistavaksi vuonna 2020.

¹⁰¹ Ks. esim. Alder & Sound, s. 25.

¹⁰² Eng. Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, “Multilateral Instrument”; “MLI”.

¹⁰³ Scherleitner 2018, s. 134.

¹⁰⁴ OECD:n tiedote 27.9.2018.

¹⁰⁵ Scherleitner 2018, s. 134 – 136.

muutokset voimaan kyseisten osapuolten väliseen verosopimukseen.¹⁰⁶ Jatkossa verosopimuksia tulkitaan siis niiden oman tekstin lisäksi myös BEPS-sopimuksen tekstiä soveltaen, kun molemmat osapuolet ovat ilmoittaneet halukkuutensa kyseessä olevan artiklan voimaansaattamiseen BEPS-sopimuksen mukaisena ja kun BEPS-sopimus itsessään on ratifioitu kummankin osapuolen toimesta. BEPS-sopimusta on alettu soveltaa vuoden 2019 alusta ensimmäisen kerran, ja vaikutuspiiri tulee kasvamaan sitä mukaa, kun valtioita liittyy mukaan ja ne ratifioivat sopimuksen kohtia yhteneväisesti.

Yhteenvetona ja viittauksena tämän luvun alkuun voidaan todeta, että numeroiden valossa ja valtioiden näkökulmasta kyse ei ole aivan pienistä veromenetyksistä. Mitä digiyhtiöiden kasvuun ja tulevaisuuden näkymiin taas tulee, analyttikot näyttävät luottavan digitalouden kehitykseen ja vauhdin kiihtymiseen myös lähivuosina. Valtioiden oli siis korkea aika reagoida liiketoimintakehityksen aiheuttamiin verohaasteisiin, sillä fiskaaliset menetykset ovat vuodesta toiseen kovia ja tulevat kertaantumaa entisestään, ellei asiaan saada tyydyttävää ratkaisua. BEPS-sopimus, joka kattaa tähän mennessä ratkaistut toimenpiteet ja jonka ratifioimalla valtiot pystyvät saattamaan muutokset helposti omiin verosopimuksiinsa, on hyvä alku ja toimintamalli OECD:n ratkaisujen voimaansaattamiseksi. Sopimusta tullaan mitä luultavimmin päivittämään myös tulevaisuudessa, kun BEPS-projekti etenee pidemmälle myös vielä ratkaisematta olevien kysymysten kohdalla. Näihin kysymyksiin lukeutuu myös tutkielmani kannalta keskeinen ongelma digitaalisen kiinteän toimipaikan konseptista. Seuraavaksi syvennyttään konkreettisemmalla tasolla tarkastelemaan sitä, kuinka kansainvälistä verotusta on kaavailtu muutettavan nimenomaan merkittävän digitaalisen tai taloudellisen presenssin huomioivaksi. Aivan ensimmäiseksi kartoitetaan keinot, jotta voidaan myöhemmin keskittyä niiden soveltuvuuden analysointiin ja johtopäätöksiin.

3.2.2. BEPS ja digitaalinen liiketoiminta

Digitaalinen talous on ensimmäinen toimenpide BEPS:n suurennuslasin alla.¹⁰⁷ Se on mielestäni myös yksi haastavimmista tai jopa haastavin BEPS:n osa-alueista, sillä kyse on melko tuoreesta ilmiöstä. Lisäksi vajaanverotukseen johtava ongelma johtuu tässä aidosti lainsäädännöllisistä aukoista eikä edes vaadi erityistä verokikkailua yrityksiltä – piirre, jota on avattu aiemmin luvuissa 3.1.1. ja 3.1.2. On siis ymmärrettävä, että tämä osa-alue vaatii kokonaan uudenlaisia, innovatiivisia ratkaisuja, joissa on huomioitu

¹⁰⁶ Scherleitner 2018, s. 136.

¹⁰⁷ OECD 2013, s. 14.

modernin liiketoiminnan ominaispiirteet. Veronkiertopykälän osoittaminen ei ohjaisi valtion kassaan yhtään enempää digitaloudesta peräisin olevaa tulosta.

Digitaaliseen talouteen liittyviä kysymyksiä pohditaan ja työstetään digitaalisen talouden asiantuntijaryhmässä (Task Force on Digital Economy, ”TFDE”). Ryhmän tehtävänä on tutkia digitaalista kauppaa ja nykyisten säädösten soveltuvuutta siihen, sekä kehittää ratkaisuja havaittuihin verotuksellisiin ongelmiin.¹⁰⁸ On huomattava, että digitaalinen talous luo haasteita sekä tulovero- että arvonlisäverosektorille, ja TFDE -ryhmän tavoitteena on tuottaa ratkaisuehdotuksia kumpaankin liittyen. Vuonna 2015 ja vuonna 2018 julkaistuissa OECD:n väliraporteissa on käsitelty tarkemmin digitaalisen liiketoiminnan verotuksen avainkysymyksiä. Tarkastellaan vuoden 2018 raporttia ja pidetään painopiste tuloverotuksessa.

Ensinnäkin on tärkeää ymmärtää, että digitaalisen liiketoiminnan verotusta koskevat ongelmat ovat erottamattomasti kytköksissä muihin BEPS-toimenpiteisiin. Viisitoistakohtaisesta toimenpideluettelosta erityisesti kohdat 7 koskien kiinteän toimipaikan muodostumista, 8-10 siirtohinnoittelun saralla, 3 ulkomaisten väliyhteisöjen sääntelyn osalta sekä 5 haitallisen verosuunnittelun ehkäisemiseksi ja 6 verosopimuskeinottelun kitkemiseksi liittyvät kiinteästi digitaaliseen talouteen.¹⁰⁹ Tämä kuvastaa sitä, että digitaalinen liiketoiminta itsessään ei ole ongelma, mutta se luo pohjan muissa toimenpidekohdissa mainituille ongelmille; ne esiintyvät ikään kuin ryhminä tai pareittain digitaalisen liiketoiminnan kanssa. Tämän tutkielman kannalta toimenpiteiden 1 (digitaalinen liiketoiminta) ja 7 (kiinteän toimipaikan välttely) muodostama parivaljakko on luonnollisesti relevantein ja sitä kautta kiinnostavin. On edelleen mainittava, että kyseiset haasteet liittyvät yhtä lailla perinteiseen liiketoimintaan, mutta digitaalinen toimintaympäristö luo vain paremmat puitteet niiden esiintymiselle.

Tutkitaan verotuksellisen presenssin ongelmallisuutta digitaalisen liiketoiminnan yhteydessä tarkemmin. Mahdollisuus luoda ja ylläpitää asiakassuhteita internetin välityksellä samoin kuin liiketoiminnan osa-alueiden automatisoiminen on vähentänyt olennaisesti yritysten tarvetta paikallisten yksiköiden perustamiselle ja myyntihenkilökunnan palkkaamiselle.¹¹⁰ OECD:n vuoden 2018 raportissa on kuitenkin kiinnitetty huomiota siihen, että kiinteän toimipaikan syntymisestä ”vapauttavat” periaatteet – avustava ja valmisteleva toiminta – ovat itse asiassa niitä fyysisen toiminnan

¹⁰⁸ Malmgrén 2014, s. 230.

¹⁰⁹ OECD 2018, s. 90.

¹¹⁰ OECD 2018, s. 93.

muotoja, jotka monessa tapauksessa ovat enää aidosti jäljellä.¹¹¹ Raportin mukaan on tilanteita, joissa yrityksellä on toisessa valtiossa kuin asuinvaltiossaan toimipiste, jonka sopimuksenmukainen tehtävä on tuottaa teknistä tukea, edistää myyntiä tai markkinoida (avustava toiminta) mutta tosiasiaa nimenomaan tämä toiminta johtaa asiakkaat myynnin piiriin ja sopimukseen yrityksen kanssa. Toinen vastaava kiinteän toimipaikan syntymisen välttävä tekijä liittyy *agentin* toimintaan: mikäli paikallisella edustajalla ei ole ollut oikeutta myydä tai tehdä sopimuksia yrityksen lukuun, ei kiinteän toimipaikan ole katsottu perinteisesti syntyvän. Nyt tällaisen tosiasiallisesti sopimukseen johtavan toiminnan merkitys myynnin luomisen kannalta on kuitenkin huomattu, ja BEPS:n toimenpide 7:n alla onkin ehdotettu muutoksia kiinteän toimipaikan määritelmään.¹¹² Nämä muutosehdotukset ovat nähtävissä MLI:ssä.¹¹³

Fyysisen kiinteän toimipaikan määritelmän lisäksi TFDE oli tarttunut myös tämän tutkielman kannalta olennaisempaan ongelmaan eli abstraktiin taloudelliseen presenssiin – seikka, joka edellä kerrottua intensiivisemmin liittyy digitaalisten yritysten tapaan harjoittaa liiketoimintaa. Samaisessa OECD:n vuoden 2018 raportissa on siis käsitelty myös tätä aspektia; näkökulmana relevantit edistysaskeleet veropraktiikassa eri valtioissa.¹¹⁴ Raportissa todetaan, että TFDE on työstänyt useampia eri vaihtoehtoja digitaalisen presenssin määrittämiseksi; tämä sisältää niin ideat digitaalisen kiinteän toimipaikan määrittelystä (*”significant economical presence; SEP”*), uuden lähdeverotyypin luomisesta tietyille digitaalisille transaktioille että niin sanotusta tasapainottavasta verosta. Raportin mukaan konsensuksen saavuttaminen oli kuitenkin haastavaa; kansainvälinen ratas pyöri hitaasti, ja varsinaiset muutokset ovat jääneet keskustelun tasolle.¹¹⁵

Vaikka OECD:n tasolla ei vielä saavutettukaan yksimielisyyttä parhaasta tavasta edetä, ovat jotkin valtiot kehittäneet malliehdotusten pohjalta ratkaisuja ylikansallisten digitaalisten yritysten verottamiseksi. Yhteistä eri vaihtoehtoilta on ollut pyrkimys turvata oikeansuuruinen veropohja siinä taloudessa, jossa hyödykkeen markkinat tapahtuvat. OECD:n raportissa on esitelty Israelin ja Intian tarjoamat mallit kiinteän toimipaikan määritelmän muuttamisesta niin, että myös merkittävä digitaalinen presenssi huomioitaisiin verotusoikeuden synnyttävänä tekijänä. Raportissa painotetaan, että

¹¹¹ OECD 2018, s. 93 – 96.

¹¹² OECD 2018, s. 93 – 96; MLI, s. 19 – 23.

¹¹³ MLI, s. 19 – 23, art. 12-15.

¹¹⁴ OECD 2018, s. 133 – 138.

¹¹⁵ OECD 2018, s. 134.

kuvaukset perustuvat valtioiden omaan raportointiin järjestelmistään, eikä OECD ole analysoinut niitä sen tarkemmin.¹¹⁶ Tarkastellaan näitä toimintavaihtoehtoja yksityiskohtaisemmin.

Israelin mallissa rajoitetusti verovelvollisen yrityksen etänä tarjoamat digitaaliset palvelut kotimaisille asiakkaille luovat yritykselle verotuksellisen presenssin mikäli liiketoiminta on omiaan luomaan niin kutsutun merkittävän taloudellisen läsnäolon Israelissa. Merkittävästä taloudellisesta läsnäolosta puhutaan jo edellä mainitulla englanninkielisellä termillä *significant economic presence*, johon perustuen riittävää verotuksellista olemista mittaavista perusteista käytetään nimitystä SEP-testi.¹¹⁷ Olennaisia mitattavia muuttujia kyseisessä testissä ovat digitaalisten sopimusten¹¹⁸ määrä, digitaalisten tuotteiden tai palvelujen käyttäjien määrä, verkkosivuston käyttäminen kohdennetusti paikallista markkinointia varten¹¹⁹ sekä merkittävän liikevaihto-osuuden kohdentuminen digitaalisten palveluiden volyyymiin Israelissa sijaitsevien palvelun käyttäjien perusteella.¹²⁰ Mikäli yksi tai useampi yllämainituista kohdista täyttyy, on SEP-testi niin sanotusti läpäisty.

Myös Intiassa on ollut kehitteillä vastaavia ehdotuksia digitaalisen liiketoiminnan taklaamiseksi verotuksessa. Ensimmäinen näistä on edellä mainitun SEP-konseptin ulottaminen rajoitetusti verovelvollisten liiketuloon, toinen taas mahdollistaisi rajoitetusti verovelvollisen lähdeverotuksen riippumatta fyysisen läsnäolon tasosta. Esityksessä ehdotetaan, että SEP-konseptin mukainen digitaalisen presenssin vaatimus täyttyisi, mikäli rajoitetusti verovelvollisen paikallinen liikevaihto mihin tahansa transaktioihin – tavarat, palvelut, data - liittyen täyttäisi tietyt mittapuut, tai mikäli digitaalinen vuorovaikutus tai liiketoiminta kohdistuu riittävään määrään paikallisia käyttäjiä Intiassa.¹²¹ SEP-perusteisen verotusmallin olisi tarkoitus astua voimaan 1.4.2019, ja lisäohjeistusta ja tarkennusta edellä kaavailtuihin mittapuihin odotetaan tulevan lisää uudistuksen myötä. Uudistuksen jälkeen verovelvollisen sijainnilla tai asuinvaltiolla ei

¹¹⁶ OECD 2018, s. 135: Raportin kohdassa 348 painotetaan, että digitaalisen liiketoiminnan verotukseen tähtäävät toimintamallit perustuvat täysin valtioilta saatuu informaatioon, eikä mukautuvaisuutta erilaisiin kansainvälisiin standardeihin, esimerkiksi kahdenvälisiin verosopimuksiin nähden, ole analysoitu OECD:n työryhmätasolla.

