

<input type="checkbox"/>	Kandidaatintutkielma
<input checked="" type="checkbox"/>	Pro gradu -tutkielma
<input type="checkbox"/>	Lisensiaatintutkielma
<input type="checkbox"/>	Väitöskirja

Oppiaine	Yritysjuridiikka	Päivämäärä	11.5.2021
Tekijä(t)	Severi Korhonen	Sivumäärä	117
Otsikko	Digitalisaation aiheuttamat laajemmat verotukselliset haasteet – tarkastelussa erityisesti automatisoidut digitaaliset palvelut		
Ohjaaja(t)	Professori Reijo Knuutinen		

### Tiivistelmä

Digitaalinen talous on seurausta digitalisaation aiheuttamasta muutosprosessista, jonka seurauksena teknologiasta on tullut entistä halvempaa ja tehokkaampaa. Digitalisaation seurauksena on syntynyt monenlaisia uusia liiketoimintamalleja, joista ylivoimaisesti tärkeimmät tämän tutkielman näkökulmasta ovat niin sanotut automatisoidut digitaaliset palvelut. Palveluilla tarkoitetaan sellaisia monikansallisten yritysten tarjoamia palveluja, joita voidaan tarjota digitaalisesti, automaattisesti ja standardoidusti kuluttajille kaikkialla maailmassa. Yritykset voivat tarjota näitä palveluja myös sellaisissa valtioissa sijaitseville kuluttajille, joissa niillä ei ole välttämättä minkäänlaista esimerkiksi kiinteään toimipaikkaan perustuvaa läsnäoloa. Tällaisia palveluita ovat muun muassa sosiaalisen median alustat ja Internet-hakukoneet.

Tämän tutkielman tutkimusaiheena on OECD:n digiverohanke ja sen tunnistamat digitaalisen talouden ja digitalisaation aiheuttamat laajemmat verotukselliset haasteet yritysten tuloverotuksessa. Tutkimuksen varsinaisena tutkimuskysymyksenä on selvittää, millaisia ratkaisuja OECD on löytänyt automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotukseen osana digiverohanketta. Digiverohanke on osa OECD:n ja G20-maiden yhdessä työstämää BEPS-hanketta. Koko BEPS-hankkeen tarkoituksena on estää monikansallisia yrityksiä harjoittamasta kansainvälistä aggressiivista verosuunnittelua.

OECD tunnisti osana digiverohankettaan kahdenlaisia erilaisia ongelmia: yleisiä BEPS-ongelmia ja digitalisaation aiheuttamia laajempia verotuksellisia ongelmia ja haasteita. Konkreettiseksi ratkaisuehdotuksiksi digitaalisen talouden aiheuttamille ongelmille OECD kehitti Pilarit 1 ja 2. Tämän tutkielman tarkempi tarkastelu rajautuu Pilari yhden ja sen sisäisen Amount A -säännöksen tarkasteluun, koska kyseisessä säännöksessä säännellään juuri automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotuksesta. Tämän tutkielman tarkastelu rajautuu täten juuri digitalisaation aiheuttamien laajempien verotuksellisten ongelmien käsittelyyn ympärille. Tutkimassa tarkastellaan OECD:n digiverohankkeen etenemistä kronologisessa järjestyksessä aina vuodesta 2015 vuoteen 2021 saakka.

Tutkielmani oikeustieteellinen tutkimusmetodi on veropoliittinen. Veropoliittinen metodi ilmenee erityisesti tarkastellessani OECD:n löytämien ratkaisujen sisältöä ja niiden implementoinnin arvioituja vaikutuksia.

Avainsanat	Digiverohanke, BEPS, OECD, digitalisaatio, Pilari 1, Amount A, automatisoidut digitaaliset palvelut, digitaalinen talous.
------------	---





**TURUN  
YLIOPISTO**  
Kauppakorkeakoulu

# **DIGITALISAATION AIHEUTTAMAT LAAJEMMAT VEROTUKSELLISET HAASTEET**

**tarkastelussa erityisesti automatisoidut digitaaliset palvelut**

Yritysjuridiikan  
pro gradu -tutkielma

Laatija(t):  
Severi Korhonen

Ohjaaja(t):  
Prof. Reijo Knuutinen

11.5.2021  
Turku

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turun OriginalityCheck -järjestelmällä.



# SISÄLLYS

<b>LYHENTEET</b> .....	<b>6</b>
<b>1 JOHDANTO</b> .....	<b>7</b>
<b>1.1 Tutkielman tausta</b> .....	<b>7</b>
<b>1.2 Tutkielman aiheen rajaus ja tutkimuskysymys</b> .....	<b>10</b>
<b>1.3 Tutkielman oikeustieteellisen metodin valinta</b> .....	<b>11</b>
<b>2 DIGITAALINEN TALOUS</b> .....	<b>12</b>
<b>2.1 Digitalisaatio</b> .....	<b>12</b>
2.1.1 Muutokset olemassa oleville toimialoille.....	12
2.1.2 Täysin uudet digitaaliset liiketoimintamallit.....	15
<b>2.2 Digitaalinen talous ja globalisaatio</b> .....	<b>22</b>
<b>2.3 Automatisoidut digitaaliset palvelut</b> .....	<b>24</b>
<b>3 KANSAINVÄLINEN YRITYSTEN TULOVEROTUS JA VEROSUUNNITTELU</b> .....	<b>29</b>
<b>3.1 Kansainvälisen yritysten tuloverotuksen periaatteet</b> .....	<b>29</b>
<b>3.2 BEPS-ilmiö ja aggressiivinen verosuunnittelu</b> .....	<b>32</b>
<b>3.3 BEPS-hanke</b> .....	<b>35</b>
<b>4 OECD:N DIGIVEROHANKE 2015</b> .....	<b>38</b>
<b>4.1 OECD:n toimenpiteen 1 taustaa</b> .....	<b>38</b>
<b>4.2 BEPS-ongelmat ja niiden ratkaiseminen</b> .....	<b>41</b>
<b>4.3 Digitalisaation aiheuttamat laajemmat verotukselliset ongelmat</b> .....	<b>42</b>
4.3.1 Yleistä .....	42
4.3.2 Ongelmista syvemmin.....	44
<b>4.4 Alustavat ratkaisuehdotukset digitalisaation aiheuttamille ongelmille</b> .....	<b>52</b>
4.4.1 Merkittävän taloudellisen läsnäolon malli eli SEP-malli .....	53
4.4.2 Ennakonpidätyksellinen lähdevero digitaalisista liiketoimista.....	55
4.4.3 Equalisation levy – tasausvero .....	57
<b>5 DIGIVEROHANKKEEN KEHITYS VÄLILLÄ 2015–2019</b> .....	<b>60</b>
<b>5.1 Vuoden 2018 väliraportti – Interim report</b> .....	<b>60</b>
<b>5.2 Pilari yhden konsultointidokumentit vuonna 2019</b> .....	<b>62</b>
<b>5.3 OECD:n sihteeristön esitys 2019 – Unified approach</b> .....	<b>65</b>
<b>5.4 Pilari yhden ulkopuolella tapahtuva kehitys</b> .....	<b>68</b>
5.4.1 Pilari 2 .....	68
5.4.2 Digiverohanke ja EU.....	69

<b>6</b>	<b>AUTOMATISOITUJEN DIGITAALISTEN PALVELUIDEN VEROTUS OSANA AMOUNT A -SÄÄNNÖSTÄ.....</b>	<b>72</b>
6.1	Lausunto Kahden pilarin -lähestymistavasta 2020 tammikuussa.....	72
6.2	Lopullisen Pilari yhden ja Amount A:n suunnitelman julkaisu lokakuussa 2020.....	73
6.3	Amount A:n sääntelyn sisältö.....	74
6.3.1	Soveltamisala.....	74
6.3.2	Nexuksen eli verotuksellisen liittynän syntyminen .....	77
6.3.3	Tulojen lähdevaltion määrittämissäännöt .....	79
6.3.4	Veropohjan määrittely .....	85
6.3.5	Amount A:n voittojen allokointikaava .....	89
6.3.6	Kaksinkertaisen verotuksen eliminointi.....	92
6.3.7	Alustava implementointi.....	95
<b>7</b>	<b>AMOUNT A:N ARVIOIDUT VAIKUTUKSET.....</b>	<b>99</b>
7.1	Vaikutukset valtioiden verotuloihin maailmanlaajuisesti .....	99
7.2	Miten automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotus tosiasiaassa toteutuu Amount A:n implementoinnin seurauksena? .....	103
<b>8</b>	<b>YHTEENVETO .....</b>	<b>107</b>
	<b>LÄHTEET .....</b>	<b>109</b>

## LYHENTEET

BEPS	Base erosion and profit shifting
B2B	Business-to-Business
B2C	Business-to-Customer
C2C	Customer-to-Customer
CFA	Committee on Fiscal Affairs
CFC	Controlled foreign corporation
ECIPE	European Centre for International Political Economy
EU	Euroopan unioni
EUR/USD	Euron dollari kurssi
GDPR	General Data Protection Regulation
IAS	International Accounting Standards
ICT	Tieto- ja viestintäteknologia
IT	Tietotekniikka
IFRS	International Financial Reporting Standards
MI	Marketing intangibles -malli
MLI	Multilateral instrument
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OYL	Osakeyhtiölaki (624/2006)
G20	Group of twenty
GAAR	General anti-avoidance rule
PE	Permanent establishment (kiinteä toimipaikka)
SEP	Significant economic presence -malli
TFEU	Treaty on the Functioning of the European Union
TFDE	The Task Force on the Digital Economy
TVL	Tuloverolaki (1535/1992)
UPP-malli	User participation -malli



# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkielman tausta

Digitaalinen talous on seurausta *digitalisaatiosta* eli tieto- ja viestintäteknologian aiheuttamasta muutosprosessista, jonka seurauksena teknologiasta on tullut entistä halvempaa ja tehokkaampaa, mikä on vuorostaan tehostanut liiketoiminnan prosesseja ja kasvattanut innovaatiota kaikilla talouden aloilla<sup>1</sup>. Digitalisaatio on muuttanut kaikkien arkielämämme osa-alueiden lisäksi sitä, miten makrotalous ja yhteiskunta toimivat ja järjestäytyvät<sup>2</sup>.

Digitaalinen talous ja sen verotus ovatkin herättäneet laajoja kysymyksiä OECD:n (*Organization for Economic Co-operation and Development*) ja G20-maiden yhteisessä *BEPS-hankkeessa*<sup>3</sup>. BEPS-hankkeella (*Base Erosion and Profit Shifting project*) tarkoitetaan hanketta, jonka tarkoituksena on estää yrityksiä käyttämästä sellaisia veronkiertämisstrategioita, jotka johtavat verokantojen heikkenemiseen ja keinotekoiseen voittojen siirtoon valtioista toiseen<sup>4</sup>. Sen tärkeimpänä ideana on yhdistää verotus taloudelliseen aktiviteettiin ja arvon muodostumiseen ja täten turvata verotuloja maailmanlaajuisesti<sup>5</sup>.

Digitaalisen talouden verotuksen aiheuttamat suurimmat haasteet johtuvat pääosin siitä, että nykyinen kansainvälinen verojärjestelmä on luotu yli sata vuotta sitten täysin erilaisessa maailmantilanteessa, joten se ei enää millään tavalla sovellu globaalin modernin talouden verottamiseen<sup>6</sup>. Yllättävämpää mielestäni melkein olisi, jos nämä ensimmäisen maailmansodan ja siirtomaa-ajan aikaiset verosäännökset soveltuisivat millään tavalla nykyisen digitalisoituvan ja monimutkaisen talouden verottamiseen.

Digitaalisen talouden verotukseen liittyvät kysymykset tiivistettiin osaksi BEPS-hankkeen ensimmäistä toimenpidettä, jolle annettiin nimeksi *Addressing the Tax Challenges of The Digital Economy*<sup>7</sup>. Siitä käytetään yleisesti myös nimitystä *digiverohanke*<sup>8</sup>. Digitaalinen talous ja digitalisaatio herättivät digiverohankkeessa perustavanlaatuisia kysymyksiä liittyen erityisesti siihen, miten digitaalista taloutta tulisi tarkastella

---

<sup>1</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 11.

<sup>2</sup> OECD/G20: Action 1, Interim report (2018) s. 12.

<sup>3</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 16.

<sup>4</sup> OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013) s. 5.

<sup>5</sup> Malmgren (2015) s. 38.

<sup>6</sup> OECD: Action 1. Hankkeen yleiskuvaus saatavissa osoitteessa: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

<sup>7</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015).

<sup>8</sup> Isomaa (2020) s. 556.

verovelvollisuuden syntymisen näkökulmasta ja miten digitaalista liiketoimintaa harjoittavien yritysten arvonmuodostus tapahtuu<sup>9</sup>.

OECD tunnisti osana digiverohanketta *kahdenlaisia ongelmia ja haasteita* liittyen digitaalisen talouden verotukseen. Se tunnisti *yleisiä BEPS-ongelmia*, jotka eivät ole digitaaliselle taloudelle millään tavalla uniikkeja, mutta joita digitalisaatio voi kuitenkin pahentaa entisestään. Yleisille BEPS-ongelmille pyrittiin pääosin etsimään ratkaisuja osana muita BEPS-toimenpiteitä eli suoranaisen digiverohankkeen ulkopuolella. Tämän lisäksi OECD tunnisti puhtaasti digitalisaatioon liittyviä *laajempia verotuksellisia ongelmia ja haasteita*.<sup>10</sup> Digitalisaation aiheuttamiin laajempiin verotuksellisiin ongelmiin ja muissa BEPS-hankkeen toimenpiteissä ratkaisemattomiksi jääneisiin digitaaliselle taloudelle ominaisiin BEPS-haasteisiin on pyritty puolestaan löytämään ratkaisuja *osana digiverohanketta*<sup>11</sup>.

Tämän tutkielman *tutkimusaihe* on OECD:n digiverohanke, ja sen tunnistamat digitaalisen talouden ja digitalisaation aiheuttamat laajemmat verotukselliset haasteet yritysten tuloverotuksessa. Aiheesta tekee tutkimusmielessä mielenkiintoista se, että digitalisaatio on mahdollistanut yrityksille sellaisten digitaalisten palveluiden tarjoamisen, joita voidaan tarjota ja toimittaa Internetin välityksellä kuluttajille missä päin maailmaa tahansa. Tämä on puolestaan mahdollistanut yrityksille niiden tuottavien toimintojen sijoittamisen sellaisiin valtioihin, jotka ovat kaukana heidän pääasiallisista kuluttajistaan ja markkinavaltioista.<sup>12</sup> Älypuhelimien ja sosiaalisen median yleistymisen seurauksena digitaalinen talous ja digitaaliset palvelut ovat täten aina kuluttajien ulottuvilla heidän maantieteellisestä sijainnistaan riippumatta.

Aihe on ajankohtainen lisäksi sen takia, että COVID-19 pandemialla eli koronaviruspandemialla on ollut erittäin suuria vaikutuksia valtioiden suhteisiin digitaalisen teknologian kanssa. OECD argumentoinkin, että koskaan aiemmin emme ole olleet yhtä riippuvaisia teknologiasta kaikilla yhteiskunnan osa-alueilla kuin nyt pandemian aikana. Tämä riippuvuus on ilmentynyt aina koulutuksesta terveydenhuoltoon saakka.<sup>13</sup> Tämä ilmiö on ollut selvästi esillä ainakin kaikkien korkeakouluopiskelijoiden elämässä esimerkiksi Zoomin kautta seurattavina etäluentoina.

---

<sup>9</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 16.

<sup>10</sup> OECD/G20: Action 1, Interim Report (2018) s. 212–213.

<sup>11</sup> OECD/G20: Action 1, Policy Note (2019) s. 1.

<sup>12</sup> OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013) s. 27.

<sup>13</sup> OECD: Digital Economy Outlook (2020) s. 13.

Heti tutkielmani aiheen taustoituksessa on jo mielestäni tärkeää tehdä rajanveto kahden hyvin lähellä toisiaan olevan termin välille. Nämä termit ovat yleiskielessäkin yleisesti käytössä oleva *digitalisaatio* ja harvinaisempi *digitisaatio*. Digitalisaatiolla viitataan arvonluomistarkoituksella tapahtuvaan digitaalisten teknologioiden käyttöön, kun taas digitisaatiolla tarkoitetaan yleisesti sitä yksinkertaista prosessia, jossa analoginen informaatio muutetaan digitaaliseksi tiedoksi eli dataksi.<sup>14</sup> Tämän tutkielman aihe ja tarkastelu rajautuvat nimenomaisesti digitalisaation ja sen aiheuttamien laajempien verotuksellisten ongelmien tarkastelun ympärille.

OECD:n digiverohankkeen konkreettisiksi digitaalisen talouden ongelmien ratkaisuehdotuksiksi vuosien saatossa ovat muodostuneet Pilari 1 ja 2. *Pilari 1 pyrkii ratkaisemaan digitalisaation aiheuttamat laajemmat verotukselliset ongelmat uudelleenallokoidulla verotusoikeuksia yritysten markkinavaltioille*. Pilari 2 puolestaan pyrkii ratkaisemaan digitaalisen talouden jäljelle jäävät BEPS-haasteet luomalla maailmanlaajuisen veropohjan heikkenemisen estämiseen pyrkivän mekanismin.<sup>15</sup> Pilari yhden tarkastelu on tämän tutkielman aiheen kannalta huomattavasti tärkeämpää kuin Pilari kahden tarkastelu.

*Pilari yhdessä* säännellään muun muassa siitä, *miten automatisoitujen digitaalisten palveluiden* tarjoaminen markkinavaltiossa luo markkinavaltiolle verotusoikeuden sen tuottamiin tuloihin<sup>16</sup>. Automatisoiduilla digitaalisilla palveluilla tarkoitetaan monikansallisten yritysten (*multinational enterprise*) tarjoamia palveluita, joita voidaan tarjota digitaalisesti, automaattisesti ja standardoidusti asiakkaille kaikkialla maailmassa. Yritykset voivat tarjota näitä palveluja etänä asiakkaille myös sellaisiin valtioihin, joissa niillä ei välttämättä ole lainkaan paikallista infrastruktuuria tai toimintaa.<sup>17</sup> Automatisoituja digitaalisia palveluja ovat esimerkiksi Internet-hakukoneet ja sosiaalisen median alustat<sup>18</sup>.

Automatisoitujen digitaalisten palveluiden verottamisesta säädetään OECD:n digiverohankkeen Pilari yhden *Amount A -säännöksessä*, jonka voidaan nähdä olevan koko Pilari yhden kannalta sen kaikkein tärkein säännös. Tämä johtuu kaikessa yksinkertaisuudessaan siitä, että se käsittelee varsinaisen uudelleenallokoitavan verotusoikeuden syntymistä ja sisältöä.<sup>19</sup>

---

<sup>14</sup> Gobble (2018) s. 56.

<sup>15</sup> OECD/G20: Action 1, Policy Note (2019) s. 1.

<sup>16</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 11.

<sup>17</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 19.

<sup>18</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 25.

<sup>19</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 12–13.

## 1.2 Tutkielman aiheen rajaaminen ja tutkimuskysymys

Keskityn tutkielmani tarkastelussa erityisesti OECD:n BEPS-hankkeen ensimmäisen toimenpiteeseen eli digiverohankkeeseen. Tämä johtuu siitä, että toimenpiteessä käsitellään erittäin laajasti OECD:n suunnitelmat ja ratkaisuehdotukset keinoiksi digitalisaation aiheuttamien laajempien verotuksellisten ongelmien ja haasteiden ratkaisemiseksi<sup>20</sup>. Tutkielmani tarkka tutkimuskysymys on:

- *Millaisia ratkaisuja OECD on löytänyt automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotukseen osana digiverohanketta?*

Tutkielmani tarkempi tarkastelu rajautuu täten OECD:n Pilari yhden ja erityisesti sen Amount A -säännöksen ympärille. Amount A -säännöksessä tarkastelen erityisesti *automatisoituja digitaalisia palveluita* koskevaa sääntelyä siltä osin kuin se vain on mahdollista. Tarkastelen tutkielmassani digitaalisen talouden haasteita ja ratkaisuja *yritysten tuloverotuksellisesta* näkökulmasta. Tämä tarkoittaa sitä, että digitaalisen talouden arvonlisäverotukseen liittyvät haasteet ja ratkaisut on rajattu kokonaan tutkielmani tarkastelun ulkopuolelle.

Tämän lisäksi teen rajanvedon heti tutkielmani johdannossa sille, mitä tarkoitan tutkielmani yhteydessä termeillä digitaalinen- ja perinteinen liiketoiminta. *Digitaalisella liiketoiminnalla* tarkoitan tutkielmassani sellaista liiketoimintaa, joka tapahtuu käytännössä kokonaan digitaalisessa muodossa Internetin tai muun vastaavan verkon välityksellä. Digitaalista liiketoimintaa on muun muassa automatisoitujen digitaalisten palveluiden tarjoaminen kuluttajille. *Perinteisellä liiketoiminnalla* tarkoitan vuorostaan sellaista yritysten harjoittamaa liiketoimintaa, mikä voi digitaalisen liiketoiminnan tavoin osaltaan tapahtua digitaalisessa muodossa ja Internetin välityksellä. Perinteinen liiketoiminta ei ole kuitenkaan rajoittunut toimimaan pelkästään tällä tavalla, vaan sitä voidaan harjoittaa myös ei-digitaalisessa muodossa hyödyntäen esimerkiksi fyysisiä toimipaikkoja. Hyvänä käytännön esimerkkinä tällaisesta perinteistä liiketoimintaa harjoittavasta yrityksestä on kirjakauppa, jolla on sekä verkkokauppa, että fyysisiä myymälöitä.

Pyrin löytämään tutkimuskysymykseeni vastauksen tarkastelemalla OECD:n BEPS-hankkeen 1. toimenpidettä ja siihen liittyviä raportteja kronologisessa järjestyksessä.

---

<sup>20</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 13.

Varsinaisen päätutkimuskysymyksen lisäksi käsittelen tutkielmani tarkastelussa *kolmea* niin sanottua *osaongelmaa*. Ne ovat:

- Mitä digitaalisen talouden ja digitalisaation aiheuttamia *laajempia verotuksellisia ongelmia* OECD tunnisti osana digiverohanketta?
- Miten digiverohankkeen sääntely on kehittynyt Amount A -säännökseksi?
- Mitä maailmanlaajuisia vaikutuksia OECD:n Amount A:n implementoinnilla on yritysten tuloverotuksena kerättyihin valtioiden verokertymiin?

Keskityn tutkielmassani siis erityisesti OECD:n tunnistamien laajempien digitaalisen talouden verotushaasteiden ja niiden ratkaisujen tarkasteluun. Tämän takia digitaaliseenkin talouteen liittyvät yleiset BEPS-ongelmat ja Pilari kahden tarkastelu rajautuvat käytännössä kokonaan tutkielmani ulkopuolelle. Tarkastelen tutkielmani alkupuolella digitaalista taloutta ja digiverohanketta hieman yleisemmästä näkökulmasta, kun taas tutkielmani loppupuolella tarkastelu rajautuu pääosin vain automatisoituja digitaalisia palveluita koskevan Amount A:n tarkasteluun.

### 1.3 Tutkielman oikeustieteellisen metodin valinta

Tutkielmani oikeustieteellinen tutkimusmetodi on pääosin *veropoliittinen*. Käytän metodia tutkiessani OECD:n raporttien sisältöä liittyen sen tunnistamiin laajempiin verotuksellisiin haasteisiin ja niiden ratkaisuihin. Veropoliittinen tutkimus esiintyy erityisesti tutkielmani luvussa 6 tarkastellessani Amount A:n sisältöä liittyen automatisoitujen digitaalisten palveluiden verottamiseen ja luvussa 7 tarkastellessani Amount A:n implementoinnin vaikutuksia valtioiden yritysten tuloveroina keräämiin verokertymiin.

Tutkielmassani keskeisimpiä lähteitä ovat OECD:n raportit liittyen BEPS-hankkeeseen ja digiverohankkeeseen johtuen tutkielmani tutkimuskysymyksen asettelusta ja tutkimusaiheesta. Muita tärkeitä käytettäviä lähteitä ovat muun muassa oikeuskirjallisuus ja muu varsinkin digitaalista taloutta ja digitalisaatiota koskeva kirjallisuus.

## 2 DIGITAALINEN TALOUS

### 2.1 Digitalisaatio

#### 2.1.1 Muutokset olemassa oleville toimialoille

Aloitan tutkielmani varsinaisen teoriaosuuden tarkastelemalla, millä tavalla digitalisaatio on vaikuttanut jo olemassa olevien yritysten liiketoimintaan ja käyttäytymiseen. *Arthur* painotti jo vuonna 2011 artikkelissaan *The Second Economy* sitä, että digitalisaatio on synnyttämässä niin sanottua kokonaan toista taloutta, jonka ominaisuuksiksi hän kuvaili sen automaattisuutta, näkymättömyyttä ja sitä, että se kykenee olemaan kaikkialla kaiken aikaa. Hän kutsui tätä ilmiötä suurimmaksi muutokseksi sitten teollisen vallankumouksen.<sup>21</sup> Digitalisaatio on nykyään vienyt koko maailman eräänlaiseen murrostilaan vieden mukanaan sekä liiketoiminnan, että verotuksen. Kukaan ei voi vielä vuonna 2021 sanoa, että milloin tämä murros tulee päättymään.

OECD tunnisti digitaalisen talouden tärkeimmiksi ominaisuuksiksi liiketaloudellisesta ja *verotuksellisesta* näkökulmasta sen liikkuvuuden, datan, verkostoitumisilmiöt ja markkinoiden volatiliteetin johtuen alhaisista markkinoille pääsemisen esteistä ja erittäin nopeasta ja jatkuvasta teknologian kehityksestä. Digitaaliselle taloudelle on tämän lisäksi ominaista sen laaja riippuvuus aineettomasta omaisuudesta ja laajalle levinnyt *useapuolisten liiketoimintamallien* käyttöönotto.<sup>22</sup> Useapuolisella liiketoimintamallilla tarkoitetaan sellaista liiketoimintamallia, jossa arvoa tuotetaan esimerkiksi ilmaiseksi asiakkaille tarjottavien tuotteiden ja palveluiden ulkoisvaikutuksella. Arvoa ei tällöin tuoteta varsinaisella tarjottavalla tuotteella tai palvelulla, vaan esimerkiksi palvelun käyttäjille kohdistetuilla mainoksilla. Digitaalisen talouden verotuksen suurimmat ongelmat ja haasteet liittyvät kaikessa yksinkertaisuudessaan siihen, *minkä valtioneuvoston alueella digitaalista liiketoimintaa harjoittavien yritysten tosiasiallinen arvonmuodostus oikein tapahtuu.*<sup>23</sup> Juuri tämä tekee digitaalisen talouden ja digitaalisen liiketoiminnan verottamisesta erittäin monimutkaista ja vaikeaa.

Digitaalinen talous on tätä nykyä levinnyt melkein kaikkiin maailman talouden osaluokkiin kuten pankkeihin, myyntiin, energiaan, liikenteeseen, opetukseen, kustannus- alalle, mediaan ja terveydenhuoltoon. ICT eli tieto- ja viestintäteknologia on lisäksi

---

<sup>21</sup> Arthur (2011) s. 90.

<sup>22</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 64–65.

<sup>23</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 16.

mullistanut täysin liiketoiminnan perusteita kuten esimerkiksi, miten ihmiset käyvät sosiaalista kanssakäymistä ja hoitavat henkilökohtaisia suhteitaan.<sup>24</sup> Digitalisaatio on haastanut kaikki yritykset muuttamaan liiketoimintansa arvonluontimalleja, digitalisoimaan heidän liiketoimintaansa tai luomaan täysin uudenlaisia erilaisiin alustoihin perustuvia (*platform-based*) liiketoimintamalleja<sup>25</sup>.

Kaikki talouden sektorit ovat ottaneet ICT-teknologian käyttöönsä, koska sen on huomattu kasvattavan tuottavuutta, parantavan markkinoiden ulottuvuutta ja vähentävän operationaalisia kustannuksia. ICT-teknologian leviäminen yhdistettynä teknologian parempaan suorituskykyyn ja alempaan hintaan on johtanut täysin uudenlaisten toimintojen ja kokonaisten toimialojen syntyyn.<sup>26</sup> Vaikka digitalisaatio ja digitaalinen talous ovat saaneet aikaan jo näin suuria muutoksia, niin tästä huolimatta OECD yhä arvioi, että digitaalisen talouden koko potentiaalia tuskin on vielä saavutettu<sup>27</sup>. Seuraavaksi käyn lyhyesti läpi, mitä muutoksia OECD on huomannut uuden teknologian ja digitalisaation tuoneen jo tämän tutkielman johdannossa määriteltyyn niin sanottuun *perinteiseen liiketoimintaan*.

Vähittäismyynnin osalta digitaalinen talous on mahdollistanut asiakkaille online-tilausten eli Internetin kautta tapahtuvan tilausten jättämisen ja se on tämän lisäksi helpottanut jälleenmyyjille asiakkaiden tiedon eli datan keräämisen ja analysoinnin. Tämän analysoinnin avulla he pystyvät tarjoamaan asiakkailleen paremmin personalisoituja palveluita ja mainontaa. Digitaalinen talous on lisäksi mahdollistanut jälleenmyyjille toimitusketjujensa paremman hallinnan, millä voidaan nähdä olevan positiivinen vaikutus koko toimialan tuottavuuteen.<sup>28</sup>

Digitaalinen talous on mahdollistanut kuljetus- ja logistiikkatoimialalle, niin kulku-  
neuvojenkin kuin rahdinkin seurannan jopa pitkien välimatkojen takaa. Toimialan muutos on avannut samalla myös ovia uusille mullistaville ideoille, kuten teollisuuden käyttämille JIT<sup>29</sup>-toimituksille. Rahoituksen- ja muiden taloudellisten palveluiden toimialoilla digitaalinen talous on taas mahdollistanut asiakkaille oman taloutensa

---

<sup>24</sup> OECD: Digital Economy Outlook (2015) s. 11.

<sup>25</sup> Broekhuizen – Broekhuis – Gijzenberg – Wieringa (2021) s. 849.

<sup>26</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 52.

<sup>27</sup> OECD: Digital Economy Outlook (2015) s. 11.

<sup>28</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 53.

<sup>29</sup> Ks. Cambridge dictionary JIT = Just-in-time on eräänlainen teollisuuden johtamisfilosofia, joka perustuu logistiikan ja tuoton hallintaan. Perusideana se, että tavaraa ei toimiteta eikä valmiita tuotteita valmisteta yhtään enempää tietyllä ajanjaksolla, kuin on tarpeellista. Vähentää täten muun muassa varastointikuluja. <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/just-in-time>.

helpomman hallinnan ja liiketoimien tekemisen. Se on lisäksi tehostanut sijoitussalkkujen seurantaa ja luonut uutta erikoistunutta liiketoimintaa kuten esimerkiksi päiväkauppaa.

Teollisuuden toimialalla digitaalinen talous on tehostanut tuotekehitystä ja suunnittelua. ICT-teknologia on lisäksi parantanut teollisuusprosessin kokonaisseurantaa ja tuonut robotit mukaan valmistustoimintaan, mikä on samalla tehostanut koko valmistustoiminnan tarkkuutta. Maatalouden toimialalla se on erityisesti vaikuttanut maaperän, viljelykasvien ja tuotantoeläinten hyvinvoinnin ja laadun seurantaan. Koulutuksessa digitaalinen talous vuorostaan on mahdollistanut yliopistoille etäopiskelun videokonferenssien ja suoratoistopalveluiden avulla.<sup>30</sup> Itse yliopisto-opiskelijana en pysty edes kuvittelemaan, miten yliopistot järjestäisivät opetusta näin koronapandemian aikana ilman ICT-teknologian tuomia mahdollisuuksia. Tämä kirjoittamani pro gradu -tutkielmakaan tuskin mitenkään valmistuisi vuonna 2021 ilman digitalisaation tuomia mahdollisuuksia, koska kirjastot ovat olleet laajasti kiinni kaikkialla.

Digitaalinen talous on näiden jo edellä mainitsemiä toimialojen lisäksi vaikuttanut myös ainakin terveydenhuoltoon ja mediaan. Terveydenhuollossa se on mahdollistanut sairauksien etädiagnosoinnit ja potilaiden aseman parantamisen sähköistettyjen potilastietojen avulla. Medialle digitalisaatio on puolestaan luonut kokonaan uusia väyliä, joiden kautta se kykenee tavoittamaan kuluttajansa.<sup>31</sup> *Tiessen, Wright ja Turner* kirjoittivat jo vuonna 2001, että Internet ja *globalisaatio* tulevat nopeasti luomaan täysin uusia mahdollisuuksia yrityksille tulevaisuudessa<sup>32</sup>. Näin 20 vuotta heidän jälkeensä on helppo todeta, että he olivat väitteessään täysin oikeassa, mutta hyvin *todennäköisesti* hekin saattoivat silti loppujen lopuksi aliarvioida digitalisaation ja Internetin tuomat vaikutukset ja mahdollisuudet yrityksille ja koko yhteiskunnalle. Digitalisaatio ja digitaalinen talous ovat muuttaneet käytännössä kaikkien jo olemassa olevien perinteistä liiketoimintaa harjoittavien toiminta-alojen toimintaa perusteellisesti.

Digitaalinen talous on mahdollistanut erittäin monenlaisten täysin uusien ja kannattavien liiketoimintamallien syntymisen<sup>33</sup>. Nämä liiketoimintamallit nojaavat usein jopa täysin ICT-teknologiaan, joka mahdollistaa saumattoman ja helposti tapahtuvan datan vaihdon niin yritysten, asiakkaiden kuin asioidenkin välillä<sup>34</sup>. Seuraavaksi tarkastelen

---

<sup>30</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 53–54.

<sup>31</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 54.

<sup>32</sup> Tiessen – Wright – Turner (2001) s. 231.

<sup>33</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 54.

<sup>34</sup> Broekhuizen – Broekhuis – Gijzenberg – Wieringa (2021) s. 848.



tarkemmin, millaisia *digitaalisia liiketoimintamalleja* on syntynyt digitaalisen talouden ja digitalisaation murroksen seurauksena.

### 2.1.2 Täysin uudet digitaaliset liiketoimintamallit

Mitä uudenlaisia digitaalisia liiketoimintamalleja sitten on syntynyt digitalisaation aiheuttaman murroksen seurauksena? Varmasti yksi kaikkein kannattavimmista uusista digitaalisista liiketoimintamalleista perustuu sähköiselle kaupankäynnille eli *verkkokauppatoiminnalle*. Verkkokauppatoimintaa on tavaroiden tai palveluiden osto tai myynti Internetin tai muun vastaavan verkon välityksellä. Verkkokauppatoiminta voidaan edelleen jakaa kolmeen pienempään luokkaan; *B2B-verkkokauppatoimintaan*, *B2C-verkkokauppatoimintaan* ja *C2C-verkkokauppatoimintaan*. Suurimman osan verkkokauppojen välityksellä käytävästä liiketoiminnasta muodostavat yritysten väliset eli B2B-liiketoimet. Nämä sisältävät muun muassa sellaiset liiketoimet, joissa tukkumyyjä ostaa hyödykkeitä verkossa, jotka se myy edelleen vähittäiskaupoille, jotka puolestaan myyvät hyödykkeet edelleen niiden loppukuluttajille.<sup>35</sup>

Verkkokauppoihin perustuvat liiketoimintamallit saivat kuitenkin alkunsa yrityksiä ja kuluttajien välisestä liiketoiminnasta eli B2C-liiketoiminnasta. Siinä yritys myy tavaroita tai palveluita ei-ammattitarkoituksessa yksityishenkilöille. B2C-liiketoimintaan verkkokauppatoimintansa panostavat yritykset voidaan jakaa yleisesti kolmeen eri kategoriaan. Ensimmäisenä ovat niin sanottua puhdasta verkkokauppatoimintaa harjoittavat yritykset, joilla ei ole lainkaan fyysisiä kauppia tai verkon ulkopuolista läsnäoloa.<sup>36</sup> Näiden yritysten voidaan siis katsoa harjoittavan puhtaasti jo tämän tutkielman johdannossa määriteltyä digitaalista liiketoimintaa. Toisena kategoriana ovat taas sellaiset liiketoimintamallit, joissa yritykset ainoastaan täydentävät asiakkaille suunnattua liiketoimintaansa verkkokauppamyynnillä. Kolmantena kategoriana ovat sellaiset liiketoimintamallit, joissa yritykset itse valmistavat myymänsä tuotteet, ja he verkkokaupan avulla mahdollistavat asiakkailleen tuotteiden tilaamisen suoraan tehtaalta ja näiden tilausten muokkaamisen.<sup>37</sup> Verkkokauppatoiminta ei siis liity pelkästään tämän tutkielman johdannossa esiteltyyn puhtaasti digitaaliseen liiketoimintaan, vaan sitä käytetään nykyään täydentämään myös perinteiseen liiketoimintaan pohjaavia liiketoimintamalleja.

---

<sup>35</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 55.

<sup>36</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 55.

<sup>37</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 55.

*Wentrupin ja Strömin* mukaan B2B-mallin mukaiseen verkkokauppatoimintaan tai muuhun digitaaliseen liiketoimintaan keskittyvien yritysten ajatellaan usein olevan aluekeskeisempiä kuin vastaavan B2C-liiketoimintamallin mukaisesti toimivat yritykset, vaikka molempien liiketoimintamallien mukaiset myynnit tapahtuvatkin Internetin välityksellä<sup>38</sup>. Tämä on todennäköisesti yksi syy sille, miksi maailman suurimpien yritysten joukossa ei ole juurikaan B2B-liiketoimintamalliin liiketoimintansa pohjaavia yrityksiä.