¹¹⁷ OECD 2018, s. 137.

¹¹⁸ Tässä yhteydessä, OECD:n raporttiin perustuen, ymmärrän termillä ”*online contracts*” viitattavan mihin tahansa yrityksen ja asiakkaan välisiin, digitaalisessa ympäristössä solmittaviin sopimuksiin. Ks. asiayhteys OECD:n raportista, OECD 2018 s. 137.

¹¹⁹ Ks. OECD 2018, s. 137: Kohdennetulla ja paikallistetulla verkkomarkkinoinnilla viitataan verkkosivun kohdistamiseen suoraan Israelin markkinoille esimerkiksi heprean kieltä, paikallista valuuttaa sekä paikallisia maksutapoja hyödyntämällä ja paikalliset alennukset ja muut markkinointikeinot huomioimalla.

¹²⁰ OECD 2018, s. 137.

¹²¹ OECD 2018, s. 138.

olisi merkitystä, vaan verovelvollisuus syntyisi Intiaan suoraan näiden edellytysten täytyttyä.¹²²

Jotta tutkielma ei kävisi liian yksinkertaiseksi, todettakoon vielä, että myös muita ratkaisuja verotulojen kerryttämiseksi ylikansallisilta digitaalisilta yrityksiltä on harkittu. Edellä mainittujen esitysten lisäksi on ehdotettu muun muassa, että YK:n malliverosopimuksen palveluiden kiinteää toimipaikkaa koskevasta artiklasta 5.3 tulisi poistaa fyysisen presenssin vaatimus.¹²³ Monissa maissa on myös harkittu tai otettu käyttöön erilaisia tulon lähteeseen (lähdeverotus) tai liikevaihtoon perustuvia veroja: monet niistä on kohdennettu nimenomaan ylikansallisiin yrityksiin ja tiettyihin liiketoiminnan muotoihin.¹²⁴ Tässä yhteydessä ei ole tarpeen eritellä näitä vaihtoehtoisia malleja, sillä vaikka niiden tarkoituksena on vastata samaan ongelmaan eli veropohjan rapautumiseen, ne eivät sellaisenaan tarjoa kansainvälisen tason ratkaisua digitaalisen kiinteän toimipaikan määrittämiseksi. Jätetään siis nämä mallit alaviitemaininnan tasolle ja siirrytään seuraavaksi katsomaan, mikä olisi Euroopan komission vastaus digitaalisen liiketoiminnan aiheuttamiin haasteisiin.

3.3. EU:n digiveropaketti

G20-maat ja OECD eivät ole ainoita toimijoita, jotka ovat kiinnostuneet ratkaisemaan digitaalisen liiketoiminnan verottamista koskevan ongelman. On edellä kuvatulla tavalla maita, jotka ovat omatoimisesti alkaneet kehittää vaihtoehtoja digitaalisen liiketoiminnan saattamiseksi verotuksen piiriin ja joilla jo on jokin tätä tarkoitusta varten kehitetty vero; esimerkkinä edellä kuvatut Israel, Intia ja muutamat Yhdysvaltojen osavaltiot.¹²⁵ Mittavin kansainvälisen tason käytännön pyrkimys digiyhtiöiden verottamiseksi on kuitenkin Euroopan komission käsialaa – tämä digiveropaketina tunnettu kaksiosainen ehdotus julkaistiin maaliskuussa 2018 ja sen tarkoituksena oli toimia pikaisena vastauksena jäsenvaltioita koskettavalle yhteisöverokadolle ja muille digitaalisen talouden vajaaverottamisesta seuraaville ongelmille, joita on edellä käsitelty. Komission tiedoksiannoista on rivien välistä luettavissa, että EU:ssa on toivottu nimenomaan nopeaa

¹²² OECD 2018, s. 138.

¹²³ OECD 2018, s. 138 – 139.

¹²⁴ Ks. OECD 2018, s. 139 – 158. Raportissa on nostettu esille eri maissa käyttöön otettuja kansallisia ratkaisuja, joiden tarkoituksena on verovälttelyn estäminen ja erityisesti digitaalisen liiketoiminnan verottaminen, ks. esim. Unkarin mainosverosta raportin sivulta 145.

¹²⁵ Komissio 2018a, s. 6.

reagointia tähän globaaliin ja jatkuvasti lisäveromenetyksiä valtioille tuottavaan ongelmaan, ja OECD:n prosessi on mahdollisesti kestänyt jo liian kauan ilman konkreettisia toimintaohjeita.¹²⁶

Komission tiedoksiannoissa perustellaan tarvetta digitaalisen liiketoiminnan verottamiselle melko yhtenevin sanankääntein kuin OECD:n ja G20-maiden raporteissa, joita on siteerattu aiemmissa luvuissa. Nykyisiä kansainvälisen verotuksen säädöksiä ei ole suunniteltu globaalisti toimiville yrityksille, jotka operoivat virtuaalisesti ja joiden fyysinen presenssi valtioissa on vähäistä tai sitä ei ole. Siinä missä kymmenen vuotta sitten maailmanlaajuisesti markkina-arvoltaan 20 suurimman yrityksen joukkoon mahtui yksi digiyritys, on näiden määrä kasvanut tähän päivään mennessä yhdeksään samaisessa 20 yrityksen kärkijoukossa.¹²⁷ Komission tiedoksiannoista välittyä ajatus siitä, että asiassa ei voida odotella enää pidempään, vaan olennaisinta on kehittää ja saada käyttöön pikaisesti sellaisia verotuksen malleja, jotka varmistavat yhteisöveron kertymisen myös digitaalisilta yrityksiltä. Spekulointia ehkä, mutta eräänä kunnianhimoisena tavoitteena vaikuttaa olevan myös EU:n asemoituminen globaaliksi edelläkävijäksi uudenlaisten verosäädösten suunnittelussa ja yhteensovittamisessa moderniin liiketoimintaan ja digitaaliseen aikakauteen.¹²⁸

Komission ehdotus jakautuu siis kahteen osaan; niin sanottuihin pitkän¹²⁹ ja lyhyen¹³⁰ aikavälin ratkaisuihin. Ensimmäinen rakentuu *digitaalisen kiinteän toimipaikan* tai *digitaalisen verotuksellisen läsnäolon* eli presenssin käsitteille: kun presenssi tietyssä valtiossa on tarpeeksi mittavaa, syntyy valtiolle verotusoikeus yritykseen nähden. Tätä puolestaan arvioidaan kolmella eri mittapuulla. Nämä mittapuut ovat vähintään 7 miljoonan euron vuositulot kyseisistä digitaalisista palveluista, vähintään 100 000 palvelun käyttäjää tai vähintään 3000 yritysasiakasta (*business to business -sopimusta*) kyseisessä valtiossa verovuoden aikana.¹³¹ Mikäli vähintään yksi yllä esitetystä vaatimuksista täyttyy, voidaan puhua merkittävästä digitaalisesta presenssistä, joka olisi omiaan perustamaan yritykselle digitaalisen kiinteän toimipaikan. Tämän ehdotuksen

¹²⁶ Ks. esim. Komissio 2018b, s. 1: Mm. pääomamarkkinaunionista vastaava komission varapuheenjohtaja Valdis Dombrovskis kommentoi EU:n digiveropakettin kehittämistä seuraavasti: “We would prefer rules agreed at the global level, including at the OECD. But the amount of profits currently going untaxed is unacceptable. We need to urgently bring our tax rules into the 21st century by putting in place a new comprehensive and future-proof solution.”

¹²⁷ Komissio 2018a, s. 3; Komissio 2018b, s. 1.

¹²⁸ Komissio 2018a, s. 2; Komissio 2018b, s. 1.

¹²⁹ Komission ehdotus 2018/0072.

¹³⁰ Komission ehdotus 2018/0073.

¹³¹ Komissio 2018a, s. 4.

tavoitteena on voittojen allokoiminen ja verottaminen valtiossa, jossa yrityksen palveluita tosiasiallisesti käytetään digitaalisia kanavia hyödyntäen, ja tiedoksiannoista sekä itse ehdotuksesta päätellen komissio pitää tätä sopivana ja tehokkaana tapana pysyväksi ratkaisuksi.¹³²

Jälkimmäisen ehdotuksen tarkoituksena on saada verotuksen piiriin sellainen merkittävä liiketoiminta, joka tällä hetkellä jää verottamatta digitaalisen luonteensa vuoksi. Ehdotetusta verosta käytetään nimitystä Digital Services Tax (”DST”) ja sen suunniteltu kanta olisi 3% kyseisen palvelun liikevaihdosta siinä valtiossa, jossa palvelun käyttäjät sijaitsevat.¹³³ On huomattava, että tässä ehdotuksessa DST:n piiriin kuuluva liiketoiminta on tarkoin rajattua ja määriteltyä, ja paljon erilaista digitaalista toimintaa jäisi myös sen ulkopuolelle. Nyt verotettaviksi suunniteltujen liiketoimintojen ja tulonlähteiden piiriin kuuluisivat esimerkiksi verkkokauppa-alustat sekä mainostulot ja käyttäjätiedoista saadut tulot.¹³⁴ Vero soveltuisi ainoastaan suuryrityksiin, sillä verovelvolliseksi on määritelty ainoastaan toimijat, joiden globaali vuotuinen liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa ja EU:n alueelta saatava digitaaliseen liiketoimintaan liitännäinen vuotuinen liikevaihto vähintään 50 miljoonaa euroa.¹³⁵ Näin ollen monet yritykset jäisivät DST:n ulkopuolelle joko tarjottujen palveluiden tyyppin taikka edellä mainittujen liikevaihdolle asetettujen rajojen vuoksi. DST:tä koskevassa komission ehdotuksessa mallista puhutaan ”tilapäisenä ratkaisuna”, mutta tarkkaa aikamäärettä sille, mitä tilapäisellä tarkoitetaan, ei esityksestä löydy.

Molempien direktiivien olisi tarkoitus tulla voimaan tammikuussa 2020. Jäsenvaltioiden tulisi antaa ja julkaista direktiivin voimaansaattamiseen liittyvät lait, asetukset taikka hallinnolliset päätökset viimeistään 31.12.2019.¹³⁶ Parhaillaan valtiot käyvät keskustelua direktiivien vaikutuksista voimaan tullessaan, ja kuten luvussa 4.2. havaitaan, nämä mielipiteet ehdotusten toimivuudesta ovat hyvinkin eriäviä. Tarkempi analyysi tilanteesta seuraa niin ikään luvussa 4.2. Digiveropaketin merkitys korostuu siis nimenomaan siinä, että se on ensimmäinen konkreettinen kansainvälisellä tasolla implementoitavaksi tarkoitettu ratkaisumalli kiinteän toimipaikan käsitteen muuttamiseksi digitaalisia liiketoimintatapoja vastaavaksi. EU:n tavoitteena ei ole tällä esityksellä kävellä OECD:n yli, vaan ehdotuksella pyritään tukemaan OECD:n tasolla tehtävää työtä; digiveropaketin

¹³² Komission ehdotus 2018/0072, s. 19 – 20.

¹³³ Komission ehdotus 2018/0073, s. 28.

¹³⁴ Ks. DST:n piiriin kuuluvien palvelujen tarkka rajausta ja määrittely komission ehdotuksesta 2018/0073, s. 24 – 25.

¹³⁵ Komission ehdotus 2018/0073, s. 10.

¹³⁶ Komission ehdotus 2018/0072, s. 20; Komission ehdotus 2018/0073, s. 36.

katsotaan soveltuvan eräänlaiseksi esimerkiksi kokonaisratkaisusta kansainvälisiin keskusteluihin. Komission ehdotuksen mukaan EU:n tulee rohkaista kansainvälisiä kumppaneita tähän suuntaan ja tukea niiden kehitystä.¹³⁷ Kansallisiin ratkaisuihin verrattuna ehdotuksessa korostetaan ylikansallisen ratkaisumallin merkitystä lisäarvoa tuottavana tekijänä: tällaisen mallin käyttöönotto parantaisi oikeusvarmuutta verovelvollisen kannalta sekä varmistaisi tasapuoliset toimintaedellytykset kaikissa jäsenvaltioissa.¹³⁸

Tässä luvussa – kuten myös muissa 3. jakson alaluvuissa – tarkoitukseni on avata keskustelun alla olevien toimintamallien ominaispiirteitä objektiivisesti sillä tasolla, mitä eri vaihtoehtoja on olemassa ja kuinka niiden olisi tarkoitus toimia. Olen pyrkinyt rajaamaan käsittelyn yhteisöjen tuloverotusta koskeviin ratkaisuihin, vaikka toki muitakin keinoja veropohjan eheyttämiseksi on suunnitteilla muun muassa lähdeverotuksen saralla. Yleisestihän voidaan todeta, että koko BEPS-ilmiö liittyy kaikkiin kansainvälisellä tasolla operoiviin yhteisöihin liiketoiminnan harjoittamistavasta huolimatta, ja että ongelmaa olisi mahdollista lähestyä hyvin monesta eri näkökulmasta riippuen muun muassa siitä, mitä BEPS-toimenpiteitä halutaan tarkastella. Tässä tutkielmassa painopiste on kiinteän toimipaikan konseptissa ja presenssin määrittämisessä nimenomaan digitaalisen liiketoiminnan ollessa kyseessä. Kiinteä toimipaikka ja sen luoma veropresenssi puolestaan ovat edellytyksenä sille, että liiketuloa ylipäätään voidaan verottaa, mistä voidaan vetää suora johtopäätös siihen, että keinot modernin kiinteän toimipaikan määrittämiseksi on kehitettävä, tai liiketulot jäävät verottamatta. Tässä vaiheessa tutkielmaa itse ongelma on varmasti varsin selkeä, ja nyt meillä on myös liuta erilaisia kansainvälisen tason ideoita sen ratkaisemiseksi. Jännityselementti syntyykin seuraavaksi siitä, mitä riskejä ratkaisumallit pitävät sisällään – toimivatko ne alkuunkaan ideaalilla tavalla ja mihin niiden käyttöönotto mahtaa johtaa?

¹³⁷ Komission ehdotus 2018/0072, s. 3.

¹³⁸ Komission ehdotus 2018/0072, s. 5.

4. Ratkaisumallien riskit ja mahdollisuudet

4.1. Analyysi BEPS -keinojen soveltuvuudesta

Edellisissä luvuissa on käyty läpi veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoa koskevaa ongelmaa sekä sen vaikutuksia globaalisti yleisellä tasolla. On todettu, että tutkimustulosten valossa ilmiö johtaa mittaviin yhteisöverotulojen menetyksiin ja että tällä puolestaan on monenlaisia haitallisia seurauksia niin valtioille, luonnollisille henkilöille kuin itse yrityksillekin. Ylikansalliset digitaaliset yhtiöt eivät itsessään ole ongelman syy tai ainut aiheuttaja, mutta jo edellä todetusti niiden ominaispiirteet johtavat vaikutusten kertaantumiseen, sillä tutkitusti digitaaliset markkinat ja liiketoimintamallit ovat kasvussa, toimijoita tulee lisää tiheällä tahdilla ja tämän lisäksi kansainvälinen verojärjestelmä nykymuodossaan ei tunnista niiden toimintatapaa, eli tutkimustulosten valossa nämä digiyrityksiksi tituleeratut toimijat jäävät aliverotetuiksi, tai näin meille on ainakin tähän asti uutisoitu. Tämän luvun tarkoituksena on takertua BEPS-ilmiöstä tähän mennessä esitettyihin väitteisiin ja tarkastella niiden todenperäisyyttä. Lisäksi analysoin, millä tavalla BEPS-toimenpiteet ovat vaikuttaneet tähän mennessä ja millaisia vaikutuksia vasta esitetyillä toimintamalleilla mahdollisesti olisi niin valtioihin kuin yrityksiinkin nähdessä tulevaisuudessa. Analyysissäni hyödynnän alan ammattilaisten käymää ajankohtaista keskustelua, mutta jätän tilaa myös omille ajatuksilleni, pyrkien muodostamaan näiden avulla kriittisen kokonaiskuvan kaikesta tähän asti esitetystä.

Kun puhutaan BEPS-ilmiöstä, tarkoitetaan tällä voitonsiirtoja sekä yhteisöveropohjan heikkenemistä yhteisöverotulojen vähenemisen muodossa. Tästä on esitetty erilaisia numeerisia arvioita, joita olen sivunnut aiemmin tässä tutkielmassa – erityisesti luvussa 3.2.1. Puhutaan siis efektiivisestä veroasteesta, jonka uskotaan olevan digitaalisten yritysten kohdalla paljon matalampi (9,5%) kuin perinteisillä yrityksillä (23,2%). Kööpenhaminassa 20.9.2018 pidetyssä EU:n vero-oikeuden konferenssissa ilmiö onnistuttiin kuitenkin kyseenalaistamaan. Edellä mainitut numerot perustuvat Copenhagen Economicsin mukaan puhtaasti teoriaan, kun taas empiirisen tiedon pohjalta yritykset vaikuttavat maksavan efektiivistä veroa suunnilleen saman verran huolimatta niiden digitalisaation asteesta liiketoiminnassa.¹³⁹ Samalla lopulliseen efektiiviseen veroasteeseen vaikuttavat myös rahoitusmallit sekä erilaiset vähennysjärjestelmät ja kannustimet¹⁴⁰, jotka puolestaan ovat sidoksissa valtioiden kansallisiin verojärjestelmiin

¹³⁹ Copenhagen Economics, s. 4.

¹⁴⁰ Copenhagen Economics, s. 6.

sekä luonnollisesti yritysten rahoitusrakenteeseen – tarkemmin ilmaistuna oman ja vieraan pääoman suhteeseen. Nimenomaan näiden vaikutuksesta lopullinen efektiivinen veroaste kääntyy sekä perinteisillä että digitaalisilla yrityksillä suunnilleen samaan; Copenhagen Economicsin selvityksen mukaan keskimääräiset luvut olisivat perinteisillä yrityksillä 28% ja digitaalisilla vastaavasti 29%.¹⁴¹

Edellisiä lukuja tarkastellessa ei voi olla ihmettelemättä, kuinka vaikutelma tietyistä ilmiöistä voi hetkessä kääntyä varsin erilaiseksi. Onkin itse asiassa epäselvää, kuinka merkittävistä veromenetyksistä koko BEPS-ilmiössä aidosti onkaan kyse: tutkiessani OECD:n Addressing Base Erosion and Profit Shifting -raporttia vuodelta 2013 sekä muita projektin alkuvaiheeseen liittyviä tiedotteita¹⁴² en onnistunut löytämään varsinaista tietoa siitä, kuinka ylipäättään on päädytty siihen käsitykseen, että yhteisöveropohja olisi globaalisti heikentynyt – puhumattakaan tilastoista, jotka osoittaisivat konkreettista näyttöä tästä. Sen sijaan Copenhagen Economicsin raportissa esitetään, että yritysveropohja on pysynyt melko stabiilina viimeiset kaksi vuosikymmentä, minkä lisäksi digitalisaation nähtiin korreloivan lievästi positiivisesti yhteisöveroihin.¹⁴³ Jos tilastot ovat totta, julkisuudessa esitetty kuva digitaalisten yritysten verokäyttäytymisestä on ollut jokseenkin harhaanjohtavaa. Taustoja on ehdottomasti selvitettävä enemmän.

Matthias Bauer on yllä esitetyn digiyritysten verovälttelyn kyseenalaistanut ekonomisti, jonka kriittinen puheenvuoro aiheesta on julkaistu artikkelina ECIPE Occasional Paper -lehdessä hiljattain.¹⁴⁴ *Bauerin* mukaan empiiriseen näyttöön perustuva taloudellinen data osoittaa digitaalisten yritysten maksavan yhteisöveroa keskimäärin 20-50 prosenttiyksikköä enemmän kuin Euroopan komission julkaisuissa väitetään. Ero selittyy *Bauerin* mukaan sillä, kuinka tutkimus on suoritettu: tarkastelussa on huomioitu top 100 markkina-arvoltaan suurinta yritystä sekä top 5 verkkokauppa-alan yhtiötä, jotka *Bauerin* sanoin tuskin heijastavat digitaalisen liiketoiminnan todellisuutta tai tuottavuutta eri yhtiöiden välillä.¹⁴⁵ Lisäksi Euroopan komission julkaisemat numerot perustuvat mitä ilmeisimmin ainakin osittain Euroopan taloudellisen tutkimuskeskuksen ja PwC:n tekemään tutkimukseen¹⁴⁶, jossa kyseisiä numeroita ei kuitenkaan oltu mainittu – sen sijaan tutkimuksessa todetaan, että siinä käytetyt numerot ovat arvioita hypoteettisen

¹⁴¹ Copenhagen Economics, s. 4.

¹⁴² Ks. esim. G20-julistus 2013 ja OECD 2013.

¹⁴³ Copenhagen Economics, s. 8.

¹⁴⁴ Ks. Bauer 2018.

¹⁴⁵ Bauer 2018, s. 6.

¹⁴⁶ Ks. efektiivisiä veroasteita koskevien laskelmien taustoista tarkemmin PwC 2017 ja ZEW 2016.

investointiprojektin pohjalta.¹⁴⁷ Bauer huomauttaa myös, että arviot ovat perustuneet yksittäisten valtioiden verotuksellisesti edullisimpiin säädöksiin, eikä arvioinnissa olla huomioitu monille ylikansallisille yhtiöille kohdistuvaa kaksinkertaisen verotuksen taakkaa.¹⁴⁸

Mikäli luotamme Bauerin tutkimuksiin, voidaan yhteenvetomaisesti todeta digitaalisten yritysten efektiivisen veroasteen olevan suunnilleen samalla tasolla kuin perinteistenkin.¹⁴⁹ Yksipuolinen, digialan muutamaaan suurimpaan toimijaan keskittynyt tarkastelu yhdistettynä mahdollisesti puhtaasti teoreettisen aineiston käyttämiseen laskelmien pohjana on johtanut loppupäätelmiin, jotka maalaisjärjellä kuulostaisivat mahdollisilta, mutta joille ei tosiasiallisesti löydy empiiristä näyttöä. On huomattava, että digitaaliset yritykset tekevät tappiota siinä missä perinteisetkin, vaikka voittomarginaali näyttäisi olevan keskimäärin hieman perinteisiä korkeammalla.¹⁵⁰ Tästä huolimatta pelkästä voitosta ei ole kyse, ja sen vuoksi olisikin tärkeää huomioida verotuksen taustaperiaatteet globaaleja ratkaisuja kehittäessä. Liikevaihdon verottaminen, kuten muutamissa BEPS 2018 -raportissa esitellyissä malleissa ehdotettiin, ei ole missään olosuhteissa oikeudenmukaista. On huomattava, että nämä mallit olivat yksittäisten valtioiden kansallisia aloitteita ja OECD:n osalta ne toimivat vain esimerkkeinä ja pohjana keskustelulle.¹⁵¹

Tässä vaiheessa analyysia on hyvä tarkastella BEPS-hanketta uusin silmin edellä esitettyjen tietojen pohjalta. Jos digitaaliset yritykset eivät olekaan ongelma – tai jos yhteisöveroissa ei todistetusti edes ole edellä kuvattua vajetta –, mistä ilmiössä on edes kyse? Kööpenhaminan vero-oikeuden konferenssissa 20.9.2018 keskusteltiin kriittisesti EU:n digiveropakettista, mutta BEPS-projektin tarpeellisuutta ei itsessään olla kyseenalaistettu. Sen tavoitteita pidetään edelleen – kaikkien numeroiden valossa – tarpeellisina. Myös Copenhagen Economics linjasi kaiken esittämänsä jälkeen, että projektille on paikkansa: BEPS-hanke osoittaa, missä ja kuinka ylikansallinen liiketoiminta mahdollistaa verovilpin, ja osaltaan turvaa yhteisöverojen minimitason.¹⁵² Oman käsitykseni mukaan, ja kaikesta edellä esitetystä huolimatta, uusia keinoja yritysten oikeudenmukaiseksi verottamiseksi tarvitaan ilman muuta. Jos jätämme hetkeksi taka-alalle sen, ovatko yhteisöverotulot todella vähentyneet globaalisti, ja pohdimme

¹⁴⁷ ZEW 2016, s. 9.

¹⁴⁸ Bauer 2018, s. 7.

¹⁴⁹ Bauer 2018, s. 7 – 8.

¹⁵⁰ Bauer 2018, s. 9 – 12.

¹⁵¹ OECD 2018, s. 140 – 141.

¹⁵² Copenhagen Economics, s. 13.

pelkästään verotulojen jakautumisen oikeellisuutta eri valtioiden kesken, huomaamme yhä saman epäkohdan, jonka vuoksi tätä tutkielmaa ylipäätään tehdään ja jota olemme jo useamman luvun käsitelleet. Kansainvälisen verotuksen pelisäännöt rakentuvat edelleen vanhoille periaatteille, jotka eivät nykyisellään indikoi yrityksen voittojen syntymistä tai arvon muodostumista. BEPS ja sen toimenpiteet auttavat parhaimmillaan juuri tähän; on lisäksi tärkeää hahmottaa nimenomaan liiketoiminnan muutos jatkuvasti digitaalisempaan suuntaan, minkä vuoksi tarvitaan modernille globaalille liiketoiminnalle soveltuvia kestäviä ratkaisuja.