B2C-kaupankäynnissä myydyt tuotteet tai palvelut voivat olla joko *aineellisia* kuten esimerkiksi fyysinen CD-levy tai *aineettomia* kuten esimerkiksi digitaalinen lisenssi, joka mahdollistaa kyseisen CD-levyn kuuntelemisen. Digitalisaation seurauksena aineettomat tuotteet voidaan toimittaa suoraan asiakkaalle riippumatta hänen maantieteellisestä sijainnistaan. Tällainen kaupankäynti on muuttanut radikaalisti toimitusketjujen toimintaa. Se on eliminoinut tukkukauppiat, jakelijat, vähittäiskauppiat ja muut liiketoiminnan välikädet, jotka yleensä olivat osa aineellisten tuotteiden toimitusketjuja. Näissä eliminoinneissa säästetyn rahan avulla B2C-verkkokauppatoimintaan panostavat yritykset pystyvät sijoittamaan enemmän rahaa asiakaspalveluun, mainontaan ja logistiikkaan.<sup>39</sup>

C2C-verkkokauppatoimintaan liiketoimintansa pohjaavat yritykset tarjoavat kuluttajille välityspalveluita, joiden avulla he voivat tehdä liiketoimia toistensa kanssa. Nämä palvelut auttavat yksityishenkilöitä myymään ja ostamaan omaisuutta kuten esimerkiksi asuntoja ja kulkuvälineitä. Yritykset joko velottavat kuluttajaa suoraan näistä palveluista tai käyttävät jotain muuta tulojen kerryttämismallia. Tämänlaisen liiketoimintamallin omaavat yritykset voivat toimia esimerkiksi Internet-huutokauppoina, eräänlaisena tiedostojen jakamiseen tarkoitettuna vertaisverkkoina tai interaktiivisina online-markkinapaikkoina.<sup>40</sup> Esimerkkejä tämän liiketoimintamallin omaavista yrityksistä maailmanlaajuisesti on muun muassa eBay ja Suomessa AlmaMedian omistamat Vuokraovi ja Etuovi<sup>41</sup>.

Verkkokauppojen lisäksi digitalisaatio on tuonut markkinoille erilaisia Internetin välityksellä toimivia *maksupalveluita*. Tarve palveluiden tarjoamiselle syntyi, koska kuluttajat eivät halunneet jakaa esimerkiksi luottokorttitietojaan liiketoimien vastapuolten kanssa. Edellä mainitun takia yritykset alkoivat tarjoamaan uusia turvallisia tapoja

<sup>38</sup> Wentrup – Ström (2019) s. 175.

<sup>39</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 55–56.

<sup>40</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 55–56.

<sup>41</sup> Ks. eBain Internet-sivut: <https://www.ebayinc.com/company/> ja lisäksi Alma Median Internet-sivut: <https://www.almamedia.fi/palvelut/kuluttajille>.

maksujen hoitamiseen Internetin välityksellä, jotta liiketoimien osapuolten ei tarvitsi enää jakaa edellä mainittuja taloudellisia tietoja keskenään.<sup>42</sup>

Maksupalvelun tarjoajana toimiva yritys toimii liiketoimessa eräänlaisena välikätenä ostajan ja myyjän välillä. Tällaiset elektroniset maksupalvelut tarjoavat niiden käyttäjilleen lukemattomia etuja kuten esimerkiksi nopeamman maksun toimituksen ja eri valuutoilla tehtävien liiketoimien tekemisen mahdollistamisen. Maksupalvelut rahoittavat toimintansa yleensä, joko veloittamalla osuuden jokaisesta tehdystä liiketoimesta tai veloittamalla palvelun käytöstä kuukausimaksua. Maksupalvelut voidaan yleensä jakaa kolmeen eri kategoriaan: erilaisiin käteismaksuratkaisuihin, sähköisiin lompakoihin ja mobiilimaksamiseen. Käteismaksuratkaisuissa ideana on se, että asiakas tilaa tuotteen yrityksen verkkokaupasta, mutta maksaa tuotteen eräänlaisen koodin avulla vasta yrityksen fyysisessä toimipaikassa tuotteen toimituksen yhteydessä. Sähköiset lompakot perustuvat puolestaan sille, että asiakas lataa niille rahaa esimerkiksi omalta pankkitililtään. Tämän jälkeen sähköistä lompakkoa voi käyttää eräänlaisena luottokortin korvikkeena ostoksia tehdessä. Viimeisimpänä keinona on mobiilimaksaminen, joka mahdollistaa maksamisen älypuhelimien välityksellä.<sup>43</sup> Tunnetuin ja suosituin mobiilimaksamissovellus Suomessa ja muissa Pohjoismaissa on tällä hetkellä Danske Bankin tarjoama MobilePay<sup>44</sup>.

Digitaalinen talous on tuonut mukanaan myös erilaisia *virtuaalivaluuttoja* eli kryptovaluuttoja, joita voidaan käyttää tavaroiden tai palveluiden ostamiseen sellaisilta yrityksiltä, jotka hyväksyvät niiden käyttämisen maksuissa. Virtuaalivaluuttojen käyttämisen voidaankin ajatella olevan eräänlainen vaihtoehto maksupalveluiden käyttämiselle.<sup>45</sup> Tästä huolimatta virtuaalivaluuttoja ei tänä päivänä juurikaan käytetä maksamistarkoituksessa, koska niiden arvot ovat erittäin volatiileja eli ne vaihtelevat erittäin paljon päivästä riippuen. Bitcoin on suosituin ja samalla tunnetuin kaikista virtuaalivaluutoista ja sen kehitti Satoshi Nakamoto vuonna 2008. Tätä nykyä Bitcoin ja muutkin virtuaalivaluutat nähdään ennemminkin taloudellisena sijoituksena kuin varsinaisena vaihtoehtoisena maksamiseen käytettävänä valuuttana.<sup>46</sup>

*Sovelluskaupat (app store)* ovat yksi tärkeimmistä digitaalisen talouden mukana syntyneistä liiketoimintamalleista. Niiden synnyn mahdollisti Internet-yhteyksien yleistymisen tableteissa ja erityisesti älypuhelimissa. Sovelluskaupat ovat eräänlaisia digitaalisia

---

<sup>42</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 57.

<sup>43</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 57.

<sup>44</sup> Staykova – Damsgaard (2020) s. 1.

<sup>45</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 57.

<sup>46</sup> Urquhart – Yarovaya (2020) s. 1–5.

ohjelmistojen jakelualustoja, jotka usein tarjotaan kuluttajille osana laitteen käyttöjärjestelmää. Sovelluskaupoissa kuluttajat voivat ostaa, ladata, arvostella ja selata eri ohjelmistoja.<sup>47</sup> Se mikä sovelluskauppa kuluttajan käytettävissä milloinkin on, riippuu siis siitä, mikä käyttöjärjestelmä hänen puhelimessaan tai tabletissa on. Esimerkiksi Applen iOS-käyttöjärjestelmän laitteissa sovelluskauppana on automaattisesti Applen App Store ja Googlen Android-käyttöjärjestelmän omaavissa laitteissa sovelluskauppana on puolestaan Google Play<sup>48</sup>. Sovelluskaupat tarjoavat kuluttajille niin oman yrityksensä kehittämiä sovelluksia kuin kolmansien osapuoltenkin kehittämiä sovelluksia. Sovelluksien lataaminen voi olla joko ilmaista tai maksullista. Usein ilmaiseksi ladattavissa olevat sovellukset toimivat, joko mainonnan kerryttämän liikevaihdon avulla tai sitten ne omaavat niin sanotun *freemium*-liiketoimintamallin eli tällöin varsinaisen sovelluksen lataaminen ei maksa asiakkaille mitään, mutta asiakkaat voivat halutessaan maksaa sovellukseen kuuluvasta lisäsisällöstä.<sup>49</sup>

Digitaalinen talous ja erityisesti Internet ovat tuoneet mainontaan ja markkinointiin yrityksille täysin uudenlaisia tapoja tavoittaa asiakasryhmät. Tätä kutsutaan *digitaaliseksi markkinoinniksi*. Digitaalista markkinointia on monenlaista eri lajia, mutta yleisimmin käytössä ovat *näyttömainonta* ja *hakukonemainonta*. Näyttömainonnassa digitaalista markkinointia harjoittava yritys maksaa sisällön tuottajalle siitä, että hänen mainoksensa on näkyvillä, joko suoraan sisällössä tai sisällön yhteydessä. Hakukonemainonnassa yritys puolestaan maksaa siitä, että hänen yrityksensä näkyy tiettyjen hakusanojen hakutuloksissa.<sup>50</sup> Esimerkiksi Googlen liiketoimintamalli pohjautuu erittäin vahvasti sen digitaalisen markkinoinnin tuottamaan liikevaihtoon<sup>51</sup>. Yritykset siis maksavat edellä mainitulla tavalla Googlle, jotta ne saavat yrityksensä paremmin esille hakukoneen hakutuloksissa. Tässä yhteydessä myös viimeistään konkretisoituu digitaalisen talouden järkyttävä merkitys nykyajan yrityksille ja liiketoiminnalle, koska vain jo yksi sen aiheuttamista lukemattomista liiketoimintamalleista pystyy luomaan perustan yhden koko maailman suurimman yrityksen eli Googlen liiketoiminnalle. Kyse ei siis todellakaan ole mistään ”nappikaupasta”.

Digitaaliseen markkinointiin vahvasti arvonluonnissaan painottavat yritykset saattavat jopa tarjota luomaansa sisältöä ilmaiseksi kuluttajille siinä toivossa, että ne pystyvät

---

<sup>47</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 58.

<sup>48</sup> Ks. Gomez – Adams – Maalej – Monperrus – Rouvoy (2017) s. 81.

<sup>49</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 58.

<sup>50</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 58.

<sup>51</sup> Bradley (2015) s. 30.

keräämään tarpeeksi suuren määrän seuraajia houkuttelemaan mainostajia. Digitaalinen markkinointi on tuonut mukanaan luonnollisesti myös uudenlaisia tapoja mainonnan hinnoitteluun. Tunnetuimmat tavat ovat varmasti CPC eli *cost-per-click*, CPM eli *cost-per-mille* ja CPA *cost-per-action*. CPC perustuu siihen, että mainostajat maksavat mainoksistaan ainoastaan, kun kuluttajat klikkaavat niistä. CPM vuorostaan toimii niin, että mainostajat maksavat tietyn summan tuhannesta mainoksen näyttökerrasta. CPA-hinnoittelumallissa mainostajat maksavat mainoksistaan ainoastaan silloin, kun mainos johtaa suoraan esimerkiksi tehtyyn tilaukseen. Digitaalinen markkinointi on erittäin nopeasti kasvava toimiala mitattuna niin suoraan liikevaihdossa kuin myös osuutena koko markkinoinnin kokonaismarkkinoista.<sup>52</sup>

*Pilvipalvelut* ovat yksi uusi digitaalisen talouden ja digitalisaation seurauksena syntynyt liiketoimintamalli. Pilvipalveluiden tai toisin sanoen tietojenkäsittelypalveluiden tarjoaminen tarkoittaa standardisoitujen, tilattavien, muunneltavissa olevien ja verkossa tapahtuvien IT-palveluiden tarjoamista yrityksille tai yksityisille kuluttajille. Esimerkkejä verkon välityksellä tarjottavista pilvipalveluista ovat esimerkiksi erilaiset laskentaohjelmat, asiakkaille tarjottava tallennustila, ohjelmistot ja tiedonhallinta. Käyttäjät käyttävät palvelua Internetin välityksellä, joten he pystyvät käyttämään palvelua riippumatta heidän maantieteellisestä sijainnistaan olettaen tietenkin, että heillä on toimiva Internet-yhteys.<sup>53</sup> *Marinescu* mukaan kaikille pilvipalveluille on ominaista samat viisi asiaa. Hänen mukaansa ne ovat kuluttajilleen käyttöönotettavissa olevia itsepalveluita, jotka vaativat laajan Internet-yhteyden ja mahdollistavat skaalaedun yhdistelemällä eri yrityksiltä saamia resursseja. Pilvipalvelut ovat lisäksi joustavia ja jatkuvan pilvipalvelua tarjoavan yrityksen työntekijöiden mittauksen ja tarkkailun alaisia.<sup>54</sup>

Pilvipalvelut tarjoavat yrityksille usein kustannustehokkaamman vaihtoehdon oman yrityksen IT-palveluiden hankintaan ja ylläpitoon verrattuna. Tämä johtuu siitä, että pilvipalveluiden käytön yhteydessä kustannukset jakaantuvat tasaisesti erittäin laajan käyttäjäkunnan kesken. Pilvipalveluiden menestys perustuu erityisesti mittakaavaetujen eli skaalausestujen hyödyntämiseen.<sup>55</sup> Yleisimmät käytössä olevat pilvipalveluihin liittyvät liiketoimintamallit ovat: *infrastructure-as-a-service* eli IaaS-malli, *platform-as-a-service* eli PaaS-malli ja *software-as-a-service* eli SaaS-malli<sup>56</sup>.

---

<sup>52</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 59.

<sup>53</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 59–60.

<sup>54</sup> Marinescu (2017) s. 2.

<sup>55</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 60.

<sup>56</sup> Marinescu (2017) s. 2.

IaaS-malli eli infrastruktuuri palveluna on kaikkein alkeellisin pilvipalvelumalli, jossa pilvipalveluita tuottava yritys tarjoaa asiakkailleen, fyysisiä tai virtuaalisia tietokoneita ja muita niin sanottuja perustietotekniikkapalveluita. PaaS-malli eli digitaalinen alusta palveluna on pilvipalvelukategoria, joka tarjoaa ohjelmistokehittäjille laskentaluistoja ja muita ohjelmointityökaluja. SaaS-mallin mukaisessa pilvipalvelussa yritys tarjoaa asiakkailleen puolestaan jotain tiettyä ohjelmistoa, jota he voivat käyttää erilaisilla laitteilla Internetin välityksellä. Ohjelmiston päivittäminen ja käyttöönotto tapahtuu etänä suoraan yrityksen ylläpitämältä palvelimelta, joten asiakkaan ei tarvitse huolehtia siitä onko hänellä ohjelmiston uusin versio kulloinkin käytössä, vaan ohjelmisto päivittyy uusimpaan versioon automaattisesti. Pilvipalvelumallien liiketoiminta perustuu varsinkin kuluttajamarkkinoilla, joko mainonnasta saatuun tuloon, käyttäjien käyttäytymistä koskevan datan myyntiin tai jo aikaisemmin mainittuun freemium-mallin mukaiseen toimintaan. Yritysten välisessä liiketoiminnassa pilvipalvelut myydään yleensä esimerkiksi kuukausittain maksettavilla kuukausimaksuilla.<sup>57</sup>

*Ultranopea kaupankäynti* eli *high-frequency trading* on melko uudenlainen ilmentymä rahoitusmarkkinoilla. Siinä erityisen tehokkaat tietokoneet käyvät kauppaa rahoitusinstrumenteilla hyödyntäen erilaisia automatisoituja tietokonealgoritmeja ja tietokoneohjelmia. Ultranopeassa kaupankäynnissä voitot syntyvät tällöin jopa sekunnin murto-osissa.<sup>58</sup> Tällaisessa kaupankäynnissä lukemattomia määriä pieniä osto- tai myyntitoimeksiantoja lähetetään markkinoille erittäin lyhyessä ajassa. Toimeksiannot perustuvat tietokonealgoritmien tekemiin analyysiin ja laskuihin markkinoista saatavasta datasta ja ne pyrkivät hyödyntämään arvopapereiden erittäin pieniä hinnanmuutoksia. Ultranopeaa kaupankäyntiä harjoittavat sijoitusyhtiöt tekevät voittoa lähinnä vain edellä mainituista pienistä hintamuutoksista, jotka alkavat näkymään tuloksessa vasta, kun toteutetaan lukemattoman monia kauppvoja. Ultranopeaa kaupankäyntiä käydään täysin sähköisesti eli tällainen kaupankäynti ei vaadi henkilön fyysisistä sijoittautumista siihen maahan, jossa varsinainen kauppa ja kaupan tekemiseen vaadittava infrastruktuuri sijaitsee. Ultranopea kaupankäynti perustuu sille, että sijoittaja tai sijoitusyritys on nopeampi kuin kilpailija eli se vaatii erittäin nopean verkkoyhteyden, yhteyden viiveen minimoimiseksi.<sup>59</sup> Tällaisen kaupankäynnin on huomattu lisäävän sijoitusten suhteellista likviditeettiä ja parantavan arvopapereiden oikean hinnan löytymistä tietyissä olosuhteissa.

---

<sup>57</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 60.

<sup>58</sup> Shabbir (2015) s. 113.

<sup>59</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 62.

Ultranopeaa kaupankäyntiä on kuitenkin kritisoitu laajasti siitä, että nopeasti tehdyt osto- ja myyntitoimeksiannot johtavat arvopapereiden hintojen korkeampaan volatiliteettiin, ja sen kautta hintojen radikaaleihin vaihteluihin.<sup>60</sup>

Osallistavat verkostoituvat alustat ovat viimeinen mainitsemani uudenlainen liiketoimintamalli, josta tunnetuimpia ovat erilaiset sosiaalisen verkostoitumisen sovellukset eli sosiaalisen median alustat. Nämä verkostoituvat alustat toimivat eräänlaisena välikätenä, jotka mahdollistavat alustan avulla tapahtuvan kuluttajien välisen sosiaalisen tai muun kanssakäynnin. Ne perustuvat erittäin vahvasti käyttäjien luomaan sisältöön. Käyttäjät eivät luo tätä sisältöä tarkoituksenaan tehdä voittoa, mutta alusta, jossa sisältö julkaistaan voi kaupallistaa tämän sisällön monilla eri tavoilla. Näitä ovat esimerkiksi vapaaehtoiset maksut, kuukausimaksut, mainontaan perustuvat tulot, sisällön ja teknologian lisensointi kolmansille osapuolille, tavaroiden ja palveluiden myynti alustan yhteisölle ja käyttäjätietojen eli datan myynti eri yrityksille tai markkinatutkimusta varten.<sup>61</sup> Maailmanlaajuisesti tunnetuimpia osallistavia verkostoituvia alustoja ovat sosiaalisen median alustat kuten Facebook, Twitter ja Instagram.

Yleisesti ottaen melkein kaikilla menestyneimmillä digitaalista liiketoimintaa harjoittavilla yrityksillä on *B2C-liiketoimintaan perustuvat useapuoliset liiketoimintamallit*<sup>62</sup>. Digitalisaation aiheuttaman murroksen merkitystä konkretisoi loistavasti myös se, että datan argumentoidaan laajasti ohittaneen 2010-luvulla öljyn maailman kaikkein arvokkaimpana resurssina<sup>63</sup>. Esimerkkejä dataan, useapuolisiin liiketoimintamalleihin ja teknologiaan liiketoimintansa pohjaavista yrityksistä ovat muun muassa sellaiset kaikkien tuntemat yritykset kuten Apple, Amazon, Google ja Facebook<sup>64</sup>. Ne olivat markkina-arvoiltaan kuuden maailman suurimman julkisen kaupankäynnin kohteena olleen yrityksen joukossa vuonna 2020<sup>65</sup>. Näistä asioista johtuen ainakin itse tutkielman kirjoittajana uskon täysin edellä esitettyyn väitteeseen siitä, että digitaaliselle liiketoiminnalle ominainen data on tätä nykyä ylivoimaisesti maailman arvokkain ja tärkein resurssi.

Nyt olen tutkielmassani selvittänyt, millainen vaikutus digitalisaatiolla on ollut perinteiseen liiketoimintaan ja, miten digitalisaatio on johtanut tietynlaisten digitaalista liiketoimintaa harjoittavien yritysten ja kokonaisten toimialojen syntyyn. Lisäksi olen

---

<sup>60</sup> Shabbir (2015) s. 121.

<sup>61</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 62.

<sup>62</sup> Wentrup – Ström (2019) s. 188.

<sup>63</sup> Kessler (2019) s. 100.

<sup>64</sup> Wentrup – Ström (2019) s. 188.

<sup>65</sup> Ks. Statista, The 100 largest companies in the world by market capitalization in 2020. <https://www.statista.com/statistics/263264/top-companies-in-the-world-by-market-capitalization/>.

selvittänyt, millaisia palveluita yritykset voivat tarjota kuluttajilleen osana digitaalista liiketoimintaansa. Seuraavassa alaluvussa tarkastelen digitalisaation ja globalisaation välistä vuorovaikutusta.

## 2.2 Digitaalinen talous ja globalisaatio

Globalisaation koetaan saaneen ensimmäisen lähtölaukauksensa kylmän sodan päätyttyä 1990-luvulla samoihin aikoihin, kun niin sanottu digitaalinen vallankumous alkoi. Digitalisaation ja globalisaation koetaankin olevan kaksi tärkeintä maailmanlaajuista kehityssuuntaa viimeisen 25 vuoden aikana.<sup>66</sup> Digitalisaatio, Internet ja erityisesti 2000-luvun alussa yleistyneet laajakaistat kiihdyttivät nopeasti kansainvälistä kaupankäyntiä. Tämä uusi teknologia kasvatti yritysten tuottavuutta huomattavasti, mikä puolestaan mahdollisti tavaroiden ja palveluiden myynnin yritysten sisämarkkinoiden ulkopuolelle.<sup>67</sup> Digitalisaation voidaan siis argumentoida johtaneen melko suoraan ainakin taloudelliseen globalisaatioon.

Nykyään puhutaan globalisaation ja digitalisaation yhteydessä melko yleisesti termistä *hyperconnectivity*, mille ei oikein ole olemassa vielä suomenkielistä vastinetta. Se tarkoittaa lyhyesti sitä teknologista kehitystä, missä Internet on siirtynyt pelkästään tietokoneiden välisestä verkosta kaikkien ympärillämme olevien laitteiden väliseksi verkoksi. Tästä käytetään usein myös nimitystä *Internet of things* eli esineiden Internet. Käytännössä hyperconnectivity ja esineiden Internet mahdollistavat sen, että ihmiset pystyvät olemaan toisiinsa yhteydessä verkon välityksellä mistä tahansa ja milloin tahansa. Ne ovat edesauttaneet eräänlaisen globalisoidun maailman syntymisessä, missä työpäivät jatkuvat ympäri vuorokauden ja jossa yhteiskunta ja liiketoiminta eivät koskaan pysähdy.<sup>68</sup> Seuraavaksi tarkastelen lyhyesti, miten tällainen taloudellinen globalisaatio on näkynyt käytännössä monikansallisten yritysten liiketoiminnassa.

Teollisuuden alaa hallitsee tällä hetkellä lukuisat monikansalliset yritykset. Nämä yritykset ovat kehittyneet kansallisista toimijoista kansainvälisiksi yrityksiksi, jotka kehittävät, valmistavat ja markkinoivat tuotteitaan ja palveluitaan maailmanlaajuisesti. Esimerkiksi vielä vuonna 2001 70 prosenttia General Electricin eli GE:n toiminnasta tapahtui Yhdysvaltojen sisämarkkinoilla. Kun taas vuonna 2012 vain 11 vuotta myöhemmin jo yli 60 prosenttia heidän toiminnastaan tapahtui heidän kotimarkkinoidensa Yhdysvaltojen

---

<sup>66</sup> Heimann – Mbiyavanga (2018) s. 247.

<sup>67</sup> Huwart – Verdier (2013) s. 50.

<sup>68</sup> Cheok (2016) s. 5–6.



ulkopuolella.<sup>69</sup> General Electricin ulkomailla tehtävän toiminnan osuus nousi siis 12 vuodessa 30 prosentista 60 prosenttiin, mikä tarkoittaa käytännössä, että ulkomaiden markkinoiden merkitys kaksinkertaistui hieman yli vuosikymmenessä.

Kehitys on ollut vielä radikaalimpaa sellaisilla monikansallisilla yrityksillä, joiden pääkonttori sijaitsee pienemmissä valtioissa, joissa on tämän seurauksena luonnollisesti myös pienemmät sisämarkkinat. Esimerkiksi vuonna 2016 sveitsiläisen lääketieteellisyrittäjä Novartiksen myynnistä 98 prosenttia tapahtui Sveitsin ulkopuolella.<sup>70</sup> Nämä esimerkit todistavat sen, minkä tavallinen kaduntallaajakin on jo kyennyt uutisia lukemalla huomaamaan – markkinoista on tullut toden teolla globaalit.

Globalisaatio on tästä huolimatta monista näkökulmista vieläkin erittäin kiistanalainen aihe. Mielipiteitä on lukemattomia erityisesti, kun keskitytään tarkastelemaan sen taloudellista osa-alueita eli taloudellista globalisaatiota. Sen *kannattajat* perustelevat kannatustaan yleensä vetoamalla esimerkiksi siihen, että globalisaation seurauksena on syntynyt valtava määrä uusia tuotteita ja suurempi määrä vaihtoehtoja. Tämän lisäksi he perustelevat kannatustaan muun muassa sillä, että tuotteista on tullut edullisempia kuluttajille, johtuen erityisesti kiristyneestä kansainvälisestä kilpailusta. Taloudellinen globalisaatio on myös kiihdyttänyt digitalisaatiota, mikä on johtanut teknologian kehitykseen ja täten parantanut ihmisten päivittäistä elämää ja vapaa-aikaa. Taloudellisen globalisaation *kritisoijat* puolestaan keskittyvät prosessin epätasa-arvoisuuteen, puolueellisuuteen ja epäekologisuuteen. He kokevat, että taloudellinen globalisaatio parantaa oloja vain tietyssä osassa maailmaa ja, että se on luonut liiallisen kuluttamisen ympärille rakentuneen yhteiskunnan, mikä aiheuttaa valtavia ympäristöhaittoja.<sup>71</sup>

Digitalisaation ja globalisaation yhteydessä voidaan lisäksi tarkastella sitä, miten ne ovat vaikuttaneet tämän vuosituhannen eri rahoitusmarkkinoiden kriisien syntyyn. Ensimmäinen kriisi syntyi aivan 2000-luvun taitteessa, kun digitalisaation ja Internetin seurauksena syntyneiden teknologiayritysten arvoja yliarvioitiin reilusti ja tämän seurauksena teknologiayritysten osakkeiden arvot viisinkertaistuivat vuosien 1997–2000 välillä. Tästä ilmiöstä ja sen johtamisesta pörssikurssien romahtamiseen maaliskuussa 2000 eli kuplan puhkeamisesta käytetään yleisesti nimitystä *dot-com bubble* eli IT-kupla.

---

<sup>69</sup> Heimann – Mbiyavanga (2018) s. 247.

<sup>70</sup> Heimann – Mbiyavanga (2018) s. 247.

<sup>71</sup> Huwart – Verdier (2013) s. 14.

Kyseessä ei kuitenkaan ollut vielä tällöin täysin globaali rahoitusmarkkinoiden kriisi, vaan sen vaikutukset koskettivat pääosin vain Yhdysvaltojen sisämarkkinoita.<sup>72</sup>

Vain seitsemän vuotta myöhemmin vuonna 2007 alkanut finanssikriisi oli vuorostaan ensimmäinen koko maailmaa ravisuttanut globaali pankkialan ja rahoitusmarkkinoiden kriisi. Se lähti liikkeelle Yhdysvaltojen asuntomarkkinoilta, jossa yhdysvaltalaiset pankit olivat antaneet miljoonille korkean riskin matalan tulotason omaaville kotitalouksille niin sanottuja *subprime*-lainoja. Näillä lainoilla oli niiden myöntämistilanteessa 2000-luvun alussa erittäin matalat korot, kunnes ne alkoivat nousta nopeasti pari vuotta niiden myöntämisen jälkeen. Loppuaikoina juuri ennen kriisiä kyseisillä lainoilla oli erittäin korkeat korot ja pitkät maksuajat ja koska lainoja oli myönnetty alhaisen maksukyvyn omaaville kotitalouksille, niin olemassa oli erittäin suuri riski siitä, että lainanottajina toimivat kotitaloudet eivät pysty koskaan maksamaan lainojaan takaisin. Tämä johti niin sanottuun subprime-kriisiin, mikä lopulta johti maailmanlaajuiseen finanssikriisiin.<sup>73</sup>

Mielestäni digitalisaatio ja sen mukana alkanut talouden globalisoituminen ovat olleet varsin luonnollinen kehityssuunta talouden kehityksessä. Mielenkiintoista on varsinkin se, miten osaltaan digitalisaation sanotaan kiihdyttäneen taloudellista globalisaatiota, mutta taas toisaalta juuri taloudellisen globalisaation sanotaan kiihdyttäneen digitalisaatiota. Varmaa on kuitenkin se, että digitalisaatiota ei voida mitenkään tarkastella ilman, että globalisaatiota otetaan tarkastelussa huomioon. Seuraavaksi siirryn tarkastelemaan varsinaisen tutkimuskysymykseni kannalta olennaisia automatisoituja digitaalisia palveluita.

### 2.3 Automatisoidut digitaaliset palvelut

Keskityn tutkielmassani OECD:n digiverohankkeeseen ja sen seurauksena kehitettyihin erityisesti *automatisoituja digitaalisia palveluita* koskevaan sääntelyyn ja niiden tarkasteluun. Tämän takia määrittelen jo heti tutkielmani teoriaosuuden alkupuolella, mitä tarkoitan näillä automatisoiduilla digitaalisilla palveluilla<sup>74</sup>.

Tässä tutkielmassa automatisoiduilla digitaalisilla palveluilla (*automated digital services*) tarkoitetaan *OECD:n digiverohankkeessa tällaisiksi määrittämiä palveluita*.

---

<sup>72</sup> Griffin – Harris – Shu – Topaloglu (2011) s. 1251.

<sup>73</sup> Huwart – Verdier (2013) s. 128–129.

<sup>74</sup> Huom. palvelut määriteltiin yleisemmällä tasolla lyhyesti, jo tämän tutkielman johdannossa, minkä takia tämän luvun tarkastelu keskittyy OECD:n automatisoidun digitaalisen palvelun määrittelyprosessin tarkasteluun.

OECD:n mukaan automatisoiduilla digitaalisilla palveluilla tarkoitetaan kaikkia sellaisia automatisoituja ja vakiomuotoisia digitaalisia palveluita, joita tarjotaan maailmanlaajuisesti laajalle käyttäjäkunnalle. Ne usein hyödyntävät laajasti verkostoitumisilmiöitä ja luovat arvoa käyttäjien välisellä vuorovaikutuksella ja heidän luomalla sisällöllään.<sup>75</sup> Automatisoitu digitaalinen palvelu ei ole siis vielä millään tavalla tieteelliseen käyttöön vakiintunut termi, vaan OECD:n kehittämä määritelmä, jonka avulla voidaan kuvailla tietynlaisia automatisoituja ja digitaalisia palveluita.

OECD:n palvelun määrittely automatisoiduksi digitaalisesti palveluksi tapahtuu seuraavalla tavalla *toimintotestaukseen*<sup>76</sup> perustuen. Ensiksi katsotaan, löytyykö tarkasteltava palvelu mahdollisesti OECD:n tekemältä automatisoitujen digitaalisten palveluiden luettelosta (*positive list*). Mikäli se ei löydy luettelosta, niin tämän jälkeen on syytä tarkastaa, löytyykö tarkasteltava palvelu kenties toiselta heidän tekemästään luettelosta liittyen sellaisiin palveluihin, joiden OECD on todennut olevan *ei-automatisoituja digitaalisia palveluita* (*negative list*).<sup>77</sup> Tämä tarkoittaa siis sitä, että OECD on todennut listan palveluiden olevan tavallisia digitaalisia palveluita.

Miten kyseisiä luetteloita sitten käytännössä käytetään automatisoitujen digitaalisten palveluiden määrittämisessä? Niitä käytetään seuraavalla tavalla: esimerkiksi, mikäli palvelu kuuluu ensimmäiseen luetteloon, niin kyseessä on automatisoitu digitaalinen palvelu, jos se puolestaan kuuluu jälkimmäiseen luetteloon, niin kyseessä ei ole missään nimessä automatisoitu digitaalinen palvelu. Luetteloiden avulla tehtävä määrittely ei ole siis millään tavalla monimutkainen prosessi.

Edellä mainittujen luetteloiden lisäksi OECD julkaisi myös yleisemmän automatisoidun digitaalisen palvelun määritelmän, joka rakentuu kahdesta erillisestä rakennuspalikasta. Rakennuspalikat ovat *palvelun automaattisuus* ja *palvelun digitaalisuus*. Palvelu on määritelmän mukaan automaattinen, jos sen järjestelmä on luotu sellaiseksi, että palvelun tarjoaminen yksittäisille käyttäjille vaatii palvelua tarjoavan yrityksen työntekijöiltä vain minimaalista osallistumista sen tarjoamiseen. Palvelu on määritelmän mukaan puolestaan taas digitaalinen, jos sitä tarjotaan kuluttajille Internetin tai jonkin muun vastaavan verkon välityksellä. Yleisempää määritelmää sovelletaan automatisoitujen digitaalisten palveluiden määrittelemiseen kuitenkin *vain* sellaisissa tapauksissa, joissa

---

<sup>75</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 19.

<sup>76</sup> Huom. toimintotestausta tarkastellaan tarkemmin tämän tutkielman luvussa 6.3.1.

<sup>77</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 19–20.

tarkasteltava palvelu ei löydy kummastakaan aikaisemmin esitellystä luettelosta.<sup>78</sup> Automatisoitujen digitaalisten palveluiden voidaan määrittellä tästä johtuen olevan jo tutkielmani johdannossa määrittelemääni puhdasta digitaalista liiketoimintaa. Seuraavaksi tarkastelen, millaisia palveluita löytyy niiden palveluiden luettelosta, jotka OECD on määrittelyt automatisoiduiksi digitaalisiksi palveluiksi.

OECD määritteli, että automatisoitujen digitaalisten palveluiden luettelo koostuu yhdeksästä eri kategoriasta. Automatisoituja digitaalisia palveluita ovat:

- verkossa tapahtuva digitaalinen markkinointi,
- datan myynti kolmansille osapuolille,
- verkossa olevat hakukoneet,
- sosiaalisen median alustat,
- verkossa toimivat välityspalvelut,
- digitaalisen sisällön tarjoamiseen liittyvät palvelut,
- verkkopelaaminen,
- verkossa toimivat vakimuotoiset opetuspalvelut ja
- pilvipalvelut.

Mikäli yrityksen tarjoama palvelu kuuluu johonkin edellä mainituista kategorioista, niin tarkasteltava palvelu on automatisoitu digitaalinen palvelu. OECD mainitsee lisäksi, että on hyvin yleistä, että yrityksen tarjoama palvelu voi kuulua useampaan kuin yhteen edellä mainittuun kategoriaan.<sup>79</sup> Esimerkiksi Googlen Internet-hakukoneen tarjoaminen täyttää myös verkossa tapahtuvan digitaalisen markkinoinnin määritelmän hakukonemainnon kautta.

OECD:n luettelo automatisoiduista digitaalisista palveluista näyttää hyvin samankaltaiselta, kuin tämän tutkielman luvussa 2.1.2 esitellyt digitalisaation seurauksena syntyneet uudenlaiset liiketoimintamallit. Tämän takia niitä ei enää tässä yhteydessä tarkastella sen syvemmin. Seuraavaksi tarkastelen, millaisia palveluita löytyy OECD:n ei-automatisoitujen digitaalisten palveluiden luettelosta.

OECD:n luettelo koostuu viidestä eri kategoriasta. Ne ovat:

---

<sup>78</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 20.

<sup>79</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 24–25.

- räätälöidyt asiantuntijapalvelut,
- räätälöityjen opetuspalveluiden tarjoaminen verkossa,
- verkkokauppamyyni (muiden kuin automatisoiduiksi digitaalisiksi palveluiksi määriteltyjen palveluiden),
- verkon välityksellä tapahtuva fyysisten tavaroiden myynti ja
- verkkoyhteyksien tarjoaminen varsinaisena palveluna.<sup>80</sup>

Jos yrityksen tarjoama palvelu kuuluu johonkin luettelossa mainittuun kategoriaan, niin palvelu ei missään nimessä ole automatisoitu digitaalinen palvelu, vaikka sen tarjoaminen kuluttajille tapahtuisikin digitaalisesti Internetin välityksellä ja osaltaan hyödyntäen automaattisia prosesseja. Luettelon kategoriat ovat pääosin melko yksiselitteisiä, joten niitä ei tarvitse sen tarkemmin määritellä tässä yhteydessä paitsi esimerkiksi räätälöityjen asiantuntijapalveluiden osalta. Räätälöidyillä asiantuntijapalveluilla tarkoitetaan esimerkiksi sellaisia asianajotoimiston tarjoamia palveluita, joita voidaan tarjota Internetin välityksellä ja jopa osiltaan automaattisesti asiakkaille, mutta joita tästä huolimatta ainakin osittain räätälöidään asiakkaan toiveiden mukaisesti<sup>81</sup>.

Palvelu määritellään siis automatisoiduksi digitaalseksi palveluksi, jos se löytyy OECD:n automatisoitujen digitaalisten palveluiden luettelosta. Tämän lisäksi palvelu voidaan määritellä automatisoiduksi digitaalseksi palveluksi, vaikka se ei löytyisi edellä mainitusta luettelosta, jos se on OECD:n määrittelemällä tavalla automatisoitu ja digitaalinen, ja samanaikaisesti se ei myöskään löydy OECD:n tekemästä luettelosta liittyen sellaisiin palveluihin, joiden ei todettu olevan automatisoituja digitaalisia palveluita.

Mielenkiintoista automatisoiduista digitaalisista palveluista tekee muun muassa se, että esimerkiksi luvussa 2.1.2 määritelty verkkokauppatoiminta voi joko täyttää automatisoidun digitaalisen palvelun määritelmän tai olla sitä täyttämättä. Tämä perustuu puhtaasti sille, myydäänkö esimerkiksi kyseisessä verkkokaupassa fyysisiä tuotteita vai automatisoiduksi digitaalseksi palveluksi määriteltyä digitaalista sisältöä. Tämän takia argumentoinkin, että vaikka OECD:n automatisoidun digitaalisen palvelun määrittelyn prosessi teoriassa näyttääkin hyvin yksinkertaiselta voi sen tulevaisuudessa tapahtuva käytännön määrittely olla tästä huolimatta huomattavasti haastavampaa johtuen erityisesti edellä mainitun esimerkin kaltaisista tilanteista.

---

<sup>80</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 32.

<sup>81</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 32.

Nyt olen selvittänyt, mitä tutkielmassani tarkoitetaan automatisoidulla digitaalisella palvelulla. Seuraavaksi siirryn tarkastelemaan kansainvälisen yritysten tuloverotuksen periaatteita ja kansainvälistä verosuunnittelua.

### 3 KANSAINVÄLINEN YRITYSTEN TULOVEROTUS JA VEROSUUNNITTELU

#### 3.1 Kansainvälisen yritysten tuloverotuksen periaatteet

Perinteisesti kansainvälisellä verolainsäädännöllä on viitattu kansainvälisestä oikeudesta juontuviin periaatteisiin, jotka käsittelevät rajat ylittävissä liiketoimissa syntyviä verorii-toja ja verokonflikteja<sup>82</sup>. *Kansainvälisen vero-oikeuden* oikeuslähteet ovat periaatteen ta-solla täysin samat kuin muillakin oikeudenaloilla. *Oikeuslähteitä* ovat täten muun muassa kansalliset lait, oikeuskäytäntö sekä oikeustiede. Oikeuslähteet voidaan esimerkiksi Suo-messa Euroopan unioniin liittymisen seurauksena jakaa vielä kotimaisiin oikeuslähteisiin ja muihin oikeuslähteisiin kuten esimerkiksi EU-oikeuslähteisiin. Vero-oikeudellisiin oi-keuslähteisiin voidaan lukea vielä voimassa olevat verosopimukset.<sup>83</sup>

Tutkielman lukijan kannalta on erittäin tärkeä ymmärtää, että tässä tutkielmassa laa-jasti käsitellyissä OECD:n raporteissa esiintyvä sääntely ei ole millään tavalla kansainvä-lisen vero-oikeuden kannalta valtioita sitovia oikeuslähteitä, vaan ennemminkin suosituk-sia<sup>84</sup>. Suomen kansainvälinen vero-oikeus muodostuu kokonaisuudessaan kolmesta eril-lisestä normikokonaisuudesta: *kansallisesta verolainsäädännöstä, verosopimuksista ja EU-vero-oikeudesta*<sup>85</sup>. Nyt olen tarkastellut lyhyesti yleisellä tasolla kansainvälisen vero-oikeuden periaatteita, joten seuraavaksi siirryn tarkastelemaan asioita *kansainvälisen yri-tysten tuloverotuksen näkökulmasta*.