BEPS-hankkeen tähänastiset saavutukset on esitelty kattavimmin vuoden 2018 raportissa, ja ensimmäisiä toimenpiteitä on aloitettu saattamaan käytäntöön niin kutsutun BEPS-sopimuksen kautta. Kiinteä toimipaikka ja mahdollisuudet sen kiertämiselle oli nostettu omaksi toimenpiteekseen myös BEPS-projektiin, ja käsitteen uudenlaista määrittelyä onkin työstetty toimenpiteen 7 alla.¹⁵³ BEPS-sopimuksessa kiinteän toimipaikan määritelmää päädyttiin muuttamaan työryhmän esittämällä tavalla niin, että vähäisenkin fyysisen aktiivisuuden luonteeseen kiinnitetään jatkossa enemmän huomiota – esimerkkinä agentin toimet tai sellainen myyntiä edistävä tai tukeva työ, joka tosiasiallisesti on omiaan johtamaan asiakkaan sopimukseen yrityksen kanssa.¹⁵⁴ Muutos tosiasiallisesti tiukentaa kiinteän toimipaikan välttäviksi tekijöiksi katsottujen avustavan ja valmistelevan toiminnan käsitettä. Rajaus on mielestäni siltä osin onnistunut, että se painottaa toiminnan tosiasiallista luonnetta ja merkitystä sen sijaan, että tarkastelu lukkiutuisi sellaisiin vakiintuneisiin käsitteisiin kuin ”markkinointitarkoitus” tai ”tekninen tuki”.¹⁵⁵ Se, kuinka suuri rooli tällaisella muutoksella käytännössä on, jää kuitenkin mielestäni epäselväksi. Digitaalisen liiketoiminnan presenssiin nämä kiinteää toimipaikkaa koskevat uudistukset eivät juuri osu: ongelman ydin on nimenomaan fyysisen presenssin puuttumisessa, ja nämä edelleen fyysiseen tekemiseen keskittyvät ratkaisut eivät näin ollen sovellu kyseisiin yrityksiin. En myöskään onnistunut löytämään arviota siitä, mikä fiskaalinen vaikutus tällä muutoksella itsessään tulee olemaan maiden talouteen.

BEPS 2018 -raportissa esiteltiin Intian ja Israelin mallit esimerkkinä niin sanotun digitaalisen kiinteän toimipaikan konseptista. Malli on pääpiirteissään sama, jota Euroopassa on ehdotettu niin sanotuksi pitkäaikaiseksi ratkaisuksi. OECD ei ole ottanut

¹⁵³ Ks. MLI, s. 19 – 23, art. 12-15.

¹⁵⁴ MLI, s. 19, art. 12.

¹⁵⁵ OECD 2018, s. 93 – 95.

virallista kantaa tähän, vaan raportissa korostettiin Intian ja Israelin roolia kansallisten ratkaisujensa kehittäjinä sekä kattavan OECD-tason analyysin puuttumista toistaiseksi. Yleisesti OECD on ilmaissut toivovansa valtioilta kärsivällisyyttä, sillä yhteisen kansainvälisen ratkaisun kehittäminen olisi ensisijainen vaihtoehto ja ensiarvoisen tärkeää myös verotuksen toimivuuden takaamiseksi.¹⁵⁶ Alueellinen sooloilu ja monenlaisten verotusmallien yhtäaikainen käyttöönotto monimutkaistaisi kansainvälistä verojärjestelmää entisestään ja tekisi ylikansallisesta liiketoiminnasta aiempaa haastavampaa verovelvollisille, kun jokaisen alueen omat erityissäädökset pitäisi pystyä ottamaan huomioon. OECD:n mukaan paras vaihtoehto olisi kansainvälisen päätöksen saavuttaminen ja sen implementoiminen mahdollisimman laajasti ja harmonisesti, ja myös EU:ssa on otettu niin ikään sama kanta.¹⁵⁷

Tässä vaiheessa jää nähtäväksi, miten OECD aikoo vastata digitaalisen kiinteän toimipaikan haasteeseen. Intian ja Israelin SEP-konseptia hyödyntävät digitaalisen kiinteän toimipaikan mallit saattavat toimia innoittajina myös OECD:n mahdolliselle ratkaisulle, mutta toistaiseksi kiinteän toimipaikan käsittely on rajoittunut avustavan ja valmistelevan toiminnan arvioinnin tiukentamiseen. Digitaalisen presenssin arvioimiseen liittyy kuitenkin omat haasteensa, ja sen vuoksi yksiselitteisten kriteerien luominen kiinteän toimipaikan muodostumisen arvioimista varten on erittäin haastavaa. Intian ja Israelin malleissa on hyödynnetty sekä *kvantitatiivisia* että *kvalitatiivisia* mittapuita, ja näihin molempiin liittyy omat ongelmansa. Kvantitatiivisia tekijöitä, kuten palvelun käyttäjien määrää tai liikevaihdon suuruutta, on sinällään helppo mitata, mutta usean kriteerin kytkeminen suoraan tai epäsuorasti vaikkapa väkilukuun voi olla pienten maiden kannalta epädullista – tällöinhän kiinteä toimipaikka jäisi usein syntymättä. Kvalitatiivinen arviointiperuste, esimerkiksi palvelun kohdistaminen tietyille markkinoille Israelin mallin mukaisesti, taas tuo arviointiin monipuolisuutta, mutta samalla tulkinnanvaraisuutta, joka puolestaan saattaa osoittautua hallinnollisesti hankalaksi ja verotuksen ennustettavuuden ja samalla verovelvollisen oikeussuojan kannalta ongelmalliseksi.

Lähimmäksi kansainväliseksi tarkoitettua, jokseenkin Intian ja Israelin malleja vastaavaa ratkaisua päästään tarkastelemalla EU:n komission direktiiviä digitaalisesta kiinteästä toimipaikasta. Tämä malli antaa samalla mahdollisuuden jo olemassa olevan kansainvälisen ehdotuksen konkreettiselle arvioinnille – esimerkiksi Suomessa kyseisestä

¹⁵⁶ Ks. esim. OECD 2019, s. 2 – 3.

¹⁵⁷ Komissio 2018b.

direktiivipaketista on annettu lausuntokierros kesällä 2018. On huomattava, että OECD:n ratkaisu asiaan saattaa olla myös aivan täysin erilainen näihin nähden, joten tässä vaiheessa on parasta jäädä odottamaan loppuraporttia. Todettakoon kuitenkin, että Kööpenhaminan konferenssin valossa yhteisöverotulot ovat stabiilit ja kyse BEPS:ssä on ennemmin verotulojen oikeudenmukaisesta jakautumisesta yritysten tosiasiallisen liiketoiminnan perusteella eri valtioiden kesken. Tällöin pitkäaikaisiksi tarkoitettujen kansainvälisen verotuksen uudistukset on syytä analysoida kunnolla – olivatpa ne mitä tahansa – jotta negatiivisilta, digitalisaatiota hidastavilta ja digitaalisen palvelusektorin yrityksiä rankaisevilta verovaikutuksilta vältyttäisiin. OECD:n uusimmassa, tammikuussa 2019 julkaistussa tiedoksiannossa on käsitelty juuri niitä arvoja ja tavoitteita, joita uudenlaisten verokonseptien kehitystyössä on otettava huomioon.¹⁵⁸ Konkreettisia toimintamalleja ei siis vielä tämän tutkielman julkaisun kynnyksellä olla esitetty.

4.2. Analyysi EU:n digiveropaketin soveltuvuudesta

4.2.1. Digitaalisen kiinteän toimipaikan vaikutuksista

Euroopan komission digiveropaketti jakautuu edellä kuvatusti kahteen osaan, joista ensimmäinen rakentuu niin sanotun digitaalisen kiinteän toimipaikan ehdotukselle ja jälkimmäinen tietyistä digitaalisista palveluista perittävän väliaikaisen veron (DST) perustamiselle. Kyseinen digiveropaketti on mittavin tähän mennessä esitetyistä ylikansallisista ratkaisumalleista digitaalisen liiketoiminnan verotuksen uudistamista koskien, ja sen vuoksi olen nostanut sen näinkin keskeiseen asemaan BEPS-projektin rinnalle tässä tutkielmassa. Tässä osiossa tarkoituksena on analysoida kummankin direktiivin vaikutuksia yksityiskohtaisesti ja sitä kautta ymmärtää, miksi direktiiviehdotukset ovat herättäneet niin paljon kriittistä keskustelua. Aloitan digitaalisen kiinteän toimipaikan käsitteestä, joka on niin sanottu pitkän aikavälin malli, ja tarkastelen sen jälkeen DST:tä, joka on tarkoitettu väliaikaiseksi ratkaisuksi. Tässä osiossa on hyödynnetty myös Valtiovarainministeriön lausuntokierroksella keräämiä lausuntoja komission digiveroehdotuksista. Näiden osalta on huomattava, että lausunnot edustavat ainoastaan eri suomalaisten toimijoiden kantoja, joissa näkökulma lähtee Suomen edusta. Tämä mielessä pitäen lausuntoihin on mielestäni suositeltavaa tutustua,

¹⁵⁸ Ks. OECD 2019.

sillä niistä löytyy varsin subjektiivisesta näkökulmasta huolimatta hyvää arviointia, joka voidaan periaatteessa rinnastaa muihinkin pienempiin valtioihin.

Digitaalinen kiinteä toimipaikka syntyisi luvussa 3.3. kuvatulla tavalla käyttäjien määrän (100 000), maakohtaisen liikevaihdon (7 MEUR) tai B2B-sopimusten määrän (3000) vaatimusten täytyessä verovuoden aikana kyseisessä valtiossa.¹⁵⁹ Konseptia sovellettaisiin rajat ylittävään liiketoimintaan EU-jäsenvaltioiden välillä sekä lisäksi suhteessa kolmansiin maihin, joille muodostuu edellä kuvattu merkittävä digitaalinen läsnäolo jossakin EU-valtiossa ja joiden kanssa verosopimusta ei ole tai joiden kanssa voimassaoleva verosopimus sallii digitaalisen kiinteän toimipaikan muodostumisen vastaavalla tavalla.¹⁶⁰ Komissio edelleen suosittelee jäsenvaltioita sisällyttämään verosopimuksiinsa sellaisen kiinteän toimipaikan määrittelyn, joka huomioisi myös digitaalisen liiketoiminnan.

Edellä mainitut mittapuut ovat mielestäni selkeitä, ja sitä pitäisinkin mallin ehdottomana vahvuutena. Kiinteän toimipaikan syntymisen edellytykset ovat yksinkertaistetusti numeroina, ja tapa mitata digitaalista taloudellista aktiivisuutta vaikuttaa sinällään yksiselitteiseltä – kyseiset käyttäjämäärään, liikevaihtoon sekä B2B-sopimuksiin liittyvät muuttujat ovat mitä luultavimmin niitä tekijöitä, jotka korreloivat jollakin tasolla valtion, sen väestön sekä yritysten merkitykseen digiyrityksen voiton kertymisen ja arvon syntymisen kannalta olennaisena toimipaikkana. Näppituntumalta malli vaikuttaisi ainakin toteuttamiskelpoiselta, mutta tarkennetaan siitä huolimatta tarkastelua yksityiskohtiin ennen kuin olemme valmiita allekirjoittamaan koko paketin.

Yhtenä suurimpana kysymyksenä digitaalisen kiinteän toimipaikan konseptiin liittyen on pohdittava sen tapaa jakaa pienet ja suuret valtiot ikään kuin voittajiin ja häviäjiin.¹⁶¹ Ilmaisu on kärjistys, mutta kuvastaa sitä, kuinka samojen numeeristen periaatteiden ja mittapuiden tulisi soveltua hyvin erikokoisiin toimijoihin. Otetaan esimerkiksi Ranska, jonka väkiluku on noin 67 miljoonaa, ja Suomi, jonka väkiluku on noin 5,5 miljoonaa, ja arvioidaan edellytyksiä komission ehdottamien mittapuiden täyttymiselle. Tilastoja aiheesta ei ole luonnollisesti saatavilla, mutta ilman niitäkin vaikuttaisi erittäin todennäköiseltä, että suomalainen digiyritys joutuu luultavammin verotetuksi Ranskassa kuin ranskalainen Suomessa. Yleisesti ottaen isoissa jäsenvaltioissa digitaalisen kiinteän toimipaikan ja samalla verotuksellisen presenssin vaatimat edellytykset täyttyvät suuren

¹⁵⁹ Komission ehdotus 2018/0072, s. 17.

¹⁶⁰ Komission ehdotus 2018/0072, s. 15.

¹⁶¹ Andersson 2018, s. 687.

väkiluvun ansiosta helpommin kuin pienissä – toisaalta pienissäkin maissa, kuten Pohjoismaissa, on paljon innovatiivista teknologiaa hyödyntävää tai siihen perustuvaa liiketoimintaa, joka näin ollen entistä useammin tulisi verotetuksi näissä suuren väkiluvun jäsenvaltioissa. Valtiovarainministeriö on arvioinut muutoksen vaikuttavan kaiken kaikkiaan negatiivisesti Suomen verotulokertymään.¹⁶² Vaikutuksen ollessa sama myös muiden pienten valtioiden kohdalla, on ehdotuksen kannatus luonnollisesti jakautunut voimakkaasti suurten ja pienten valtioiden välillä.

Alder & Soundin yhteenvedossa mainitaan, että komission mukaan esityksen voimaantulo itsessään ei juuri kasvattaisi veropohjaa EU:n alueella, mutta johtaisi verotulojen uudelleenlaiseen jakautumiseen.¹⁶³ Tämän lisäksi digitaaliset kiinteät toimipaikat aiheuttaisivat lisää hallinnollista taakkaa – tätä pitäisin seikkana, jota ei ole mahdollista välttää otettaessa käyttöön uudenlaista verotuskonseptia, mutta joka on verotuksen kustannustehokkuuden kannalta haitallinen seikka ja jolle pitäisi sen vuoksi olla hyvät perusteet, eli todellinen merkitys valtion talouden kannalta. Luvussa 2.1.2. taustoitettiin teemaa kansainvälisen verotuksen arvoilla ja taustaperiaatteilla, joista yhtenä esille nostettiin nimenomaan *Adam Smithin* korostama verotuksen kustannustehokkuus. Verojen keräämisen tulisi siis tapahtua vaivattomasti, tuottamatta suurempaa haittaa kummallekaan osapuolelle. Mielestäni tässä kohtaa olisi pystyttävä arvioimaan digitaalisen kiinteän toimipaikan käyttöönoton tuottama fiskaalinen lisäarvo valtioille – jos sellaista ei ole, voidaan kyseenalaistaa valitun keinon soveltuminen itse ongelmaan, jos tarkoituksena on vastata nimenomaan *veropohjan rapautumiseen*.