Yritysten tuloverotuksella tarkoitetaan tässä tutkielmassa osakeyhtiöiden voitostaan maksamaa tuloveroa. Esimerkiksi Suomen tuloverolain (1535/1992) 3 §:ssä määrätään, että osakeyhtiöitä käsitelleen verotuksessa yhteisöinä. Tämä tarkoittaa sitä, että osakeyh-tiöiden voittoihin sovelletaan TVL 124 §:ssä esitettyä 20 prosentin yhteisöjen tuloveroa. Tästä yhteisöjen tuloverosta käytetään yleisesti Suomessa nimitystä yhteisövero. Samasta verosta käytetään kansainvälisessä viitekehyksessä nimeä *corporate income tax*<sup>86</sup>, minkä suomenkielinen vastine on yrityksen tulovero. Tässä tutkielmassa osakeyhtiöiden maksa-masta tuloverosta käytetään edellä mainittua termiä *yritysten tulovero*, koska yhteisövero

<sup>82</sup> Rohatgi (2005) s. 14.

<sup>83</sup> Malmgren – Myrsky (2017) s. 14.

<sup>84</sup> Chaisse – Ji (2018) s. 467.

<sup>85</sup> Knuutinen (2012) s. 69.

<sup>86</sup> Ks. <https://www-oecd-org.ezproxy.utu.fi/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

viittaa pelkästään Suomessa maksettavaan muun muassa osakeyhtiöiden maksamaan tuloveroon.

Kansainvälisen yritysten tuloverotuksen tärkeimmät kysymykset liittyvät siihen rajanvetoon, missä valtiossa yritykset ovat verovelvollisia. Tämä vuorostaan liittyy suoraan siihen, missä ne maksavat veronsa, mitkä yrityksen tulot ovat veronalaisia ja mikä on lopullisen maksettavan veron määrä.<sup>87</sup> Kansainvälisen vero-oikeuden eli toisin sanoen *kansallisen ulkomaanvero-oikeuden* normit sääntelevät verotusta erityisesti tilanteissa, joissa verovelvollisilla yrityksillä on verotuksellisia liittymäkohtia kahteen tai useampaan valtioon. Tällainen verotuksellinen liityntä voi syntyä esimerkiksi silloin, kun sama yritys harjoittaa liiketoimintaa useassa eri valtiossa.<sup>88</sup>

Kansallisen ulkomaanvero-oikeuden perustan muodostavat verotukselliset liityntäperiaatteet ovat *asuinvaltioperiaate ja lähdevaltioperiaate*. Asuinvaltioperiaate perustuu sille, että luonnolliset ja juridiset henkilöt ovat asuinvaltioissaan verovelvollisia kaikista tuloistaan ja varallisuudestaan maailmanlaajuisesti eli riippumatta siitä, missä tulot ja varallisuus tosiasiallisesti kertyvät. Lähdevaltioperiaatteen mukaisesti valtio puolestaan verottaa vain siitä tulosta ja varallisuudesta, mitkä ovat peräisin kyseisestä valtiosta. TVL 9.1 § kohdissa 1 ja 2 määritellyt yleinen verovelvollisuus ja rajoitettu verovelvollisuus heijastavat omilta osiltaan edellä mainittuja verotuksellisia liityntäperiaatteita. Yleinen verovelvollisuus kuvastaa asuinvaltioperiaatetta ja rajoitettu verovelvollisuus kuvastaa lähdevaltioperiaatetta.<sup>89</sup>

Edellä esiteltyjen verotuksellisten liityntäperiaatteiden lisäksi yhden kansainvälisen verotuksen tärkeimmistä kulmakivistä muodostaa *kiinteän toimipaikan määritelmä* (*permanent establishment = PE*). Se on lähdevaltioperiaatteen ja asuinvaltioperiaatteen välinen rajanveto, minkä avulla verovelvollisuus pyritään jakamaan asuin- ja lähdevaltioiden kesken oikeudenmukaisesti.<sup>90</sup> Kiinteä toimipaikka on määritelty kaikkein kattavimmalla tavalla OECD:n malliverosopimuksen artiklassa 5. Artiklassa kiinteä toimipaikka on määritetty nimensä mukaisesti yrityksen kiinteäksi toimipaikaksi, josta käsin yritys harjoittaa liiketoimintaa kyseisessä valtiossa. Tärkeimmät kriteerit kiinteän toimipaikan syntymiselle ovat toimipaikan tosiasiallinen olemassaolo, toimipaikan pysyvyys ja

---

<sup>87</sup> Malmgren – Myrsky (2017) s. 311.

<sup>88</sup> Malmgren – Myrsky (2017) s. 27.

<sup>89</sup> Malmgren – Myrsky (2017) s. 27–28.

<sup>90</sup> dos Santos – Lopes (2016) s. 296.



varsinaisen liiketoiminnan harjoittaminen sen kautta.<sup>91</sup> Kiinteä toimipaikka on määritelty tämän lisäksi myös esimerkiksi Suomessa TVL 13 a §:ssä.

Asuinvaltioperiaatteen ja lähdevaltioperiaatteen samanaikainen toteuttaminen johtaa kansainväliseen *kaksinkertaiseen verotukseen*, millä on negatiivinen vaikutus kansainväliseen taloudelliseen toimintaan. Kaksinkertaista verotusta tapahtuu esimerkiksi silloin, kun samaa tuloa verotetaan sekä asuinvaltiossa, että tulon lähdevaltiossa. Kaksinkertainen verotus voi olla joko *juridista kaksinkertaista verotusta* tai *taloudellista kaksinkertaista verotusta*. Juridista kaksinkertaista verotusta tapahtuu silloin, kun kaksi valtiota verottaa samalta ajanjaksolta samaa verovelvollista samasta tulosta tai omaisuudesta. Taloudellisesta kaksinkertaisesta verotuksesta puhutaan taas silloin, kun samaa tuloa tai omaisuutta verotetaan kahden eri valtiossa asuvan verovelvollisen käsissä. Vastaavasti kansainvälisen verotusjärjestelmän joustamattomuus voi johtaa sellaiseen tilanteeseen, jossa yksikään valtio ei verota tulonsaajaa tietyistä veronalaisesta tulosta. Tätä kutsutaan vajaaverotukseksi.<sup>92</sup>

Kahden tai useamman valtion välisillä verosopimuksilla voidaan vähentää juridisen kaksinkertaisen verotuksen vaikutuksia yritysten verotaakkaan. Ne antavat sopimusvaltioille sekä velvollisuuksia, että oikeuksia. Verosopimusten tärkein tavoite on rajoittaa sopimusvaltioiden kansallisten verolainsäädäntöjen verotusoikeutta.<sup>93</sup> Tärkeää on muistaa kuitenkin se, että verotus on loppujen lopuksi valtioiden klassinen ominaisuus, mikä kuvastaa sen itsemääräämisoikeutta<sup>94</sup>. Lähes poikkeuksetta kaikki nykyään voimassa olevat verosopimukset perustuvat OECD:n malliverosopimukseen<sup>95</sup>.

OECD korosti *osana digiverohanketta* kahta erityisesti digitaalisen talouden osalta keskeistä sääntöä liittyen kansainväliseen yritysten tuloverotukseen rajat ylittävissä tilanteissa. Ne olivat *verotuksellisen liitynnän syntymiseen liittyvät säännöt* ja *voittojen allokointiin liittyvät säännöt*. Verotukselliseen liityntään liittyvillä säännöillä OECD tarkoitti sitä, miten kansainvälisen yritysten tuloverotus perustuu asuinvaltioperiaatteeseen, lähdevaltioperiaatteeseen ja kiinteän toimipaikan muodostumiseen. Voittojen allokointiin liittyvillä säännöillä OECD korosti sitä, että tulot allokoidaan valtioihin, joihin sille syntyy verotuksellinen liityntä *markkinaehtoperiaatteen mukaisesti*.<sup>96</sup>

<sup>91</sup> OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (2017) s. 117.

<sup>92</sup> Knuutinen (2012) s. 69–70.

<sup>93</sup> Rohatgi (2005) s. 3.

<sup>94</sup> dos Santos – Lopes (2016) s. 296.

<sup>95</sup> Rohatgi (2005) s. 3.

<sup>96</sup> OECD/G20: Action 1, Interim Report (2018) s. 167–169.

Markkinaehtoperiaatteen (*the arms's length principle*) ideana on, että konserniyhtiöiden välisessä kaupankäynnissä käytettävien siirtohintojen eli myyntihintojen tulee vastata hintoja, jotka vastaisivat hintoja, joita toisistaan täysin riippumattomat yritykset käyttäisivät vapailla markkinoilla täysin vastaavanlaisessa tilanteessa<sup>97</sup>. OECD:n mukaan yllä mainitut periaatteet perustuvat täysin fyysiseen läsnäoloon, minkä takia ne eivät välttämättä enää digitalisaation seurauksena sovellu yritysten tuloverotukseen kansainvälisessä viitekehysessä<sup>98</sup>.

Nyt olen selvittänyt, miten kansainvälisen yritysten tuloverotuksen viitekehys rakentuu asuinvaltioperiaatteen, lähdevaltioperiaatteen, kiinteän toimipaikan määritelmän, verosopimusten ja markkinaehtoperiaatteen yhdistelmänä ja ymmärtänyt, miten kansainvälinen yritysten tuloverotus ja kansallinen yritysten tuloverotus osaltaan taistelevat jopa toisiaan vastaan. Tämä on yksi lukuisista syistä, mitkä tekevät kansainvälisestä yritysten tuloverotuksesta juuri niin hankalaa ja monimutkaista.

Seuraavassa alaluvussa tarkastelun painopiste siirtyy kansainvälisen yritysten tuloverotuksen periaatteiden parista eteenpäin kansainväliseen verosuunnitteluun ja BEPS-ilmioon.

### 3.2 BEPS-ilmio ja aggressiivinen verosuunnittelu

Kansainvälisen verotuksen ja kansainvälisen verosuunnittelun yhteydessä keskustelu nykyään siirtyy yleensä hyvin nopeasti BEPS-ilmioon. Mitä tällä ilmiöllä sitten oikein tarkoitetaan? BEPS (*base erosion and profit shifting*) on OECD:n lanseeraama termi, jolla tarkoitetaan yritysten harjoittamaa voittojen siirtelyä ja valtioiden verokantojen heikkenemistä<sup>99</sup>. Käytännössä sillä tarkoitetaan monikansallisten yritysten *aggressiivisia* verosuunnittelustrategioita eli BEPS-strategioita, joissa voittoja siirretään keinotekoisesti (*profit shifting*) valtioista toiseen tarkoituksena vähentää maksettavaa veroa. Tämän voittojen siirron seurauksena tapahtuu valtioiden verokantojen heikkenemistä (*base erosion*).<sup>100</sup> OECD:n mukaan BEPS-strategioiden käyttö voi johtaa edellisessä luvussa esiteltyyn vajaanverotukseen<sup>101</sup>. BEPS-ilmion tarkastelu ei suoranaisesti liity tutkielmani tutkimuskysymyksiin tai tutkielmassani myöhemmin tarkasteltaviin digitaalisen talouden

<sup>97</sup> Raunio – Karjalainen (2018) s. 46. Ks. lisäksi OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 s. 33 alkaen.

<sup>98</sup> OECD/G20: Action 1, Interim Report (2018) s. 168–169.

<sup>99</sup> OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013) s. 5.

<sup>100</sup> Knuutinen (2015) s. 13.

<sup>101</sup> OECD/G20: BEPS, Explanatory Statement (2015) s. 4.

aiheuttamiin laajempiin verotuksellisiin ongelmiin, mutta sen tarkastelu auttaa lukijaa ymmärtämään paremmin OECD:n koko BEPS-hankkeen viitekehystä ja motivointeja.

Verokantojen heikkeneminen aiheuttaa vakavan riskin valtioiden verotuloille, verosuvereniteetille ja verotuksen oikeudenmukaisuudelle. Verokannat voivat heiketä monistakin eri syistä, mutta nykyään yleisin verokantojen heikkenemisen syy on juuri voittojen siirto valtiosta toiseen.<sup>102</sup> OECD arvioi vuonna 2015, että valtiot menettävät vuosittain globaalisti BEPS-ilmion takia yritysten tuloveroina 4–10 prosenttia kaikista yritysten tuloveroista. Tämä tekee valtioille 100–240 miljardia dollaria menetettyjä verotuloja.<sup>103</sup> Tätä voidaan esimerkiksi verrata Suomen valtion *alustavaan* budjettiin vuodelle 2020, mikä oli 57,6 miljardia euroa<sup>104</sup>. Tämä tekee tutkielman kirjoitushetken EUR-USD kursilla noin 69,2 miljardia dollaria<sup>105</sup>. BEPS-ilmion seurauksena vuosittain menetetyillä globaaleilla yritysten tuloverotuloilla voitaisiin siis hypoteettisesti rahoittaa koko Suomen valtion budjetti noin kahdesta neljään kertaa.

BEPS-strategiat hyödyntävät edellisessä luvussa esitettyjä valtioiden kansallisten lainsäädäntöjen verotusvallan liittymäperiaatteita<sup>106</sup>. Yritysten BEPS-strategioiden käyttöä perustellaan usein sillä, että yrityksillä on velvoite osakkeenomistajiaan kohtaan vähentää maksettavaa veroa ja täten maksimoida voittoa<sup>107</sup>. Tätä voidaan perustella esimerkiksi lainsäädännöllisin perustein ja siten, että monikansallisten yritysten ja niiden osakkeenomistajien näkökulmasta verot ovat edelleenkin vain kustannus muiden joukossa. Suomen osakeyhtiölain (624/2006) 5 §:ssä mainitaan, että yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa sen osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. Laissa ei täten mainita sanaakaan siitä, kuinka laajasti ja *aggressiivisesti* veroja eli osakkeenomistajien näkökulmasta kustannuksia saa tai tulee suunnitella. *Malmgrenin* mukaan aggressiiviselle verosuunnittelulle ei oikeastaan edes ole olemassa yksiselitteistä määritelmää eikä suorainen rajanvetokaan tavalliseen verosuunnitteluun ole aina mahdollista<sup>108</sup>. Tästä huolimatta pyrin kuitenkin hieman määrittelemään aggressiivista verosuunnittelua seuraavissa kappaleissa perustuen eri tahojen määritelmiin.

<sup>102</sup> OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013) s. 5.

<sup>103</sup> OECD/G20: BEPS Explanatory Statement (2015) s. 4.

<sup>104</sup> HE 29/2019 s. 8. Huomaa kuitenkin, että vuoden 2020 koronaviruspandemia paisutti valtion budjettia huomattavasti yli alustavan budjetin.

<sup>105</sup> Kauppalehti, EUR/USD kurssi 1,2014 €. <https://www.kauppalehti.fi/porssi/valuutat/EURUSD>.

<sup>106</sup> Malmgren (2015) s. 38.

<sup>107</sup> OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013) s. 13.

<sup>108</sup> Malmgren (2015) s. 39.

*Aggressiivinen verosuunnittelu (aggressive tax planning)* on noussut pinnalle yleiseen yhteiskunnalliseen keskusteluun vasta viime vuosina. Keskustelu on pyörinyt erityisesti suurten monikansallisten yritysten kansainvälisen aggressiivisen verosuunnittelun ympärillä. Aggressiivinen verosuunnittelu ei ole sen laajentuneesta käytöstä huolimatta vielä vakiintunut oikeudellinen käsite, vaan sen merkitys vaihtelee edelleenkin riippuen asiayhteydestä.<sup>109</sup> Kansainvälinen aggressiivinen verosuunnittelu tapahtuu yleensä siirtämällä verotettava tulos matalamman verotuksen valtion toimivallan alaisuuteen tai niin sanottuun verotuksellisesti yhteistyökyvyttömään (*non-cooperative jurisdiction*) valtiooon. Sellaisista matalamman verotuksen valtioista, joissa yritykset, rahastot ja erilaiset järjestöt maksavat joko vähän tai ei ollenkaan veroa käytetään yleisesti termiä *veroparatiisi*.<sup>110</sup> Aggressiivisella verosuunnittelulla tarkoitetaan usein juuri kansainvälistä verosuunnittelua, jossa pyritään hyödyntämään eri valtioiden verojärjestelmien välisiä eroja ja yhteensopimattomuutta<sup>111</sup>.

Euroopan unionin komissio vuorostaan määrittelee aggressiivisen verosuunnittelun sellaiseksi verosuunnitteluksi, jonka tavoitteena on hyödyntää verojärjestelmän tiettyjä teknisiä ominaisuuksia tai kahden eri verojärjestelmän välisiä epäyhtäläisyyksiä. Tavoitteena tällä toiminnalla on vähentää monikansallisten yritysten verotaakkaa. EU:n komission mukaan aggressiivisen verosuunnittelun keinojen laajentunut käyttö johtaa valtioiden pienentyviin verotuloihin ja joidenkin veronmaksajien epäreiluihin verokontribuutiioihin. Epäreiluina koetut verokontribuutiot puolestaan laskevat muiden veronmaksajien veronmaksun liittyvää moraalialia ja vääristävät kansainvälistä kilpailua.<sup>112</sup>

Termiä aggressiivinen verosuunnittelu voidaan yleisessä keskustelussa käyttää *lähes* synonyyminä veron kiertämisen kanssa. Tarkemmassa oikeudellisessa merkityksessään aggressiivinen verosuunnittelu on kuitenkin verosuunnittelua, joten sen voidaan nähdä olevan rikosoikeudellisesti ja vero-oikeudellisesti tarkasteluna hyväksyttävää ja laillista.<sup>113</sup> Verosuunnittelun ja veron kiertämisen suurimpana rajanvetokriteerinä on loppujen lopuksi veron kiertämisen toimien keinotekoisuus<sup>114</sup>. Tässä tutkielmassa en kuitenkaan lähde tekemään tämän tarkempia rajanvetoja verosuunnittelun ja veron kiertämisen

---

<sup>109</sup> Knuutinen (2020) s. 38.

<sup>110</sup> Cachia (2017) s. 259. Ks lisäksi: European Council: The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes (2020) s. 8. Tällaisia verotuksellisesti yhteistyökyvyttömiä valtioita ovat muun muassa Amerikan Samoa, Anguilla, Barbados jne.

<sup>111</sup> Knuutinen (2020) s. 39.

<sup>112</sup> European Commission: Aggressive tax planning indicators, Final Report (2017) s. 21.

<sup>113</sup> Knuutinen (2020) s. 38.

<sup>114</sup> Knuutinen (2017) s. 115.

välille, koska se ei ole tutkimusaiheeni tai tutkimuskysymykseni kannalta millään tavalla relevanttia. Seuraavassa alaluvussa tarkastelen BEPS-ilmiöön liittyvää BEPS-hanketta hieman tarkemmin.

### 3.3 BEPS-hanke

BEPS-hanke sai lähtölaukauksena vuoden 2013 syyskuussa pidetyssä G20-maiden Pietarin huippukokouksessa. Kokouksessa todettiin, että rajat ylittävä veronkiertäminen vaarantaa valtioiden julkisen talouden ja kansojen luottamuksen verojärjestelmien reiluuutta ja oikeudenmukaisuutta kohtaan.<sup>115</sup> Samassa kokouksessa G20-maat hyväksyivät OECD:n esittämät BEPS-ilmiön vastaiset toimenpiteet, minkä seurauksena G20-maiden ja OECD:n yhteinen BEPS-hanke sai täten virallisesti alkunsa<sup>116</sup>.

Kyseisen hankkeen 15 toimenpidettä sisältävä lopullinen raportti julkaistiin vuonna 2015. Raportti piti sisällään sekä jo olemassa olevia, mutta uudistettuja kansainvälisiä standardeja, että täysin uusia konkreettisia toimenpiteitä, joiden tarkoituksena oli auttaa valtioita torjumaan BEPS-ilmiötä.<sup>117</sup> G20-maat ja OECD saavuttivat lisäksi yhteisymmärryksen siitä, että mahdollisimman nopea toimenpiteiden implementointi olisi elintärkeää BEPS-ilmiön mahdollisimman onnistuneen ehkäisemisen varmistamiseksi<sup>118</sup>.

*Douradon* mukaan BEPS-hanke toi esille sen tosiasian, että haitallista verokilpailua, veron kiertämistä ja veropetosta ei voitu enää yhdistää pelkästään veroparatiiseihin liittyviksi ilmiöiksi. Hän lisäksi korosti sitä, että OECD oli hankkeen seurauksena vihdoin myös myöntänyt, että sen aikaisemmat säännökset osaltaan jopa edesauttoivat ja mahdollistivat monikansallisille yrityksille aggressiivisen verosuunnittelun ja näiden yritysten toimintojen sijoittamisen verotuksellisin perustein eri valtioiden alueille.<sup>119</sup> OECD tunnisti vuoden 2013 raportissaan *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* tärkeimmiksi BEPS-ilmiötä aiheuttaviksi ongelmakohtiksi seuraavat ongelmat:

- kansainväliset yhteensopimattomuudet järjestelyjen ja instrumenttien ominaisuuksissa sisältäen rajat ylittävät hybridijärjestelyt ja veroarbitraasit,<sup>120</sup>

<sup>115</sup> G20: Leaders' Declaration (2013) s. 4.

<sup>116</sup> G20: Leaders' Declaration (2013) s. 12.

<sup>117</sup> OECD/G20: BEPS, Explanatory Statement (2015) s. 4.

<sup>118</sup> Andersson (2016) s. 735.

<sup>119</sup> Dourado (2015) s. 2.

<sup>120</sup> Ks. Knuutinen: Verosuunnittelua vai veron kiertämistä (2012) s. 74–75. Veroarbitraasi: viittaa kahden tai useamman valtion verojärjestelmien välisten erojen hyödyntämiseen, mikä kuitenkin on molempien

- verosopimusten käsitteiden soveltaminen digitaalisista hyödykkeistä ja palveluista saatuihin tuloihin,
- lähipiirin velkarahoituksen, captive-vakuutusyhtiöiden ja muiden konsernin sisäisten rahoitusjärjestelyjen verokohtelu,
- siirtohinnoittelu painottaen erityisesti taloudellisen riskin ja aineettoman omaisuuden siirtelyä, keinotekoisien omistuksen jakoa konsernin sisäisille yrityksille ja sellaiset liiketoimet näiden yritysten välillä, joita ei tapahtuisi, mikäli yritykset eivät kuuluisi samaan konserniin,
- erilaisten veronkiertämissäännösten tehokkuus; GAAR, CFC, alikapitalisointi säännökset ja verosopimusten säännösten rikkomista koskevat säännökset ja
- veroparatiisit.

OECD korosti BEPS-hankkeen alkupuolella sitä, että monikansallisten yritysten verokäytännöistä oli tullut ajan kuluessa entistä aggressiivisempia. Tämä toi esille suuria sääntöjen noudattamiseen ja verotukseen reiluuteen liittyviä ongelmia.<sup>121</sup> OECD myönsi ja osaltaan jopa korosti, että BEPS-hanke oli hankkeena erittäin kunnianhimoinen ja, että sen panokset olivat erittäin korkealla<sup>122</sup>. OECD:n lanseeraamat BEPS-ilmiön torjumiseen tarkoitetut toimenpiteet liittyivät seuraaviin ilmiöihin:

1. *Digitaalisen talouden aiheuttamat verohaasteet*
2. Hybridijärjestelyjen neutralisointi
3. Väliyhteisösääntelyn vahvistaminen
4. Korkovähennysrajoitus
5. Haitallisten verokäytäntöjen tehokkaampi ehkäisy
6. Verosopimusten väärinkäytön ehkäisy
7. Kiinteän toimipaikan määritelmä
8. Siirtohinnoittelu: aineettoman omaisuuden aiheuttamat ongelmat
9. Siirtohinnoittelu: riskin ja pääoman allokointi omistajuuden perusteella

---

verojärjestelmien näkökulmasta tarkasteltuna hyväksyttävää. Järjestelmät eivät kuitenkaan yhdessä toimi sillä tavalla, että sitä voitaisiin verojärjestelmien tarkoituksen ja tavoitteiden perusteella pitää hyväksyttävänä.

<sup>121</sup> OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013) s. 6.

<sup>122</sup> OECD/G20: BEPS, Explanatory Statement (2015) s. 4.

10. Siirtohinnoittelu: konsernin sisäiset epärationaaliset liiketoimet
11. BEPS-datan mittaaminen ja analysointi
12. Verosuunnittelurakenteiden pakollinen ilmoitus
13. Siirtohinnoitteludokumentoinnin päivitys (*Country-by-Country reporting*)
14. Riitojenratkaisuun liittyvien mekanismien tehostaminen
15. Verosopimusten muuttaminen monenvälisellä instrumentilla (*multilateral instrument*).<sup>123</sup>

Tämän tutkielman kannalta BEPS-hanke on kuitenkin relevantti vain niiltä osin kuin se käsittelee erityisesti digitaalisen talouden aiheuttamia verotuksellisia haasteita eli toimenpidettä 1. Aiheeseen perehtyvän on silti erittäin tärkeää panna merkille, että digitaaliseen liiketoimintaan liittyvät *yleiset BEPS-ongelmat* eivät ole käytännössä mitenkään erossa muista BEPS-hankkeessa esitellyistä ongelmista, vaan ennemminkin ne ovat pysyvästi liitoksissa toisiinsa.<sup>124</sup> Tässä tutkielmassa näitä muita toimenpiteitä ei kuitenkaan tarkastella johtuen siitä, että olen rajannut digitaalisen talouden yleiset BEPS-ongelmat tarkemman tarkasteluni ulkopuolelle. Seuraavaksi alan käymään OECD:n BEPS-toimenpidettä 1 eli digiverohanketta läpi kronologisessa järjestyksessä ja keskityn sen tunnistamien digitaalisen talouden laajempien verotuksellisten ongelmien ja niiden ratkaisujen tarkasteluun.

---

<sup>123</sup> OECD/G20: BEPS, Explanatory statement (2015) s. 13-18.

<sup>124</sup> OECD/G20: Action 1, Interim Report (2018) s. 90.

## 4 OECD:N DIGIVEROHANKE 2015

### 4.1 OECD:n toimenpiteen 1 taustaa

Alun alkaen BEPS-hankkeen 1. toimenpiteen lopulliseksi raportiksi tarkoitettu raportti julkaistiin vuonna 2015 yhdessä muiden BEPS-toimenpiteiden loppuraporttien kanssa. Se sai nimekseen: *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report*.<sup>125</sup> OECD:n varsinainen digiveroprojekti oli saanut kuitenkin alkunsa jo kaksi vuotta tätä aikaisemmin vuonna 2013, kun *The Task Force on the Digital Economy* eli TFDE perustettiin. TFDE perustettiin *Committee on Fiscal Affairsin* eli CFA:n alaisuuteen. CFA on OECD:n alainen elin, jossa OECD:n ulkopuoliset G20-maat pääsevät vaikuttamaan tasavertaisesti OECD-maiden kanssa. TFDE:lle annettiin tehtäväksi luoda raportti, missä tunnistetaan digitaalisen talouden ja digitalisaation aiheuttamat ongelmat. Tämän lisäksi sille annettiin tehtäväksi luoda ratkaisuvaihtoehtoja tunnistamilleen ongelmille.<sup>126</sup>

Tuon hetken tietojen perusteella lopullisen raportin oli tarkoitus valmistua TFDE:n toimesta jo syyskuussa 2014. Se kuitenkin päätyi julkaisemaan tuolloin vain väliraportin, minkä takia sen lopullisen raportin julkaisu viivästyi vuoden 2015 syyskuulle.<sup>127</sup> OECD korosti heti raportin julkaisun yhteydessä sitä, että *digitaalista taloutta tuskin on mitenkään enää mahdollista erottaa muusta taloudesta verotustarkoituksessa*. He kuitenkin tunnistivat, että digitaalisessa taloudessa ja sen liiketoimintamalleissa esiintyy monia verotuksellisesta näkökulmasta tärkeitä ominaisuuksia.<sup>128</sup> Näitä olivat muun muassa jo tämän tutkielman luvussa 2.1.1 esitelty data, liikkuvuus, verkostoitumisilmiöt ja useapuoliset liiketoimintamallit.

Määrittelin jo tämän tutkielman johdannossa OECD:n tunnistaneen osana digiverohanketta kahdenlaisia eri ongelmia: yleisiä BEPS-ongelmia ja digitalisaation aiheuttamia laajempia verotuksellisia ongelmia. Tässä luvussa käsittelem OECD:n vuoden 2015 raporttia tarkastellen erityisesti heidän tunnistamiaan *digitalisaation aiheuttamia laajempia verotuksellisia ongelmia ja raportissa niille esiteltyjä ratkaisuvaihtoehtoja*. Käyn ratkaisuehdotukset läpi huolellisesti, vaikka niitä sellaisinaan ei ole enää tämän tutkielman kirjoitushetkellä vuonna 2021 edes olemassa. Ne kuitenkin auttavat ymmärtämään, niin

<sup>125</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015).

<sup>126</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 11.

<sup>127</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 11.

<sup>128</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 11.



tutkielman kirjoittajaa kuin lukijaakin siitä, mistä jo tämän tutkielman johdannossa esitellyt *Pilari 1* ja sen sisäinen *Amount A* -säännös ovat saaneet alkunsa.

Raportin alussa OECD tiivistä digitaalisen talouden verotushaasteisiin ja niiden ratkaisuihin liittyvän työn seuraavalla tavalla. Ohessa suora lainaus raportista:

*“Identify the main difficulties that the digital economy poses for the application of existing international tax rules and develop detailed options to address these difficulties, taking a holistic approach and considering both direct and indirect taxation. Issues to be examined include, but are not limited to, the ability of a company to have a significant digital presence in the economy of another country without being liable to taxation due to the lack of nexus under current international rules, the attribution of value created from the generation of marketable location relevant data through the use of digital products and services, the characterisation of income derived from new business models, the application of related source rules, and how to ensure the effective collection of VAT/GST with respect to the cross-border supply of digital goods and services. Such work will require a thorough analysis of the various business models in this sector.”<sup>129</sup>*

Yllä olevaan sitaattiin tiivistyykin koko digiverohankkeen ydin, mikä oli digitaalisen talouden aiheuttamien ongelmien tunnistaminen ja ratkaiseminen. Lisäksi sitaatissa mainitaan, että hanke toteutetaan *holistisen näkökulman* periaatteita hyödyntäen. Holistinen näkökulma yleisesti tarkoittaa sitä, että kokonaisuus on aina suurempi kuin osien summa<sup>130</sup>. OECD ei kuitenkaan tässä yhteydessä tarkasti määritellyt, mitä se tarkalleen tarkoitti kyseisellä näkökulmalla digiverohankkeen yhteydessä. Itse olen kuitenkin ajatellut, että sillä voitaisiin tarkoittaa sitä, että digiverohankkeen seurauksena löydetty ratkaisut toimivat paremmin yhdessä muiden toimenpiteiden ratkaisujen kanssa, kuin ilman niitä.

OECD mainitsee raportin alussa, että raportissa esitettävien ratkaisuehdotusten sisältö vastaa ainakin niiltä osin kuin mahdollista Ottawassa 1998 pidettyjen *Ministerial Conference on Electronic Commerce* konferenssissa julkaistuja: *Taxation Framework Conditions* periaatteita<sup>131</sup>. Konferenssissa julkaistut verotukselliset periaatteet olivat

---

<sup>129</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 16.

<sup>130</sup> Ks. Oxford learner’s dictionaries: holistic. [https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/american\\_english/holistic#:~:text=holistic-adjective,of%20a%20disease%20holistic%20medicine](https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/american_english/holistic#:~:text=holistic-adjective,of%20a%20disease%20holistic%20medicine).

<sup>131</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 17.

*verotuksen neutraliteetti, verotuksen tehokkuus, verotuksen varmuus ja yksinkertaisuus, verotuksen reiluus ja verotuksen joustavuus*<sup>132</sup>. Määrittelen termit lyhyesti tässä yhteydessä sen takia, koska periaatteet ovat edelleenkin kansainvälisen verotuksen kannalta erittäin relevantteja ja täten ne ovat yhteydessä myös tutkimusaiheeseeni ja tutkimuskysymykseeni.

Verotuksen *neutraliteetti* tarkoittaa sitä, että verotuksen pitää pyrkiä kohtelemaan kaikkia verovelvollisia tasapuolisesti. Neutraali verotus johtaa tehokkuuteen varmistamalla sen, että tuotanto allokoituu optimaalisesti. *Verotuksen tehokkuus* tarkoittaa vuorostaan sitä, että yritysten veronmaksuun liittyvät kustannukset ja valtioiden verotulojen keräämiseen liittyvät kustannukset ovat mahdollisimman alhaiset. *Verotuksen varmuudella ja yksinkertaisuudella* tarkoitetaan puolestaan sitä, että verosäännösten tulee olla selkeitä ja helppoja omaksua, jotta veronmaksajat tietävät tarkalleen, kuinka paljon veroja heidän on milloinkin maksettava. *Verotuksen reilouden* periaatteen mukaan verotuksen tulee puolestaan kerätä oikea määrä veroa oikealta ajanjaksolta siten, että samalla onnistutaan välttämään kaksinkertaista verotusta ja vajaaverotusta. Tämän lisäksi sen mukaan valtioiden tulee pyrkiä tekemään veronkiertämisestä ja veropetoksista mahdollisimman hankalaa. *Verotuksen joustavuuden* periaatteen mukaan verojärjestelmien tulee olla riittävän joustavia, jotta ne pysyvät jatkuvasta kehityksestä ja digitalisaatiosta huolimatta ajan tasalla.<sup>133</sup>

Näiden Ottawan konferenssissa esitettyjen periaatteiden lisäksi OECD:n työryhmä tuo esille raportissaan vielä yhden verotuksellisen periaatteen, *oikeudenmukaisuuden*. Se voidaan jakaa OECD:n mukaan kahteen eri osaan; horisontaaliseen oikeudenmukaisuuteen ja vertikaaliseen oikeudenmukaisuuteen. Horisontaalinen oikeudenmukaisuus painottaa sitä, että samanlaisessa tilanteessa olevien veronmaksajien tulisi kantaa vastaavanlaiset verotaakat. Vertikaalinen oikeudenmukaisuus vuorostaan on vähän monimutkaisempi käsite, ja sen merkitys voi vaihdella riippuen käyttötarkoituksesta. Yhden näkökulman mukaan taloudellisesti paremmassa tilanteessa olevien veronmaksajien tulisi kantaa tulojensa perusteella suurempi osa verotaakasta.<sup>134</sup> *Knuutisen* mukaan juuri oikeudenmukaisuuden periaatteen soveltaminen tekee kansainvälisestä yhtiöiden tuloverotuksesta

<sup>132</sup> OECD: Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions (1998) s. 4.

<sup>133</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 20–21.

<sup>134</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 20–21.

hankalaa, koska periaatteen mukaan verotaakan tulee jakautua oikeudenmukaisesti niin verovelvollisten kuin myös valtioiden välille<sup>135</sup>.

OECD:n digiverohanke ottaa huomioon digitaalisen talouden verotuksen ongelmat, niin yritysten tuloverotuksen kuin arvonlisäverotuksenkin kannalta<sup>136</sup>. Tämän tutkielman kohdalla arvonlisäverotuksen tarkastelu on kuitenkin rajattu tutkielman ulkopuolelle. Seuraavaksi tarkastelen erittäin lyhyesti, mitä yleisiä yritysten tuloverotukseen liittyviä yleisiä BEPS-haasteita digitaalisessa taloudessa syntyy ja, miten OECD on pyrkinyt löytämään niihin ratkaisuja osana muita BEPS-toimenpiteitä.

## 4.2 BEPS-ongelmat ja niiden ratkaiseminen

OECD tunnisti jo vuoden 2013 raportissaan *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* sellaisia liiketoimintastrategioita, joissa yleisiä BEPS-ongelmia syntyy erityisesti välittömän verotuksen eli *yritysten tuloverotuksen* yhteydessä. Nämä strategiat syntyvät OECD:n mukaan yleisesti neljästä eri rakennuspalikasta, jotka synnyttävät kaikki osaltaan erilaisia BEPS-ongelmia.<sup>137</sup>

*Ensimmäisessä BEPS-ongelmien rakennuspalikassa* monikansalliset yritykset pyrkivät verotuksen minimointiin markkinavaltiossaan välttelemällä kokonaan verovelvollisuuden syntymistä. Mikäli välttelystä huolimatta verovelvollisuus on jo päässyt syntymään valtioon, niin verotuksen minimointi voi tapahtua, joko bruttotason voittojen siirtelynä hyödyntämällä erilaisia kaupankäynnin rakenteita tai nettotason eli nettovoiton vähentämisenä maksimoimalla erilaisia verovähennyksiä veronmaksajan tasolla. *Toisessa rakennuspalikassa* lähdevaltio, joko verottaa vain vähän tai ei ollenkaan ennakonpidätyksen alaista tuloa. *Kolmas rakennuspalikka* liittyy sellaisiin yrityksiin, joilla on oikeus merkittäviin ei-rutiininomaisiin voittoihin, jotka usein muodostuvat ainoastaan osana konsernien sisäisiä järjestelyjä. Ongelmaksi muodostuu tällöin se, että näitä tuloja ei yleensä voida verottaa kuin vain vähän tai ei ollenkaan. Tällainen verokohtelu liittyy yleensä läheisesti veroparatiiseihin, muihin verotuksen kannalta suotuisampiin hallintoalueihin tai hybridijärjestelyjen verokohteluiden eroavuuksiin. *Neljännessä rakennuspalikassa* konsernin emoyhtiötä ei veroteta sen alhaisen verotason alaisista voitoista

---

<sup>135</sup> Knuutinen (2020) s. 367.

<sup>136</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 21–22.