Lisäksi on otettava huomioon ehdotuksen konkreettinen vaikutus yritysten liiketaloudelliseen käyttäytymiseen. Komissaari *Pierre Moscovici* on kommentoinut digiveropakettin vaikutuksia toteamalla, että keskustelussa ei voida ottaa huomioon yksittäisten jäsenmaiden etua, ja että verokantojen alentamiskilpailu sekä Suomen tai Irlannin kaltaiset veroparatiisit eivät ole hyväksyttäviä.¹⁶⁴ Tässä keskustelussa painopiste lienee ollut toisaalla, mutta otettakoon siitä silti irti *veroparatiisin* ilmaus sekä ajatus siitä, että pienen väkiluvun maihin verotusoikeus tosiaan jäisi usein syntymättä – tekijä, joka verosuunnittelun näkökulmasta voisi olla relevantti yritykselle, mikäli digitaalista verotuksellista presenssiä on ylipäättään mahdollista suunnitella. On pidettävä mielessä, että digitalisaatiota ja teknologiaa hyödyntävää liiketoimintaa tulee nimenomaan edistää

¹⁶² Alder & Sound 2018, s. 23.

¹⁶³ Alder & Sound 2018, s. 23.

¹⁶⁴ Teknologiateollisuus 2018, s. 38.

eikä jarrutella ylimääräisellä hallinnollisella taakalla, ja että kestävän ratkaisun aikaansaamiseksi eri valtioiden väliset erot tulisi voida ottaa jotenkin huomioon. Sen vuoksi vaikuttaa hieman ongelmalliselta, että kiinteän toimipaikan määritelmään valitut kriteerit täytyisivät suuriväkilukuisissa valtioissa saman tien, mutta pienissä tuskin koskaan.

On siis puntaroitava, mille tekijöille digitaalisen kiinteän toimipaikan määritelmässä ylipäätään halutaan antaa painoarvoa: nykyistä mallia on arvosteltu muun muassa liiallisen painotuksen antamisesta *raakadatalle* eli pelkistetyksi etenkin käyttäjätietojen keräämiselle.¹⁶⁵ Tosiasiassa pelkkä raakadata on yrityksen arvonmuodostuksen kannalta melko hyödytöntä kunnes sitä pystytään käyttämään jollakin tavalla, ja tämä käyttäminen taas ei välttämättä tapahdu siinä valtiossa, jossa kuluttajat sijaitsevat.¹⁶⁶ Käsillä on oikeastaan sama kysymys, jota on sivuttu edellisessä luvussa 4.1. Intian ja Israelin mallien yhteydessä: missä määrin SEP-tyyppisessä määritelmässä tulisi ottaa huomioon määrällisiä ja laadullisia tekijöitä, ja mitkä oikeastaan ovat ne seikat, jotka ilmaisevat aitoa merkittävää presenssiä? Loppujen lopuksi digitaalisten yritysten toiminta on pirstaloitunut useaan eri paikkaan, ja olennaista on globalisaation tuomien hyötyjen ottaminen segmenteittäin sieltä, missä mikäkin toiminta on järkevää; on valtioita, joiden voimavarana on valtava kulutusvoima, mutta myös valtioita, joissa yrityksen arvo kiteytyy esimerkiksi immateriaalioikeuksiin. Kun tarkastellaan EU:n digitaalisen kiinteän toimipaikan direktiiviä, huomataan kvantitatiivisille ja erityisesti raakadatalle rakentuvien kriteereiden olevan ehdotuksessa yliedustettuina – toki nämäkin ovat tapoja mitata jonkinlaista digitaalista olemista, mutta kuinka tehokkaina ja soveltuvina niitä voidaan pitää EU:n kaltaiselle alueelle, jonka diversiteetti on valtava? Lisäksi käyttäjien sijainnin osoittaminen voi olla ongelmallista, sillä IP-osoite ei välttämättä paikannu siihen valtioon, jossa kuluttaja tosiasiallisesti sijaitsee.¹⁶⁷

Komission digitaalista kiinteää toimipaikkaa koskevassa ehdotuksessa valtioita kannustetaan neuvottelemaan vastaava digitaalisen presenssin perustava määritelmä verosopimuksiinsa kolmansien valtioiden kanssa. Valtioiden väliset neuvottelut ovat kuitenkin usein hitaita ja raskaita prosesseja; puhumattakaan tilanteesta, jossa useat EU-valtiot pyrkisivät uudistamaan sopimusverkostoaan samanaikaisesti kolmansien valtioiden kanssa. OECD:n tasolla tämä ongelma huomioitiin ns. BEPS-sopimuksen

¹⁶⁵ Teknologiateollisuus ry:n lausunto komission digiveroehdotuksista, s. 3.

¹⁶⁶ Ks. Teknologiateollisuus ry:n lausunto komission digiveroehdotuksista, s. 8.

¹⁶⁷ Alder & Sound 2018, s. 15.

muodossa – implementoimalla kyseisen instrumentin, sen kautta valitut vaikutukset saadaan voimaan vaivattomasti kaikkiin tahdottuihin sopimuksiin. EU:n tasolla tällaista ei tietääkseni ole kehitteillä, ja muutenkin tällaisen projektin päällekkäisyys BEPS-sopimuksen kanssa vaikuttaisi hivenen turhalla. Mikäli valtiot kuitenkin päätyisivät oma-aloitteisesti noudattamaan komission kehotusta, voisi seurauksena olla jopa verotettavan tulon siirtyminen EU:n alueelta kolmansiin maihin, minkä lisäksi uhkakuvana on, että EU:n alueelle ei muodostuisi yhtään nykyistä enempää verotettavia kiinteitä toimipaikkoja.¹⁶⁸ Valtiot, joiden kannalta kiinteän toimipaikan perustuminen väkilukuun tai B2B-vuorovaikutukseen olisi hyödyllistä, olisivat varmasti valmiita tekemään tällaiset muutokset verosopimuksiinsa eurooppalaisten kanssa. Esimerkiksi Intia, Kiina ja Yhdysvallat ovat väkiluvultaan – ja sitä kautta digitaalisten palveluiden käyttäjämäärältään - vielä paljon EU-valtioita suurempia, ja vastavuoroisuuden nimissä uudistetut verosopimukset tarjoaisivat niille erinomaiset mahdollisuudet päästä verottamaan eurooppalaisia toimijoita.

Komission esityksessä korostetaan, että digitaalisen kiinteän toimipaikan konsepti on tarkoitus sisällyttää kehitteillä olevaan yhteiseen yhdistettyyn yhteisöveropohjaan (Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB).¹⁶⁹ Tämän tutkielman puitteissa ei ole mahdollista pureutua enää tarkemmin siihen, kuinka CCCTB tulisi käytännössä toimimaan, joten jätän sen käsittelyn jonkin toisen tutkimuksen kohteeksi. CCCTB:tä, kuten nyt käsiteltävänä olevaa digitaalista kiinteää toimipaikkaa, on kuitenkin kritisoitu myös tulon kohdistamisesta liiaksi ns. kulutusmaahan – eli nimenomaan paikkaan, jossa käyttäjät sijaitsevat – sen sijaan että esimerkiksi immateriaalioikeuksille annettaisiin painoarvoa.¹⁷⁰ Suomen ja muiden pienten valtioiden kannalta tällainen jakokaava on luonnollisesti ongelmallinen, kun taas suuret valtiot hyötyvät tämän kaltaisesta menettelystä. Lisäksi komissio kaavailee toimivien digitaalisten sisämarkkinoiden (Digital Single Market, DSM) luomista, minkä tarkoituksena olisi nimenomaan vahvistaa EU:n asemaa digitaalisena toimintaympäristönä.¹⁷¹ Kaikesta päätellen tavoitteena on luoda EU-alueesta digitaalinen edelläkävijä usean eri projektin voimin, mutta niiden lopullisia hedelmiä saadaan luultavasti odottaa vielä hetki.

¹⁶⁸ Teknologiateollisuus ry:n lausunto komission digiveroehdotuksista, s. 7.

¹⁶⁹ Komission ehdotus 2018/0072, s. 3 – 4.

¹⁷⁰ Teknologiateollisuus 2018, s. 31.

¹⁷¹ Ks. Komissio 2017. Lisäksi esim. Komission ehdotus 2018/0072, s. 11; Teknologiateollisuus ry:n lausunto komission digiveroehdotuksista, s. 12: Toimivat digitaaliset sisämarkkinat ovat EU:n komission kyymenen tärkeimmän tavoitteen listalla.

Yhteenvedon voidaan todeta, että mitä digitaalisen kiinteän toimipaikan käyttöönottoon tulee, on ehdotus herättänyt EU-valtioissa sekä äänekkästä kannatusta että vastustusta. SEP-tyylinen määrittely voisi itsessään olla toimiva tapa määrittellä digitaalisen presenssin syntymistä, mutta komission ehdotuksessa esitetyt kriteerit eivät välttämättä ole aivan loppuun asti mietittyjä ja lisäksi ehdotus vaatisi mielestäni EU-alueen valtioiden diversiteetin laajemman huomioimisen toimiakseen. Yhtä suurena aukkona pidän sitä, että kriteerit eivät loppujen lopuksi osoita aidosti, missä yrityksen arvo muodostuu – varsinkin käyttäjämäärään sidottu kriteeri on tässä kohtaa erityisen ongelmallinen. Tosiasiassa on huomattava, että BEPS-projektin suunniteltu valmistuminen vuoden 2020 aikana syö myös pohjaa alueelliselta ratkaisulta: mikäli direktiivi tulee voimaan samaan aikaan, jää se luultavasti globaalin ratkaisun varjoon. Komissio on linjannut, että myös EU puoltaa globaalia ratkaisua sekä seuraa ja odottaa OECD:n toimia tällaisen mallin kehittämiseksi.¹⁷²

4.2.2. DST:n vaikutuksista

DST on digiveropaketin toinen osa; lyhytaikaiseksi tarkoitettu välillisen verotuksen omainen ratkaisu tiettyjen digitaalisten palveluiden saattamiseksi nopealla aikataululla verotuksen piiriin. Verokanta olisi 3% ja vero kohdistuisi vain suuryrityksiin, eli tässä määriteltynä yrityksiin, joiden liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa vuodessa ja digitaalisiin palveluihin liitännäinen liikevaihto EU:n alueelta 50 miljoonaa euroa vuodessa. Tarkoituksena on, että vero pystyttäisiin hyvittämään yrityksen muusta yhteisöverosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

Komission ehdotuksesta jää vaikutelma, että verotuloja on tahdottu raapia kasaan mahdollisimman nopealla aikataululla ja nimenomaan digiyrityksiltä, miettimättä sen enempää ehdotusten soveltuvuutta muihin hankkeisiin ja periaatteisiin nähden. OECD on korostanut jatkuvasti, että alueelliseen sooloiluun liittyy omat riskinsä¹⁷³ – ja sama on ollut luettavissa myös komission ehdotuksista jäsenmaiden omia hankkeita koskien.¹⁷⁴ Nyt käsillä oleva DST on kuitenkin itsessään sitä, mitä olisi syytä välttää: alueellinen, verojärjestelmää monimutkaistava ja tarkasti tiettyihin yrityksiin kohdennettu ylimääräinen vero, joka kaiken lisäksi on tarkoitettu olemaan voimassa vain määrittelemättömän mutta kuitenkin väliaikaisen ajanjakson. On keskusteltu, että DST:n

¹⁷² Komissio 2018a, s. 2 – 4.

¹⁷³ OECD 2019, s. 2 – 3. Uusimmassa OECD:n raportissa mainitaan jälleen tarve yhteiselle ratkaisulle kansallisten, koordinoimattomien ja kansainvälistä verojärjestelmää monimutkaistavien ratkaisujen sijaan.

¹⁷⁴ Komission ehdotus 2018/0072, s. 5.

voimassaolon päättäisi ns. *sunset clause* – toisin sanoen vero olisi voimassa, kunnes OECD kehittää globaalin ratkaisun, joka korvaisi sen.

Mikäli tarkoituksena on oikeudenmukainen, eheä, kestävä ja kilpailukykyinen verojärjestelmä¹⁷⁵, DST:n käyttöönottoa olisi syytä harkita vielä uudelleen. On huomattava, että voimaan tullessaan DST kohdistuisi nimenomaan liikevaihtoon eikä voittoon, minkä seurauksena myös tappiollinen liiketoiminta tulisi verotettavaksi. Liikevaihtoon perustuva verotus on ristiriidassa verotuksen arvojen ja periaatteiden kanssa, eikä varsinaisesti kannusta liiketoiminnalta vaadittavaan riskinottoon. Lisäksi kohdennetusti tiettyihin digitaalisiin toimialoihin osuva erityisvero on epäoikeudenmukainen; tavoitteena näyttää olleen tiettyjen yhdysvaltalaisen digijättien saalistaminen, mutta tosiasiasa liiketoimintamuotojen tarkka rajausta saattaa itse asiassa jättää kohteena olleita suuria toimijoita veron ulkopuolelle, vaikuttaen samalla moniin muihin yrityksiin. Oma seikkansa on edelleen se, onko tietyn kokoluokan tiettyjen toimialojen saalistaminen erityisen veron piiriin ylipäättään oikeudenmukaista – ainakin allekirjoittanut suhtautuu tällaiseen menettelyyn varauksella.

Edellä esitettyyn perustuen on aiheellista myös kysyä, kuinka DST suhteutuu *kiellettyyn valtioneutteen* nähden. SEUT 107 ja 108 artiklat kieltävät sellaiset verolait ja verotuskäytännöt, jotka johtavat kilpailuun ja kauppaan vaikuttavan valtioneutteen muodostumiseen tietyille rajat ylittävälle toiminnalle.¹⁷⁶ *Helminen* mukaan kriteeri tälle täytyy, mikäli kyseessä on sellainen normi tai käytäntö, josta seuraa tietyille toiminnalle kohdistuvaa tilapäistä tai pysyvää taloudellista etua kevyemmän verorasituksen muodossa.¹⁷⁷ Edelleen näitä normeja ja käytäntöjä arvioitaessa kiinnitetään huomiota siihen, onko kyseinen säännös tai toimintatapa *erityinen* tai *valikoiva* siten, että se koskee nimenomaan tiettyä verovelvollisryhmää; tällaisena voidaan pitää esimerkiksi paikallista tai toimialakohtaista etua tai verovelvollisen luonteeseen tai laajuuteen liittyvää etua.¹⁷⁸ On huomattava, että tietty erityistarkoitus voi oikeuttaa valtioneutteen, mistä esimerkkinä *Helminen* mainitsee tieteellisen tutkimuksen, ympäristöinvestointien, koulutuksen tai työllisyyden tukemisen silloin, kun tuki ei kohdistu pelkästään rajattuun verovelvollisjoukkoon.¹⁷⁹ Nyt kyseessä oleva DST ei oman käsitykseni mukaan kuitenkaan mene minkään poikkeussäännöksen piiriin; sen sijaan kyseessä on yrityksen

¹⁷⁵ Ks. Teknologiateollisuus ry:n lausunto komission digiveroehdotuksista, s. 2.

¹⁷⁶ Helminen 2012, s. 50.

¹⁷⁷ Helminen 2012, s. 50.

¹⁷⁸ Helminen 2012, s. 50.

¹⁷⁹ Helminen 2012, s. 50.

toimialan ja liikevaihdon suuruuden perusteella valikoituva vero, joka tiettyihin yrityksiin kohdistuessaan – ilman oikeuttavaa erityistarkoitusta – johtaa toisten toimialojen tukemiseen valtioiden taholta. Hämmäntävän tapauksesta tekee se, että DST on nimenomaan komission aloite eikä minkään yksittäisen valtion hanke – komission linja kun yleensä on ollut melko tiukka kaikissa valtion tukeen liittyvissä kysymyksissä.

DST:n osalta erityistä hämmennystä ovat herättäneet direktiivin toimialoja koskevat määritelmät. Käsitteet ovat tulkinnanvaraisia ja paikoittain herättävät enemmän kysymyksiä kuin tarjoavat vastauksia.¹⁸⁰ Suomen Veroasiantuntijat ry mainitsee, että väliaikaisessa mallissa yksiselitteisiä soveltamisohjeita ei ehdittäisi välttämättä edes saamaan direktiivin voimassaoloaikana¹⁸¹, mikä on ongelmallista sekä verovelvollisen että lainkäyttäjän näkökulmasta. Myös Verohallinnon lausunnossa on esitetty kritiikkiä digiveropaketin konkreettisen toteutettavuuden osalta kumpaakin direktiiviä koskien: epäselvyyksiä esiintyy erityisesti tietojärjestelmänäkökulmasta ja uudistuksen voimaansaattamiseksi säännöksiä ja järjestelmiä tulisi muuttaa, ohjeistusta lisätä sekä luoda toimivat ilmoittamiskanavat sekä valvontajärjestelmä.¹⁸² Suhteellisen lyhyen voimassaoloaikansa vuoksi tuntuu melko tarpeettomalta työstää tällaista järjestelmää, jonka hyödyt jäisivät loppujen lopuksi vähäisiksi. Mielestäni järkevämpää olisikin keskittyä pysyvän ratkaisun kehittämiseen ja tulkinnanvaraisuuksien ratkaisemiseen, ja ennen kaikkea globaalin ratkaisun luomiseen – kanta, jota myös Suomen Veroasiantuntijat ry on puoltanut lausunnossaan.¹⁸³

4.3. Oikeuskäytännöstä: Kiinteän toimipaikan määrittely muuttumassa?

Kiinteän toimipaikan muodostuminen on liiketulon verottamisen kannalta ehdoton edellytys. Tuloverotuksen näkökulmasta yhtiötä voidaan siis verottaa vasta, jos sillä voidaan katsoa olevan kiinteä toimipaikka kyseisessä valtiossa – toisaalta on olennaista huomata, että kiinteän toimipaikan määrittäminen yksistään ei riitä, vaan tämän lisäksi sille on pystyttävä allokoiamaan liiketulo, joka puolestaan voidaan verottaa kyseisessä valtiossa sen yhteisöverokannan mukaisesti. Tähän liittyy puolestaan tulon kohdistamisen haasteet sekä siirtohinnoittelukysymykset.¹⁸⁴ Kiinteän toimipaikan määrittäminen

¹⁸⁰ Ks. Teknologiateollisuus ry:n lausunto komission digiveroehdotuksista, s. 6 – 7.

¹⁸¹ Suomen Veroasiantuntijat ry:n lausunto komission digiveroehdotuksista, s. 1.

¹⁸² Verohallinnon lausunto komission digiveroehdotuksista, s. 2 – 3.

¹⁸³ Ks. Suomen Veroasiantuntijat ry:n lausunto komission digiveroehdotuksista.

¹⁸⁴ Malmgrén 2014, s. 234.

tapahtuu kansallisen verolainsäädännön, verosopimuksen ja tarvittaessa malliverosopimuksen avulla. Alla kuvattu tapaus sijoittui Suomeen, joten apuna käytettiin tuloverolain kiinteän toimipaikan määritelmää, Suomen ja kyseessä olevan ulkomaisen yhtiön A asuinvaltion välistä verosopimusta sekä OECD:n malliverosopimusta. Tapaus on Verohallinnon ennakkoratkaisu vuodelta 2018 ja alla oleva kuvaus perustuu tapauksen ratkaisseen virkailijan haastatteluun.¹⁸⁵ Päätös ei ole julkinen.

Tapauksessa ulkomaisella yhtiöllä A oli serveri sekä muuta liiketoimintaan liittyvää laitteistoa Suomessa sijaitsevissa toimitiloissa, jotka omisti suomalainen, A:han nähden ulkopuolinen yhtiö B. A:lla ei ollut Suomessa omaa henkilöstöä tai muuta omaisuutta kuin edellä mainitut serveri sekä laitteisto. Laitteiston käyttämisestä ja näin ollen myös toiminnan harjoittamisesta puolestaan vastasivat B:n työntekijät. Ennakkoratkaisua haettiin kysymyksestä, muodostuuko A:lle Suomeen kiinteä toimipaikka ja voidaanko kyseiselle toimipaikalle allokoida tuloa.

Kiinteän toimipaikan syntymistä arvioitiin edellä mainitusti tuloverolain määritelmän¹⁸⁶, verosopimuksen sekä OECD:n malliverosopimuksen pohjalta. Harkinnassa keskeistä oli kysymys siitä, muodostavatko serveri ja laitteisto sellaisen kiinteän kokonaisuuden, jota voidaan pitää A:n kiinteänä liiketoimintapaikkana. Haastattelusta ei käynyt ilmi, millaisia edellä mainitut laitteet tarkalleen olivat, mutta niiden katsottiin liittyvän kiinteästi rakennukseen, ja A:n liiketoimintaa harjoitettiin tosiasiallisesti niiden kautta. Ennakkoratkaisussa katsottiin, että serveri ja laitteisto muodostavat A:lle kiinteän toimipaikan Suomeen.

Kysymys tulon allokoinnista ei liity enää suoraan tämän tutkielman aiheeseen eli kiinteän toimipaikan määritelmään ja sen uudistustarpeeseen modernia liiketoimintaa vastaavaksi, jotta verotulot jakautuisivat oikeudenmukaisesti eri valtioiden välillä. Kuten tämän luvun alussa mainitsin, reaali maailmassa näitä kysymyksiä ei voi tai ei ainakaan kannata erottaa toisistaan, sillä kiinteä toimipaikka ja tulon allokointisäännöt pelaavat ikään kuin yhteen; niillä on todellista merkitystä vasta yhdessä. Nyt kyseessä olevassa tapauksessa tulon allokointimahdollisuuksia tarkasteltiin OECD:n tulonkohdistamisraportin avulla. Tässä keskeistä on arvioida, mitä toimintoja ja riskejä liiketoimintapaikkaan kohdistuu; samoin tärkeää on määrittää, onko yrityksellä varoja ja pääomaa kiinni kyseisessä liiketoimintapaikassa. Tapauksessa huomionarvoista oli, että toinen yritys oli ikään kuin

¹⁸⁵ Puhelinhaastattelu 16.11.2018.

¹⁸⁶ Ks. kiinteän toimipaikan määritelmästä TVL 13a §.

vastuussa laitteiston käyttämisestä, ja A ainoastaan passiivisesti omisti nämä laitteet, mikä puhuu tulon allokointimahdollisuuksia vastaan. Näin ollen kiinteästä toimipaikasta huolimatta verotettavaa tuloa ei muodostuisi Suomessa.

Lopuksi keskustelimme vielä tilanteesta, jossa ihmistyövoimaa ei tarvittaisi ollenkaan – esimerkkinä tilanne, jossa oppivat algoritmit keskustelisivat keskenään laitteiston pyöriessä niiden avulla automatisoituna. Tapaus on täysin hypoteettinen, mutta virkailija totesi, että myös tällaisessa tilanteessa kiinteä toimipaikka saattaisi muodostua ja tulon allokointi onnistua, mikäli laitteiston avulla harjoitetaan yhtiön omaa toimintaa – kyseessä ei olisi siis pelkästään asiakasdatan hallinnointi tai muu vastaava tehtävä. Painopiste tarkastelussa olisi siis siinä, mikä laitteiston funktio osana yrityksen liiketoimintaa oikein on. Korostettakoon vielä, että tällaista tapausta ei ole Suomen oikeuskäytännössä esiintynyt, mutta ennakkoratkaisun antaneen virkailijan mukaan kiinteää toimipaikkaa koskevat tapaukset ovat muuttumassa jatkuvasti abstraktimpaan suuntaan. Määritelmän uudistamiselle olisi siis tarvetta, ja on mahdollista ja toivottavaa, että ohjeistusta tähän saadaan myös kansainväliseltä tasolta esimerkiksi BEPS-projektin tiimoilta.

Koska kansallista lainsäädäntöä ei useimmissa valtioissa olla ehditty muuttaa eikä verosopimuksia uudistaa, ei nimenomaan digitaalisen presenssin määrittämisestä luonnollisesti löydy vielä oikeuskäytäntöä. USA:n *South Dakota v. Wayfair Inc.* on kuitenkin tapaus, joka herätti kansainvälistä huomiota aiempaa käytäntöä muuttavalla tulkinnallaan. Kesäkuussa 2018 annetussa ratkaisussa katsottiin, että fyysisen presenssin vaatimus on vanhentunut – ”*unsound and incorrect*” – ja että vuoden 1992 tapaus *Quill Corp. v. North Dakota* palvelee yrityksiä ikään kuin ”laillisena veromuurina”; kyseisessä ratkaisussa kun edellytetään fyysistä läsnäoloa ja nykyisellään yritykset onnistuvat välttämään tämän ja silti tarjoamaan tavaroitaan ja palveluitaan kuluttajille teknologiaa hyödyntäen.¹⁸⁷ *Wayfair*-ratkaisussa todettiin, että

” [Quill] becomes further removed from economic reality and results in significant revenue losses to the States.”

Ratkaisun on katsottu heijastelevan ja ennustavan käytännön muuttamista digitaalisen kiinteän toimipaikan perustamista puoltavaksi. *Wayfairissa* kyse oli kuitenkin eräänlaisesta USA:n kulutusverosta, joten tapaus ei ole täysin rinnastettavissa yritysten tuloverotukseen. Tästä huolimatta tapaus tarjoaa veroasiantuntijoille, lainsäätäjille sekä

¹⁸⁷ Ks. ratkaisu *South Dakota v. Wayfair Inc.*

tutkijoille mielenkiintoisia näkökulmia ja huomioita myös tuloverokontekstia ajatellen. Samalla se kertoo siitä, että yrityksen verotuksellista presenssiä voidaan jo nyt arvioida uudenvuoden tekijöihin perustuen ja että myös tuomioistuimilla tällainen tulkinta on nähty paitsi mahdolliseksi, myös tarpeelliseksi.