<sup>137</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 78.

ollenkaan.<sup>138</sup> Suurin osa digitaalisen talouden yhteydessä syntyvistä BEPS-ongelmista ja tilanteista syntyy siis edellä mainituista neljästä rakennuspalikasta.

Tässä tutkielmassa en kuitenkaan keskity näiden yleisempien digitaaliseenkin talouteen liittyvien BEPS-ongelmien tarkasteluun tämän enempää, koska niiden tarkastelu ei ole tämän tutkielman kannalta olennaista. Digitaalisen talouden yleisiin BEPS-ongelmiin ei myöskään etsitä *pääosin* suoraan vastauksia osana digiverohanketta, niin kuin määrittelin jo tutkielmani johdannossa, vaan niihin etsitään ratkaisuja osana muita BEPS-toimenpiteitä kuten esimerkiksi toimenpiteessä 3 liittyen väliyhteisösääntelyyn, toimenpiteessä 7 liittyen kiinteän toimipaikan muodostumiseen ja toimenpiteissä 8–10 liittyen siirtohinnoitteluun<sup>139</sup>. Tämän takia näiden yleisten digitaaliseenkin liiketoimintaan ja talouteen liittyvien BEPS-haasteiden tarkastelu on rajattu tämän tutkielman tarkemman tarkastelun ulkopuolelle.

Seuraavassa alaluvussa tarkastellaan tämän tutkielman kannalta huomattavasti tärkeämpiä OECD:n tunnistamia ongelmia eli, jo tämän tutkielman johdannossa korostettuja digitalisaation aiheuttamia laajempia verotuksellisia ongelmia.

### 4.3 Digitalisaation aiheuttamat laajemmat verotukselliset ongelmat

#### 4.3.1 Yleistä

OECD tunnisti, että digitaalinen talous ja digitalisaatio nostivat esille yleisten BEPS-ongelmien lisäksi *laajempia digitaalisen talouden yritysten tuloverotukseen liittyviä ongelmia*. Nämä ongelmat perustuvat sille, että yritykset ovat luopuneet fyysisestä läsnäolosta markkinavaltioissaan, koska liiketoimintamallien ja ICT-tekniikan kehittyminen yhdessä kaupankäynnin vapautumisen kanssa ovat mahdollistaneet monikansallisille yrityksille niiden toimintojen keskitetyn johtamisen yritysten asuinvaltioista käsin.<sup>140</sup> *Viherkentän* mukaan teknologinen kehitys on tuonut aivan uudelle tasolle kysymyksen tulon todellisesta lähdevaltiosta erityisesti digitaalisten palveluiden tarjoamisen yhteydessä. Hänen mukaansa tämän seurauksena tulon lähdevaltiosta onkin yleisesti alettu käyttämään laajasti termejä kohdevaltio tai markkinavaltio.<sup>141</sup> OECD itse käyttää digiverohankkeessaan lähde- ja markkinavaltio termejä molempia riippuen käyttöyhteydestä.

<sup>138</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 78.

<sup>139</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 94.

<sup>140</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 98–99.

<sup>141</sup> Viherkenttä (2020) s. 568.

OECD argumentoi, että digitalisaation seurauksena perinteisistä liiketoimintamalleista, joissa perustettiin kiinteitä toimipaikkoja ja tytäryhtiöitä kaikkiin markkinavaltioihin on tullut käytännössä täysin turhia<sup>142</sup>. Seuraavaksi esittelemäni OECD:n tunnistamat digitalisaation aiheuttamat laajemmat verotukselliset ongelmat ovat tutkielmani tutkimuskysymyksen kannalta erittäin olennaisia, koska osana tunnistettujen ongelmien ratkaisuja säädettiin myös *automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotuksesta*.

OECD tunnisti kolme laajempaa digitaalisen talouden yritysten tuloverotukseen liittyvää ongelmaa verojärjestelmille; *nexus, data* ja *characterisation*<sup>143</sup>. Nämä edellä esitellyt ongelmat saattavat ensinäkemältä kuulostaa huomattavasti yksinkertaisimmilta kuin aikaisemmassa alaluvussa lyhyesti läpikäymäni yleiset BEPS-haasteet, mutta se ei pidä alkuunkaan paikkansa. Koko tutkielmani seuraavien lukujen tarkastelu rajautuu käytännössä näiden kolmen OECD:n tunnistaman haasteen ja niitä varten tehtyjen ratkaisuehdotusten kehityksen ympärille. Mitä OECD oikein tarkoittaa näillä kolmella digitaalisen talouden laajempaan yritysten tuloverotukseen liittyvällä haasteella?

*Verotuksellisiin liityntäkysymyksiin*<sup>144</sup> eli *verotukselliseen nexukseen* liittyvät haasteet johtuvat OECD:n mukaan teknologian jatkuvasta kasvusta ja fyysisten toimipaikkojen vähentyvästä tarpeesta yhdistettynä asiakkaiden kanssa vuorovaikutuksessa syntyvistä verkostoitumisvaikutuksista. Näiden yhteisvaikutuksena syntyy OECD:n mukaan erittäin perustavanlaatuisia kysymyksiä siitä, että kykenevätkö nykyaikaiset verosäännökset liittyen verovelvollisuuden syntymiseen selviämään tässä alati digitalisoituvassa maailmassa.<sup>145</sup> Ongelman voidaan sanoa liittyvän siis siihen, että soveltuvatko tämän tutkielman luvussa 3.1 esitellyt asuinvaltioperiaate, lähdevaltioperiaate ja kiinteän toimipaikan määritelmä enää digitaalisen liiketoiminnan ja talouden verottamiseen.

Toinen OECD:n tunnistama laajempi haaste eli *data* liittyy puolestaan ICT-teknologian kehitykseen, mikä on mahdollistanut digitaalista liiketoimintaa harjoittaville yritykselle valtioiden rajojen yli tapahtuvan informaation ja datan keräämisen ja käytön. Tämä on herättänyt kysymyksiä erityisesti liittyen siihen, miten digitaalisten palveluiden ja tuotteiden avulla tuotettua dataa ja datan luomaa arvoa tulisi käsitellä. Datan

---

<sup>142</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 98–99.

<sup>143</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 99.

<sup>144</sup> Ks. Isomaa (2020) s. 557. Nexus käännetty Isomaan artikkelissa muotoon verotuksellisen liityntäkysymys. Jatkossa tässä tutkielmassa kyseisiä termejä käytetään molempia riippuen käyttöyhteydestä.

<sup>145</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 99.

arvonmäärityskysymykset liittyvät erityisesti siihen, miten henkilöstä tai yrityksestä kerättyä dataa tulisi käsitellä verotuksessa.<sup>146</sup>

Kolmas ja viimeinen OECD:n raportissa esittelemä digitaalisen talouden yritysten tuloverotukseen liittyvä laajempi haaste on digitalisaation ja digitaalisen talouden seurauksena syntyneiden uusien tulojen *characterisation*<sup>147</sup>, minkä olen suomentanut tämän tutkielman yhteydessä tulojen määrittelyksi. OECD:n mukaan uudenlaisten digitaalisten palveluiden, tuotteiden tai uudenlaisten toimitustapojen kehittäminen on luonut epävarmuuksia liittyen niiden tuottavien tulojen asianmukaiseen määrittelyyn ja käsittelyyn osana täysin uudenlaisten liiketoimintamallien viitekehystä. Ongelmia syntyy erityisesti pilvipalveluiden yhteydessä.<sup>148</sup> Luvun tarkastelussa huomattiin, mitä *nexus, data ja characterisation* tarkoittavat aivan pintaraapaisun tasolla, joten seuraavaksi luonnollisesti siirrytään tarkastelemaan ongelmia hieman syvemältä.

#### 4.3.2 Ongelmista syvemmin

##### 4.3.2.1 Verotukselliset liityntäkysymykset

Digitaalisten teknologioiden kehitys ei edellä mainitusta huolimatta ole suoraan vaikuttanut perustavanlaatuisella tasolla yritysten päätoimintoihin eli siihen, miten yritysten liiketoimintamallit tosiasiaassa tuottavat voittoa. Yrityksien edelleenkin on hankittava panoksia, luotava arvoa ja myytävä tämä arvo edelleen asiakkaille luodakseen voittoa. Teknologia on kuitenkin mahdollistanut monikansallisille yrityksille vapaamman sijoittautumisen valtioihin ja mahdollisuuden perustaa kiinteitä toimipaikkoja kauas emoyhtiön ja markkinavaltioiden läheisyydestä. OECD:n mukaan yleistymässä on esimerkiksi sellainen sijoittautumistapa, jossa yrityksen henkilöstö, serverit ja asiakkaat sijaitsevat kaikki eri valtioissa. Tästä huolimatta monikansalliset yritykset haluavat silti joskus perustaa kiinteän toimipaikan markkinavaltioon, jossa sen asiakkaat fyysisesti sijaitsevat. Tämä voi johtua esimerkiksi halusta tarjota sen avainasiakkaille parempaa palvelua tai halusta vähentää digitaalisille palveluille ominaista viivettä. OECD painottaa kuitenkin, että *digitalisaatio on mahdollistanut yrityksille erittäin suuren mittaluokan myyntien kerryttämisen markkinavaltioissa ilman minkäänlaista verovelvollisuutta luovaa läsnäoloa*.<sup>149</sup> Tarkempi lukija voi varmasti huomata jonkinasteisia yhtäläisyyksiä verotuksellisiin

<sup>146</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 99.

<sup>147</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 99.

<sup>148</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 99.

<sup>149</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 100.

liityntäkysymyksiin liittyvissä ongelmissa ja alaluvussa 4.2 tarkastelluissa BEPS-haasteissa liittyen erityisesti verovelvollisuuden syntymiseen.

OECD:n mukaan verotuksellisiin liityntäkysymyksiin liittyvät ongelmat ovat suorassa yhteydessä verosopimustilanteissa erityisesti kiinteän toimipaikan määritelmän ja voittojenjakosääntöjen kanssa<sup>150</sup>. Heidän mukaansa verotuksellisiin liityntäkysymyksiin liittyvät ongelmat tiivistyvät siihen, että digitaalista liiketoimintaa harjoittavat yritykset pystyvät olemaan olennainen osa valtion taloutta ja liike-elämää, vaikka niillä ei ole valtiossa kiinteä toimipaikkaa tai luotettavaa agenttia<sup>151</sup>. Tilanteista, joissa kiinteä toimipaikka muodostuu markkinavaltioon, kun toisessa valtiossa asuinpaikkaa pitävä yritys tekee liiketoimia valtiossa luotettavan agentin välityksellä, on säädetty lisää OECD:n malliverosopimuksen artiklassa 5<sup>152</sup>. OECD kyseenalaistikin raportissaan, onko nykyinen kiinteän toimipaikan määritelmä enää johdonmukainen sen syntymisen periaatteiden kanssa<sup>153</sup>.

Ongelmia pahentaa erityisesti se, että joissain liiketoimintamalleissa asiakkaiden kanssa solmitut vuorovaikutussuhteet kestävät usein yli varsinaisen myyntituhkan. Tällöin suhde voi ilmentyä eräänlaisena verkostoitumisilmiönä, joka voi jopa lisätä yrityksen tarjoaman digitaalisen palvelun tai tuotteen arvoa muille potentiaalisille asiakkaille. OECD:n mukaan ilmiötä esiintyy laajasti erityisesti erilaisilla sosiaalisen median alustoilla. Alustan käyttäjien itse luoma sisältö johtaa koko alustan arvon nousumiseen sen käyttäjien silmissä, mikä vuorostaan johtaa uusien käyttäjien liittymiseen alustalle, jotka taas vuorollaan luovat lisää uutta sisältöä.<sup>154</sup> Mainitsin jo aikaisemmin tutkielmassani, että tämän sisällön luoja ei yleensä itse saa minkäänlaista korvausta luomastaan sisällöstä. Sosiaalisen median alustaa tarjoavat yritykset voivat kuitenkin saada käyttäjien luomasta sisällöstä tuloja esimerkiksi mainonnan muodossa. Käyttäjien luoman sisällön kerrottava arvo saattaa heijastua jopa koko yrityksen arvoon, mikä voidaan kaupallistaa myymällä koko yritys. OECD:n mukaan juuri tämä asiakkaiden roolin muuttuminen ja käyttäjien välinen vuorovaikutus herättävät huolenaiheita siitä, että sosiaalisen median alustaa tarjoavat yritykset pääsevät osalliseksi sellaistenkin valtioiden talouselämään, joissa yrityksillä ei ole minkäänlaista fyysistä läsnäoloa. Nämä ongelmat pahenevat

---

<sup>150</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 101. Ks. lisäksi OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (2017) artiklat 5 ja 7.

<sup>151</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 101.

<sup>152</sup> Ks. OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (2017) s. 141–146.

<sup>153</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 101.

<sup>154</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 101.

erityisesti aloilla, joilla asiakkaiden valinnat yhdessä verkostoitumisvaikutusten kanssa johtavat helposti monopolien tai oligopolien syntymiseen.<sup>155</sup> Hyviä esimerkkejä tällaisista melkein monopoliasemaan päässeistä yrityksistä ovat automatisoituja digitaalisia palveluita eli sosiaalisen median alustoja tarjoavat Facebook ja Twitter. OECD:n tunnistamat laajemmat verotukselliset ongelmat liittyvät laajasti täten myös automatisoitujen digitaalisten palveluiden verottamiseen.

OECD kuitenkin korostaa, että digitaalisen talouden aiheuttamat laajemmat verotukselliset ongelmat tulee käsittää myös osana perinteisemmän talouden ja liiketoiminnan viitekehystä. Tämä tarkoittaa sitä, että vaikka jokin markkinavaltio olisi selvästi arvokas myyjänä toimivalle yritykselle, niin se ei kuitenkaan automaattisesti johda valtion oikeuteen verottaa myynnistä saatavaa tuloa. Perinteisessäkin liiketoiminnassa esiintyy digitaaliseen liiketoiminnalle ominaisia verkostoitumisvaikutuksia. OECD:n esimerkin mukaan faksilaitteiden myyjätkin olivat täysin riippuvaisia siitä, että laitteilla oli jo ennen niiden myyntiä riittävä määrä olemassa olevia käyttäjiä ja ostajia, koska mikäli niitä ei ollut, niin myytävät faksilaitteet olivat käytännössä arvottomia.<sup>156</sup> Tämä johtuu siitä, että faksilaitteella ei tee yhtään mitään, jos kenelläkään muulla ei ole toista faksilaitetta, johon lähettää sillä faksia. Samalla logiikalla voidaan myös argumentoida, että sosiaalisen median alustallakaan ei ole minkäänlaista arvoa, jos sillä ei ole riittävää määrää käyttäjiä.

OECD perustelee digitaalisen liiketoiminnan erillistä verotusta muun muassa sen matalammilla rajakustannuksilla ja sen käyttäjien luomilla verkostoitumisvaikutuksilla. Heidän mukaansa digiverohankkeen aiheuttaman muutoksen tulisi tulevaisuudessa heijastaa juuri näitä tosiasioita yritysten tuloverotukseen. OECD korostaa kuitenkin, että kaikissa veropolitiikan muutoksissa täytyy ottaa huomioon myös sen vaikutukset perinteiseen liiketoimintaan, jotta verotus valtioiden rajat ylittävissä tilanteissa pysyy johdonmukaisena. He tarkastelevat erityisesti sitä, että tulisiko kiinteän toimipaikan muodostumisesta vapautettua alustavaa tai auttavaa toimintaa (*preparatory or auxiliary*<sup>157</sup>) käsitellä samoin myös digitaalisen liiketoiminnan liityntäkysymysten osalta. Tätä he perustelevat sillä, että esimerkiksi yrityksen tarjoamien ultranopeiden kaupankäynnin palveluiden menestys riippuu suurilta osin siitä, onko yrityksen tarjoama palvelu nopeampaa kuin sen kilpailijoilla, minkä takia palvelun servereiden tulisi sijaita lähellä asiankuuluvia

---

<sup>155</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 101.

<sup>156</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 101.

<sup>157</sup> Ks. OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (2017) artikla 5 kohta 4 liittyen avustavan ja auttavan toiminnan määrittelyyn.



pörssessä. OECD esittääkin kysymyksen siitä, että voidaanko serveriä ja sen prosesseja tällöin tarkastella pelkästään yrityksen toiminnan alustavana tai auttavana toimintana.<sup>158</sup> Mielestäni edellä mainitussa tilanteessa serverin ylläpidon ei voida nähdä mitenkään olevan enää pelkästään yrityksen liiketoiminnan ydintoimintoja avustavaa toimintaa, vaan se kuuluu mielestäni melko selvästi yrityksen varsinaisiin ydintoimintoihin. Tämä johtuu siitä, että ilman servereiden tuottamia prosesseja yritys ei edes pystyisi tarjoamaan ultranopean kaupankäynnin palveluita asiakkailleen, saati sitten kerryttämään sen avulla tuloja.

Verotukselliseen liityntään liittyvät ongelmat voidaan lopuksi tiivistää siihen tosi-seikkaan, että *verosopimukset eivät nykyisillään* salli yritysten liiketoiminnan tuloverotusta millään tasolla valtiossa, joka ei ole yrityksen asuinvaltio, jos yrityksellä ei ole kyseisessä valtiossa kiinteää toimipaikkaa. Useimpien valtioiden *verolainsäädännötkään eivät sallisi* edellä mainitun kaltaisessa tilanteessa tulojen verottamista markkinavaltiossa, vaikka verosopimuksen säännökset jätettäisiinkin täysin huomioon ottamatta. Tämä johtuu siitä, että monet valtiot eivät kansallisten verolainsäädäntöjensä mukaan perusteella verota ulkomaisia yrityksiä heidän valtiossaan kerryttämistä tuloista, jos tulot kertyvät etämyynneistä heidän valtiossaan asuville asiakkaille, ellei kyseisillä yrityksillä ole jonkin asteista fyysistä toimipaikkaa heidän valtiossaan.<sup>159</sup> Digitaalisen talouden verotuksellisiin liityntäkysymyksiin liittyvät ongelmat ilmenevät siis sekä kansainvälisessä että kansallisessa vero-oikeudessa.

#### 4.3.2.2 Data ja arvonluonti

Dataa voidaan kerätä joko suoraan palveluiden käyttäjiltä, kuluttajilta tai kolmansilta osapuolilta. Yritykset voivat hyödyntää dataa arvonluonnissa monin eri tavoin. Ne voivat esimerkiksi segmentoida sen avulla potentiaalisia asiakkaitaan tarjotakseen heille paremmin räätälöityjä tarjouksia. OECD:n mukaan datan roolin kasvuun liittyy verotuksellinen ongelma siitä, että tulisiko yritysten harjoittaman datan keräämisen synnyttää verovelvollisuus valtioihin, joissa niillä ei ole minkäänlaista fyysistä läsnäoloa, mutta joissa ne kuitenkin aktiivisesti keräävät dataa. OECD korostaa lisäksi, että tämä dataan liittyvä ongelma ei ole millään tavalla uusia asia, mutta keinot sen keräämiseen ja sen keräämisen skaala ovat kasvaneet räjähdysmäisesti viime vuosina.<sup>160</sup> Tästä datan määrän ja sen

<sup>158</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 101–102.

<sup>159</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 102.

<sup>160</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 102.

keräämisen lisääntymisestä nyt ja tulevaisuudessa käytetään yleisesti nimitystä *Big data*. Se tarkoittaa käytännössä sitä, että dataa saatetaan tulevaisuudessa kerätä jopa nykyistä huomattavasti suurempia määriä.<sup>161</sup> Dataan liittyy tämän seurauksena siis lukuisia muitakin haasteita, joita ei kuitenkaan tämän tutkielman yhteydessä oteta huomioon millään tavalla, minkä johdosta palaan seuraavaksi takaisin tarkastelemaan datan arvonluontia.

Yritykset ovat löytäneet täysin uusia tapoja kaupallistaa dataa, mutta tästä huolimatta varsinaisen *datan arvostaminen* on edelleenkin objektiivisesti erittäin hankalaa perinteisiä keinoja käyttäen. Varsinaisen *datan keräämiseen, analysointiin ja käyttöön liittyvien prosessien arvostaminen* on vuorostaan helpompaa. Kirjanpidollisesti ajatellen yrityksen itse oman liiketoimintansa avulla keräämän datan arvo ei yleisesti ole nähtävissä sen ta- seessa, ja täten sillä ei ole myöskään minkäänlaisia vaikutuksia yrityksen tuloverotukseen. Ongelmaksi tilanne muodostuu kuitenkin, kun taas toiselta yritykseltä ostettua dataa kuitenkin käsitellään kirjanpidossa omaisuutena, jolloin sen myynnistäkin maksetaan veroa.<sup>162</sup> Dataa siis käsitellään kirjanpidossa ja verotuksessa täysin eri tavalla riippuen siitä, miten data on tullut yrityksen omistukseen.

Dataan liittyviä muita ongelmia ovat esimerkiksi henkilökohtaisiin tietoihin perustuvan datan laillisen omistajuuden määrittäminen. Useat valtiot ovat luoneet tietosuojalainsäädäntöä suojellakseen heidän kansalaistensa henkilötietoihin liittyvää dataa. Näiden tietolainsäädäntöjen mukaan henkilöistä kerätty data on useimmiten sen henkilön omaisuutta, kenestä kyseinen data on kerätty. Lainsäädännön mukaan yritys ei täten käytännössä koskaan varsinaisesti omista kuluttajistaan keräämää henkilötietoihin perustuvaa dataa.<sup>163</sup> Suomessa tietosuojalainsäädäntönä toimii tietosuojalaki (1050/5.12.2018), joka osaltaan täsmentää ja täydentää Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta 2016/679 eli yleistä tietosuojaa-asetusta<sup>164</sup>. Molemmat edellä mainituista laeista ja asetuksista on kuitenkin julkaistu myöhemmin, kuin OECD:n tässä luvussa tarkasteltava raportti liittyen digitaalisen talouden verotukseen, minkä takia niiden tarkempi tarkastelu ei ole olennaista tämän luvun tarkastelussa.

Datan kerääminen voi vaikuttaa sellaisen yrityksen tuloverotukseen, jolla on valtiossa, jossa data kerätään kiinteä toimipaikka tai tytäryhtiö ja kerätty data myydään

---

<sup>161</sup> Ugray – Paper – Johnson (2019) s. 120–121. Huom. Keräämisen skaala voi tapahtua jopa *petatavuina tai exatavuina*.

<sup>162</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 103.

<sup>163</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 103.

<sup>164</sup> Huom. Yleinen tietosuojaa-asetus tunnetaan Suomessakin yleisesti nimellä GDPR=General Data Protection Regulation.

eteenpäin valtion ulkopuolella sijaitsevalle yritykselle. Toisaalta taas valtion ulkopuolella sijaitseva yritys ei kärsisi vastaavanlaisesta datan keräämisestä minkäänlaisia veroseurauksia, jos sillä ei ole fyysistä toimipaikkaa tai tytäryhtiötä valtiossa, jossa data kerätään.<sup>165</sup> Tämän kaltainen kahtiajako herättää ainakin tutkielman kirjoittajan mielessä kysymyksiä liittyen verotuksen johdonmukaisuuteen ja ennakoitavuuteen.

OECD korostaa raportissaan lisäksi, miten maantieteelliseen sijaintiin perustuvan datan keräys herättää lukuisia verotuksellisia ongelmia. He antoivat tilanteesta esimerkin, jossa yritys kerää maantieteelliseen sijaintiin perustuvaa dataa asiakkaista valtiossa A. Tämän datan keräämiseen käytetty teknologia on kehitetty valtiossa B. Datan keräyksen jälkeen tapahtuva datan käsittely tapahtuu myös valtiossa B. Näiden prosessien jälkeen dataa käytetään loppujen lopuksi parempien tuotetarjousten tekemiseen valtiossa A. OECD:n mukaan ongelmaksi esimerkissä muodostuu se, mille toiminnoille ja mihin valtioihin tulot tulee allokoida. Tilanteesta tulee vielä haastavampi, jos dataa kerätään useamman valtion alueilta, jolloin ongelmaksi tulee datan alkuperän määrittäminen. Datan varsinaisen käsittelyvaltion jäljittämistä voi tulla vielä entistäkin hankalampaa, jos datan käsittely tapahtuu hyödyntäen pilvipalveluita.<sup>166</sup> Pilvipalveluita hyödyntäen dataa voidaan käsitellä ja varastoida luonnollisesti melkein mistä päin maailmaa tahansa.

Digitaalisessa liiketoiminnassa erityisesti asiakkaiden ja kuluttajien roolin muutos on nostanut esille vielä muitakin ongelmia. Tämä johtuu siitä, että nykyiset verosäännökset perustuvat sille, että monikansallisten yritysten tulot allokoidaan valtioittain analysoimalla heidän toimintojaan, omaisuutta ja riskejä. Ne eivät huomioi millään lailla digitaaliselle liiketoiminnalle ominaista palvelun käyttäjien ja asiakkaiden luomaa arvonlisäystä. Asiakkaiden ja kuluttajien roolin muutos liittyy perinteiseen yritysten tuloverotukselliseen ydinkysymykseen siitä, *missä yrityksen taloudellinen toiminta ja arvonluonti tosiasiassa tapahtuvat*.<sup>167</sup> Tärkeää on muistaa myös se, että datan suoranainen myynti on kuitenkin vain yksi keino, miten dataa voidaan kaupallistaa. Datan arvo voi esimerkiksi heijastua koko yrityksen arvoon, jolloin se realisoituu yrityksen myynnin yhteydessä ja siitä maksetaan veroa.<sup>168</sup>

---

<sup>165</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 103.

<sup>166</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 103.

<sup>167</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 104.

<sup>168</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 103.

#### 4.3.2.3 Uusien liiketoimintamallien tuottamien tulojen määrittely

Uudet useapuoliset liiketoimintamallit herättivät laajasti kysymyksiä OECD:ssä liittyen siihen, miten tiettyihin uudenlaisiin liiketoimiin liittyviä maksuja tulisi käsitellä osana kansallisiin lainsäädäntöihin ja verosopimukseen perustuvaa verotusta. Esimerkiksi vielä vuonna 2015 OECD:n raportin julkaisuaikaan OECD:n malliverosopimuksessa ei vielä ollut määritelty pilvipalvelun avulla tuotettuja tuloja millään tavalla. Laajemmaksi verotukselliseksi ongelmaksi muodostui täten näiden tulojen verokohtelu. Tarkemmin kysymykset liittyivät siihen, miten IaaS-, SaaS- ja PaaS-mallien<sup>169</sup> mukaisten pilvipalveluiden tuottamia tuottoja tulisi käsitellä yritysten tuloverotuksessa. Kysymykseksi heräsi OECD:n raportissa muun muassa se, että tulisiko esimerkiksi IaaS-mallin tuottamia tuloja käsitellä verosopimuksissa rojalteina, eräänlaisina maksuina teknisten palveluiden suorittamisesta vai liiketoiminnan voittoina.<sup>170</sup> Muun muassa *Requenan* mukaan juuri edellä mainittujen pilvipalveluiden tuottamien tulojen verotuksellinen määrittely on yksi koko digitaalisen talouden BEPS-hankkeen suurimmista haasteista<sup>171</sup>.

OECD korosti, että tulojen tarkasta määrittelystä tekee erityisen tärkeää se, että riippuen sen määrittelystä sitä voidaan käsitellä verosopimuksissa ja verolainsäädännöissä täysin eri tavoin. Esimerkiksi useimpien verosopimusten mukaan yrityksen liiketoiminnan tulot ovat veronalaisia valtiossa vain, jos yrityksellä on kyseisessä valtiossa kiinteä toimipaikka. Toisaalta rojalteista taas voidaan useimmiten periä lähdeveroa niiden maksajan lähdevaltiossa riippumatta kiinteän toimipaikan olemassaolosta ja riippuen tietenkin voimassa olevan verosopimuksen ehdoista.<sup>172</sup> *Requenan* mukaan tulojen määrittelyllä voi olla merkittäviä vaikutuksia myös muille taloudellisille sidosryhmille<sup>173</sup>.

OECD tunnisti lisäksi, että liiketoiminnan tulojen määrittelyillä on laajempia vaikutuksia yritysten tulojen allokointiin valtioihin yritysten tuloverotuksessa. OECD ehdottaa, että kyseisten tulojen lähdeverotus voitaisiin varmistaa luomalla täysin uudenlainen lähdevaltiossa ennakonpidätyksen alainen tulokategoria. OECD toteaaakin, miten useapuolisten liiketoimintamallien tuottamien tulojen määrittelyllä on erittäin kauaskantoisia vaikutuksia myös verotuksellisiin liityntäkysymyksiin liittyen.<sup>174</sup>

<sup>169</sup> IaaS = infrastructure-as-a-service, PaaS = platform-as-a-service, SaaS = software-as-a-service. Ks. lisää tämän tutkielman luvusta 2.1.2 pilvipalveluiden määrittelemiseksi.

<sup>170</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 104–105.

<sup>171</sup> Requena (2018) s. 408.

<sup>172</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 106.

<sup>173</sup> Requena (2018) s. 408.

<sup>174</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 106.

OECD tunnisti vielä näiden esittelemieni kolmen digitaalisen talouden laajemman verotuksellisen ongelman lisäksi neljä erityisesti *valtioiden verohallinnoille kuuluvaa haastetta* liittyen digitaalisen talouden verottamiseen. Haasteet olivat oikeiden liiketoimien tunnistaminen, toimintojen laajuuden määrittäminen, tiedon kerääminen ja varmistaminen ja asiakkaiden määrittäminen.<sup>175</sup> Näitä erityisesti verohallinnoille kuuluvia haasteita ei kuitenkaan tarkastella tämän tutkielman yhteydessä enempää.

Miten OECD:n tunnistamat laajemmat verotukselliset ongelmat sitten liittyvät automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotukseen? OECD ei vielä erikseen maininnut, saatiikka määritellyt *automatisoituja digitaalisia palveluita* vuoden 2015 raportissaan, mutta tästä huolimatta mielestäni tämän tutkielman edellisissä alaluvuissa tunnistetut laajemmat verotukselliset ongelmat liittyvät niihin erittäin laajasti. Esimerkiksi sosiaalisen median alustojen<sup>176</sup> kohdalla ongelmia syntyy siinä, että yritys pystyy tarjoamansa sosiaalisen median alustan avulla pääsemään osalliseksi markkinavaltionsa liike-elämää ja taloutta ilman, että yrityksen tarvitsee perustaa valtion, erillistä kiinteää toimipaikkaa tai tytäryhtiötä. Täten sosiaalista mediaa palveluna tarjoavalle yritykselle ei synny kyseiseen markkinavaltioon verovelvollisuutta. Automatisoituihin digitaalisiin palveluihin liittyviä laajempia verotuksellisia ongelmia syntyy laajasti myös datan myyntiin liittyen ja pilvipalveluiden tuottamien tulojen määrittelyn yhteydessä. Kaiken kaikkiaan verotukselliset liityntäkysymykset, data ja uusien liiketoimintamallien tuottamien tulojen määrittely liittyvät erittäin laajasti juuri automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotuksen nykyisiin ongelmiin ja haasteisiin.

Näiden digitalisaation laajempien verotuksellisten ongelmien tunnistamisen seurauksena olen myöskin saanut vastauksen tutkimukseni ensimmäiseen osaongelmaan, joka oli, *mitä digitaalisen talouden ja digitalisaation aiheuttamia laajempia verotuksellisia ongelmia OECD tunnisti osana digiverohanketta*<sup>177</sup>. Tämän takia seuraavaksi siirryn tarkastelemaan, millaisia *alustavia* ratkaisuehdotuksia edellä mainituille kolmelle laajemmalle verotukselliselle haasteelle oli löydetty vuoden 2015 raportissa.

---

<sup>175</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 105.

<sup>176</sup> Huom. olen jo aikaisemmin määritellyt tutkielmassani, että sosiaalisen median alustat ovat automatisoituja digitaalisia palveluita.

<sup>177</sup> Digitalisaation aiheuttamat laajemmat verotukselliset ongelmat tiivistettynä: nexus, data ja characterisation.

#### 4.4 Alustavat ratkaisuehdotukset digitalisaation aiheuttamille ongelmille

OECD päätti vuoden 2015 raportissaan, että se ei lähde etsimään tunnistetuille digitaalisen talouden laajemmille ongelmille kullekin erillisiä ratkaisuja, koska niiden välillä oli huomattavia päällekkäisyyksiä. OECD:n tavoitteena olikin pyrkiä etsimään sellaisia potentiaalisia ratkaisuja, jotka keskittyvät laajemmin digitaalisen liiketoiminnan mahdollisuuksiin kerätä myyntituloja valtioista ilman fyysistä läsnäoloa ja yritysten mahdollisuuksiin käyttää ja kaupallistaa niiden arvoketjuissa olevien käyttäjien panoksia esimerkiksi myymällä kolmansille osapuolille käyttäjien dataa tai myymällä heille kohdistettuja mainoksia.<sup>178</sup>

OECD mainitsi edellä mainituin perustein neljä eri ratkaisuvaihtoehtoa raportissaan digitaalisen talouden laajempien verotusongelmien ratkaisemiseksi. Vaihtoehdot olivat:

- *muutoksien tekeminen kiinteän toimipaikan muodostumisen vapautuksiin,*
- *vaihtoehto nykyiselle kiinteän toimipaikan muodostumisen tasolle,*
- *ennakonpidätettävän veron asettaminen tietyntylaisille digitaalisille liiketoimille ja*
- *veronkaltaisen tasausmaksun implementointi.*<sup>179</sup>

OECD päätti kuitenkin heti, että kiinteän toimipaikan muodostumiseen liittyviä vapautuksia tarkasteltiin tarkemmin osana BEPS-hankkeen 7. toimenpidettä liittyen kiinteän toimipaikan määritelmään<sup>180</sup>. OECD ikään kuin täten rajasi sen tarkastelun kokonaan digiverohankkeen ulkopuolelle. Tämän takia päätin itsekin *rajata kiinteän toimipaikan muodostumisen vapautuksien muuttamisen* myös tämän tutkielman tarkastelun ulkopuolelle. Tarkastelen ja analysoin kolmea muuta ratkaisuehdotusta seuraavaksi. Käyn ratkaisuehdotukset läpi hyvin pintapuolisesti, koska ne olivat vuonna 2015 raportin julkaisuhetkellä vielä aivan alustavia ehdotuksia, joita kehitettiin ja muutettiin vielä erittäin paljon vuosien 2015–2020 välillä.

---

<sup>178</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 106.

<sup>179</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 132.

<sup>180</sup> OECD/G20: Action 7, Final Report (2015) s. 10. Ks. myös OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 132.

#### 4.4.1 Merkittävän taloudellisen läsnäolon malli eli SEP-malli

Ensimmäinen OECD:n raportissaan tekemä varsinainen ratkaisuehdotus oli uudenlaisen liityntäperiaatteen luominen perustuen *merkittävän taloudellisen läsnäolon (significant economic presence)* käsitteeseen<sup>181</sup>. Tutkielmassani ratkaisuehdotusta käsitellään nimellä SEP-malli. Ratkaisuehdotus loisi verotusoikeuden sellaiseen valtioon, jossa yrityksellä ei ole fyysistä läsnäoloa, mutta jossa sillä on tästä huolimatta merkittävää taloudellista läsnäoloa eli yrityksellä on todistettavasti valtiossa teknologian välityksellä tapahtuvaa jatkuvaa ja tarkoituksenmukaista vuorovaikutusta valtion talouden kanssa<sup>182</sup>. SEP-malli loisi siis eräänlaisen täysin uuden verotuksellisen periaatteen tutkielman luvussa 3.1 käsiteltyjen lähdevaltioperiaatteen ja asuinvaltioperiaatteen rinnalle ja olisi eräänlainen *vaihtoehto kiinteän toimipaikan muodostumiselle*.

OECD tunnisti SEP-mallille kolme erilaista tekijää, jotka *yhdessä tai erikseen* voivat johtaa mallille ominaisen merkittävän taloudellisen läsnäolon syntymiseen valtioissa. Ne olivat *tuloperusteinen tekijä, digitaaliset tekijät ja käyttäjäperusteiset tekijät*.<sup>183</sup>

Tuloperusteisen tekijän tunnistettiin olevan kaikkein selvin ja yksinkertaisin todiste merkittävän taloudellisen läsnäolon syntymisestä valtioihin. Tästä huolimatta OECD totesi, että pelkästään valtiosta saatavat tulot eivät yksinään riitä merkittävän taloudellisen läsnäolon syntymiseen. OECD korosti, että tuloperusteisen tekijän tarkastelussa tulisi ottaa huomioon vain *digitaalisen liiketoiminnan seurauksena syntyneet tulovirrat*.<sup>184</sup> Se täten rajasi *perinteisen liiketoiminnan* kokonaan ulos sen tarkastelusta. OECD määritteli lisäksi tuloperusteisen tekijän kehittämisen kannalta tärkeiksi asioiksi merkittävään taloudelliseen läsnäoloon johtavan tulorajan asettamisen ja tulorajan johtamisen. Tulorajan johtamisella OECD tarkoitti sitä, että tulorajan soveltamisessa onnistuminen on täysin riippuvaista siitä, miten tarkasti valtioiden verohallinnot pystyvät tunnistamaan ja mittaamaan ulkomaisten yritysten etämyyntiä valtionsa alueella.<sup>185</sup> He ikään kuin täten ajattelivat, että tarkan tulorajan asettaminen olisi tavallaan täysin turhaa, jos valtioiden verohallinnoilla ei olisi resursseja sen valvomiseen.

OECD:n tunnistamia *digitaalisia tekijöitä*, jotka vaikuttavat merkittävät taloudellisen läsnäolon syntymiseen valtioissa puolestaan olivat paikalliset Internet-sivut,

---

<sup>181</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 107.

<sup>182</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 107.

<sup>183</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 107–110.

<sup>184</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 107.

<sup>185</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 107–108.

paikallinen digitaalisen alusta ja paikalliset maksutavat. Nämä tekijät vaikuttavat erityisesti siihen pystyykö digitaalista liiketoimintaa harjoittava yritys olemaan vuorovaikutuksessa asiakkaidensa kanssa markkinavaltiossaan. Paikallisilla Internet-sivuilla tarkoitetaan sitä, että yritys perustaa markkinavaltiotaan varten uudet nettisivut.<sup>186</sup> Esimerkiksi Suomen kohdalla tämä tarkoittaisi sitä, että yritys perustaisi .fi-loppuiset nettisivut.