5. Lopuksi

5.1. Yhteenveto

Kiihtyvä globalisaatio ja nopea digitalisoituminen liike-elämässä ovat johtaneet tilanteeseen, jossa vuosisata sitten syntyneet kansainvälisen verotuksen periaatteet eivät sovellu enää moderniin liiketoimintaan. Ylikansallisten yritysten evoluutio on toisin sanoen saavuttanut pisteen, jossa markkinat ovat lähes rajattomat ja liiketoimintaa harjoitetaan maantieteelliselläkin mittakaavalla erittäin laajalla alueella keskittäen tuotantovaiheet ja toiminnot sinne, missä se milloinkin on tehokkainta ja järkevintä. Digitalisaatio on tuonut lisäksi oman mausteensa yritystoimintaan: teknologia mahdollistaa sekä toimintojen automatisoinnin ja liiketoiminnan tukemisen uudella tavalla että varsinaisten uusien tuote- ja palvelukonseptien kehittämisen täysin teknologiaan perustuvilla ratkaisulla; esimerkkinä alustatalouden palvelut, jotka perustuvat kuluttajien vuorovaikutukseen ja aktiivisuuteen digitaalista palvelualustaa hyväksi käyttäen. Tulevaisuudessa niin sanotun digitaalisen liiketoiminnan määrä tulee kasvamaan entisestään, ja samaan hengenvetoon voitaneen todeta, ettei tulevaisuudessa myöskään liiketoimintatapojen erottelu perinteiseen ja digitaaliseen ole tarkoituksenmukaista, sillä lähestulkoon kaikki liiketoiminta hyödyntää teknologiaa jollakin tasolla – voidaan puhua mahdollisesti enemmän tai vähemmän digitalisoituneesta liiketoiminnasta. On selvää, että joillakin toimialoilla teknologialla on enemmän annettavaa, kun taas toisilla aloilla teknologian rooli on lähinnä varsinaisen ydinliiketoiminnan tukemisessa ja yrittäjän arjen helpottamisessa.

Nyt käsillä olevassa tutkielmassa ytimenä on ollut edellä kuvatun modernin liiketoiminnan yhteensovittaminen kansainväliseen tuloverotukseen, jonka pääperiaatteita on käsitelty erityisesti luvussa 2. Kansainvälinen vero-oikeus rakentuu tiettyjen verotuksellisten periaatteiden varaan; näitä ovat muun muassa verotuksen neutraalisuus, oikeudenmukaisuus, tehokkuus ja yksinkertaisuus. Kansainvälisessä kontekstissa korostuu lisäksi vastavuoroisuus eri valtioiden välillä sekä tavoitteet moninkertaisen verotuksen poistamisesta sekä vastakohtana tälle vajaaverotuksen välttäminen. Ihannetilanteessa kansainvälisellä liitännällä ei olisi juuri vaikutusta yrityksen kokonaisverorasitukseen, eikä verotus toisaalta asettaisi esteitä kansainvälisille markkinoille lähtemiselle mutta myöskään kannustaisi kokonaan pois kotimaasta.

Kansainvälinen vero-oikeus on käytännössä valtioiden omaa kansallista vero-oikeutta, EU-vero-oikeutta ja joukko kahden- tai monenkeskisiä verosopimuksia.

Verosopimustilanteessa verosopimus ohittaa kansallisen oikeuden, mutta on toisaalta alisteinen EU-oikeuteen nähden: mikäli verosopimus on ristiriidassa EU-vero-oikeuden kanssa, ei sopimusta saa soveltaa. Verosopimukset pohjautuvat useimmiten joko OECD:n tai YK:n malliverosopimukselle, joista jälkimmäinen on suunnattu erityisesti teollisuus- ja kehitysmaiden välisten verosopimusten pohjaksi. Verosopimukset jakavat verotusoikeuden asuin- ja lähdevaltion kesken, pyrkivät poistamaan kaksinkertaisen verotuksen ja säätelevät muun muassa ne kriteerit, joiden perusteella kiinteä toimipaikka katsotaan syntyneeksi. Kiinteän toimipaikan muodostuminen on edellytys liiketulon verottamiselle vieraassa valtiossa. Kiinteä toimipaikka syntyy yleensä esimerkiksi johdon toimipaikan, sivuliikkeen, toimitilojen tai muun kiinteän liiketoiminnan harjoittamispaikan perusteella, tai esimerkiksi sopimuksia neuvottelevan ja allekirjoittavan myyntiedustajan kautta.

Koska kansainvälisen vero-oikeuden periaatteet on suunniteltu ”perinteistä” liiketoimintaa ajatellen, on lainsäädäntö mahdollistanut nykyisellään yrityksille monenlaisen verosuunnittelun aina väliyhteisöjen käyttämisestä ja alueellisten etujen ja kannustimien poimimisesta aina kiinteän toimipaikan välttämiseen. Osa näistä toimenpiteistä katsottaneen aggressiiviseksi verosuunnitteluksi – ja mikäli toimenpiteen ainoa tarkoitus on verotuksellinen hyöty, mahdollisesti veronkierroksi – mutta osa on seurausta siitä tosiseikasta, että tietynlaisia toimintoja ei olla osattu ottaa huomioon kansainvälisen vero-oikeuden periaatteita rakennettaessa, ja siitä syystä verotus jää tapahtumatta tai tapahtuu muualla kuin missä yrityksen tulos syntyy ja arvo luodaan. Tämän vuoksi G20-maat sekä OECD aloittivat vuonna 2013 BEPS-projektin oikeansuuruisen yhteisöveropohjan varmistamiseksi sekä voitonsiirron estämiseksi: projekti sisältää viisitoista eri toimenpidettä kansainvälisen vero-oikeusjärjestelmän puutteiden osoittamiseksi ja järjestelmän uudistamiseksi, ja myös digitaalinen liiketoiminta ja siihen liittyvät riskit on otettu omaksi toimenpiteekseen. Projektin lopputulemat on tarkoitus implementoida niin kutsutun BEPS-sopimuksen avulla osaksi verosopimuksia. Tähän mennessä kiinteän toimipaikan määritelmää on ehdotettu lavennettavaksi niin, että kriteerit avustavalle ja valmistelevalle toiminnalle tiukentuisivat ja arvioinnissa huomioitaisiin entistä kattavammin toiminnan tosiasiallinen merkitys liiketoiminnan edistämisen kannalta.

Samalla kun BEPS-projektilta odotetaan yhä konkreettisia toimenpiteitä digitaalisen liiketoiminnan verotuksen uudistamiseksi, EU:n komissio on lanseerannut oman ehdotuksensa ongelman ratkaisuksi. Komission laskelmien mukaan digitaalisten

yritysten efektiivinen veroaste on huomattavasti alhaisempi kuin perinteisten yritysten, ja samanaikaisesti digitaalisen liiketoiminnan määrä lisääntyy jatkuvasti ja digitaaliset yritykset myös kasvavat huomattavasti perinteisiä yrityksiä nopeammin. Komission mukaan ratkaisuja tarvitaan nopeasti, ja sen vuoksi se onkin kehittänyt kaksiosaisen direktiivipaketin: ensimmäinen direktiivi perustuu niin sanotulle merkittävälle digitaaliselle taloudelliselle presenssille ja on tarkoitettu pitkäaikaiseksi ratkaisuksi sekä esimerkiksi OECD:lle niin kutsutusta SEP-tyylisestä kiinteän toimipaikan ratkaisusta, ja jälkimmäinen taas on väliaikaiseksi tarkoitettu ja liikevaihtoon kohdistuva 3%:n verokannan digivero, joka kohdistuu tietyn suuruisiin ja tietyn toimialan digitaalisiin palveluihin. Direktiivien olisi tarkoitus tulla voimaan 2020 ja komissio suosittelee niiden sulauttamista myös jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden välisiin verosopimuksiin.

OECD:n ja EU:n lisäksi myös yksittäiset valtiot ovat alkaneet muuttaa omaa lainsäädäntöään niin, että kiinteä toimipaikka voisi muodostua pelkästään digitaalisen toiminnan perusteella. OECD:n vuoden 2018 raportissa on esitelty Intian ja Israelin mallit, jotka molemmat perustuvat SEP-konseptiin hieman eri kriteereillä. Yhteistä kaikille digitaalisen liiketoiminnan huomioiville kiinteän toimipaikan ehdotuksille vaikuttaa olevan kiinteän toimipaikan sitominen jollakin tavalla käyttäjien määrään ja maakohtaiseen liikevaihtoon. Tällaisten määrällisten kriteereiden lisäksi on esitetty myös erilaisia laadullisia mittapuita kiinteän toimipaikan määrittämiseksi; esimerkkinä tällaisesta Israelin mallissa mainittu *kohdentaminen* nimenomaan Israelin markkinoille paikalliset olosuhteet – heprean kieli, paikalliset alennukset ja valuutta – huomioiden. Kansainvälisellä tasolla virallista suositusta digitaalisen kiinteän toimipaikan määritelmästä ei kuitenkaan toistaiseksi olla saavutettu.

Kuten edellä on todettu, käsillä on suurin kansainvälistä vero-oikeutta koskeva uudistus pitkään aikaan. Viime vuosina EU:ssa on valmisteltu useita aggressiivisen verosuunnittelun ja veronkierron torjuntaan tähtääviä direktiivejä, ja USA:ssa on käynnissä Tax Reform, jolla tavoitellaan niin ikään samoja vaikutuksia USA:n kansallisessa kontekstissa. Tästä huolimatta tilastoja ja arvioita tämänhetkisistä konkreettisista veromenetyksistä ja esitettyjen ratkaisumallien fiskaalisista vaikutuksista on hankala löytää. Syyskuussa 2018 pidetyssä EU-vero-oikeuden konferenssissa on sen sijaan kritisoitu erityisesti komission digiveropakettia ja esitetty arvioita siitä, että itse asiassa yhteisöverotulot ovat pysyneet jokseenkin samoina viimeiset pari vuosikymmentä ja tosiasiallisesti digitaaliset yritykset maksavat jopa hieman perinteisiä yrityksiä enemmän yhteisöveroa tällä hetkellä. BEPS-projektin rooli olisikin näin ollen kansainvälisen vero-

oikeusjärjestelmän heikkouksien osoittamisessa ja uudistamisessa verojen oikeudenmukaisen jakautumisen saavuttamiseksi – verotulojen määrä sen sijaan tuskin tulisi kasvamaan, vaikka uudistukset toteutettaisiinkin suunnitellusti.

Huolimatta viimeaikaisista tilastoista BEPS-projektille on paikkansa: sen tehtävänä on osoittaa kansainvälisen vero-oikeusjärjestelmän heikkoudet, minkä lisäksi projektin alaiset työryhmät tuottavat kehitysideoita järjestelmän uudistamiseksi ja päivittämiseksi. Osa viidestätoista toimenpiteestä on jo suoritettu, mutta osan parissa tehdään edelleen kehitystyötä – esimerkkinä tällaisesta toimenpiteestä juuri toimenpide 1 eli digitaalisen liiketoiminnan haasteet. Koska eri alueiden ja valtioiden omat ratkaisut vain monimutkaistaisivat verojärjestelmää, on OECD kehottanut valtioita kärsivällisyyteen; ihannetilanteessa yhteinen globaali ratkaisu saavutettaisiin OECD:n työn kautta, ja valtiot pystyisivät implementoimaan muutokset helposti BEPS-sopimuksen kautta. Myös EU:n komissio on kehottanut jäsenmaita pidättäytymään ”sooloilusta” ja odottamaan sen sijaan yhteistä ylikansallista ratkaisua. Voidaan tietysti kysyä, miten komission oma toiminta suhteutuu OECD:n pyyntöön kärsivällisyydestä – tarjoaako digiveropaketti sellaista hyötyä ja etua, että se olisi järkevä väliaikaisratkaisu OECD:n loppuraporttia ja lopullista toimintamallia odotellessa.

Digitaalisen liiketoiminnan tuloverokysymys – käytännössä erityisesti digitaalisen kiinteän toimipaikan määrittäminen – on yksi haastavimpia kysymyksiä BEPS-projektin alla. Miten ikinä määritelmä päätetäänkään laatia tai digitaalista liiketoimintaa verottaa, ratkaisujen tulisi olla aikaa kestäviä ja yleiset verotukselliset periaatteet huomioivia. Mielessä tulisi pitää myös liiketoimintasektorin kehitys tulevaisuudessa: kuten OECD on useasti ilmaissut, digitaalista liiketoimintaa ei tule erottaa omaksi erityiseksi toimintamuodokseen, sillä tulevaisuudessa kaikki liiketoiminta tulee olemaan enemmän tai vähemmän digitalisoitunutta. Digitalisaatio on kehityksen ja kasvun kantavia voimia, ja verotuksella ei pidä hidastaa tai vaikeuttaa sitä. Omasta mielestäni verotuksen roolin tulisi sen sijaan olla tässäkin mahdollisimman neutraali: yritysten tulisi olla verotuksellisesti samalla viivalla huolimatta niiden tavasta harjoittaa liiketoimintaansa tai hyödykkeestä, jota ne tuottavat. Mikäli verotuksella tehdään erottelua yritysten välille, tulee kannustimien perustua jollakin tasolla yleisen hyvän edistämiseen, esimerkiksi ilmasto-, koulutus- ja työllisyystavoitteiden tukemiseen. Seuraavassa päätösluvussa kokoon yhteen analyysini tämänhetkisestä kehityksestä eri ratkaisumalleja koskien.