Paikallisen digitaalisen alustan tavoitteena on tarjota tuotteita ja palveluita sellaisella tavalla, joka ottaa huomioon markkinavaltion kielen ja kulttuurinormit. Paikallisilla maksutavoilla tarkoitetaan puolestaan sitä, että markkinavaltiossa asuvat asiakkaat kykenevät tekemään ostoksia helposti esimerkiksi siten, että hinnat ovat valmiiksi oikeassa valuutassa ja muut kulut kuten verot ja tullit ovat valmiiksi sisällytettynä hintaan.<sup>187</sup> Mielestäni paikallisilla maksutavoilla ei luonnollisestikaan voi olla yhtä suurta roolia merkittävän taloudellisen läsnäolon syntymisessä, kun puhutaan EU:n sisällä esimerkiksi Suomea asuinvaltioonan pitävästä yrityksestä, joka tekee etämyyntejä toiseen EU-valtioon. Tämä johtuu tietenkin EU:ssa laajalle levinneestä yhteisestä valuutasta eli eurosta ja tullien puuttumisesta. Ongelmaa tuskin siltikään syntyisi merkittävän taloudellisen läsnäolon määrittelyssä, koska paikalliset maksutavat ovat vain yksi kolmesta OECD:n esittelemästä digitaalisesta tekijästä.

Viimeisenä OECD:n tunnistamana tekijänä merkittävän taloudellisen läsnäolon syntymiselle olivat *käyttäjäperusteiset tekijät*, joissa korostuu erityisesti digitaaliselle taloudelle ominaiset verkostoitumisvaikutukset. Heidän tunnistamiaan käyttäjäperusteisia tekijöitä olivat muun muassa kuukausittaiset aktiiviset käyttäjät, verkossa tehtävien sopimusten määrä ja kerätyn datan määrä.<sup>188</sup>

Viimeisenä vaihtoehtona merkittävän taloudellisen läsnäolon tunnistamiseksi OECD esitti eräänlaista yhdistelmäratkaisua. Se yhdistelisi tuloperusteista tekijää muihin edellä mainittuihin tekijöihin. Tuloperusteisessa tekijässä tulorajan ylittävät tulot olisivat merkittävän taloudellisen läsnäolon *tärkein indikaattori* tässäkin ratkaisuvaihtoehdossa. OECD perustelee yhdistelmäratkaisua sillä, että ulkomaisen yrityksen markkinavaltiosta saatavat tulot eivät välttämättä todista sitä, että yritys säännöllisesti osallistuu kyseisen valtion liike-elämään ja talouteen. Tämän takia OECD argumentoikin, että SEP-mallin tulisi yhdistellä lopullisessa muodossaan sekä tuloperusteista tekijää, että digitaalisia- ja käyttäjäperusteisia tekijöitä. Yhdisteltävien digitaalisten tai käyttäjäperusteisten

---

<sup>186</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 109.

<sup>187</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 109.

<sup>188</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 110.



tekijöiden valinta voi riippua esimerkiksi kyseessä olevien markkinoiden koosta tai pankkijärjestelmästä.<sup>189</sup> Nyt olen selvittänyt, millä perusteella SEP-mallin mukainen merkittävä taloudellinen läsnäolo syntyy valtioihin. Seuraavaksi siirryn tarkastelemaan lyhyesti, millä tavalla tulot ja voitot allokoitaisiin SEP-mallin mukaisen läsnäolon yhteydessä kyseisiin markkinavaltioihin.

OECD:n mukaan olemassa oleviin valtioiden välisiin voittojen allokointisääntöihin tulisi tehdä erittäin suuria muutoksia, mikäli SEP-malli päätettäisiin implementoida. OECD harkitsi kahta eri vaihtoehtoa voittojen allokointiin SEP-mallin yhteydessä; murtolukuosuuksiin perustuvaa menetelmää (*fractional apportionment method*) ja muutettuihin oletettuihin tuottoihin perustuvaa menetelmää (*modified deemed profit method*). OECD kuitenkin totesi heti vuonna 2015 raportissaan, että murtolukuosuuksiin perustuvat menetelmät eivät ole hyvä vaihtoehto voittojen allokointiin SEP-mallin yhteydessä.<sup>190</sup>

OECD tarkasteli muutettujen oletettujen tuottojen menetelmää tarkemmin. Siinä syntyneestä valtiossa syntyneestä tulosta vähennetään oletettu kustannusten määrä eli ratio. Tämä ratio voi riippua esimerkiksi siitä, millä toimialalla yritys toimii. OECD totesi, että tämän kaltaiset menetelmät nähdään yleensä helppoina toteuttaa, mutta ongelmia voi syntyä kuitenkin eri liiketoimintamallien erilaisten kustannusrakenteiden yhteydessä. OECD kuitenkin korosti, että menetelmän valinta SEP-mallin voittojen allokoinnissa olisi erittäin suuri harppaus pois päin nykyisistä kansainvälisen verotuksen standardeista, koska menetelmän implementoinnin seurauksena yrityksille voisi syntyä verovelvollisuus jopa sellaisiin valtioihin, joista yritykset eivät saa yhtään voittoja.<sup>191</sup> Tämä olisi erittäin suuri muutos, koska nykyään yritysten tuloveroa maksetaan vain ja ainoastaan liiketoiminnan voitoista. Voidaan toki argumentoida, että nykyisiin kansainvälisen verotuksen periaatteisiin perustuva yritysten tuloverotus juuri epäonnistuu verottamaan digitaalista liiketoimintaa ja erityisesti automatisoituja digitaalisia palveluja, joten ehkä tällaiselle perustavanlaatuiselle muutokselle voisi jopa olla tarvetta.

#### 4.4.2 Ennakonpidätyksellinen lähdevero digitaalisista liiketoimista

OECD:n harkitsema toinen ratkaisuehdotus digitaalisen talouden laajemmille verotuksellisille ongelmille oli ennakonpidätyksellisen lähdeveron periminen digitaalisten liiketoimien tuottamista tuloista. Sitä oli tarkoitus soveltaa erityisesti tilanteissa, joissa

<sup>189</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 111.

<sup>190</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 111–112.

<sup>191</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 112–113.

markkinavaltiossa sijaitsevat henkilöt ja yritykset tekevät ostoja Internetin välityksellä palveluntarjoajana toimivalta ulkomaiselta yritykseltä. OECD:n mukaan se voisi toimia joko bruttoperusteisena lopullisena lähdeveron ennakonpidätyksenä tai aikaisemmin esitellyn SEP-mallin ensisijaisena nettoverotuksellisena verojenkeräysmenetelmänä.<sup>192</sup>

OECD arvioi, että tämän kaltaisen lähdeveron ennakonpidätyksen implementoinnissa syntyisi ongelmia erityisesti EU-lainsäädännön kanssa<sup>193</sup>. Se rikkoisi osaltaan jo Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen eli TFEU:n (Treaty on the Functioning of the European Union) artiklaa 18 liittyen kaikenlaisen syrjimyksen kieltämiseen kansalaisuuden perusteella ja artiklaa 56 liittyen oikeuteen tarjota palveluja EU:n sisäisesti. TFEU on yksi tärkeimmistä EU:n perustamissopimuksista, ja muodostaa tärkeän osan koko EU:n primäärisestä lainsäädännöstä<sup>194</sup>.

OECD määritteli, että tällaisen lähdeveron soveltamisalan tulisi olla riittävän tarkasti määritelty, jotta välttyttäisiin erilaisilta sekaannuksilta. He kuitenkin tästä huolimatta päättivät, että yleisluonteisempi soveltamisala olisi tässä tapauksessa parempi, kuin tarkka listaus niistä liiketoimista, mitkä olisivat ennakonpidätyksen alaisia. He perustelivat tätä jatkuvalla teknologian kehityksellä ja alati syntyvillä uusilla liiketoimilla, mitkä tekisivät tarkan soveltamisalan alaisten liiketoimien listauksesta erittäin hankalaa.<sup>195</sup>

OECD:n mukaan tällaisen lähdeveron maksaminen ja kerääminen onnistuisi hyvin B2B-liiketoimissa, koska yritysten voidaan olettaa olevan kykeneviä maksamaan ja noudattamaan tämän kaltaista lähdeveroa. Ongelmia he ollettivat kuitenkin syntyvän erityisesti B2C-tilanteissa, koska yksityisillä kuluttajilla on harvoin kokemusta tai halua ilmoittaa tai maksaa tämän kaltaista veroa. He lisäksi kritisoivat ratkaisuehdotusta siitä, että kuluttajien lukemattomien pienten liiketoimien verottamisesta syntyisi erittäin suuria kustannuksia ja hallinnollisia haasteita verohallinnoille. Ratkaisuksi tälle he esittivät sitä, että B2C-liiketoimissa maksunkäsittelijät voisivat hoitaa kyseisen ennakonpidätyksen.<sup>196</sup>

Lopuksi OECD totesi, että tämän kaltaisen ennakonpidätettävän lähdeveron implementointi loisi erittäin laajoja ongelmia kaupankäynnin ja bruttoperusteisen verotuksen kanssa. Tämän takia he ehdottivatkin, että parempi ratkaisu voisi olla

---

<sup>192</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 113.

<sup>193</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 115.

<sup>194</sup> Helminen (2016) s. 8.

<sup>195</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 113–114.

<sup>196</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 114.

ennakonpidätyksellisen lähdeveron käyttäminen avustamaan SEP-mallia sen kaltaisen ratkaisun yhteydessä.<sup>197</sup>

#### 4.4.3 Equalisation levy – tasausvero

Viimeisenä ratkaisuvaihtoehtona digitaalisen talouden laajemmille verotusongelmille OECD esitti raportissaan niin sanottua veronkaltaista tasausmaksua eli *tasausveroa* (*equalisation levy*). Sen avulla vältettäisiin täysin ongelmat, jotka mahdollisesti syntyisivät uusien tulojen allokointisääntöjen seurauksena. OECD korosti, että tämän kaltainen menetelmä oli ollut jo käytössä eräissä valtioissa varmistamassa ulkomaisten ja kotimaisten toimittajien tasapuolisen kohtelun.<sup>198</sup>

OECD esitti ratkaisuehdotukselle *soveltamisalaksi*, joko kaikkia ulkomaisten yritysten markkinavaltioihin tekemiä etämyyntejä tai vaihtoehtoisesti vain niiden yritysten etämyyntejä, joilla on todistetuksi SEP-mallin mukaista merkittävää taloudellista läsnäoloa kyseisessä markkinavaltiossa. Tasausvero voitaisiin kohdistaa pelkästään automatisoiduille digitaalisille palveluille<sup>199</sup> tai jopa suoraan kerättyyn dataan. OECD korosti, että tasausveron liian tarkka kohdistaminen tietynlaisille liiketoimille ei vielä vuonna 2015 ollut relevanttia, koska se vähentäisi ratkaisuehdotuksen joustavuutta tulevaisuudessa.<sup>200</sup>

OECD korosti, että tasausveron implementoinnin yhteydessä syntyy samanlaisia ongelmia kaupankäynnin ja EU-lainsäädännön kanssa kuin ennakonpidätyksellisen lähdevero -ehdotuksen kanssa, johtuen siitä, että tasausvero kohdistuu pelkästään ulkomaisiin yrityksiin. Tasausveron implementoinnin yhteydessä on myös suuri riski *juridiselle kaksinkertaiselle verotukselle*, jossa yritykseltä verotetaan samasta tulosta sekä yritysten tuloveroa, että ehdotuksen tasausveroa. Esimerkiksi yritykseltä voitaisiin verottaa tulon lähdevaltiossa ehdotuksen tasausveroa ja yrityksen kotivaltiossa samasta tulosta voitaisiin verottaa vielä yritysten tuloveroa. OECD ehdottaa, että mahdollinen tasausvero tulisi implementoida sellaisella tavalla, että se kohdistuisi ainoastaan tilanteisiin, joissa yrityksen

<sup>197</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 115.

<sup>198</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 115.

<sup>199</sup> Huom. OECD ei käyttänyt raportissa vielä termiä automatisoitu digitaalinen palvelu, vaan siinä yksinkertaisesti puhuttiin soveltamisalan yhteydessä sellaisista palveluista, joita tarjotaan automaattisesti digitaalisten alustojen kautta asiakkaille. Olen itse tulkinnut, että he tarkoittivat näillä edellä mainituilla palveluilla juuri automatisoituja digitaalisia palveluita, koska mainitut palvelut täyttävät hyvin tämän tutkielman luvussa 2.3 esitellyn yleisen automatisoidun digitaalisen palvelun määritelmän.

<sup>200</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 116.

tulo jätetään kokonaan verottamatta tai sitä verotettaisiin erittäin alhaisella veroprosentilla.<sup>201</sup>

OECD:n mukaan juridisen kaksinkertaisen verotuksen riski voitaisiin poistaa teke­mällä tasausverosta vähennyskelpoista yritysten tuloverotuksessa. Tällainen lähestymis­tapo varmistaisi sen, että yrityksen verotus olisi enintään yrityksen maksaman tuloveron tai tasausveron suuruinen riippuen tietenkin siitä kumpi näistä on suurempi.<sup>202</sup> Se käytän­nössä toimisi samalla tavalla, kuin Suomessakin voimassa oleva ohjeistus koskien kan­sainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamista. Se tapahtuisi ohjeessa esitellyn hyvi­tyksen menetelmän mukaisesti, jossa kaksinkertainen verotus poistetaan vähentämällä toi­nessa valtiossa maksettu vero Suomessa samasta tulosta maksettavasta verosta.<sup>203</sup> Esimer­kiksi suomalainen yritys maksaisi saamistaan tuloista valtiosta A tasausveroa kyseiseen valtioon (A), mikä voitaisiin vähentää samasta tulosta maksettavasta yhteisöverosta Suo­messa olettaen tietenkin, että kyseessä olisi Suomen verolainsäädännön mukaan ve­ronalainen tulo.

Tässä luvussa mainittujen SEP-mallin, ennakonpidätettävän lähdevero -mallin ja ta­sausveromallin implementoinnit mahdollistaisivat valtioille ulkomaisten yritysten tulo­jen verottamisen tilanteissa, joissa yritykset saavat huomattavia myyntituloja valtiosta, jossa sillä ei ole fyysistä läsnäoloa<sup>204</sup>. Tämän takia ne olisivat omiaan verottamaan myös automatisoituja digitaalisia palveluita kuten Internet-hakukoneita ja sosiaalisen median alustoja, joita voidaan tarjota maailmanlaajuisesti asiakkaille ilman tarvetta markkina­valtiosta sijaitseville kiinteille toimipaikoille. Huomion arvioista tässä kohtaa on myös se, että automatisoituja digitaalisia palveluita ei ollut vielä tässä kohtaa digiverohanketta suo­raan rajattu minkään ratkaisuehdotuksen soveltamisalan sisälle, mutta muuten niihin kuu­luviin palveluihin viitattiin runsaasti vaikkakin epäsuoralla tavalla. Pääosin tämä johtui todennäköisesti siitä, että OECD määritteli automatisoidut digitaaliset palvelut vasta myöhemmin digiverohankkeessaan. OECD ei vielä vuonna 2015 raportin julkaisun yh­teydessä suositellut yhdenkään esitellyn ratkaisuehdotuksen implementointia, koska he olettivat käynnissä olleiden muiden BEPS-toimenpiteiden ratkaisujen implementointien vähentävän digitaalisen talouden laajempiakin verotuksellisia ongelmia ainakin osit­tain<sup>205</sup>.

---

<sup>201</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 117.

<sup>202</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 117.

<sup>203</sup> Verohallinnon ohje: Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen luku 3.2

<sup>204</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 133.

<sup>205</sup> OECD/G20: Action 1, Final Report (2015) s. 148.

Nyt olen käsitellyt pääpiirteittäin OECD:n ensimmäisen raportin liittyen digitaalisen talouden ja digitalisaation aiheuttamiin laajempiin verotuksellisiin haasteisiin yritysten tuloverotuksessa. Olen tarkastellut, mistä koko digiverohanke on saanut alkunsa ja mitä digitalisaation aiheuttamia laajempia verotuksellisia ongelmia tunnistettiin. Mielestäni oli erittäin tärkeää, että raportti käydään tässä tutkielman luvussa läpi mahdollisimman yksityiskohtaisesti, jotta tutkielman lukija kykenee hahmottaa laajemman kokonaiskuvan koko digiverohankkeen ja tulevissa luvuissa esiteltyjen muun muassa automatisoituja digitaalisia palveluita koskevan sääntelyn takana. Automatisoituja digitaalisia palveluja koskeva sääntely rakentuu tässä raportissa esitellyn viitekehyksen ympärille.

Tässä luvussa esitellyt varsinaiset ratkaisuehdotukset ovat tutkielman kirjoitushetkellä vuonna 2021 täysin vanhentuneita, mutta ne auttavat ymmärtämään, mistä erityisesti *automatisoitujen digitaalisten palveluiden* verotukseen liittyviä ratkaisuja on lähdetty kehittämään. Tämän lisäksi ratkaisuehdotukset auttavat vastaamaan osaltaan toiseen tutkielmani johdannossa määrittelemään osaongelmaan eli, *miten digiverohankkeen sääntely on kehittynyt automatisoidut digitaaliset palvelut soveltamisalassaan sisältäväksi Amount A -säännökseksi*. Tämän luvun tarkastelussa en kuitenkaan saaneet vielä lopullista vastausta tähän osaongelmaan, minkä takia ongelman tarkastelua jatketaan vielä seuraavassa luvussa.

## 5 DIGIVEROHANKKEEN KEHITYS VÄLILLÄ 2015–2019

### 5.1 Vuoden 2018 väliraportti – Interim report

Vuonna 2018 OECD julkaisi päivityksen vuoden 2015 raporttiinsa liittyen digitaalisen talouden ja digitalisaation aiheuttamiin ongelmiin. Uuden julkaistun raportin nimeksi tuli *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*.<sup>206</sup> Käyn tässä tutkielman luvussa OECD:n raportin läpi niiltä osin, kuin se käsittelee edellisessä luvussa tarkasteluja digitaalisen talouden laajempia ongelmia, niiden ratkaisuehdotuksia ja automatisoituja digitaalisia palveluita koskevaa sääntelyä.

OECD totesi raportissaan, että sillä ei ollut vielä raportin julkaisuhetkellä vuonna 2018 tarvittavaa dataa varsinaisten johtopäätösten tekemiseen siitä, olivatko muissa BEPS-toimenpiteissä tehdyt ratkaisut vähentäneet digitalisaation aiheuttamien laajempien verotusongelmien vaikutuksia. Jotkut OECD-valtiot kuitenkin raportoivat huomaneensa huomattavia hyötyjä liittyen omien valtioidensa sisällä tehtyihin verolainsäädännöllisiin muutoksiin BEPS-toimenpiteiden seurauksena.<sup>207</sup>

OECD lisäksi korosti raportissaan, että se jatkaa työskentelyään kohti *konsensukseen* perustuvaa lopullista ratkaisua digitalisaation aiheuttamille laajemmille verotuksellisille ongelmille. OECD arvioi tällöin vuonna 2018 julkaisevansa vuonna 2019 päivityksen ratkaisuehdotuksiinsa sillä tavalla, että lopullinen ratkaisu ongelmiin julkaistaisiin vuoden 2020 aikana.<sup>208</sup> Raportissa ei siis vielä suositeltu vuoden 2015 raportissa esiteltyjen ratkaisuehdotusten eli SEP-mallin, lähdeveron ennakonpidätys -mallin tai tasausveromallin mukaisten ratkaisujen implementointeja millään tavalla.

OECD tarkasteli raportissaan myös niin sanottujen *väliaikaisten toimenpiteiden (interim measure)* mahdollista implementointia edellä mainittujen ongelmien hillitsemiseksi ennen konsensukseen perustuvan ratkaisun löytämistä. Raportin mukaan kuitenkin monet OECD-valtiot olivat täysin näiden väliaikaisten toimenpiteiden implementointia vastaan. He ilmaisivat huolenaiheikseen erityisesti niihin liittyvät riskit ja haitalliset seuraamukset. Osa oli sitä mieltä, että puhtaasti digitaalisten liiketoimintamallien ominaisuudet kuten esimerkiksi mittakaavaedut ilman fyysistä toimintaa, riippuvaisuus aineettomasta

<sup>206</sup> OECD/G20: Action 1, Interim Report (2018) s. 12.

<sup>207</sup> OECD/G20: Action 1, Interim Report (2018) s. 108. Huom. Aikaisemmassa tämän tutkielman luvussa mainitsin, miten OECD oletti, että muiden BEPS-toimenpiteiden implementoinneilla olisi merkittävä vaikutus myös digitaalisen talouden aiheuttamiin laajempiin verotuksellisiin ongelmiin. Tätä OECD ei kuitenkaan pystynyt vielä todistamaan vuonna 2018 millään tavalla.

<sup>208</sup> OECD/G20: Action 1, Interim Report (2018) s. 173.

omaisuudesta, data ja käyttäjien tuottamat panokset eivät yksinään riitä antamaan riittävä perustetta tällaisten väliaikaisten toimenpiteiden implementoinnille.<sup>209</sup> Valtioiden huolenaiheiksi nousivat erityisesti:

- implementoinnin vaikutus investointeihin, innovaatioon ja kasvuun,
- implementoinnin vaikutus hyvinvointiin,
- implementointiin liittyvä riski siitä, että vero jää lopulta täysin liiketoimessa ostajana olevan kuluttajan tai yrityksen maksettavaksi,
- implementoinnin seurauksena tapahtuva mahdollinen liikaverotus,
- väliaikaisen toimenpiteen implementoinnin vaikeus,
- sääntöjen noudattamisesta aiheutuvat kustannukset ja
- implementoinnin kustannukset verohallinnoille.<sup>210</sup>

Monet valtiot olivat kuitenkin näistä yllä listatuista riskeistä huolimatta sitä mieltä, että jonkinlainen väliaikainen toimenpide olisi implementoitava digitaalisen talouden laajempien verotuksellisten ongelmien hillitsemiseksi ennen konsensukseen perustuvan ratkaisun löytämistä. Tavoitteena implementoinnilla olisi, että joidenkin yritysten tietyissä valtioissa *maksama vero* saataisiin oikeaan suhteeseen niiden kyseisissä valtioissa syntyvän tosiasiallisen *arvonluonnin* kanssa.<sup>211</sup> Valtioiden, jotka olivat väliaikaisten toimenpiteiden kehittämisen jatkamisen ja niiden implementoinnin kannalla painottivat, että seuraavat asiat tulisi ottaa huomioon niiden kehityksessä:

- niiden tulee noudattaa valtioiden kansainvälisiä velvoitteita liittyen esimerkiksi verosopimukseen ja EU:n jäsenyyteen,
- niiden tulisi olla väliaikaisia,
- niiden tulee olla kohdistettuja,
- niiden tulee minimoida liikaverotusta,
- niiden tulee minimoida vaikutuksia startup-yrityksiin, muihin pienyrityksiin ja yritysten perustamiseen ja
- niiden tulee minimoida kustannuksia ja monimutkaisuutta.<sup>212</sup>

<sup>209</sup> OECD/G20: Action 1, Interim Report (2018) s. 178.

<sup>210</sup> OECD/G20: Action 1, Interim Report (2018) s. 178–179.

<sup>211</sup> OECD/G20: Action 1, Interim Report (2018) s. 179–180.

<sup>212</sup> OECD/G20: Action 1, Interim Report (2018) s. 180–190.

Listauksesta on helppo huomata, miten väliaikaisten toimenpiteiden implementoinnille kielteisten valtioiden esille ottamat riskit olivat monilta osin täysin samoja niiden asioiden kanssa, joihin toimenpiteille myönteiset valtiot halusivat erityisesti kiinnittää huomiota ratkaisuehdotusten kehittämisessä ja implementoinnissa. Lieneekö tässä ollut kyse siitä, että väliaikaisille toimenpiteille myönteiset valtiot tiesivät, että toimenpiteitä ei edes synny, jos niille kielteisiä valtioita ei saada mukaan niiden kehittämiseen ja implementointiin. Kaikesta edellä mainitusta huolimatta OECD *ei* kuitenkaan vuoden 2018 raportin lopussa *suositellut väliaikaisten toimenpiteiden implementointia* millään tasolla, koska OECD-valtiot eivät olleet päässeet keskusteluissaan yksimielisyyteen edes niiden tosiasiallisesta tarpeesta<sup>213</sup>. Seuraavassa luvussa tarkastellaan, millaisia muutoksia digiverohankkeella oli edessä vuonna 2019.

## 5.2 Pilari yhden konsultointidokumentit vuonna 2019

Vuonna 2019 OECD:n digiverohanke sai jatkoa. OECD julkaisi jo johdannossa lyhyesti käsitellyn *Kahteen pilariin* perustuvan digitaalisen talouden aiheuttamien ongelmien ratkaisuehdotuksen. OECD:n mukaan sen ympärille rakentuisi lopullinen konsensusukseen perustuva ratkaisu. *Pilari 1* keskittyi digitaalisen talouden ja digitalisaation aiheuttamiin laajempiin verotuksellisiin ongelmiin. *Pilari 2* vuorostaan keskittyy digitaalisen talouden yhteydessä esiintyvien BEPS-ongelmien ratkaisemiseen.<sup>214</sup> Tutkielmani johdannossa kävi jo varmasti selväksi, että *Pilari 1* on tutkielmani tutkimuskysymyksen kannalta erittäin tärkeä ratkaisuehdotus, koska se tulee pitämään sisällään *Amount A:n* ja sen sääntelyn koskien *automatisoitujen digitaalisten palveluiden* verotusta<sup>215</sup>. Tämän takia keskityn tässä luvussa pelkästään *Pilari yhden* ratkaisuehdotusten tarkasteluun. Kaiken kaikkiaan pilareihin perustuvan ratkaisun julkaisu oli yksi kaikkein tärkeimmistä virstanpylväistä, niin koko OECD:n digiverohankkeen kuin minun tutkielmanikin kannalta.

OECD konsultoi vuonna 2019 sen ulkopuolisia sidosryhmiä liittyen Pilareiden 1 ja 2 ratkaisuehdotuksiin. Erillisen konsultointidokumentin perusteella pidetyt julkiset kuulemiset tuottivat lähes 200 kirjallista lausuntoa, joiden yhteispituus oli yli 2000 sivua.<sup>216</sup>

<sup>213</sup> OECD/G20: Action 1, Interim Report (2018) s. 212.

<sup>214</sup> OECD/G20: Action 1, Policy Note (2019) s. 1.

<sup>215</sup> Huom. lukijan on tärkeä ymmärtää, että *Pilari 1* ei sen lanseerauksen yhteydessä pitänyt sisällään vielä kumpaakaan näistä asioista.

<sup>216</sup> OECD/G20: Action 1, Programme of Work (2019) s. 6.



Konsultointidokumentissa esiteltyt Pilari yhden ratkaisuehdotukset olivat käyttäjien osallistumisen malli eli *UPP-malli* (*the user participation proposal*), markkinointiin liittyvän aineettoman omaisuuden malli eli *MI-malli* (*marketing intangibles proposal*) ja merkittävän taloudellisen läsnäolon malli eli *SEP-malli*<sup>217</sup> (*significant economic presence proposal*).<sup>218</sup> OECD oli täten *rajannut* luvussa 4.4 tarkastellut lähdeveron ennakonpidätykseen ja tasausveroon perustuvat ratkaisuehdotukset *ulos* potentiaalisista Pilari yhden tulevaisuuden ratkaisuisista.

UPP-malli keskittyi ainoastaan puhtaasti digitaalisesta liiketoimintaa harjoittavien yritysten arvonluonnin verottamiseen. Ehdotuksen keskiössä oli sen nimen mukaisesti se, että korkeasti digitalisoituneet yritykset luovat arvoa erityisesti jatkuvalla palvelun käyttäjien välisellä vuorovaikutuksella. Mallin *soveltamisalaksi* oli täten rajattu pelkästään sosiaalisen median alustat, hakukoneet ja erilaiset online-markkinapaikat.<sup>219</sup> UPP-malli oli täten ensimmäinen OECD:n löytämä ratkaisu digitaalisen talouden laajemmille verotusongelmille, jonka soveltamisalaa alettiin kohdistamaan pääosin *automatoituihin digitaalisiin palveluihin*.

MI-mallin soveltamisala puolestaan ulottui laajemmalle kuin pelkästään puhtaasti digitaalista liiketoimintaa harjoittavien yritysten tasolle. Se ulottui kaikkiin liiketoimintamalleihin, joissa monikansallinen yritys luo tai hyödyntää markkinointiin liittyvää aineetonta omaisuutta valtioissa, joissa sillä ei ole fyysistä toimipaikkaa.<sup>220</sup> Sekä UPP-mallin, että MI-mallin tavoitteena oli muokata yritysten verotuksellista liityntää ja voittojen allokointia koskevia sääntöjä<sup>221</sup>. Viimeisenä ratkaisuehdotuksena konsultointidokumentissa tarkasteltiin SEP-mallia, mitä on tarkasteltu tarkemmin jo tämän tutkielman aikaisemmissa luvuissa.

OECD tunnisti vuoden 2019 toukokuussa julkaistussa *Programme of Work* -raportissaan eli työohjelmassa Pilari yhden edellä mainittuihin ratkaisuehdotuksiin liittyviä lukuisia teknisiä ongelmia, jotka se jakoi kolmeen eri haasteeseen. *Ensimmäinen haaste* liittyi uuden verotusoikeuden perusteella verotettavan voiton määrittämiseen ja voittojen allokointiin valtioiden kesken. *Toinen haaste* liittyi uudenlaisen verotuksellisen liitynnän eli *nexus*-säännön luomiseen, mikä tunnistaisi yrityksiä liiketoiminnallisen läsnäolon

---

<sup>217</sup> SEP-mallia käsitelty jo laajasti tämän tutkielman luvussa 4.4.1.

<sup>218</sup> OECD/G20: Action 1, Public Consultation Document (2019) s. 9–16. Ks. myös Isomaa (2020) s. 559 liittyen ratkaisuehdotusten lyhenteisiin.

<sup>219</sup> OECD/G20: Action 1, Public Consultation Document (2019) s. 9–10.

<sup>220</sup> OECD/G20: Action 1, Public Consultation Document (2019) s. 11–12.

<sup>221</sup> OECD/G20: Action 1, Public Consultation Document (2019) s. 17.

valtioissa, vaikka yrityksillä ei olisikaan minkäänlaista fyysistä toimintaa niissä. Viimeisenä eli *kolmantena haasteena* oli erilaisten instrumenttien kehittäminen, joiden avulla voitaisiin varmistaa uudenlaisen verotusoikeuden kokonaisvaltainen implementointi ja tehokas hallinnoiminen mukaan lukien kaksinkertaisen verotuksen poistaminen ja erilaisten verokiistojen ratkaiseminen.<sup>222</sup>

OECD määritteli vuoden 2019 alussa, että UPP-mallin, MI-mallin ja SEP-mallin laskentaperiaatteiden tulee tasapainoilla laskennan tarkkuuden ja laskennan yksinkertaisuuden välillä<sup>223</sup>. Toukokuun 2019 työohjelmassa OECD esitteli vaihtoehdot ratkaisuehdotusten *voittojen allokointimenetelmiksi*. Esitetyt menetelmät olivat *modified residual profit split* -menetelmä eli MRPS-menetelmä, aikaisemmin tutkielmassani esitelty murtolukuosuuksiin perustuva menetelmä<sup>224</sup> ja *distribution-based* eli jakeluun perustuva menetelmä.<sup>225</sup>

MRPS-menetelmässä yritykselle määriteltäisiin aluksi sen *normaalituotto* perustuen siirtohinnoittelumenetelmiin. Tämän jälkeen yrityksen normaalituoton *ylittävä residuaalivoitto* määritettäisiin. Lopuksi osuus residuaalivoitosta jaettaisiin yrityksen markkina-  
valtioille erillisen allokatioavaimen avulla.<sup>226</sup> Murtolukuosuuksiin perustuvan menetelmän vaiheet puolestaan olivat jaettavan voiton määrittely, allokatioavaimen valinta ja voitto-osuuden kaavamainen allokointi markkina-  
valtioille valitun allokatioavaimen perusteella<sup>227</sup>. Viimeisenä vaihtoehtona esitetty jakeluun perustuva menetelmä perustui erittäin karkeisiin yksinkertaistuksiin ja kattaisi residuaalivoiton lisäksi myös jakelutoimintaan ja markkinointitoimintaan liittyvän normaalituoton<sup>228</sup>. Se täten allokoisi markkina-  
valtioille enemmän voittoja kuin kaksi muuta menetelmää.

OECD esitti vielä vuoden 2019 alussa, että kiinteän toimipaikan määritelmän korvaavaksi *verotuksellisen liitynnän* syntyyn johtavaksi määritelmäksi jo aikaisemmin tutkielmassa mainitun SEP-mallin merkittävää taloudellista läsnäoloa tai niin sanottua digitaalista läsnäoloa<sup>229</sup>. Helmikuun konsultointidokumentissa verotuksellisen liitynnän syntyminen oli jalostunut pidemmälle. UPP-mallissa verotuksellinen liityntä syntyisi

---

<sup>222</sup> OECD/G20: Action 1, Programme of Work (2019) s. 11.

<sup>223</sup> OECD/G20: Action 1, Policy Note (2019) s. 2.

<sup>224</sup> Huom. OECD muutti kantaansa murtolukuosuuksiin perustuvien menetelmien soveltuvuudesta voittojen allokointiin digitaalisen talouden laajempien verotuksellisten ongelmien eli Pilari yhden ratkaisuehdotuksissa.

<sup>225</sup> OECD/G20: Action 1, Programme of Work (2019) s. 12–15.

<sup>226</sup> OECD/G20: Action 1, Programme of Work (2019) s. 13.

<sup>227</sup> OECD/G20: Action 1, Programme of Work (2019) s. 14.

<sup>228</sup> OECD/G20: Action 1, Programme of Work (2019) s. 15.

<sup>229</sup> OECD/G20: Action 1, Policy Note (2019) s. 2.

perustuen osallistuvaan, merkittävään ja aktiiviseen palvelun käyttäjäkuntaan yrityksen markkinavaltiossa<sup>230</sup>. MI-mallissa puolestaan liitynnän esitettiin perustuvan markkinoinnissa käytettävän aineettoman omaisuuden luomiseen ja hyödyntämiseen yrityksen markkinavaltiossa<sup>231</sup>. SEP-mallissa verotuksellinen liityntä syntyi valtioon, jossa yrityksellä ei ole fyysistä toimipaikkaa, mutta jossa sillä on todistettavasti merkittävää taloudellista läsnäoloa perustuen esimerkiksi teknologian välityksellä tapahtuvaan vuorovaikutukseen. SEP-mallin verotuksellisen liitynnän syntymistä tarkasteltiin tarkemmin tämän tutkielman luvussa 4.4.1.

Nyt olen tarkastellut OECD:n digiverohankkeen tärkeimmän kehityksen vuonna 2018 ja vuoden 2019 alkupuolella. Tarkastelu rajautui Pilari 1. ratkaisuehdotusten tarkasteluun yritysten tuloverotuksen näkökulmasta. Seuraavaksi siirryn tarkastelemaan OECD:n ja TFDE:n sihteeristön esitystä, joka yhdisti UPP-mallin, MI-mallin ja SEP-mallin ehdotukset niin sanotuksi *Unified approach* -malliksi<sup>232</sup>.

### 5.3 OECD:n sihteeristön esitys 2019 – Unified approach

OECD lähti kehittämään *Unified approach* -mallia sen jälkeen, kun he tunnistivat useita yhteisiä piirteitä UPP-, MI- ja SEP-malleissa. Yhteisiä piirteitä olivat muun muassa:

- kaikki vaihtoehdot allokoisivat verotusoikeuden markkinavaltioille,
- kaikki vaihtoehdot esittävät uuden sellaisen verotuksellisen nexus-säännön luomista, mikä ei vaatisi fyysistä läsnäoloa valtiossa,
- ne kaikki omalta osaltaan ylittävät markkinaehtoperiaatteen ja poikkeavat erillisyyhtiöperiaatteesta<sup>233</sup> ja
- ne kaikki painottavat mahdollisen implementoinnin yksinkertaisuutta, verojärjestelmän vakauttamista ja verotuksen varmuuden eli ennakoitavuuden lisäämistä.

Sihteeristö kuitenkin painotti lisäksi sitä, että mallien välillä oli myös huomattavia eroavaisuuksia. He korostivat esimerkiksi UPP-mallin ja MI-mallin soveltamisalojen

---

<sup>230</sup> OECD/G20: Action 1, Public Consultation Document (2019) s. 10.

<sup>231</sup> OECD/G20: Action 1, Public Consultation Document (2019) s. 14.

<sup>232</sup> OECD/G20: Action 1, Secretariat Proposal for Unified approach under Pillar One (2019) s. 4–5.

<sup>233</sup> Ks. lisää: Li (2012) s. 73. Erillisyyhtiöperiaate= Periaatteen mukaan konserniyhtiöitä arvioidaan verotuksessa ja siirtohinnoittelussa kuin ne olisivat itsenäisiä yhtiöitä eivätkä konsernin jäseniä.

välisiä eroja<sup>234</sup> ja ratkaisuehdotusten eroja siinä, miten verotusoikeudet uudelleenallokoituvat valtioiden kesken.<sup>235</sup>

OECD:n sihteeristö esitteli ehdotuksen vasta erittäin yleisellä tasolla vuoden 2019 syksyllä<sup>236</sup>. Sihteeristön esitys perustui tällöin vuonna 2019 *neljään* tärkeään ominaisuuteen. Ne olivat *soveltamisala, uusi verotuksellinen liityntä eli nexus, uusi markkinaehtoperiaatteesta poikkeava voittojen allokointisääntö ja kolmetasoisien mekanismin kautta saavutettava lisääntyvä verovarmuus*.<sup>237</sup> Seuraavaksi tarkastelen, mitä näistä tärkeistä ominaisuuksista oli säädetty sihteeristön esityksessä.

Sihteeristö määritteli esityksen *soveltamisalaksi* puhtaasti digitaalisen liiketoiminnan lisäksi laajemman liiketoiminnan kuitenkin sillä tavalla, että painopiste oli kuluttajaliiketoiminnassa (*consumer-facing business*)<sup>238</sup>. Kuluttajaliiketoiminta määritettiin esityksessä sellaiseksi liiketoiminnaksi, jossa liikevaihto syntyy kuluttajahyödykkeiden tai sellaisten digitaalisten palveluiden tarjoamisesta, joihin liittyy niin sanotusti kuluttajaan kohdistuva elementti. Soveltamisalasta oli jo tässä kohtaa rajattu pois esimerkiksi kaivannaisteollisuus ja sihteeristö ei sulkenut pois mahdollisuuttaan tehdä uusia soveltamisalan rajauksia tulevaisuudessa.<sup>239</sup>

Sihteeristön esityksen mukaan yritykselle syntyy *verotuksellinen liityntä* markkina-valtioon, jos sen liiketoiminta sijoittuu esityksen soveltamisalan sisälle ja sen valtiosta saatava liikevaihto ylittää esityksessä esitetyn raja-arvon. Liityntä syntyy riippumatta siitä, onko yrityksellä valtiossa fyysistä toimipaikkaa tai ei. Uusi *voittojen allokointisääntö* on sovellettavissa yrityksiin, jotka sijaitsevat esityksen soveltamisalalla riippumatta siitä, miten he hoitavat markkinointi- tai jakelutoimintansa. Sääntö suurilta osin säilyttää nykyiset markkinaehtoperiaatteeseen perustuvat siirtohinnoittelusäännöt, mutta täydentää niitä kuitenkin erilaisilla kaavoilla erityisesti tilanteissa, joissa nykyinen järjestelmä aiheuttaa paljon ongelmia. Sihteeristön esityksen viimeisenä ja ehkäpä jopa tärkeimpänä osana oli *kolmetasoisien mekanismin* luominen, minkä tarkoituksena oli parantaa verotuksen varmuutta sekä veronmaksajille, että verohallinnoille. Mekanismin tasot

---

<sup>234</sup> UPP-mallin soveltamisala – vain puhtaasti digitaalinen liiketoiminta, kun taas MI-mallin soveltamisala oli huomattavasti laajempi.

<sup>235</sup> OECD/G20: Action 1, Secretariat Proposal for Unified approach under Pillar One (2019) s. 4–5.

<sup>236</sup> OECD/G20: Action 1, Secretariat Proposal for Unified approach under Pillar One (2019) s. 5.

<sup>237</sup> OECD/G20: Action 1, Secretariat Proposal for Unified approach under Pillar One (2019) s. 5.

<sup>238</sup> OECD/G20: Action 1, Secretariat Proposal for Unified approach under Pillar One (2019) s. 5.

<sup>239</sup> OECD/G20: Action 1, Secretariat Proposal for Unified approach under Pillar One (2019) s. 5–7.

olivat, jo tämän tutkielman johdannossa lyhyesti esitelty Amount A, Amount B ja Amount C.<sup>240</sup>

Amount A:n mukainen sääntely antaa valtioille uuden verotusoikeuden, jonka avulla ne voivat verottaa osaa esityksen soveltamisalan sisälle sijoittuvaa toimintaa harjoittavien monikansallisten yritysten residuaalivoitoista. *Residuaalivoitoilla* tarkoitetaan sitä osaa voitosta, joka jää jäljelle sen jälkeen, kun yrityksen normaalituotto eli *rutiininomainen tuotto* on jaettu yrityksen toiminnoille ja valtioille, jossa toiminnot sijaitsevat.<sup>241</sup> Amount A:sta käytetään jossain yhteyksissä julkisessa keskustelussa myös nimeä *digivero*<sup>242</sup>. Sen tavoite on luoda kaavamainen ja yksinkertainen tapa verotulojen osittaiseen uudelleenallokointiin valtioiden välille. Verotulojen ei oleteta Amount A:n implementoinnin seurauksena merkittävästi kasvavan, mutta osan niistä kuitenkin oletetaan jakautuvan paremmin markkinavaltioille eli niille valtioille, joissa yritysten varsinaiset asiakkaat ja yritysten tarjoamien palveluiden käyttäjät sijaitsevat. Amount A poikkeaa siis merkittävästi aikaisemmasta sääntelystä, joka perustuu toimintojen, riskien ja varallisuuserien sijainnin perusteella tapahtuvaan tulojen allokointiin.<sup>243</sup> Amount A on tutkielmani tutkimuskysymyksen kannalta *ylivoimaisesti* koko OECD:n digiverohankkeen tärkein mekanismi, koska vuonna 2020 sen soveltamisalaa kohdistettiin käsittämään *automatisoidut digitaaliset palvelut*<sup>244</sup>. Tarkastelemalla Amount A:n lopullisen implementoitavan säännöksen saan siis selville, miten automatisoituja digitaalisia palveluita aiotaan verottaa tulevaisuudessa, mutta palaan tähän aiheeseen seuraavassa pääluvussa. Seuraavaksi tarkastelen, mitkä ovat Pilari yhden kolmetasoisien mekanismin kahden muun tason tarkoitukset.

Amount B:llä tarkoitetaan sellaisista markkinointi- ja jakelutoiminnoista maksettavaa kiinteää korvausta, mitkä sijaitsevat yrityksen markkinavaltiossa eli siinä valtiossa, jossa yrityksen asiakkaat sijaitsevat. Amount C:n tarkoituksena puolestaan on luoda koko *Unified approach* -mallin näkökulmasta sitovia ja tehokkaita kiistojen ehkäisy- ja ratkaisukeinoja.<sup>245</sup> Monet ovat jopa argumentoineet, että edellä esitellyistä kolmesta Pilari yhden tasosta ainoastaan Amount A liittyy suoranaisesti uuden verotusoikeuden syntymiseen ja allokointiin valtioille. Heidän mielestään Amount B ja Amount C ovat ennemminkin vain täydennyksiä aikaisempaan monikansallisia yrityksiä koskevaan

<sup>240</sup> OECD/G20: Action 1, Secretariat Proposal for Unified approach under Pillar One (2019) s. 5–6.

<sup>241</sup> OECD/G20: Action 1, Secretariat Proposal for Unified approach under Pillar One (2019) s. 9.

<sup>242</sup> Isomaa (2020) s. 557.

<sup>243</sup> Isomaa (2020) s. 558.

<sup>244</sup> OECD/G20: Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation (2020) s. 10.

<sup>245</sup> OECD/G20: Action 1, Secretariat Proposal for Unified approach under Pillar One (2019) s. 9.

siirtohinnoittelusäätelyyn kuin uuden verotusoikeuden syntyyn liittyviä säännöksiä.<sup>246</sup> Amount B:ta ja Amount C:tä ei tarkastella tämän tutkielman yhteydessä tämän enempää, koska ne eivät suoranaisesti liity automatisoitujen digitaalisten palveluiden verottamiseen.

Tämän luvun tarkastelussa sain lopullisen vastauksen myös toiseen osaongelmaani, johon vastattiin osaltaan jo tutkielmani luvussa 4.4.3. Tutkimukseni osaongelma oli siis, *miten digiverohankkeen säätely on kehittynyt Amount A -säännökseksi*. Tämän luvun seurauksena tiedän nyt, että ratkaisuehdotukset lähtivät liikkeelle SEP-mallista, lähdeveron ennakonpidätys -mallista ja tasausveromallista. OECD kuitenkin korvasi kaksi jälkimmäistä mallia UPP-mallilla ja MI-mallilla myöhemmin tarkastellessaan Pilari yhden ratkaisuehdotuksia, jotka lopulta yhdistyivät SEP-mallin kanssa sihteeristön ehdotukseksi eli *Unified approach* -malliksi. Määrittelin tässä luvussa jo aikaisemmin, miten Amount A -säännös julkaistiin osana Unified Approach -mallia. Tämän seurauksena olen nyt selvittänyt, miten Amount A -säännös syntyi ja kehittyi osana digiverohanketta. Seuraavaksi siirryn tarkastelemaan hieman OECD:n digiverohankkeen Pilari yhden ulkopuolella tapahtunutta kehitystä viime vuosina.

## 5.4 Pilari yhden ulkopuolella tapahtuva kehitys

### 5.4.1 Pilari 2

On tärkeä muistaa, että OECD tunnisti digitaalisen talouden verotukseen liittyen kahdenlaisia eri ongelmia: yleisiä BEPS-ongelmia ja laajempia verotuksellisia ongelmia. Laajempiin verotuksellisiin ongelmiin etsittiin ratkaisuja osana viime alaluvussa esiteltyä Pilari yhtä. Seuraavaksi tarkastelen erittäin lyhyesti, millaisia ratkaisuja yleisiin BEPS-ongelmiin OECD pyrki etsimään osana Pilari kahta.

OECD määritteli, että Pilari kahden tarkoituksena on pyrkiä löytämään ratkaisuja jäljellä oleviin digitaalisen talouden BEPS-ongelmiin varmistamalla, että kaikkien kansainvälisesti toimivien yritysten tuloihin sovelletaan verotuksessa niin sanottua minimiverokantaa. OECD käyttää Pilari kahden ratkaisuehdotuksesta yleisesti nimeä GloBE-esitys.<sup>247</sup>

---

<sup>246</sup> Cai – Wu – Li (2021) s. 211.

<sup>247</sup> OECD/G20: Action 1, Global Anti-Base Erosion Proposal (2019) s. 5–6. Huom. GloBE-esitys = global anti-base erosion proposal.

Tämän kaltainen minimiverokanta vähentäisi veronmaksajien eli yritysten kannustinta siirrellä voittoja verotusperusteisesti valtioista toiseen<sup>248</sup>. Minimiverokanta olisi myös omiaan vähentämään valtioiden käymää verokilpailua<sup>249</sup>. GloBE-esityksen tavoitteena on löytää ratkaisu jäljellä oleviin digitalisaatioon ja digitaaliseen talouteen yhdistettyihin BEPS-haasteisiin, mutta se menee asiassa jopa hieman pidemmälle ja tarkastelee haasteita entistä laajemmasta näkökulmasta<sup>250</sup>.

#### 5.4.2 Digiverohanke ja EU

OECD ei ole kuitenkaan ainoa kansainvälinen organisaatio, joka on viime vuosina valmistellut digitaalisen talouden verottamiseen kohdistettua veroa, vaan myös EU on alkanut hiljalleen suunnittelemaan sellaista, vaikka se edelleenkin pääosin odottaa OECD:n hankkeen valmistumista<sup>251</sup>. Euroopan komissio esitti vuonna 2020 koronavirukseen liittyvän elpymisrahaston yhteydessä, että EU:n oma digivero muodostaisi yhden EU:n omista varojenkeruukeinoista ja samalla yhden lainojen takaisinmaksuun käytettävän merkittävän tulovirran. Tämä oli merkittävä muutos aikaisemmasta, koska aikaisemmin EU:n omien digiverohankkeiden ideana oli ollut se, että veron tuotot olisivat loppu viimeksi menneet EU:n sijasta Euroopan unioniin kuuluville valtioille. Tämä EU:n digivero koskisi globaalisti yli 750 miljoonan euron liikevaihdon omaavia yrityksiä ja tuottaisi EU:lle komission arvion mukaan noin 1,3 miljardia euroa vuodessa.<sup>252</sup>

EU:n digiveroon liittyvän esityksen aikataulu tarkentui vielä 2020 heinäkuussa Eurooppa-neuvoston kokouksessa. Kokouksessa päätettiin, että tarkempi esitys liittyen digiveroon annettaisiin vuoden 2021 ensimmäisellä puoliskolla ja digivero tulisi voimaan viimeistään 1.1.2023 alkaen.<sup>253</sup> Vuoden 2021 alussa Euroopan parlamentin talous- ja raha-asianvaliokunta korosti kuitenkin vielä OECD:n roolia digitaalisen talouden verotukseen liittyvien ratkaisujen löytämisessä. Se painotti, että koronaviruspandemian aiheuttamista myöhästymisistä huolimatta OECD:n ratkaisujen tulisi valmistua viimeistään 2021 puoliväliin mennessä. Valiokunta painotti tästä huolimatta myös EU:n oman digiveron implementoinnin roolia, mikäli OECD:n lopullinen ratkaisu ei valmistu ajallaan. Valiokunnan mukaan EU:n oman ratkaisun liittyen digitaalisen talouden verotukseen

<sup>248</sup> OECD/G20: Action 1, Programme of Work (2019) s. 25.

<sup>249</sup> OECD/G20: Action 1, Programme of Work (2019) s. 27.

<sup>250</sup> OECD/G20: Action 1, Programme of Work (2019) s. 25.

<sup>251</sup> Isomaa (2020) s. 566.

<sup>252</sup> European Commission: Financing the recovery plan for Europe (2020) s. 3.

<sup>253</sup> European Council: Special meeting of the European Council (2020) s. 8.

tulee olla valmis viimeistään 2021 loppuun mennessä ja komission pitää esittää ratkaisuehdotukset liittyen sen verotukseen viimeistään kesäkuussa 2021.<sup>254</sup> Euroopan unionin omaa digiverohanketta ei tässä tutkielmassa tarkastella tämän enempää, koska sen ratkaisuehdotukset esitetään vasta vuoden 2021 heinäkuussa eli tämän tutkielman valmistumisen jälkeen ja toiseksi silloin valmistuvat ratkaisut tulevat hyvin vahvasti pohjautumaan OECD:n löytämiin ratkaisuihin.

OECD:n digiverohanke on kohdannut koronaviruspandemian takia myöhästymisten lisäksi myös suoranaisia vastoinkäymisiä. Suurin vastoinkäyminen on varmaankin ollut Donald Trumpin johdolla tapahtunut Yhdysvaltojen vetäytyminen kokonaan OECD:n digiverohankkeesta vuoden 2020 kesällä. Hankkeesta vetäytymistä perusteltiin tällöin koronaviruspandemialla ja yhdysvaltalaisen yritysten epäreiluna kohteluna hankkeessa.<sup>255</sup> Kuitenkin Yhdysvaltojen hallinnon vetäytymisestä huolimatta yhdysvaltalaiset yritykset ovat kuitenkin korostaneet tahtoaan löytää ratkaisu digitaalisen talouden verotukseen lähitulevaisuudessa<sup>256</sup>. Yhdysvaltojen hallinto on kuitenkin painottanut edellä mainitun vetäytymisen lomassa tahtoaan siitä, että OECD:n digiverohankkeen Pilari 1 implementoitaisiin niin sanottuna vapaaehtoisena *safe harbour* -säännöksenä. Tämä tarkoittaisi sitä, että monikansalliset yritykset voisivat halutessaan päättää, kuuluvatko he Pilari yhden soveltamisalaan vai eivät. Tämä vähentäisi muun muassa tarvetta ratkaista monia digiverohankkeeseen liittyviä ongelmia.<sup>257</sup>

Euroopan parlamentin talous- ja raha-asian valiokunta korosti vielä kertaalleen vuoden 2021 alussa Euroopan unionin komission ja Eurooppa-neuvoston roolia Yhdysvaltojen uuden hallinnon tuomisessa takaisin OECD:n digiverohankkeen neuvottelupöytään<sup>258</sup>. Vielä tutkielman kirjoitushetkelläkään vuoden 2021 keväällä ei voida olla täysin varmoja siitä tuleeko Yhdysvallat palaamaan digiverohankkeen neuvottelupöytään tai löydetäänkö koko OECD:n digiverohankkeen seurauksena edes mitään lopullisia konsensuskehen perustuvia implementoitavia ratkaisuja digitaalisen talouden laajempiin verotuksellisiin haasteisiin. Tästä huolimatta tutkielmani käsittelee seuraavissa kahdessa pääluvussa OECD:n Pilari yhden Amount A:n sisältöä ja vaikutuksia liittyen erityisesti

---

<sup>254</sup> European Parliament: Committee on Economic and Monetary Affairs (2021) s. 6–7.

<sup>255</sup> White, Josh: The US pulls out of digital tax talks (2020), [www.internationaltaxreview.com](http://www.internationaltaxreview.com).

<sup>256</sup> Mehboob, Josh: US business backs 2020 timeframe for ‘reasonable’ digital tax solution (2020), [www.internationaltaxreview.com](http://www.internationaltaxreview.com).

<sup>257</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 57.

<sup>258</sup> European Parliament: Committee on Economic and Monetary Affairs (2021) s. 7.



*automatisoitujen digitaalisten palveluiden* verotukseen, sillä oletuksella, että digivero-  
hanke tulee valmistumaan vuoden 2021 aikana.

## 6 AUTOMATISOITUJEN DIGITAALISTEN PALVELUIDEN VEROTUS OSANA AMOUNT A -SÄÄNNÖSTÄ

### 6.1 Lausunto Kahden pilarin -lähestymistavasta 2020 tammikuussa

OECD antoi lausunnon vuoden 2020 alussa liittyen Kahden pilarin -lähestymistavan esitettyihin ratkaisumalleihin. Se totesi heti kyseisen lausunnon alussa, että se tulee julkaisemaan *lopullisen konsensukseen perustuvan ratkaisun* liittyen Kahden pilarin -lähestymistapaan vielä saman vuoden loppuun mennessä eli vuoden 2020 aikana. OECD painotti lisäksi, että Pilari yhden lopullinen julkaistava ratkaisu tulee perustumaan sihteeristön esittämään *Unified approach* -malliin aikaisempien tässäkin tutkielmassa käsiteltyjen UPP-mallien, MI-mallien ja SEP-mallien sijasta.<sup>259</sup> Kysymykseksi ainakin tutkielman kirjoittajalla herää tässä yhteydessä se, että voidaanko lopullista ratkaisua kutsua enää millään tavalla konsensukseen perustuvaksi ratkaisuksi, koska esimerkiksi Yhdysvallat vetäytyi kokonaan pois hankkeesta vuoden 2020 kesällä.

OECD sai *Unified approach* -malliin liittyen ulkoisia konsultaatioita yli 304 kappaletta, joiden yhteissivumäärä ylitti 3000 sivua. Vastaajat ilmoittivat huolensa liittyen erityisesti mallin monimutkaisuuteen, mutta he kuitenkin olivat samaa mieltä sen tavoitteisen ja pääperiaatteiden kanssa, mikäli mallin implementointi vähentäisi yksittäisten valtioiden digiverojen käyttöönottoa, juridista kaksinkertaista verotusta ja liiallisia mallin noudattamiseen liittyviä kustannuksia. Sen toivottiin lisäksi palauttavan vakauden, varmuuden ja ennakoitavuuden kansainväliseen verojärjestelmään.<sup>260</sup>

*Unified approach* -malli koostui lausunnossa vielä täysin samoista rakennuspalikoista, kuin se koostui mallin esittelyhetkellä vuonna 2019. Rakennuspalikat olivat: Amount A, Amount B ja Amount C.<sup>261</sup> Lausunnossa tarkasteltu *Unified approach* -malli ei siis vielä ollut muuttunut kovin paljoa alle vuoden kestäneen kehitystyön aikana. Lausunnossa tehtiin kuitenkin Amount A:n soveltamisalaan liittyen yksi varsinkin tämän tutkielman kannalta kaikkein tärkeimmistä rajanvedoista. Lausunnossa Amount A:n soveltamisalaksi rajattiin vihdoin ja viimein *automatisoidut digitaaliset palvelut (automated*

<sup>259</sup> OECD/G20: Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (2020) s. 4.

<sup>260</sup> OECD/G20: Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (2020) s. 7–8.

<sup>261</sup> OECD/G20: Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (2020) s. 8.

*digital services=ADS*)<sup>262</sup> ja kuluttajaliiketoimintaa harjoittavat yritykset.<sup>263</sup> Automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotuksesta säädetään niin, kuin jo tutkielmani johdannosta on käynyt ilmi tulevaisuudessa Pilari yhden Amount A -säännöksessä.

Vuoden 2020 alun lausuntoa ei ole relevanttia tarkastella tämän tarkemmin tässä tutkielmassa, koska OECD julkaisi Pilari yhden lopullisen huomattavasti kattavamman suunnitelman vielä vuoden 2020 lokakuussa<sup>264</sup>. Vertailun vuoksi voidaan mainita, että tammikuun lausunnon pituus oli 30 sivua, kun taas lokakuussa julkaistun lopullisen Pilari yhden suunnitelman pituus oli jo yli 200 sivua. Tutkielman lukijallekin tulee varmasti edellä mainitusta jo selväksi, miksi keskityn enemmän tässä luvussa lopullisen suunnitelman tarkasteluun kuin tammikuun lausunnon tarkasteluun. Seuraavassa alaluvussa pääsen viimein tarkastelemaan, millaisia ratkaisuja OECD on löytänyt digitaalisen talouden ja erityisesti automatisoitujen digitaalisten palveluiden verottamiseen osana Amount A:n sääntelyä. Kaikki Amount A:n sääntely, mikä käsittelee pelkästään kuluttajaliiketoimintaa harjoittavia yrityksiä, on rajattu kokonaan seuraavissa luvuissa tarkastelun ulkopuolelle.

## 6.2 Lopullisen Pilari yhden ja Amount A:n suunnitelman julkaisu lokakuussa 2020

OECD:n viimeisin ja tämän hetken tietoihin perustuen lopullinen ratkaisu liittyen tutkielmassani jo aikaisemmin esiteltyyn Kahden pilarin -lähestymistapaan julkaistiin lopulta 12. lokakuuta 2020. OECD määritteli Pilari yhden suunnitelmassa Amount A:n rakennuspalikoiksi; *soveltamisalan, nexuksen eli verotuksellisen liitynnän, tulojen lähdevaltion määrittämissäännön, veropohjan määrittämisen, voittojen lopullisen allokointikaavan, kaksinkertaisen verotuksen poistamisen ja lopuksi sen implementoinnin ja hallinnoinnin*.<sup>265</sup> Amount A:n lopullisen suunnitelman rakennuspalikat muistuttivat siis hyvin läheisesti *Unified approach* -mallin julkaisun yhteydessä esitettyjä mallin tärkeitä ominaisuuksia<sup>266</sup>.

<sup>262</sup> Ks. automatisoitujen digitaalisten palveluiden tarkempi määritely luvusta 2.3.

<sup>263</sup> OECD/G20: Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (2020) s. 10–11.

<sup>264</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020).

<sup>265</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 11.

<sup>266</sup> Vrt. *Unified approach* -mallin esittelyn yhteydessä vuonna 2019 esitellyt tärkeät ominaisuudet olivat soveltamisala, verotuksellisen liitynnän syntyminen, voittojen allokointisääntö ja kolmetasoinen mekanismi verovarmuuden parantamiseksi (Amount A, Amount B ja Amount C).

Amount A:n lisäksi suunnitelmassa esitellään Pilari yhden muut osat eli Amount B ja Amount C, joista jälkimmäinen nimettiin uudelleen lokakuun suunnitelmassa niin sanotuksi verovarmuussäännökseksi (*tax certainty*)<sup>267</sup>. Seuraavassa alaluvussa päästään vihdoinkin tarkastelemaan tutkielman aiheeni ja tutkimuskysymyksen ratkaisemisen kannalta kaikkein tärkeintä asiaa, mikä on Amount A:n sääntely koskien *erityisesti* automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotusta. Sen syvempi tarkastelu antaa vastauksen tutkimuskysymykseeni siitä, *miten automatisoituja digitaalisia palveluita tullaan verotamaan tulevaisuudessa*. Amount B ja niin sanottu verovarmuussäännös on rajattu loppu-tutkielmassani kokonaan tarkastelun ulkopuolelle, niin kuin on varmasti käynyt tutkielman lukijallekin jo selväksi. Käyn Amount A:n sisällön läpi sen rakennuspalikka kerrallaan.

### 6.3 Amount A:n sääntelyn sisältö

#### 6.3.1 Soveltamisala

Olen määritellyt jo aikaisemmin tutkielmassani, että Amount A:n seurauksena syntyneitä uutta verotusoikeutta sovelletaan ainoastaan sellaisiin monikansallisiin yrityksiin, jotka sijoittuvat sen tarkasti määritellyn soveltamisalan alaisuuteen. OECD tarkensi lokakuun suunnitelmassaan, että yritysten mahdollinen kuuluminen Amount A:n soveltamisalan sisälle tulee selvittää hyödyntämällä kahta eri testausmenetelmää: *toimintotestausta* (*activity test*) ja *liikevaihdon rajatestausta* (*threshold test*). OECD esittää, että Amount A:n soveltamisalan tulee perustua *pääosin* juuri edellä mainittuun toimintotestaukseen.<sup>268</sup>

Toimintotestaus on esitelty jo kertaalleen tämän tutkielman luvussa 2.3 liittyen *automatisoitujen digitaalisen palveluiden määrittelyyn*. Siinä automatisoitu digitaalinen palvelu oli määritelty toimintotestauksen avulla eli tarkastelemalla OECD:n automatisoiduiksi digitaalisiksi palveluiksi määriteltyjen palvelujen luetteloa (*positive list*) ja ei-automatisoiduiksi digitaalisiksi palveluiksi määriteltyjen palveluiden luetteloa (*negative list*) yhdessä OECD:n esittelemän yleisemmän automatisoidun digitaalisen palvelun määrittelyn kanssa.

Tämän kaltaisen toimintotestauksen tarkoituksena on tunnistaa ne monikansalliset yritykset, jotka pystyvät olemaan vuorovaikutuksessa markkinavaltiossa sijaitsevien asiakkaiden ja koko markkinavaltion talouden kanssa ilman, että niillä on varsinaista

<sup>267</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 11.

<sup>268</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 19.

fyysistä toimintaa kyseisessä valtiossa. Toimintotestauksen avulla OECD pyrkii tunnistamaan yritykset, jotka tarjoavat kuluttajille automatisoituja digitaalisia palveluita tai harjoittavat Amount A:n soveltamisalan sisälle kuuluvaa kuluttajaliiketoimintaa.<sup>269</sup> *Amount A:n soveltamisalan ytimen muodostivat juuri automatisoidut digitaaliset palvelut ja kuluttajaliiketoiminta*<sup>270</sup>.

OECD mainitsee vaihtoehtona edellä mainitulle soveltamisalan toimintotestaukselle Amount A:n implementointia niin sanottuna *safe harbour* -säännöksenä. Tämän vaihtoehdon kannalla ei kuitenkaan ole OECD-valtioista kuin Yhdysvallat.<sup>271</sup> Tutkielmani tarkastelu nojaa kuitenkin sen kirjoitushetken realistiseen oletamaan, että Amount A:ta ei tulla implementoimaan tällaisena säännöksenä, vaan yllä mainittuja toimintotestausta ja rajatestausta hyödyntäen. Tämän takia Amount A:ta tai sen implementointia ei tarkastella *safe harbour* -säännöksenä tässä tutkielmassa. Seuraavaksi siirryn tarkastelemaan, mitä soveltamisalan toinen osa eli liikevaihdon rajatestausta tosiasialisesti pitää sisällään.

Amount A:n soveltamisalan liikevaihdon rajatestausta ideana on se, että OECD on tunnistanut, että vaikka monikansallisen yrityksen toiminta täyttäisikin Amount A:n toimintotestauksen jäljiltä esimerkiksi automatisoidun digitaalisen palvelun kriteerit, ei sen verottaminen tästä huolimatta ole välttämättä kustannus-hyötyanalyysin kannalta millään tavalla järkevää. OECD haluaakin kohdistaa Amount A:n erityisesti suuriin monikansallisiin yrityksiin, joilla on riittävät taloudelliset ja henkilöstöön liittyvät resurssit sen noudattamiseen. Amount A:n implementoinnin yhtenä tavoitteena on ottaa huomioon sen kustannukset sekä sen soveltamisalaan kuuluville yrityksille, että sen noudattamista valvoville verohallinnoille.<sup>272</sup>

OECD esittää, että liikevaihdon rajatestausta tulee koostua kahdesta eri osasta: *globaalista liikevaihtorajasta ja soveltamisalaan kuuluvan ulkomailtaperäisin olevan liikevaihdon de minimis -rajasta*. OECD:n mukaan globaali liikevaihtoraja olisi helppo toteuttaa ja se sulki pienet monikansalliset yritykset konsernitilinpäätösperusteisesti ulos Amount A:n soveltamisalasta. OECD esittää rajaksi 750 miljoonaa euroa, mikä on siis täysin sama raja, kuin BEPS-hankkeen toimenpiteessä 13. asetettu raja liittyen

---

<sup>269</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 22.

<sup>270</sup> Vrt. Amount A:n soveltamisalaa esimerkiksi UPP-mallin soveltamisalaan. Molemmat soveltamisalat pitävät sisällään sosiaalisen median alustat, hakukoneet ja erilaiset online-markkinapaikat, mutta Amount A:n soveltamisala pitää vielä näiden lisäksi sisällään vielä muut automatisoidut digitaaliset palvelut ja kuluttajaliiketoiminnan.

<sup>271</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 57.

<sup>272</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 58.

maakohtaiseen raportointiin<sup>273</sup>. Rajaa perusteltiin erityisesti sillä, että sitä alemmaksi asetettu raja kasvattaisi markkinavaltioiden verokertymää OECD:n mukaan vain marginaalisesti. Perusteluna rajan asettamiselle käytettiin muun muassa sitä, että rajan alentaminen kasvattaisi yrityksille sääntöjen noudattamisesta syntyviä kustannuksia ja verohallintokaan eivät välttämättä kykenisi käsittelemään rajan alenemisen seurauksena kasvanutta yritysten määrää. Globaalin liikevaihtorajan asettaminen 750 miljoonaan euroon ei kuitenkaan ole vielä OECD:n suunnitelmakaan perusteella välttämättä vielä lopullinen rajanveto.<sup>274</sup> OECD:n pyytämässä ulkoisessa konsultoinnissa tilintarkastusyhteisö Ernst & Young kannatti myöskin globaalin liikevaihtorajan asettamista 750 miljoonaan euroon, koska se asettaa sopivan tasapainon säännöksen noudattamisesta syntyvien kustannusten ja hyötyjen välille<sup>275</sup>.

Rajatestauksen toisen osan eli niin sanotun *de minimis* -rajan tarkoituksena on puolestaan rajata pois ne monikansalliset yritykset, joiden globaali liikevaihto ylittää aikaisemmin esitellyn 750 miljoonan euron globaalin liikevaihtorajan, mutta joilla on vain vähän ulkomailta peräisin olevia esimerkiksi automatisoitujen digitaalisten palveluiden kerryttämiä tuloja. OECD arvioi, että edellä mainitun kaltaisissa tilanteissa, uuden verotusoikeuden seurauksena syntyneet verotulot eivät riittäisi oikeuttamaan Amount A:n noudattamisesta ja valvomisesta syntyviä kuluja yrityksille ja verohallinnoille. OECD esittää lisäksi, että *de minimis* -raja tulisi asettaa absoluuttiseen määrään koko monikansallisen yrityksen globaalin liikevaihdon prosenttiosuuden sijaan. Tämä tasapainottaisi OECD:n mukaan pääosin kotimaassaan ja pääosin ulkomailla tulojaan kerryttävien monikansallisten yritysten kohtelua.<sup>276</sup>

*De minimis* -rajatestaus tapahtuisi kahdessa osassa. *Ensimmäisessä osassa* monikansalliset yritykset tarkastaisivat ovatko he kerryttäneet Amount A:n soveltamisalaan kuuvilla toimilla kuten esimerkiksi automatisoiduilla digitaalisilla palveluilla *de minimis* -rajan ylittävän määrän liikevaihtoa globaalisti. Monikansalliset yritykset, joiden soveltamisalan alaisen toiminnan liikevaihto ei ylitä *de minimis* -rajaa rajattaisiin täten kokonaan ulos Amount A:n soveltamisalasta. Testauksen *toisessa osassa* monikansallisen yrityksen tulisi määrittää, että sen ulkomailta peräisin oleva soveltamisalan alainen

---

<sup>273</sup> Ks. lisää OECD/G20: Action 13, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Final Report (2015) s. 41.

<sup>274</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 58–59.

<sup>275</sup> Ernst & Young: Comments on OECD/G20 Inclusive Framework Public Consultation Document – Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints (2020) s. 10.

<sup>276</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 59–60.

liikevaihto ylittää myöskin tunnistetun de minimis -rajan. Tämä tapahtuu OECD:n mukaan siten, että monikansallisen yrityksen tulee ensiksi virallisesti tunnistaa niin sanottu kotivaltionsa ulkomaisen liikevaihdon tunnistamiseksi. Yleensä kotivaltioksi valikoituu monikansallisen yrityksen emoyhtiön asuinvaltio. Tämän jälkeen monikansallisen yrityksen tulee määritellä, onko yritys tosiasiaissa kerryttänyt esimerkiksi automatisoiduilla digitaalisilla palveluilla ulkomailta peräisin olevaa liikevaihtoa yli de minimis -rajan. Tämä liikevaihdon määrittäminen perustuu myöhemmin tässä luvussa esiteltäviin tulojen lähdevaltion määrittämissääntöihin.<sup>277</sup> *Monikansallisen yrityksen harjoittama liiketoiminta kuuluu siis rajatestauksen perusteella Amount A:n soveltamisalaan, mikäli sen globaali liikevaihto ylittää 750 miljoonaa euroa ja sen ulkomailta peräisin oleva liikevaihto ylittää edellä esitellyn de minimis -rajan.* Lukijan on hyvä ymmärtää, että OECD ei vielä lokaan suunnitelmassakaan tehnyt vielä mitään tarkkoja rajanvetoja kumpaankaan liikevaihdon rajatestauksen osaan.

Automatisoitu digitaalinen palvelu kuuluu Amount A:n soveltamisalaan, mikäli se täyttää sille toimintotestauksessa asetetun määritelmän ja sitä tarjoava yritys kerryttää sen avulla Amount A:n soveltamisalan liikevaihdon rajatestauksen ylittävän määrän liikevaihtoa. Seuraavaksi siirryn tarkastelemaan, millä tavoin Amount A eli digivero synnyttää automatisoitujen digitaalisten palveluiden tarjoamisen seurauksena yrityksille verotuksellisen liitynnän valtioihin.

### 6.3.2 Nexuksen eli verotuksellisen liitynnän syntyminen

OECD:n Amount A:ssa *automatisoitujen digitaalisten palveluiden* tarjoaminen markkinavaltiossa sijaitseville asiakkaille synnyttää yritykselle verotuksellisen liitynnän eli nexuksen valtioon, *mikäli sen markkinavaltiosta palveluiden avulla kerryttämä liikevaihto ylittää tietyn valitun liikevaihtorajan*<sup>278</sup>. OECD olettaa, että tämä raja tullaan tulevaisuudessa asettamaan alle 5 miljoonaan euroon, jotta se mahdollistaa yritysten verotuksellisten liityntöjen synnyn sekä suurempiin, että pienempiin valtioihin<sup>279</sup>. Tämä markkinavaltiosta peräisin oleva liikevaihto määritellään seuraavassa alaluvussa tarkasti esiteltujen tulojen lähdevaltion määrittämissääntöjen avulla. Markkinavaltiosta peräisin olevaa edellä mainittua liikevaihtorajaa suurempi liikevaihto olisi OECD:n esityksen

<sup>277</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 59–60.

<sup>278</sup> Vrt. esimerkiksi aikaisemmin tutkielmassa esitellyn SEP-mallin tuloperusteiseen tekijään.

<sup>279</sup> Huom. jatkossa tämän tutkielman kannalta liikevaihtorajaa tarkastellaan siltä kantilta, että se olisi asetettu tarkalleen 5 miljoonaan euroon.

perusteella *ainoa kriteeri* verotuksellisen liitynnän syntymiselle automatisoitujen digitaalisten palveluiden osalta.<sup>280</sup>

Tämä johtuu siitä, että OECD:n mukaan automatisoitujen digitaalisten palveluiden yhteydessä ei ole tarvetta todistaa, että yritys on aktiivisesti jatkuvassa vuorovaikutuksessa markkinavaltion talouden kanssa, vaikka sillä ei ole kiinteää toimipaikkaa kyseisessä valtiossa. OECD perustelee tätä sillä, että kyseisille palveluille on ominaista, että niitä tarjotaan asiakkaille etänä ja niitä tarjoavat yritykset ovat usein niiden tarjoamisen seurauksena ikään kuin luonnollisesti ja automaattisesti *merkittävässä ja jatkuvassa* vuorovaikutuksessa markkinavaltioidensa kanssa.<sup>281</sup> Riittävän suuren määrän liikevaihtoa kerryttävän automatisoidun digitaalisen palvelun tarjoaminen markkinavaltiossa sijaitseville asiakkaille ikään kuin automaattisesti johtaa tässä tutkielmassa aikaisemmin tarkastellun *merkittävän taloudellisen läsnäolon* syntymiseen kyseiseen valtioon. Minkä takia esimerkiksi PricewaterhouseCoopers eli PWC korostaa vuoden 2020 lopun konsultoinnissaan sitä, että OECD:n tulee mahdollisimman lyhyessä aikataulussa tehdä konkreettinen rajanveto sille, kuinka suuri markkinavaltiossa automatisoidun digitaalisen palvelun avulla kerrytetty liikevaihto johtaa verotuksellisen liitynnän eli nexuksen syntymiseen valtioon<sup>282</sup>.

Uuden nexus -säännön tavoitteena on OECD:n mukaan suojella pienten valtioiden ja erityisesti kehittyvien valtioiden etuja ja halua hyödyntää uutta Amount A:n synnyttämää verotusoikeutta. Uusi säännös koskee vain ja ainoastaan Amount A:n soveltamisalan sisäpuolelle kuuluvan toiminnan synnyttämiä verotuksellisia liityntöjä, ja se ei täten vaikuta muunlaisen liiketoiminnan verottamiseen millään tavalla.<sup>283</sup> OECD korostaa, että Amount A:n soveltamisalaa ja verotuksellista liityntää tulee aina tarkastella, niin kuin ne muodostaisivat yhden suuren kokonaisuuden<sup>284</sup>. Kumpakaan niistä ei täten saa tarkastella tyhjiössä.

Tässä kohtaa olen tarkastelussani jo huomannut sen, että automatisoidun digitaalisen palvelun verottaminen markkinavaltiossa vaatii sen, että palvelu kuuluu Amount A:n soveltamisalaan toimintotestauksen ja liikevaihdon rajatestauksen perusteella. Nyt tarkastelun seurauksena huomasin lisäksi sen, että palvelun tulee kerryttää markkinavaltiossa

---

<sup>280</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 64–65.

<sup>281</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 64.

<sup>282</sup> PWC: PWC's comments in relation to the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprint in light of the consultation document of 12 October 2020 (2020) s. 10.

<sup>283</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 64.

<sup>284</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 64.



vähintään 5 miljoonan euron verran liikevaihtoa, jotta automatisoidulle digitaaliselle palvelulle syntyy verotuksellinen liityntä eli nexus kyseiseen valtioon. Vasta tämän liitynnän syntymisen jälkeen on markkinavaltio kykenevä käyttämään verotusoikeuttaan monikanallisen yrityksen tarjoaman automatisoidun digitaalisen palvelun kerryttämiin tuloihin. Seuraavaksi siirryn tarkastelemaan, miten automatisoitujen digitaalisten palveluiden synnyttämät soveltamisalan alaiset tulot voidaan jakaa ja määritellä valtioille.