5.2. Johtopäätökset

Tässä tutkielmassa on käsitelty kansainvälisen vero-oikeuden käynnissä olevaa muutosprosessia pureutumalla yhteen sen kiistellyimmistä kysymyksistä: miten ja missä digitaalista liiketoimintaa tulee verottaa, jotta verotus tapahtuisi siellä, missä yrityksen tulos syntyy ja arvo luodaan. Ongelmasta tekee erityisen haastavan se tosiseikka, että tällaisen *digitaalisen tai taloudellisen presenssin* kriteerit pystytään määrittämään varsin monella tavalla, ja nyt olennaista olisi määrittelyn toteuttaminen niin, että lopputulos olisi oikeudenmukainen sekä yritykset että erikokoiset ja erilaiset valtiot huomioiden. Samalla ratkaisun tulisi olla *toteuttamiskelpoinen* eli riittävän yksinkertainen ja käytännönläheinen, jotta kiinteän toimipaikan syntymistä pystyttäisiin ylipäätään arvioimaan uusien kriteereiden perusteella. Huomioon olisi luonnollisesti otettava *verotukselliset arvot ja taustaperiaatteet* muutenkin; näitä ovat muun muassa neutraalisuus ja tasapuolisuus, ennustettavuus ja selkeys sekä tehokkuus. Koska kyseessä on kansainvälinen verotustilanne, olisi ihanteellista, että valtiot implementoisivat uuden ratkaisun mahdollisimman laajasti ja yhdenmukaisesti, ilman omia kansallisia ja muusta maailmasta poikkeavia ratkaisuja. Tällöin verotus olisi selkeää, johdonmukaista ja helpommin yhteen sovitettavissa eri valtioiden kesken, jolloin moninkertaiselta verotukselta ja muilta kansainvälisten tilanteiden riskeiltä vältyttäisiin todennäköisemmin.

On myös kyseenalaistettu, että voiko tätä tuloverotuksen ongelmaa ylipäätään ratkaista tuloverotuksen kautta. Mielestäni se on kuitenkin lähtökohtaisesti paras vaihtoehto, mikäli erottelu digitaalisen ja perinteisen liiketoiminnan välillä halutaan pitää mahdollisimman pienenä. Luvuissa 3 ja 4 sivuttiin erilaisia digitaaliseen liiketoimintaan kohdistuvia verotusvaihtoehtoja kiinteän toimipaikan määritelmän muuttamisen lisäksi. Osa valtioista on ottanut käyttöön erilaisia kansallisen lainsäädännön ratkaisuja – esimerkiksi erilaiset mainosverot – mutta kansainvälisesti merkittävämpi on esimerkiksi digiveropakettiin kuuluva DST; ehdotus väliaikaisesta liikevaihtoon perustuvasta verosta EU:n alueella. Ehdotus on herättänyt huomattavan paljon keskustelua ja kritiikkiä, ja sitä ollaan mahdollisesti uudistamassa aivan lähiaikoina.

DST:n päällimmäisenä tarkoituksena olisi saada tietyt digitaaliset palvelut verotuksen piiriin mahdollisimman pian, ja tähän kiteytyy mielestäni sekä sen vahvuus että heikkoudet, joiden vuoksi tätä direktiiviä ei pitäisi mielestäni antaa ollenkaan. DST olisi luonnollisesti nopea ratkaisu, mutta sisältää huomattavan määrän heikkouksia niin

oikeudelliselta kuin tekniseltäkin kantilta tarkasteltuna. Verovelvollisiin kokoluokan ja toimialaerottelun perusteella kohdistuva vero ei ole oikeudenmukainen, ja saattaa jopa täyttää kielletyn valtiontuen kriteerit. Valtiontuen muodostumista arvioidaan muun muassa *erityisyyden* tai *valikoivuuden* suhteen; toisin sanoen valtiot eivät saisi tehdä erottelua verovelvollisten välille tukemalla tiettyjä toimijoita vapauttamalla ne verosta, joka toisiin taas kohdistuu, ilman oikeuttavia perusteita. Näkemykseni mukaan tässä ehdotuksessa veron perusteena on ollut tiettyjen, nyt verottamatta jäävien toimintojen saaminen pikaisesti verotuksen piiriin, eikä oikeuskirjallisuudessa mainittuja oikeuttavia perusteita – esimerkiksi alueellinen työllisyyden tai koulutuksen tukeminen – ole. Tämän lisäksi liikevaihdon verottaminen itsessään tuntuu erikoiselta: tappiollinenkin toiminta tulisi näin ollen verotettavaksi, ja vaikka tarkoituksena olisikin, että DST:n pystyisi hyvittämään yhteisöverosta, ei tappiolliseen toimintaan kohdistuvaa DST:tä ole mahdollista tosiasiallisesti hyvittää sillä yhteisövero kerätään voitosta. On myös huomattava, että väliaikainen ja tulkinnanvaraisiin kriteereihin perustuva vero on mitä luultavimmin hallinnollisesti vaikea toteuttaa ja monimutkaistaa verojärjestelmää lyhyeksi ajaksi tuottamatta kuitenkaan erityisempää hyötyä.

Mielestäni erilaisten väliaikaisten ja erityisesti digitaalista liiketoimintaa saalistavien verotusratkaisujen sijaan oleellista olisi keskittyä kokonaisvaltaisen, pitkäkestoisen ja tuloverotukseen keskittyvän ratkaisun kehittämiseen. EU:n tasolla tällaiseksi on esitetty merkittävän digitaalisen läsnäolon määritelmän luomista eli niin sanottua digitaalista kiinteää toimipaikkaa. Tuloverotusongelman ratkaiseminen tuloverotuksen keinoin on mielestäni kestävämpää ja oikeudenmukaisempaa kuin mahdollisen tuloverovajeen paikkaaminen muilla, keksityn oloisilla veroilla. Verotuksellisen presenssin määrittäminen uusilla kriteereillä tai uusien kriteerien lisääminen kiinteän toimipaikan määritelmiin voisi olla tähän soveltuva keino.

SEP-konsepti on mielenkiintoinen malli, mutta nyt olemassa olevan ehdotuksen heikkoutena on kriteereiden yksipuolisuus, epäoikeudenmukaisuus, epäolennaisuus ja myös tietynasteinen epäluotettavuus. EU:n merkittävän digitaalisen läsnäolon verotusmalli rakentuu käyttäjien määrälle (B2C), yritysten välisille liiketoimintasopimuksille (B2B) ja liikevaihdon, jotka eivät kuitenkaan välttämättä kerro, missä yrityksen tulos ja arvo aidosti muodostuvat. Käyttäjiin perustuva raakadata on itsessään arvotonta, kunnes siitä tulee käytettävää ja hyödynnettävää, mikä taas ei yleensä tapahdu kuluttajan sijaintimaassa. Lisäksi käyttäjien sijainnin määrittäminen IP-osoitteen avulla on keinona epävarma – sijainti voi tosiasiaassa olla aivan toisessa

valtiossa. On lisäksi huomattava, että nykyisellään kriteerit palvelevat isoja valtioita jokseenkin pienten kustannuksella: mikäli määritelmä rakentuu edellä mainituille tekijöille, jäisi kiinteä toimipaikka useimmiten syntymättä pieniin valtioihin. Mikäli EU-valtiot noudattavat komission ohjeistusta ja neuvottelevat määritelmän verosopimuksiinsa, voi tämä johtaa pitkällä tähtäimellä verotettavan tulon siirtymiseen Euroopan ulkopuolelle muun muassa Kiinaan, Intiaan, Yhdysvaltoihin ja muihin suuriin kulutusmaihiin.

Kaiken kaikkiaan olisi muistettava, että verotuksella ei pidä jarrutella digitalisaatiota eikä myöskään yritysten kasvua ja kehitystä. EU:ssa tämä on vaarana, mikäli digiveropaketti tulee voimaan: on mahdollista, että yritykset suunnittelevat toimintansa niin, etteivät kriteerit täytyisi, tai vaihtoehtoisesti keskittävät resurssejaan aiempaa enemmän EU:n ulkopuolelle. Globaalia ratkaisua haettaessa OECD ja BEPS ovat avainasemassa, mutta toistaiseksi konkreettiset ratkaisut tuloverotuksen uudistamiseksi ovat edelleen työn alla. Tähänastiset kiinteän toimipaikan uudistukset eivät vastaa digitaalisen liiketoiminnan asettamiin haasteisiin, vaan tiukentavat perinteistä liiketoimintaa ajatellen laadittua kiinteän toimipaikan määritelmää. BEPS-projektin loppuraporttien on kuitenkin tarkoitus valmistua vuonna 2020, joten tässä vaiheessa alueellisen ja kansallisen sooloilun välttäminen ja OECD-tason ratkaisun odottaminen on luultavasti paras vaihtoehto. Sitä, mitä ratkaisu tarkalleen on, ei pystytä vielä sanomaan, mutta on mahdollista, että se mukailee SEP-tyylistä mallia. Olisi tärkeää, että ratkaisu soveltuisi globaaliksi ja kestäväksi toimintatavaksi ja että kokonaisuus ottaisi huomioon – vaikka hieman erilaisia kriteereitä hyödyntämällä – sekä jo digitalisoituneen että digitalisoitumassa olevan, perinteiseksi katsotun liiketoiminnan, niin että tulevaisuudessa näitä ei tarvitsisi erottaa toisistaan. Tässä yrityksen tuloksen syntymisen ja arvon määrittävien tekijöiden syvällinen ymmärtäminen on ensiarvoisen tärkeää oikeudenmukaisen lopputuloksen saavuttamiseksi.

Eräs huomionarvoisimmista seikoista tässä tutkielmassa koskee syyskuussa 2018 pidettyä EU-vero-oikeuden konferenssia ja hiljattain esitettyjä tilastoja BEPS-ilmiöstä ja sen luonteesta. Komission esittämät luvut digitaalisen liiketoiminnan verotuksesta ja vastakkainasettelu perinteiseen liiketoimintaan nähden on luonut kuvan, jossa digitaaliset yritykset on nähty epäreiluina toimijoina, jotka suurista voitoistaan huolimatta minimoivat yhteisöveron aggressiivisen verosuunnittelun keinoin. Samanaikaisesti ongelman vakavuutta on korostettu alleviivaamalla digitaalisten yritysten nopeaa kasvua ja viimeisen vuosikymmenen aikana lisääntyntä määrää. Tutkimuksen toteutustapa,

etenkin muutaman yksittäisen digijätin korostaminen ja rinnastaminen kaikkiin muihin digitaalisiin toimijoihin, on antanut virheellisen kuvan digitaalisten yritysten tilanteesta. Tosiasiassa on huomattava ja muistettava, että niin sanottu digitaalisen yrityksen käsite on erittäin hankala määritellä ja se pitää sisällään monenlaisia, eri tavoilla digitalisaatiota ja teknologiaa hyödyntäviä yrityksiä. Läheskään kaikki digitaaliset yritykset eivät ole voitollisia tai kasva nopeasti. Lisäksi siinäkin tapauksessa, että jokin liiketoimintamalli osoittautuisi järkeväksi ja korreloisi nopeaan kasvuun ja voitollisuuteen, ei tästä tulisi rangaista muista yrityksistä poikkeavalla verotuksella – onhan liiketoiminnan tehostaminen täysin sallittua ja kuuluu sen harjoittamiseen.

On totta, että digitaalisten yritysten efektiivinen veroaste nykyisellään eroaa perinteisistä, mutta ei niistä syistä tai siihen suuntaan kuin on väitetty. BEPS on hankkeena erinomainen ja osoittaa, missä ja miten kansainvälinen verojärjestelmä mahdollistaa aggressiivisen verosuunnittelun ja verovilpin, ja tarttuu näihin kohtiin kyseisen järjestelmän aukkojen tukkimiseksi ja sen kehittämiseksi. Yritysten tuloverotuksen uudistuksissa on tärkeää huomata liiketoiminnan monimuotoisuus ja pirstaleisuus nykyaikana ja toteuttaa esimerkiksi kiinteän toimipaikan määritelmän muuttaminen tämä huomioiden. Loppujen lopuksi on myös muistettava ja ymmärrettävä, kuinka kansainvälinen vero-oikeusjärjestelmä toimii: se nojaa pitkälti kansalliseen vero-oikeuteen ja verosopimukseen, jotka jäljittelevät usein malliverosopimuksia, mutta joiden muuttaminen ja voimaansaattaminen on lopulta valtioiden omasta tahdosta kiinni. Tämän vuoksi on ensisijaisen tärkeää, että OECD-tason ratkaisut ovat loppuun mietittyjä ja käyttökelpoisia ennemmin kuin nopeita ja liian kunnianhimoisia; onhan valtioista itsestään kiinni, mitä muutoksia ja mihin verosopimukseen ne haluavat tehdä. BEPS-sopimus tarjoaa verosopimusverkoston uudistamiseen loistavan työkalun, joten enää puuttuu sellainen globaali malli, jonka valtiot voisivat implementoida tämän kautta. Tahtotila muutokselle on sen haastavuudesta huolimatta yhteinen. Kuten aivan tutkielman alussa todettiin,

”No action is not an option.”