### 6.3.3 Tulojen lähdevaltion määrittämissäännöt

Millä tavoin soveltamisalaan kuuluvien automatisoitujen digitaalisten palveluiden kerryttämisen liikevaihdon määrittäminen oikein tapahtuu esimerkiksi aikaisemmin mainitun soveltamisalan rajatetauksen yhteydessä? Se tapahtuu perustuen OECD:n esittelemiin *tulojen lähdevaltion määrittämisen säännöksiin (revenue sourcing rules)*. Ne määrittelevät siis, missä valtiossa automatisoitujen digitaalisten palveluiden tuottamien tulojen nähdään syntyvän Amount A:n soveltamisen yhteydessä. Tulojen lähdevaltion määrittämissääntöjä tarvitaan erityisesti Amount A:n edellä mainitun soveltamisalan liikevaihdon rajatetauksessa ja uuden verotuksellisen liitynnän syntymiseen vaadittavan liikevaihtorajan tarkastelussa. Tämän lisäksi se liittyy erittäin läheisesti tutkielmassani myöhemmin esitettävään Amount A:n veron lopulliseen laskentakaavaan.<sup>285</sup> Tulojen lähdevaltion määrittämissäännöt ikään kuin *allokoivat* automatisoitujen digitaalisten palveluiden kerryttämät tulot uudelleen palveluita tarjoavan yrityksen *markkinavaltioille*.

Sääntöjen mukaisesti kaikelle Amount A:n soveltamisalan alaiselle toiminnalle määritellään uudenlaiset periaatteet, joiden avulla niiden synnyttämät tulot voidaan uudelleenallokoida markkinavaltioihin eli tulojen lähdevaltioihin<sup>286</sup>. Automatisoitujen digitaalisten palveluiden kohdalla sääntöjen mukainen uudelleenallokointiperiaatteiden määrittely etenee seuraavalla tavalla. Ensiksi kaikille automatisoitujen digitaalisten palveluiden kategorioille määritellään, millä eri tavoilla ne kerryttävät *tulovirtoja*. Tämän jälkeen tunnistetuille tulovirroille määritetään erilliset *tulojen allokontiperiaatteet* eli säännöt, minkä perusteella tulo jaetaan syntyneen eri markkinavaltioissa. Lopuksi allokontiperiaatteille määritetään OECD:n hyväksymien mittareiden joukosta *mittarit*, joiden perusteella lopullinen tulojen uudelleenallokointi tapahtuu markkinavaltioihin.<sup>287</sup> OECD esiteli kullekin allokontiperiaatteelle useita hyväksyttäviä mittareita, joita tulee käyttää

<sup>285</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 70.

<sup>286</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 70.

<sup>287</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 72.

tulojen allokointiin tietyssä tärkeysjärjestyksessä. Alempana tässä hierarkiassa eli tärkeysjärjestyksessä olevaa mittaria ei saa OECD:n mukaan käyttää ennen kuin on todettu, että ylempänä hierarkiassa oleva mittari on täysin käyttökelvoton.<sup>288</sup>

Tutkielmassani automatisoiduiksi digitaalisiksi palveluiksi tunnistettiin luvussa 2.3 yhdeksään eri kategoriaan kuuluvia palveluita ja ne olivat: *verkossa tapahtuva digitaalinen markkinointi, datan myynti kolmansille osapuolille, verkossa toimivat hakukoneet, sosiaalisen median alustat, verkossa toimivat välityspalvelut, digitaalista sisältöä tarjoavat palvelut, verkkopelaaminen, verkossa toimivat vakiomuotoiset opetuspalvelut ja pilvipalvelut*. OECD tunnisti suunnitelmassaan näiden palveluiden synnyttävän palveluita tarjoaville yrityksille tulovirtoja pääosin *viidellä eri tavalla*. Eri tulovirtoja olivat:

- digitaalisesta markkinoinnista saatavat tulovirrat
- datan myynnistä tai muusta käytöstä saatavat tulovirrat
- verkossa toimivien välityspalveluiden tuottamat tulovirrat
- digitaalisen sisällön tarjoamisesta saatavat tulovirrat
- pilvipalveluiden tuottamat tulovirrat.<sup>289</sup>

Seuraavaksi käyn läpi, mitkä tulojen allokointiperiaatteet ja näiden sisältämät mittarit OECD määritteli kullekin tunnistetulle tulovirralle. Lähden liikkeelle digitaalisesta markkinoinnista saatavista tulovirroista. Niille määriteltiin *kaksi* eri tulojen allokointiperiaatetta. Ensimmäinen periaate on *tulojen allokointi mainoksen katsojan reaaliaikaiseen sijaintivaltioon* tilanteissa, joissa mainos on kohdistettu kuluttajille heidän maantieteellisen sijaintinsa perusteella. Toinen periaate on *tulojen allokointi mainoksen katsojan asuinvaltioon* tilanteissa, joissa mainos on kohdistettu kuluttajille jollain muulla perusteella kuin kuluttajien maantieteellisen sijainnin perusteella.<sup>290</sup> *Ensimmäisen* tulojen allokointiperiaatteen *mittareita* ovat tärkeysjärjestyksessä mainoksen katsomiseen käytetyn laitteen sijainti, mainoksen katsojan laitteen IP-osoite tai jokin muu keino, minkä avulla voidaan selvittää mainoksen reaaliaikaisen katsojan sijainti. *Toisen* tulojen allokointiperiaatteen mittareita ovat tärkeysjärjestyksessä mainoksen katsojan profilitietoihin perustuen

---

<sup>288</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 70.

<sup>289</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 72–73.

<sup>290</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 86.

määritetty asuinvaltio, mainoksen katsomiseen käytetyn laitteen sijainti tai mainoksen katsomiseen käytetyn laitteen IP-osoite.<sup>291</sup>

OECD määritteli datan myynnistä tai muusta käytöstä saataville tulovirroille myös kaksi eri tulojen allokointiperiaatetta. Ensimmäinen periaate on *tulojen allokointi sen henkilön asuinvaltioon, kenen dataa kerätään* tilanteissa, joissa eteenpäin myyty data liittyy erityisesti käyttäjän henkilökohtaisiin ominaisuuksiin ja tietoihin. Toinen periaate on vuorostaan *tulojen allokointi sen henkilön reaaliaikaiseen sijaintivaltioon datan keräyshetkellä, kenen dataa on kerätty* tilanteissa, joissa myyty data liittyy pääosin pelkästään henkilön maantieteelliseen sijaintiin liittyviin tietoihin.<sup>292</sup> Ensimmäisen periaatteen mittareita tärkeysjärjestyksessä ovat palvelun käyttäjän profiilitietoihin perustuen määritetty käyttäjän asuinvaltio, palvelun käyttämiseen käytetyn laitteen maantieteellinen sijainti datan keräyshetkellä ja palvelun käyttämiseen käytetyn laitteen IP-osoite datan keräyshetkellä. Toisen periaatteen mittareita ovat tärkeysjärjestyksessä palvelun käyttämiseen käytetyn laitteen maantieteellinen sijainti datan keräyshetkellä, palvelun käyttämiseen käytetyn laitteen IP-osoite datan keräyshetkellä tai jokin muu keino, minkä avulla on mahdollista määrittää palvelun käyttäjän reaaliaikainen sijainti datan keräyshetkellä.<sup>293</sup>

Verkossa toimivien välityspalveluiden tuottamille tulovirroille määriteltiin *tulojen jakautuminen tasan tavaran tai palvelun myyjän valtion ja tavaran tai palvelun ostajan valtion kesken*. OECD määritteli molemmille liiketoimen eli välityspalvelun osapuolille ja riippuen siitä, onko välitettävänä liiketoimena aineellinen tavara, aineellinen palvelu, aineeton tavara tai aineeton palvelu, erilliset tulojen allokointiperiaatteet.<sup>294</sup> Allokointiperiaatteita on yhteensä kuusi erilaista, koska OECD päätti lopulta yhdistää tulojen allokointiperiaatteet aineettomaan tavaraan ja aineettomaan palveluun liittyvissä välitystilanteissa<sup>295</sup>. Kolme myyjän allokointiperiaatetta ja kolme ostajan allokointiperiaatetta.

*Aineellisen tavaran välitystilanteissa ostajan kohdalla tulon allokointiperiaatteena on ostajan asuinvaltio. Vastaavassa tilanteessa myyjän tulojen allokointiperiaatteena on myyjän asuinvaltio. Ostajan allokointiperiaatteessa* mittareiksi määritettiin tärkeysjärjestyksessä ostajan toimitusosoitteen valtio, ostajan laskutusosoitteen valtio, ostajan asuinvaltio perustuen hänen palvelun profiilitietoihinsa, ostajan sijaintivaltio perustuen hänen laitteensa maantieteelliseen sijaintiin ja ostajan sijaintivaltio perustuen hänen laitteensa

---

<sup>291</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 72–73.

<sup>292</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 87.

<sup>293</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 74.

<sup>294</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 88–89.

<sup>295</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 75–77.

IP-osoitteeseen. *Myyjän allokointiperiaatteen* mittareiksi määritettiin puolestaan tärkeysjärjestyksessä; valtio, jossa sijaitsee myyjän kotiosoite tai päätoimipaikka, riippuen siitä onko myyjänä henkilö vai yritys ja myyjän asuinvaltio perustuen hänen profiilitietoihinsa.

*Aineellisten palveluiden välitystilanteissa* ostajan kohdalla *tulon allokointiperiaatteen* määritettiin ostajan sijaintivaltio ostohetkellä. Myyjän kohdalla *tulon allokointiperiaatteen* määritettiin valtio, missä palvelu suoritetaan. Ostajan tulon allokointiperiaatteessa mittareiksi määritettiin tärkeysjärjestyksessä palvelun käyttäjän laitteen maantieteellinen sijainti, ostajan toimitusosoitteen valtio, ostajan sijaintivaltio perustuen hänen laitteen IP-osoitteeseensa ja ostajan asuinvaltio perustuen hänen kyseisen välityspalvelun profiilitietoihinsa. Myyjän kohdalla tulon allokointiperiaatteen mittareiksi määritettiin osoite tai sijainti, jossa myyty palvelu tarjotaan ostajalle tai myyjän asuinvaltio perustuen hänen välityspalvelun profiilitietoihinsa.

*Aineettomien tavaroiden tai palveluiden välitystilanteissa* ostajan *tulojen allokointiperiaatteen* määritettiin ostajan asuinvaltio ostohetkellä. Myyjän kohdalla *tulon allokointiperiaatteen* on myyjän asuinvaltio. Ostajan tulon allokointiperiaatteen mittareiksi määritettiin ostajan asuinvaltio perustuen hänen välityspalvelun profiilitietoihinsa, ostajan laskutusosoitteen valtio, ostajan laitteen maantieteellinen sijaintivaltio ja ostajan maantieteellinen sijaintivaltio perustuen hänen laitteensa IP-osoitteeseen. Myyjän kohdalla OECD määritteli allokointiperiaatteen mittareiksi valtion, jossa sijaitsee myyjän päätoimipaikka tai kotiosoite, riippuen siitä onko myyjänä yritys vai henkilö tai myyjän asuinvaltio perustuen hänen välityspalvelun profiilitietoihinsa.<sup>296</sup>

OECD määritteli puolestaan digitaalisen sisällön tarjoamisesta saatavien tulovirtojen *tulojen allokointiperiaatteen* ostajan asuinvaltion. Tulojen allokointiperiaatteen mittareiksi määritettiin tärkeysjärjestyksessä ostajan asuinvaltio perustuen digitaalista sisältöä tarjoavan palvelun profiilitietoihin, ostajan laskutusosoitteen valtio, ostajan laitteen maantieteellinen sijaintivaltio ja ostajan laitteen maantieteellinen sijainti perustuen IP-osoitteeseen.<sup>297</sup>

Viimeisenä OECD:n esittämänä tulovirtana olivat pilvipalveluiden tuottamat tulovirrat. Pilvipalveluiden kohdalla OECD päätti määrittellä pilvipalveluille erilliset *tulojen allokointiperiaatteen*, sillä perusteella onko palvelun *ostajana kuluttaja vai yritys*.<sup>298</sup> Mikäli palvelun ostajana on kuluttaja, niin *tulojen allokointiperiaatteen* on ostajan eli

<sup>296</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 75–77.

<sup>297</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 78.

<sup>298</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 90–91.

*kuluttajan asuinvaltio*. Mikäli ostajana on puolestaan toinen yritys eli kyseessä on B2B-liiketoiminta, ja palvelu on ostettu vain yrityksen sisäistä käyttöä varten, *niin tulojen allokointiperiaatteena on se valtio, jossa yritys käyttää kyseistä palvelua*. Kuluttajatilanteissa allokointiperiaatteen mittarit tärkeysjärjestyksessä ovat kuluttajan asuinvaltio perustuen pilvipalvelun profilitietoihin, kuluttajan laskutusosoitteen mukainen valtio, kuluttajan laitteen reaaliaikainen sijaintivaltio tai kuluttajan laitteen sijainti perustuen sen IP-osoitteeseen. Kun palvelun ostajana on taas yritys, niin periaatteen mittarit tärkeysjärjestyksessä ovat puolestaan:

- valtiot, joissa yritys raportoi pilvipalvelua tarjoavalle yritykselle sen työntekijöiden hyödyntävän kyseistä pilvipalvelua,
- toiseksi ne valtiot, joissa yrityksellä ylipäätänsä on toimintaa tai
- muut keinot, joiden avulla voidaan selvittää, missä valtioissa yrityksen työntekijät hyödyntävät kyseistä pilvipalvelua.<sup>299</sup>

Nyt olen selvittänyt, millaiset tulojen allokointiperiaatteet ja mittarit OECD on määritellyt kullekin automatisoitujen digitaalisten palvelujen kerryttämälle *viidelle* tulovirrälle. Seuraavaksi tarkastelen lyhyesti taulukkoa, joka havainnollistaa, *mitä tulovirtoja mitkään automatisoidut digitaaliset palvelut kerryttävät*. Tämän seurauksena saan myös selville, mitä edellä mainittuja tulojen allokointiperiaatteita ja mittareita niiden tulojen allokoinnissa tulee soveltaa.

---

<sup>299</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 78–79.

**Taulukko 1. Automatisoitujen digitaalisten palveluiden synnyttämät tulovirrat<sup>300</sup>**

<b>Automatisoidut digitaaliset palvelut</b>	<b>Kerryttämät tulovirrat</b>
Verkossa tapahtuva digitaalinen markkinointi	Digitaalisesta markkinoinnista saatavat tulovirrat.
Datan myynti kolmansille osapuolille	Datan myynnistä tai muusta käytöstä saatavat tulovirrat.
Verkossa olevat hakukoneet	Digitaalisesta markkinoinnista saatavat tulovirrat ja datan myynnistä tai muusta käytöstä saatavat tulovirrat.
Sosiaalisen median alustat	Digitaalisesta markkinoinnista saatavat tulovirrat, datan myynnistä tai muusta käytöstä saatavat tulovirrat ja digitaalisen sisällön tarjoamisesta saatavat tulovirrat.
Verkossa toimivat välityspalvelut	Digitaalisesta markkinoinnista saatavat tulovirrat, datan myynnistä tai muusta käytöstä saatavat tulovirrat, digitaalisen sisällön tarjoamisesta saatavat tulovirrat ja verkossa toimivien välityspalveluiden tuottamat tulovirrat.
Digitaalisen sisällön tarjoamiseen liittyvät palvelut	Digitaalisesta markkinoinnista saatavat tulovirrat, datan myynnistä tai muusta käytöstä saatavat tulovirrat ja digitaalisen sisällön tarjoamisesta saatavat tulovirrat.
Verkkopelaaminen	Digitaalisesta markkinoinnista saatavat tulovirrat, datan myynnistä tai muusta käytöstä saatavat tulovirrat ja digitaalisen sisällön tarjoamisesta saatavat tulovirrat.
Verkossa toimivat vakiomuotoiset opetuspalvelut	Digitaalisesta markkinoinnista saatavat tulovirrat, datan myynnistä tai muusta käytöstä saatavat tulovirrat ja digitaalisen sisällön tarjoamisesta saatavat tulovirrat.
Pilvipalvelut	Digitaalisesta markkinoinnista saatavat tulovirrat ja pilvipalveluiden tuottamat tulovirrat.

Taulukkoa tarkastelemalla voin todeta esimerkiksi sen, että pilvipalvelut tuottavat kahdenlaisia tulovirtoja; digitaalisesta markkinoinnista saatavia tulovirtoja ja pilvipalveluiden tuottamia tulovirtoja. Osaan nyt yhdistää aikaisemman tarkastelun perusteella digitaalisen markkinoinnin kerryttämät tulovirrat tulojen allokointiperiaatteiden avulla, joko mainoksen katsojan reaaliaikaiseen sijaintivaltioon tai mainoksen katsojan asuinvaltion riippuen siitä, onko mainosta kohdistettu maantieteellisin perustein vai ei.

<sup>300</sup> Ks. OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 72-73 taulukko.

Pilvipalveluiden tuottamat tulovirrat puolestaan yhdistän tulojen allokointiperiaatteiden avulla, joko kuluttajan asuinvaltioon tai, mikäli ostajana on yritys, niin tulot allokoidaan siihen valtioon, jossa ostajana toimiva yritys käyttää ostettua pilvipalvelua. Näiden tulojen allokointiperiaatteiden määrittelyn jälkeen tulot allokoidaan *lopullisesti* valtioihin käyttämällä aikaisemmin esiteltyjä OECD:n määrittelemiä mittareita tärkeysjärjestyksessä.

OECD on velvoittanut Amount A:n soveltamisalaan kuuluvat monikansalliset yritykset tuottamaan dokumentaatiota liittyen heidän tulojen allokointiperiaatteiden ja mittareiden valintaan osana verovarmuussäännöstä. Yrityksen tuottaman dokumentaation tulee kuvata heidän tulojen allokointiin liittyvän sisäisen valvonnan toimintaa sekä sisältää säännölliset ja kootut tiedot tulojen allokointiperiaatteiden mittareiden soveltamisesta jokaiselle heidän yrityksensä tulovirralle ja markkinavaltiolle erikseen. Mittareiden valintoja tulee perustella erityisesti silloin, kun on valittu mittari, joka ei ole hierarkiassa ylimpänä.<sup>301</sup> Tilintarkastusyhteisö Deloitte korostaa OECD:n pyytämässä ulkoisessa konsultaatiossa tulojen allokointiperiaatteiden mittareiden hierarkian käytännön joustavuutta implementoinnin yhteydessä. He tarkoittavat tällä sitä, että verohallinnot tulevaisuudessa tosiasiaassakin tulisivat hyväksymään hierarkiassa alempana olevien mittareiden käytön tulojen allokointiin, mikäli monikansalliset yritykset kykenevät hierarkiassa alemman mittarin valinnan edellä mainitun dokumentaation avulla todistamaan.<sup>302</sup>

Nyt olen selvittänyt, miten ja millä periaatteilla automatisoitujen digitaalisten palveluiden kerryttämien tulojen lähdevaltiot eli markkinavaltiot määritellään osana uutta Amount A:n synnyttämää verotusoikeutta. Seuraavissa luvuissa tarkasteluni laajenee pelkästään automatisoituja digitaalisia palveluja koskevasta sääntelystä koko Amount A:ta koskevaan sääntelyyn. Tämä johtuu siitä, että Amount A:n sääntelyä ei seuraavilta osin ole mahdollista rajata pelkästään automatisoituja digitaalisia palveluita koskevaksi sääntelyksi.

#### 6.3.4 Veropohjan määrittely

Amount A eli digivero on siis täysin uudenlainen verotusoikeus valtioille, jonka avulla valtiot voivat verottaa osaa monikansallisten yritysten residuaalivoitosta tilanteissa, joissa voitto on syntynyt esimerkiksi automatisoitujen digitaalisten palveluiden tarjoamisen

---

<sup>301</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 70-71.

<sup>302</sup> Deloitte: Comment on the Public Consultation Document on the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints (2020) s. 8.

seurauksena heidän valtiossaan. OECD on määritellyt, että Amount A:n veropohja määritellään monikansallisen yrityksen koko konsernin voitosta ja täten liikkeelle täytyy lähteä tarkastelemalla *konsolidoitua konsernitilinpäätöstä*. OECD tunnisti Amount A:n veropohjan laskentaan liittyen kolme haastetta. Ensimmäinen tunnistettu haaste on koko Amount A:n laskennan kannalta elintärkeä eli varsinaisen voittojen allokointikaavan lähtökohtana toimivan *standardinomaisen voittokäsitteen määrittely*. Toinen tunnistettu haaste liittyy siihen kannattaako Amount A:n veropohjan laskentaa tehdä *segmentoidulla tavalla* esimerkiksi toimintoperusteisesti tai maantieteellisin perustein. Kolmas ja viimeinen haaste liittyy Amount A:n laskentaan liittyvien *tappioiden vähentämiseen* tulevaisuudessa.<sup>303</sup>

*Standardinomaisen voittokäsitteen määrittelyssä* OECD:n mukaan lähdetään liikkeelle siitä, että laskentaan käytettävien konsolidoitujen konsernitilinpäätösten tekemiseen käytettyjen *yleisten kirjanpitoperiaatteiden* tulee vastata tai olla vertailukelpoisia IFRS:ssä<sup>304</sup> esiteltyjen *yleisten kirjanpitoperiaatteiden* kanssa<sup>305</sup>. OECD määritteli, että Amount A:n veropohjan laskenta lähtee liikkeelle IFRS-tilinpäätöksessä esitellystä *tilikauden tuloksesta (profit or loss)*<sup>306</sup>. IFRS-tilinpäätöksessä tilikauden tuloksella tarkoitetaan IAS 1:n mukaan voittoa tai tappiota, jossa ei oteta huomioon muita laajan tuloksen eriä. Muita laajan tuloksen eriä on esimerkiksi uudelleenarvostusrahaston muutokset.<sup>307</sup>

OECD:n mukaan tämän jälkeen tilikauden tulokseen lisätään takaisin yritysten maksama tulovero, minkä jälkeen siitä vähennetään vielä yrityksen saamat osingot ja yrityksen omistamien osakkeiden arvonmuutokset. Lopuksi standardinomaiseen voittoon lisätään vielä sellaiset verotuksessa vähennyskelvottomat erät, jotka valtioiden hallinnoiden mukaan liittyvät niin sanotusti valtioiden kannalta ei-haluttuun toimintaan. Esimerkkejä tällaisista vähennyskelvottomista eristä ovat erilaiset lahjukset.<sup>308</sup> Käytännössä standardinomainen voitto lasketaan siis seuraavalla tavalla: *Amount A:n standardinomainen voitto = tilikauden tulos + yrityksen maksamat tuloverot + edellä määrittelyt vähennyskelvottomat erät – yrityksen saamat osingot ja yrityksen omistamien osakkeiden arvonmuutokset*.

<sup>303</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 98.

<sup>304</sup> Ks. lisää esimerkiksi kirjasta Haaramo (2012): Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö: IFRS-raportointi, liittyen IFRS-raportoinnin periaatteisiin.

<sup>305</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 101.

<sup>306</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 102.

<sup>307</sup> Haaramo (2012) s. 103.

<sup>308</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 103–104.



OECD korostaa lisäksi vielä sitä, että edellä mainittu standardinomaisen voiton määritelmä tai edes koko veroperustan määrittämisen prosessi eivät ole vielä lähelläkään päätöstä, joten niihin saattaa tulla vielä paljon muutoksia<sup>309</sup>. Tämän takia en käytä standardinomaisen voittokäsitteen määrittelyyn tutkielmassani tämän enempää aikaa.

OECD:n toinen esittelemä veropohjan määrittelyyn liittyvä haaste liittyy *veropohjan mahdollisen segmentoinnin tarkasteluun*. Segmentoinnilla tarkoitetaan Amount A:n veropohjan mahdollista jakamista sen soveltamisalan toiminnoille. Esimerkiksi yrityksen Amount A:n veropohja voidaan tietyissä tapauksissa jakaa erikseen automatisoiduille digitaalisille palveluille ja kuluttajaliiketoiminnalle. OECD esitteli tarkasteluun liittyen *kolmiportaisen prosessin*. Ensimmäisessä portaassa monikansalliset yritykset olisivat velvoitettuja jakamaan heidän liikevaihtonsa sen kertymisen perusteella automatisoiduille digitaalisille palveluille, kuluttajaliiketoiminnalle ja kokonaan Amount A:n soveltamisalan ulkopuolelle jäävään toimintaan. Toisessa portaassa OECD rajoittaa segmentointiin velvoitettujen konsernien määrää rajaamalla alle tietyn liikevaihtorajan liikevaihtoa keriyttävät monikansalliset yritykset kokonaan segmentoinnin ulkopuolelle. Segmentoinnista tällä tavalla ulos rajattujen konsernien Amount A:n veropohja lasketaan *koko konsernin tasolla*. Kolmannessa portaassa kaikki jäljelle jäävät monikansalliset yritykset jatkavat mahdollisen segmentointitarpeen testaamista eri tavoin.<sup>310</sup>

OECD ei ole vielä tarkasti määritellyt toisessa portaassa esittelemäänsä liikevaihtorajaa, vaan he ovat vain maininneet, että raja tullaan alustavasti asettamaan miljardeihin euroihin<sup>311</sup>. OECD esittää lisäksi, että edellä mainitun prosessin kolmannen portaan tarkempi tarkastelu etenee myös kolmessa eri osassa. Ensiksi tarkastetaan, onko veropohjan segmentointi tosiasiaassa tarpeellista. Toisessa vaiheessa Amount A:n veropohja jaetaan konsernitilinpäätösperusteisesti segmentoinnin avulla toiminnoille. Viimeisessä vaiheessa yritykset, jotka eivät kykene laskemaan Amount A:n veropohjaansa konsernitilinpäätösperusteisesti konsernin- tai segmentin tasolla, voidaan velvoittaa segmentoimaan toimintansa, jollain muulla keinolla kuin konsernitilinpäätösperusteisesti.<sup>312</sup> OECD ei vielä vuoden 2020 lopussa julkaisemassa Pilari yhden suunnitelmassakaan osannut sanoa, mitä nämä muut keinot voisivat olla. Esimerkiksi Ernst & Young suositteli OECD:lle, että Amount A:n veropohjan segmentointi kannattaa jättää täysin veronmaksajan oman

---

<sup>309</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 105.

<sup>310</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 106.

<sup>311</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 107.

<sup>312</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 108–110.

harkinnan varaan, koska tällöin monikansalliset yritykset välttyisivät edellä mainitun hyvin monimutkaiselta vaikuttavan kolmiportaisen prosessin tarkastelulta kokonaan<sup>313</sup>.

Viimeisenä haasteena liittyen veropohjan määrittelyyn OECD mainitsi *tappioiden vähentämistä koskevan sääntelyn*. Heidän mukaansa veropohja lasketaan Amount A:ssa samalla tavalla riippumatta siitä tekeekö yritys soveltamisalan alaisella liiketoiminnallaan voittoa vai tappiota markkinavaltiossa. Tappiot lasketaan yhteen, joko koko konsernin tasolla tai segmenttien tasolla ja pidetään täysin erillään kansallisten verolainsäädäntöjen sääntelystä liittyen tappioiden vähentämiseen. OECD korostaa tappioiden vähentämistä tulevaisuudessa sillä, että sen avulla kyetään varmistamaan se, että Amount A:n verotusoikeuden mahdollistama verotus tulevaisuudessa tulee perustumaan asianmukaiseen nettovoittoon.<sup>314</sup>

OECD määrittelee, että tilanteissa, joissa yritysten Amount A:n veropohjaa *ei ole segmentoitu* tulee kaikki tappiot sekoittaa koko konsernin tasolla toisiinsa. Tilanteissa, joissa kyseinen veropohja puolestaan *on segmentoitu*, tappiot vähennetään kyseisen segmentin voitoista. Tämän sääntelyn mukaan yrityksellä ei voida siis nähdä olevan Amount A:n veropohjan näkökulmasta relevantteja ja verotettavia voittoja ennen kuin se on vähentänyt kyseiselle voitolle koko konsernin tai segmentin tasolla relevantit *menneisyydessä* tapahtuneet tappiot. OECD:n esittämän sääntelyn mukaan tappiot vähennetään siis aina *tulevaisuudessa*. He esittävät lisäksi, että Amount A:lle relevanttien tappioiden vähentämistä tullaan rajoittamaan tulevaisuudessa erityisesti ajallisilla rajoituksilla ja liiketoiminnan uudelleenjärjestelyihin liittyvillä rajoituksille. Rajoituksiin liittyen he eivät kuitenkaan vielä vuonna 2020 antaneet relevantteja esityksiä.<sup>315</sup>

Kaiken kaikkiaan OECD:n suunnitelma liittyen Amount A:n veropohjan määrittelyyn jää heidän suunnitelmassaan hyvin pintapuoliseksi ja se pääosin keskittyykin tarkastelemaan, mitä haasteita OECD:lla on vielä edessä liittyen Amount A:n veropohjan määrittelyyn. OECD:n esitys liittyen Amount A:n veropohjan määrittelyyn ei sisältänyt mitään puhtaasti automatisoituja digitaalisia palveluita koskevia säännöksiä tai määrittelyjä, vaan sen tunnistamat veropohjan määrittelyyn liittyvät haasteet liittyivät pääosin koko Amount A:n tunnistamaan soveltamisalaan. Seuraavaksi siirryn vihdoin ja viimein

---

<sup>313</sup> Ernst & Young (2020): Comments on OECD/G20 Inclusive Framework Public Consultation Document – Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints s. 12–13.

<sup>314</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 111.

<sup>315</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 111–113.

tarkastelemaan, millainen on lopullinen Amount A:n perusteella uudelleenallokoitavien voittojen laskentakaava.

### 6.3.5 Amount A:n voittojen allokointikaava

Automatisoitujen digitaalisten palveluiden tuottamiin voittoihin verotusoikeuden luovan Amount A:n voittojen allokointikaava ei perustu markkinaehtoperiaatteeeseen<sup>316</sup>, mikä on käynyt tämän tutkielman tarkastelussa jo hyvin selväksi. Tämä on erittäin merkittävä poikkeama aikaisemmasta kansainvälistä yritysten tuloverotusta koskevasta sääntelystä, mikä rakentui niin kuin tutkielmani luvussa 3.1 sanottiin hyvin vahvasti juuri markkinaehtoperiaatteen ja muiden periaatteiden kuten asuinvaltioperiaatteen ja lähdevaltioperiaatteen ympärille.

OECD määritteli, että Amount A:n perusteella uudelleenallokoitavan voiton laskentakaava koostuu kolmesta eri komponentista:

- *yritysten kannattavuuden perusteella tehtävästä rajanvedosta eli kannattavuusrajasta,*
- *voittojen uudelleenallokointiprosentista ja*
- *allokointiavaimesta eli allokointiperusteesta.*

OECD esittää, että edellä mainittu laskentakaava voisi perustua, joko *absoluuttisiin voittomääriin* tai vaihtoehtoisesti *prosenttimuotoisiin voittomääriin* kuten esimerkiksi liiketulosprosenttiin. Absoluuttisiin voittomääriin perustuva laskentakaava voisi vaatia Amount A:n voittojen allokoinnille esimerkiksi *10 miljoonan euron liikevoittoja*. Liiketulosprosenttiin perustuva laskentakaava voisi toisaalta vaatia esimerkiksi, että liiketulos on vähintään *15 prosenttia* yrityksen liikevaihdosta. Molemmat näistä keinoista perustuisivat edellä mainittuun kolme osaiseen laskentakaavan ja määrittelisivät samalla perusteella Amount A:n mukaisen veronalaisen voiton markkinavaltioihin.<sup>317</sup>

OECD esitteli raporttinsa B-liitteessä *absoluuttisiin ja prosenttimuotoisiin voittomääriin perustuvat laskentakaavat*<sup>318</sup>. Tarkastelen seuraavaksi, miten *absoluuttisiin voittomääriin* perustuvaa laskentakaavaa sovelletaan. *Ensimmäinen vaihe*; erotetaan

<sup>316</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 120.

<sup>317</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 120.

<sup>318</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 215.

relevantti residuaalivoitto muusta voitosta poistamalla yrityksen voitosta se osa, joka ei ylitä valittua *kannattavuusrajaa* eli tiettyä valittua liikevoittoprosenttia. OECD on määritellyt tämän kannattavuusrajan  $z$ :ksi. Tämän jälkeen he ovat määritelleet tutkielmani viime luvussa tarkastellun Amount A:n veropohjan eli standardinomaisen voiton, joko koko konsernin tai segmentin tasolla kirjaimeksi  $P$ . He määrittivät koko konsernin tai segmentin liikevaihdon kirjaimeksi  $R$ . Amount A:ta voidaan soveltaa monikansallisen yrityksen verotukseen *vain*, jos  $P/R$  suhde eli standardinomainen voittoprosentti on suurempi kuin  $z$  eli kannattavuusrajana toimiva liikevoittoprosentti, ja samanaikaisesti syntyy positiivinen verotettava residuaalivoitto  $W$ . Ensimmäisen vaiheen kaavaksi muodostuu siis:

$$W = P - (R * z).$$

Toinen vaihe: tunnistettu residuaalivoitto eli  $W$  voidaan jakaa Amount A:n soveltamisalaan kuuluvan toiminnan kuten esimerkiksi *automatisoitujen digitaalisten palveluiden tuottamaksi residuaalivoitoksi A* ja muulle liiketoiminnalle kuuluvaksi residuaalivoitoksi  $X$ . OECD:n mukaan samanaikaisesti oletetaan siis, että  $W = A + X$ . Jos Amount A:lle jaettavan residuaalivoiton uudelleenallokointiprosentiksi on määritelty  $y$ , niin Amount A:lle jaettavan tarkan absoluuttisen residuaalivoiton määrä voidaan laskea seuraavalla tavalla:

$$A = y * W$$

Kolmas vaihe: Amount A:n verotusoikeuden alainen residuaalivoitto  $A$ , jaetaan markkinavaltioille, jotka synnyttävät OECD:n esittelemän uudenlaisen verotuksellisen liitynnän eli nexuksen.<sup>319</sup> OECD:n mukaan automatisoidut digitaaliset palvelut synnyttävät tällaisen verotuksellisen liitynnän markkinavaltioihin, kun ne ovat kerryttäneet vähintään 5 miljoonan euron arvosta tuloja valtiosta vuodessa<sup>320</sup>. Tämän valtioille kuuluvan residuaalivoiton jakaminen tapahtuu erikseen määritellyn allokointiperusteen avulla. OECD esittää, että tämä allokointiperuste voisi olla esimerkiksi tietyssä valtiossa syntynyt liikevaihto jaettuna koko konsernin liikevaihdolla. Tämä tietyssä valtiossa syntynyt liikevaihto on määritelty kirjaimeksi  $S$ . Allokointiperusteeksi muodostuu siten  $S/R$ . OECD määritteli lopulliseksi valtioille määritettäväksi Amount A:n alaiseksi verotettavaksi tuloksi kirjaimen  $M$ . Verotettava tulo eli  $M$  voidaan täten laskea seuraavalla tavalla:

<sup>319</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 215. Ks. erityisesti sivulla esitetty laskentakaava.

<sup>320</sup> Ks. lisää tämän tutkielman luvusta 6.3.2.

$$M = S/R * A$$

Amount A:n perusteella allokoitavan voiton lopulliseksi laskentakaavaksi absoluuttisin voittomäärin laskettuna muodostuu aikaisempien kaavojen yhdistelmänä:

$$M = S/R * y * [P - (R * z)].^{321}$$

Seuraavaksi tarkastelen, miten OECD määrittelee *prosenttimuotoisen voittojen allokoitikaavan etenemisen*. Ensimmäinen vaihe: laskentakaava lähtee liikkeelle samalla tavalla kuin absoluuttisiin voittomääriin perustuva laskentakaava eli erottamalla aluksi relevantti residuaalivoitto muusta voitosta. Tämä tapahtuu eliminoimalla yrityksen liikevoittoprosentista niin sanottu oletettu rutiininomainen voittoprosentti  $z$ . Amount A:n veropohjan muodostava standardinomaisen voitto on määritelty tässäkin laskentakaavassa kirjaimeksi  $P$ . Koko konsernin tai segmentin liikevaihto on määritelty, niin kuin toisesakin laskentakaavassa kirjaimeksi  $R$ .<sup>322</sup> Amount A:ta voidaan soveltaa yrityksen tuloksen verottamiseen vain, jos  $P/R$  suhde on suurempi kuin  $z$  ja positiivinen residuaalivoittoprosentti  $w$  on mahdollista laskea samalla tavalla, kuin absoluuttisten voittomäärien kaavassa.  $W$  voidaan laskea seuraavalla tavalla:

$$w = P/R - z$$

Toinen vaihe: tunnistettu residuaalivoittoprosentti jaetaan Amount A:lle ( $a$ ) ja muille toiminnoille  $X$ . Amount A:lle jaettavan residuaalivoiton uudelleenallokoitiprosentiksi on määritelty  $y$ , joten Amount A:lle jaettava tarkka residuaalivoittoprosentti voidaan laskea melkein samalla tavalla kuin absoluuttisen voittomäärän laskentakaavassa:

$$a = y * w$$

Kolmas ja viimeinen vaihe: tunnistettu relevantti residuaalivoittoprosentti  $a$  jaetaan markkinavaltioille uuden tunnistetun verotuksellisen liitynnän perusteella. Tämä allokointi tapahtuu allokaatioperusteen avulla. Allokaatioperusteena käytetään tässä laskentakaavassa markkinavaltiossa syntynyttä liikevaihtoa  $S$  kerrottuna residuaalivoittoprosentilla  $a$ . Amount A:n alaiseksi verotettavaksi tuloksi määritettiin  $M$ . Se voidaan laskea seuraavalla tavalla:

$$M = S * a$$

<sup>321</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 215.

<sup>322</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 217.

Jolloin *Amount A:n prosenttimuotoiseksi lopulliseksi laskentakaavaksi* muodostuu aikaisempien kaavojen yhdistelmänä:

$$M = S * [y * (P/R - z)].^{323}$$

Kaavat ovat tutkielman tekijän ja varmasti tutkielman lukijankin silmään hyvin lähellä toisiaan ja OECD toteaaakin, että edellä mainittujen laskentakaavojen seurauksena markkinavaltioihin syntyy identtiset määrät *Amount A:n* alaista verotettavaa voittoa<sup>324</sup>. Kaavoihin liittyen käyn läpi vielä hyvän käytännön esimerkin liittyen automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotukseen tämän tutkielman luvussa 7, mikä tulee konkretisoimaan tässä luvussa esiteltyjä kaavoja huomattavasti. Nyt olen viimein selvittänyt, miten ja millä perusteella monikansallisten yritysten *Amount A:n* soveltamisalaan kuuluvat residuaalivoitot lopulta jaetaan *Amount A:n* synnyttämän verotusoikeuden perusteella valtioille. Seuraavaksi siirryn tarkastelemaan, mitä juridiseen kaksinkertaiseen verotukseen liittyviä ongelmia voi *Amount A:n* implementoinnin seurauksena syntyä ja miten niitä pyritään ehkäisemään.

### 6.3.6 Kaksinkertaisen verotuksen eliminointi

OECD tunnisti esityksessään, että *Amount A:n* implementointi aiheuttaa vakavia riskejä kaksinkertaisen verotuksen syntymiselle yrityksille<sup>325</sup>. Kaksinkertaisella verotuksella tarkoitetaan tässä yhteydessä juridista kaksinkertaista verotusta<sup>326</sup>. Nämä riskit johtuvat pääosin siitä, että *Amount A:ta* aiotaan soveltaa päällekkäin jo olemassa olevien aikaisempien voittojen allokointisäännösten kanssa, jotka verottavat ainakin osaltaan jo *Amount A:n* verotusoikeuden alaista tuloa ja voittoa. Riskit perustuvat sille, että *Amount A:n* perusteella voitot ja niiden perusteella maksettava vero määritetään yleensä *koko konsernin tasolla*, kun taas perinteisten voittojen allokointisääntöjen perusteella voittojen allokointi ja verojen maksaminen tapahtuu *yksittäisten konserniyritysten tasolla*. Tämän takia OECD esittelikin esityksessään uudenlaisen kaksinkertaisen verotuksen eliminointiin tarkoitetun mekanismin.<sup>327</sup>

OECD määritteli tälle mekanismille *kaksi osaa*: maksavien yritysten tunnistaminen konsernien tai segmenttien sisällä ja varsinaiset kaksinkertaisen verotuksen poistamisen

<sup>323</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 217.

<sup>324</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 215.

<sup>325</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 135.

<sup>326</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 138.

<sup>327</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 135.

menetelmät<sup>328</sup>. Mekanismin ensimmäinen osa voidaan jakaa neljään pienempään kohtaan. *Ensimmäinen kohta* on niiden yritysten tunnistaminen konsernin sisäisesti, jotka harjoittavat toimintoja, joilla on merkittävä ja jatkuva merkitys konsernin kykyyn tuottaa Amount A:n alaisia veronalaisia residuaalivoittoja. *Toinen kohta* on kannattavuustestaus, jossa tarkastetaan, että tunnistetuilla yrityksillä on kapasiteettia olla Amount A:n mukaisesti verovelvollisia. *Kolmas kohta* on niin sanottu markkinayhteyden prioriteettitesti eli tarkastetaan, että Amount A:n mukaisen verovelvollisuuden syntyminen markkinavaltioon johtuu ensimmäisessä kohdassa tunnistetuista toiminnoista, jotka tuottavat veronalaisia residuaalivoittoja. *Neljäs eli viimeinen kohta* liittyy niin sanottuun pro-rata allokointiin, mikä puolestaan liittyy tilanteisiin, joissa yritykset, joille on tunnistettu riittävän merkittävä taloudellinen yhteys markkinavaltioon, mutta joilla toisaalta taas ei ole riittävän suuria residuaalivoittoja markkinavaltiosta Amount A:n mukaisen täyden verovelvollisuuden syntymiseen. OECD määrittelee, että edellä mainitun kaltaisessa tilanteessa konsernin muiden yritysten on kannettava jäljelle jäävä osa verovelvollisuudesta, mikä allokoidaan konserniin tai segmenttiin kuuluville yrityksille erillisellä pro-rata laskentakavalla.<sup>329</sup> Esimerkiksi tilintarkastusyhteisö KPMG kritisoi konsultoinnissaan maksavien yritysten tunnistamisen prosessia siitä, että se on tarpeettoman monimutkainen ja täten saattaa johtaa erilaisiin verokiistoihin. He korostivat, että yritysten on vaikea implementoida kyseistä prosessia ja suurin osa yrityksistä ei edes halua käyttää näin paljon aikaa erilaisten testausten tekemiseen. Tämän takia KPMG suosittaleekin prosessin yksinkertaistamista.<sup>330</sup> Olen itsekin samaa mieltä KPMG:n kanssa siitä, että prosessi vaikuttaa aivan liian monimutkaiselta ja pitkältä, mutta tämä saattaa johtua myös siitä, että prosessin suunnittelu on OECD:llä vielä pahasti kesken.

OECD:n esittelemän mekanismin toinen osa on varsinaiset *kaksinkertaisen verotuksen poistamisen menetelmät*. Heidän esittämänsä menetelmät Amount A:n ja perinteisen yritysten tuloverotuksen synnyttämän kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi olivat hyvitysmenetelmä ja vapautusmenetelmä.<sup>331</sup> Hyvitysmenetelmää on tarkasteltu lyhyesti jo kertaalleen tämän tutkielman luvussa 4.3.3, jossa tarkasteltiin OECD:n alustavaa ta-sausveroehdotusta digitaalisen talouden laajempien verotusongelmien ratkaisemiseksi. Kertauksen vuoksi hyvitysmenetelmällä tarkoitettiin sitä, että kaksinkertainen verotus

---

<sup>328</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 135.

<sup>329</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 136–137.

<sup>330</sup> KPMG: Comments on OECD Public Consultation Document Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints (2020) s. 10.

<sup>331</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 148.

poistetaan vähentämällä toisessa valtiossa maksettu vero asuinvaltiossa samasta tulosta maksettavasta verosta. Vapautusmenetelmä oli periaatteen tasolla vieläkin yksinkertaisempi. Sen nojalla asuinvaltio yleensä luopuu täysin verotusoikeudesta johonkin tiettyyn tuloon. Hyvitysmenetelmästä ja vapautusmenetelmästä on säädetty lisää YK:n ja OECD:n malliverosopimuksien artikloissa 23 A ja 23 B.<sup>332</sup> Seuraavaksi tarkastelen, miten OECD:n mukaan näitä perinteisiä kaksinkertaisen verotuksen menetelmiä voidaan hyödyntää Amount A:n mukaisen verotuksen ja perinteisen yritysten tuloverotuksen aiheuttaman kaksinkertaisen verotuksen yhteydessä.

OECD:n mukaan vapautusmenetelmän mukaisesti se osa yrityksen residuaalivoitoista, joita verotetaan markkinavaltioissa Amount A:n mukaisesti vapautettaisiin kokonaan muusta yritysten tuloverotuksesta muissa valtioissa. OECD:n mukaan tämä olisi erittäin helppo toteuttaa ja se olisi tehokas keino kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen Amount A:n yhteydessä. He perustelevat tätä sillä, että yrityksen asuinvaltion ei tarvitsi vapautusmenetelmän yhteydessä selvittää Amount A:n seurauksena uudelleenallokoituista voitoista maksetun veron määrää, vaan pelkkä uudelleenallokoitujen voittojen määrän selvittäminen olisi riittävää.<sup>333</sup> Esimerkiksi yrityksen residuaalivoittoa uudelleenallokoitiin markkinavaltioihin Amount A:n mukaisesti 10 miljoonan euron edestä. Yrityksen asuinvaltion verohallinnon ei kyseisessä tilanteessa tarvitse tehdä mitään muuta, kuin vapauttaa kyseiset uudelleenallokoitot verotuksesta omassa valtiossaan.

OECD:n toinen vaihtoehto kaksinkertaisen verotuksen poistamiselle on hyvitysmenetelmä, mikä on heidän mielestään hieman monimutkaisempi implementoida kuin vapautusmenetelmä. Menetelmän mukaisesti Amount A:lle verovelvollisen yrityksen asuinvaltio vähentäisi Amount A:n mukaisesti toisessa valtiossa samasta tulosta maksetun veron yrityksen asuinvaltiossa samasta tulosta maksettavasta verosta. Asuinvaltiolle jää siis eräänlainen toissijainen verotusoikeus Amount A:n alaiseen residuaalivoittoon tilanteissa, joissa Amount A:n perusteella voittoja on verotettu toisessa valtiossa matalammalla veroasteella kuin voittoja verotettaisiin yrityksen asuinvaltiossa.<sup>334</sup> Esimerkiksi jos yritys hypoteettisesti maksaisi Amount A:n mukaisesti residuaalivoitostaan veroja markkinavaltioon 26 prosentin veroasteen mukaisesti, ja samanaikaisesti sama residuaalivoitto

---

<sup>332</sup> Ks. lisää YK:n Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2017) s. 33.

<sup>333</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 149.

<sup>334</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 150.



olisi veronalainen yrityksen asuinvaltiossa 20 prosentin mukaisesti, niin asuinvaltio ei tämän kaltaisessa tilanteessa saa hyvitysmenetelmän perusteella käyttää toissijaista verotusoikeuttaan yrityksen residuaalivoittoihin.

OECD toteaa lisäksi menetelmän valintaan liittyen, että molemmat menetelmät voivat loppujen lopuksi johtaa hyvin samankaltaisiin lopputulemiin, mutta tästä huolimatta joillain valtioilla on selvät preferenssit siitä kumpaa menetelmää he haluavat tulevaisuudessa käyttää Amount A:n ja perinteisen yritysten tuloverotuksen kaksinkertaisen verotuksen eliminointiin<sup>335</sup>. Kaiken kaikkiaan OECD:n esitys liittyen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen Amount A:n ja yritysten tuloverotuksen välisissä liityntätilanteissa ei ole millään tavalla vielä valmis edes vuonna 2021 ja sen nykyinen muoto ei välttämättä tule olemaan lähelläkään sen lopullista implementointimuotoa.

*Douradon* mukaan samanaikainen juridiselta kaksinkertaiselta verotukselta ja vajaa-verotukselta välttyminen ei ole OECD:n tämänhetkisen julkaiseman Pilari yhden ja Amount A:n suunnitelman perusteella millään tavalla realistista<sup>336</sup>. Tämän lisäksi muun muassa Deloitte kritisoi OECD:ta siitä, että se ei suoranaisesti suosittelen vapautusmenetelmän käyttämistä Amount A:n aiheuttaman kaksinkertaisen verottamisen poistamiseen suunnitelmassaan. He perustelevat kritiikkiään sillä, että vaikka vapautusmenetelmän käytön seurauksena globaalisti yritysten tuloveroa saatettaisiin maksaa marginaalisesti vähemmän, toteutuisi sen käytön seurauksena kaksinkertaiselta verotukselta välttyminen ja Pilari yhden päätarkoitus eli verotulojen uudelleenallokointi markkinavaltioille tehokkaammin kuin hyvitysmenetelmän käytön yhteydessä.<sup>337</sup> OECD:lla on edessään siis vielä lukuisia vastaavanlaisia päätöksiä ennen kuin säännös on valmis implementoitavaksi.

Tämän alaluvun tarkastelun jälkeen olen viimein selvittänyt, mistä Amount A:n tämän pääluvun alkupuolella esittelemäni varsinaiset konkreettisiin säännöksiin perustuvat rakennuspalikat koostuvat. Jäljelle minulle jää enää vain selvittää, miten Amount A:n kaltaisen säännöksen implementointi tosiasiassa voisi tapahtua.

### 6.3.7 Alustava implementointi

OECD myöntää itsekin, että sen suunnitelmat Amount A:n *implementoinnille* ovat vielä vuoden 2020 lokakuussa julkaistussa raportissa vielä aivan alkuvaiheessa. He

---

<sup>335</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 152.

<sup>336</sup> Dourado (2021) s. 4.

<sup>337</sup> Deloitte: Comment on the Public Consultation Document on the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints (2020) s. 3.

perustelevat tätä sillä, että säännöksen implementointi nojaa hyvin vahvasti säännöksen sisältöön, mikä ei vielä ole täysin valmis liittyen erityisesti sen veropohjan määrittelyyn ja kaksinkertaisen verotuksen poistamisen mekanismiin.<sup>338</sup> OECD on siis päättänyt saada Amount A:n sisällöllisesti valmiiksi ennen siirtymisestä sen implementoinnin tarkempaan tarkasteluun. Suuria edistysaskeleita ei edellä mainituin osin ole myöskään tapahtunut OECD:n raportin julkaisun ja tämän tutkielman kirjoittamisen välillä. OECD on silti Pilari yhden suunnitelmassaan tarkastellut hieman, millaisia muutoksia Amount A:n implementointi tuo kansainvälisen verotuksen viitekehykseen.

He ovat jakaneet Amount A:n implementoinnin tuomat muutokset kolmeen eri ulottuvuuteen. Ne ovat *kansallinen vero-oikeus, kansainvälinen vero-oikeus ja implementointia täydentävät ohjeet*.<sup>339</sup> Seuraavaksi tarkastelen hieman tarkemmin, millaisia haasteita OECD:n mielestä liittyy Amount A:n implementointiin kunkin ulottuvuuden tasolla.

Kansallisen vero-oikeuden eli kansallisten verolainsäädäntöjen tasolla haasteet liittyvät useimmiten Amount A:n *välttämättömien ominaisuuksien* tunnistamiseen<sup>340</sup>. Tämän takia OECD määrittikin, että valtioiden tulee implementoida lainsäädäntöihinsä säännökset liittyen erityisesti Amount A:n veronmaksajan ja verotuksen kohteen tunnistamiseen. Tämän lisäksi valtioiden tulee *implementoida* lainsäädäntöihinsä säännökset liittyen Amount A:n veropohjan määräytymiseen ja lopulliseen tulojen allokointisäännöksenä toimivaan Amount A:n voittojen allokointikaavaan. Valtioiden tulee lisäksi ottaa huomioon Amount A:ta implementoidessaan sen seurauksena mahdollisesti syntyvän kaksinkertaisen verotuksen poistaminen ja tähän poistamiseen käytettävät menetelmät. Valtioiden tulee implementoida kansallisiin verolainsäädäntöihinsä myös säännökset liittyen Amount A:n yhteydessä syntyvien riitojen ja kiistojen ratkaisu- ja ehkäisymenetelmiä osana niin sanottua verovarmuussäännöstä.<sup>341</sup>

OECD tunnisti Amount A:n implementoinnin suurimmaksi haasteeksi kansainvälisen verotuksen viitekehyksessä; sen suhteen *valtioiden välisten verosopimusten kanssa*, jotka käytännössä estäisivät valtioita soveltamasta Amount A:n tuomaa verotusoikeutta kokonaan, vaikka säännös olisikin implementoitu heidän kansallisiin verolainsäädäntöihinsä. OECD esitti edellä mainitun kaltaiselle verosopimusten muuttamiselle ratkaisuksi kokonaan *uudenlaisen monen valtion välisen verosopimuksia muuttavan*

<sup>338</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 199.

<sup>339</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 199.

<sup>340</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 199.

<sup>341</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 200–201.

*instrumentin* luontia. Instrumentin avulla Amount A:n säännökset saataisiin implementoitua kansainvälisen verotuksen viitekehykseen samassa muodossa kuin säännökset implementoidaan kansallisiin verolainsäädäntöihin sisältäen yhtä lailla säännökset muun muassa liittyen Amount A:n voittojen allokointikaavaan ja kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen.<sup>342</sup> Tällä monen valtion verosopimuksia muuttavalla instrumentilla ei tarkoiteta Amount A:n implementoinnin yhteydessä OECD:n BEPS-hankkeen 15. toimenpiteessä esittelemää monen valtion välistä instrumenttia eli MLI:tä, vaikka OECD harkitsikin sen käyttämistä yhdessä vaiheessa koko Pilari yhden ja Amount A:n implementointiin<sup>343</sup>.

OECD:n esittelemä viimeinen Amount A:n implementoinnin ulottuvuus oli sen implementointia täydentävät ohjeet. Niiden tarkoituksena on kaikessa yksinkertaisuudessaan tukea ja täydentää kansallisiin verolainsäädäntöihin ja kansainväliseen vero-oikeuteen implementoidun Amount A:n säännöksiä. OECD olettaa, että nämä ohjeet olisivat kohdistettu niin veronmaksajille kuin verohallinnoillekin ja sisältäisivät ohjeistusta liittyen esimerkiksi Amount A:n veropohjan määrittelyyn ja tappioiden käsittelyyn.<sup>344</sup> OECD korostaa lopuksi vielä sitä, että Amount A:n implementointi osaksi kansallista ja kansainvälistä vero-oikeutta tulee vaatimaan yksittäisiltä valtioilta heidän luopumistaan heidän omista *digiveroistaan*<sup>345</sup>.

Implementoinnista voi tehdä hankalaa erityisesti se, että *Schönin* mukaan kansainvälisessä vero-oikeudessa ei koskaan aikaisemmin ole ollut mitään vastaavanlaisia niin sanottuja ”jumalan käskystä” toimivia säännöksiä tai periaatteita liittyen verotusoikeuden allokointiin valtioiden kesken. Hän korostaakin, että koko Pilari yhden ja Amount A:n sääntely on rakentunut puhtaasti poliittisen keskustelun ja kilpailun pohjalta.<sup>346</sup> Implementoinnin haasteeksi nousee siis se tosiasia, että kukaan ei voi pakottaa valtiota implementoimaan säännöstä, mikäli valtio ei itse niin halua tehdä. Säännöksen implementoinnille onkin todennäköisesti laajasti edessä vastarintaa tulevaisuudessa.

Säännöksen implementointiin liittyy vieläkin lukuisia kysymyksiä. Tämän luvun 6 tarkastelussa huomattiin muun muassa se, miten maailman suurimmat tilintarkastusyhteisöt eli KPMG, Ernst & Young, PWC ja Deloitte olivat pääosin säännöksen eri prosessien

---

<sup>342</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 201.

<sup>343</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 203. Ks. lisäksi tämän tutkielman luku 3.3 liittyen BEPS-hankkeen sisältöön (multilateral instrument = MLI).

<sup>344</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 204.

<sup>345</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 204.

<sup>346</sup> Schön (2019) s. 1004.

yksinkertaistamisten kannalla. Ne perustelivat mielipiteitään muun muassa erilaisten verokiistojen välttämiseksi ja monikansallisten yritysten haluttomuudella osallistua liian monimutkaisiin ja pitkiin prosesseihin.

Kaiken kaikkiaan OECD:n sääntely liittyen Amount A:n implementointiin ja joihinkin sen rakennuspalikoihin kuten esimerkiksi veropohjan määrittelyyn ovat vuoden 2021 alkupuoliskollakin vielä melko pahasti kesken, minkä takia tässä luvussa en ole pystynyt tarkastelemaan aivan lopullista implementoitavaa Amount A -säännöstä. Luku toimii ennemminkin eräänlaisena tilannekatsauksena siitä, mihin OECD on edennyt sääntelyssään ja mihin suuntaan se on kehittämässä tätä erityisesti automatisoituja digitaalisia palveluita koskevaa sääntelyä. Luvussa tarkasteltiin niiltä osin kuin mahdollista Amount A:n sääntelyä liittyen erityisesti automatisoituihin digitaalisiin palveluihin, mutta niiltä osin kuin tämä raja ei ollut mahdollista esimerkiksi veropohjan laskennan ja kaksinkertaisen verotuksen poistamisen yhteydessä tarkasteltiin Amount A:n sääntelyä koko säännöksen soveltamisalan laajuudelta. Erityisen mielenkiintoista säännöksen keskeneräisyydestä tekee se, että OECD yhä vuoden 2021 keväällä korostaa tahtoaan siitä, että koko digiverohankkeen ja sen löytämien ratkaisujen tulisi valmistua vuoden 2021 puolivälissä<sup>347</sup>.

Mielestäni olen onnistunut hyvin tämän luvun tarkastelussa löytämään ratkaisun tutkimuskysymykseeni eli siihen, *millaisia ratkaisuja OECD on löytänyt automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotukseen osana digiverohanketta*. Tarkastelen automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotusta käytännön tasolla vielä luvussa 7.2, mutta muuten säännöksen sisällön tarkastelu päättyy tähän lukuun. Seuraavaksi siirryn tarkastelemaan vielä lyhyesti, millaisia vaikutuksia esimerkiksi OECD olettaa tämän luvun sääntelyn mukaisen Amount A:n implementoinnilla olevan yritysten tuloverotukseen tulevaisuudessa.

---

<sup>347</sup> OECD: Action 1. Hankkeen yleiskuvaus saatavilla osoitteessa: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

## 7 AMOUNT A:N ARVIOIDUT VAIKUTUKSET

### 7.1 Vaikutukset valtioiden verotuloihin maailmanlaajuisesti

Amount A:n implementoinnin vaikutusten arviointi on vielä tutkielman kirjoitushetkelläkin vuoden 2021 keväällä kohtalaisen hankalaa johtuen erityisesti siitä, että OECD ei ole vielä tähän mennessäkään saanut säännöstä täysin valmiiksi eli lopulliseen implementoitavaan muotoonsa, vaikka he yhä korostavatkin hankkeen valmistumista vuoden 2021 puolivälissä. Monien säännökseen liittyvien liikevaihdollisten rajojen rajanvedot ovat kesken ja esimerkiksi implementoinnin suunnittelu on vielä aivan alkutekijöissään. Tämän takia tässä luvussa tapahtuva Amount A:n implementoinnin vaikutusten arviointi rajautuukin pääosin käsittelemään vain ja ainoastaan OECD:n *Economic Impact Assessment* -raporttia<sup>348</sup>, koska se on vielä vuonna 2021 käytännössä ainoa säännöksen vaikutuksia laajemmin arvioiva raportti.

Tässä luvussa keskityn tarkastelemaan niitä arvioituja vaikutuksia, joita Amount A:n implementoinnilla voi tulevaisuudessa olla liittyen *erityisesti* automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotukseen ja valtioiden yritysten tuloverotuksen avulla keräämiin verotuloihin. Olen rajannut Amount A:n implementoinnin muut vaikutukset kuten esimerkiksi sen arvioidut vaikutukset investointeihin kokonaan ulos tämän luvun tarkastelusta.

OECD tarkastelee Pilari yhden vaikutuksia raportissaan pelkästään Amount A:n vaikutusten osalta<sup>349</sup>, minkä takia minun on erittäin helppo soveltaa heidän vaikutusarviointejaan tämän luvun tarkasteluun. Kokonaisuudessaan OECD on arvioinut, että Amount A:n implementoinnista syntyy puhtaasti uusia verotuloja maailmanlaajuisesti noin *5–12 miljardia dollaria*, mikä on vain noin 0,2–0,5 prosenttia kaikesta globaalisti maksettavasta yritysten tuloverosta. OECD on käyttänyt arvioinnin perustana Amount A:n verotulojen laskentaan *750 miljoonan euron* globaalia liikevaihtorajaa, 10 prosentin kannattavuusrajaa, 20 prosentin uudelleenallokointiprosenttia ja 1 miljoonan euron rajaa verotuksellisen liitynnän syntymiseen markkina- ja valtioihin. Vertailun vuoksi he arvioivat, että Pilari kahden implementoinnista syntyisi noin *42–70 miljardia dollaria* uusia verotuloja, mikä on puolestaan 1,7–2,8 prosenttia kaikista globaalisti maksettavasta yritysten tuloverosta. Pilari kahden verotulojen laskennassa puolestaan sovelletaan 12,5 prosentin

---

<sup>348</sup> OECD/G20: Action 1, Economic Impact Assessment (2020).

<sup>349</sup> OECD/G20: Action 1, Economic Impact Assessment (2020) s. 16.

minimiverokantaa.<sup>350</sup> Pilari yhden implementointi synnyttää siis OECD:n arvioinnin perusteella huomattavasti vähemmän puhtaasti uusia verotuloja valtioille, kuin Pilari kahden implementointi.

Tämän perusteella olisi kuitenkin väärin tehdä johtopäätös siitä, että Pilari kahden implementointi olisi koko kansainvälisen verojärjestelmän kannalta jotenkin tärkeämpi ja merkityksellisempi kuin Pilari yhden implementointi. Tämä johtuu puhtaasti siitä, että säännökset on luotu täysin erilaisten tarkoituksien pohjalta. Määrittelin jo tutkielmani luvussa 5.3, miten Amount A:n ja koko Pilari yhden tarkoituksena ei ole missään kehitysvaiheessa ollutkaan puhtaasti uusien verotulojen synnyttäminen, vaan sen tarkoituksena on ollut jo olemassa olevien verotulojen uudelleenallokointi valtioihin sellaisella tavalla, joka ottaa huomioon digitalisaation ja uudenlaisen digitaalisen liiketoiminnan merkityksen tulojen ja voittojen syntymisessä. Pilari kahden tarkoituksena puolestaan on luoda maailmanlaajuinen minimiverokanta, joka vähentäisi yritysten halua siirrellä voittoja valtioista toiseen paremman verokohtelun eli alhaisemman verokannan toivossa. Tämä luonnollisesti synnyttää huomattavasti enemmän puhtaasti uusia verotuloja kuin Pilari yhden kaltainen säännös. Edellä mainitun takia tarkastelen seuraavaksi, mitä konkreettisia muita vaikutuksia OECD arvioi Amount A:n implementoinnilla olevan valtioiden verotuloihin.

OECD:n mukaan Amount A:n implementoinnin seurauksena voittoja uudelleenallokoitaisiin uusiin markkinavaltioihin jopa 100 miljardin dollarin arvosta. He korostavat sitä, että vaikka tämän uudelleenallokoinnin seurauksena maailmanlaajuisesti syntyisikin vain vähän niin sanotusti kokonaan uusia verotuloja, niin valtiokohtaisesti verotulot voivat muuttua huomattavasti radikaalimmin suuntaan kuin toiseen. OECD huomasi vaikutusarvioinnissaan, että keskimäärin *kaikki* matalan-, keskiverto- ja korkean tulotason valtiot osaltaan hyötyisivät Amount A:n implementoinnista *kasvavina verotuloina*. Heidän mukaansa ainoastaan niin sanotut *investment hub* -valtiot eli suomennettuna investointien keskittyminä toimivat valtiot menettäisivät sen implementoinnin seurauksena verotuloja.<sup>351</sup> OECD luokitteli tällaisiksi valtioiksi kaikki valtiot, joihin tehdyt ulkomaaninvestoinnit (*foreign direct investment*) ylittävät 150 % valtion bruttokansantuotteesta<sup>352</sup>.

OECD tarkasteli lisäksi, mitä vaikutuksia aikaisemmin tässä luvussa mainittujen Amount A:n kannattavuusrajan ja globaalin liikevaihtorajan erilaisilla rajanvedoilla olisi

---

<sup>350</sup> OECD/G20: Action 1, Economic Impact Assessment (2020) s. 15.

<sup>351</sup> OECD/G20: Action 1, Economic Impact Assessment (2020) s. 10.

<sup>352</sup> OECD/G20: Action 1, Economic Impact Assessment (2020) s. 18.

veronalaisiin residuaalivoittoihin ja verotuloihin. He huomasivat, että globaalien liikevaihtorajan erilaisilla rajanvedoilla on erittäin pieni vaikutus siihen, kuinka paljon automatisoitujen digitaalisten palveluiden kerryttämää residuaalivoittoa tunnistetaan. Esimerkiksi kuvitellaan kaksi tilannetta: molemmissa kannattavuusraja on asetettu 10 prosenttiin, toisessa globaalia liikevaihtorajaa ei ole ollenkaan ja toisessa globaali liikevaihtoraja on asetettu 5 miljardiin dollariin. Tilanteessa, jossa globaalia liikevaihtorajaa ei ole ollenkaan, OECD on arvioinut Amount A:n alaista automatisoitujen digitaalisten palveluiden tuottamaa verotettavaa residuaalivoittoa olevan 83 miljardia dollaria. Tilanteessa, jossa globaali liikevaihtoraja on puolestaan 5 miljardia euroa, OECD on arvioinut samaa residuaalivoittoa olevan 74 miljardia dollaria.<sup>353</sup> Edellä mainittujen tunnistettujen residuaalivoittojen erotus on täten vain 9 miljardia dollaria, mikä saattaa kuulostaa joidenkin korvaan suurelta, mutta globaalien verojärjestelmän ja talouden kannalta sillä ei ole käytännössä mitään merkitystä.

Kannattavuusrajaukseen liittyvän rajanvedon kohdalla OECD huomasi taas huomattavasti suurempia vaikutuksia kuin globaalien liikevaihtorajan kohdalla. He tarkastelivat kannattavuusrajan asettamista tilanteessa, jossa globaaliksi liikevaihtorajaksi oli asetettu 750 miljoona euroa. He asettivat kannattavuusrajan viidelle eri tasolle, mitkä olivat; 8 prosenttia, 10 prosenttia, 15 prosenttia, 20 prosenttia ja 25 prosenttia. OECD tunnisti näille kullekin vuorollaan automatisoitujen digitaalisten palveluiden tuottamaa Amount A:n alaista residuaalivoittoa; 90 miljardia dollaria, 81 miljardia dollaria, 58 miljardia dollaria, 37 miljardia dollaria ja 18 miljardia dollaria.<sup>354</sup> Kannattavuusrajan nostaminen esimerkiksi kymmenestä prosentista kahteenkymmeneen prosenttiin laskee siis automatisoitujen digitaalisten palveluiden tuottamaa Amount A:n soveltamisalaan kuuluvaa veronalaisista residuaalivoittoa 81 miljardista dollarista 37 miljardiin dollariin eli veronalainen residuaalivoitto täten yli puolittuu. Tämän takia OECD:n pitää mielestäni jatkossa keskittyä erityisesti siihen, mihin prosenttiin kannattavuusraja tulisi asettaa globaalien liikevaihtorajan laajemman rajanvedon tarkastelun sijaan.

OECD korostaa raportin arvioinneissa käytetyn datan edeltävän koronaviruspandemiaa<sup>355</sup> ja sen olevan peräisin vuodelta 2016<sup>356</sup>. OECD tämän takia korostikin, että edellä mainituissa vaikutusarvioinneissa tarkastellut automatisoitujen digitaalisten palveluiden

---

<sup>353</sup> OECD/G20: Action 1, Economic Impact Assessment (2020) s. 35. Ks. erityisesti taulukko 2.3 A.

<sup>354</sup> OECD/G20: Action 1, Economic Impact Assessment (2020) s. 35. Ks. erityisesti taulukko 2.3. B.

<sup>355</sup> OECD/G20: Action 1, Economic Impact Assessment (2020) s. 10.

<sup>356</sup> OECD/G20: Action 1, Economic Impact Assessment (2020) s. 36.

tuottamat residuaalivoitot ovat todennäköisesti huomattavasti alhaisempia kuin, mitä todellisuudessa Amount A:n implementoinnin yhteydessä tulnaisiin tunnistamaan ja verottamaan. Tämä johtuu OECD:n mukaan siitä, että käynnissä oleva koronaviruspandemia on jo nyt yhdessä digitalisaation kanssa kasvattanut automatisoitujen digitaalisten palveluiden merkitystä hyvin nopeasti, ja tämä kehityssuunta tulee heidän mukaansa kasvamaan vain entisestään lähitulevaisuudessa. Tämä kehitys on OECD:n mukaan johtanut siihen, että automatisoituja digitaalisia palveluita tarjoavat yritykset ansaitsevat entistä suurempia residuaalivoittoja. OECD teki raportissaan yksinkertaisen analyysin, jossa tutkittiin kymmenen maailman suurimman automatisoituja digitaalisia palveluita tarjoavien monikansallisten yritysten taloudellista raportointia. Analyysissä huomattiin kyseisten yritysten ansaitsemien residuaalivoittojen kasvaneen keskimäärin vuosien 2016–2019 välillä jopa 30 prosenttia.<sup>357</sup> Tämän analyysin perusteella voinkin tehdä johtopäätöksen siitä, että vaikutusarvioinnissa tunnistetut residuaalivoitot ovat todennäköisesti ainakin 30 prosenttia liian alhaisia. Tärkeää on myös muistaa se, että kyseinen OECD:n analyysikään ei huomionnut vielä vuonna 2020 alkanutta koronaviruspandemiaa millään tavalla.

OECD kritisoi myös itse tekemäänsä vaikutusarviointia juuri siitä, että siinä käytetty data on peräisin vuodelta 2016, joten se ei enää heidän raporttinsa julkaisuhetkelläkään vuonna 2020 ole enää kovin ajankohtaista<sup>358</sup>. Mielestäni on hieman erikoista, miksi OECD on päätenyt käyttämään näin vanhaa dataa vaikutusarviointien tekemiseen, sillä oletan, että uudempaa dataa olisi ollut ainakin osiltaan saatavilla.

Vaikutusarvioinnin lopussa OECD vielä korostaa sitä, että vaikka kaikki matalan-, keskiverto- ja korkean tulotason valtiot osaltaan keskimäärin hyötyvätkin Amount A:n implementoinnista kasvavina verotuloina, niin he arvioivat, että verotulot tulevat kasvamaan kuitenkin suhteessa kaikkein eniten juuri *matalan tulotason valtioissa*. Tämä johtuu kaikessa yksinkertaisuudessaan siitä, että matalan tulotason valtioissa ei ennen Amount A:n implementointia ole juurikaan verotettu monikansallisten yritysten residuaalivoittoja. Amount A:n implementoinnin seurauksena verotulot kasvavat heidän mukaansa kaikkein eniten sellaisissa valtioissa, joissa yritysten tuloveroprosentti on yli 20 prosenttia. Valtioissa, joissa yritysten tuloveroprosentti on taas reilusti alle 20 prosenttia, on olemassa OECD:n mukaan riski jopa siitä, että säännöksen implementoinnin seurauksena menetetään verotuloja.<sup>359</sup>

---

<sup>357</sup> OECD/G20: Action 1, Economic Impact Assessment (2020) s. 35–36.

<sup>358</sup> OECD/G20: Action 1, Economic Impact Assessment (2020) s. 36.

<sup>359</sup> OECD/G20: Action 1, Economic Impact Assessment (2020) s. 61.



Kaikki eivät kuitenkaan ole samaa mieltä liittyen Pilari yhden ja Amount A:n implementoinnin vaikutuksista, kuin OECD. Matthias Bauer arvioi jo vuoden 2020 kesällä ennen lopullisten Pilari yhden ja Pilari kahden suunnitelmien julkaisua, että Pilareihin perustuvan lähestymistavan implementointi tulisi vähentämään pienten niin sanotusti avoimen talouden omaavien valtioiden (*small open economy*) keräämiä verotuloja.<sup>360</sup> Bauer kuitenkin keskittyi tutkimuksessaan enimmäkseen tutkimaan Pilareiden implementoinnin yhteisvaikutusta, minkä takia hänen löytämänsä tulokset eivät ole täysin relevantteja tämän tutkielman näkökulmasta. Hänen tutkimuksensa kuitenkin korostaa sitä tosiasiaa, että ehkä tässä luvussa esiteltyihin OECD:n tekemiin vaikutussarviointeihin ei kannata tukeutua niin sanotusti kuin ”jumalan sanaan”.

Tämän alaluvun tarkastelun jälkeen olen vihdoinkin saanut vastauksen myös viimeiseen tutkielmani osaongelmaan, joka oli, *mitä maailmanlaajuisia vaikutuksia OECD:n Amount A:n implementoinnilla on yritysten tuloverotuksena kerättyihin valtioiden verokertymiin*. Kaiken kaikkiaan, mikäli OECD:n tekemät Amount A:n vaikutussarviointit heijastavat millään tasolla totuutta, niin mielestäni säännös onnistuu tarkoituksessaan melko hyvin. Se ei kasvata maailmanlaajuisesti maksettavia yritysten tuloveroja kuin vähän ja silti se onnistuu uudelleenallokoimaan yritysten residuaalivoitoista maksamia tuloveroja *investment hub* -valtioista muihin valtioihin. Nähtäväksi tietenkin jää ovatko Amount A:n implementoinnin vaikutukset mahdollisesti tulevaisuudessa, millään tavalla vertailukelpoisia OECD:n vaikutussarviointiraportissa arvioitujen vaikutusten kanssa. Seuraavaksi tarkastelen vielä lyhyesti ennen tutkielman yhteenvetoa, miten automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotus tapahtuu käytännössä monikansallisen yrityksen tasolla.

## **7.2 Miten automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotus tosiasiasa toteutuu Amount A:n implementoinnin seurauksena?**

Esittelin aikaisemmin tämän tutkielman luvussa 6.3.5 tarkkan kaavan liittyen Amount A:n perusteella uudelleenallokoitavien voittojen laskentaan. Tässä luvussa tarkastelen seuraavaksi, miten luvussa esiteltyä *absoluuttisiin voittomääriin* perustuvaa laskentakaavaa voidaan soveltaa kuvitteellisen automatisoituja digitaalisia palveluita tarjoavan monikansallisen yrityksen verottamiseen. Tarkasteluni yhteydessä saan myös vastauksen siihen, millä perusteella Amount A:n seurauksena maksettava vero tosiasiasa syntyy.

---

<sup>360</sup> Bauer (2020): ECIPE Occasional paper s. 24.

Aikaisemmassa luvussa esitelty laskentakaava oli siis:  $M = S/R * y * [P - (R * z)]$ . Seuraavaksi käyn *OECD:n raportissaan esittelemän esimerkin* avulla läpi, miten kaavaa sovelletaan käytännössä.

Esimerkissä on käytetty samaa *10 prosentin kannattavuusrajaa* ja *20 prosentin uudelleenallokointiprosenttia*, kuin tämän tutkielman edellisessä alaluvussa mainituissa Amount A:n globaalien verotulojen vaikutusarvioinneissa. Esimerkki etenee seuraavalla tavalla: Konserni A tarjoaa vain ja ainoastaan Amount A:n soveltamisalaan kuuluvaa yhtä automatisoitua digitaalista palvelua Internetin välityksellä asiakkailleen. Esimerkin konsernin tuloslaskelman relevantit luvut *miljoonissa euroissa* ovat; liikevaihto  $R$  on 25000, liikevoitto  $P$  on 6500 ja liikevoittoprosentti 26 %. Tämä konsernin liikevaihto on OECD:n mukaan kertynyt kolmessa eri markkinavaltiossa, jossa yritys harjoittaa liiketoimintaansa. Paikallista liikevaihtoa  $S$  on kertynyt näissä markkinavaltioissa seuraavalla tavalla *miljoonissa euroissa*. Markkinavaltiossa 1 on kertynyt 2000, markkinavaltiossa 2 on kertynyt 18000 ja markkinavaltiossa 3 on kertynyt 5000 eli yhteensä 25000. Konserni harjoittaa toimintaansa siten, että konsernilla on ainoastaan markkinavaltiossa 1 fyysistä toimintaa. Heillä on siellä tytäryhtiö. Muissa markkinavaltioissa se harjoittaa liiketoimintaa tämän tytäryhtiön välityksellä. Tässä OECD:n antamassa esimerkissä kuitenkin oletetaan, että myös markkinavaltioihin 2 ja 3 syntyy Amount A:n seurauksena verotuksellinen liikeyntä.<sup>361</sup> Esimerkin kaikki luvut on esitetty miljoonissa euroissa, niin OECD:n raportissa kuin tässä tutkielmassakin laskukaavojen yksinkertaistamiseksi.

Seuraavaksi siirryn soveltamaan tämän tutkielman luvussa 6.2.5. esiteltyä kolmeosaista kaavaa. *Ensimmäinen osa* on *kannattavuus rajanveto*:  $W = P - (R * z)$ . Siinä määritellään konsernin relevantti residuaalivoitto vähentämällä 10 prosentin kannattavuusraja<sup>362</sup> sen liikevoitosta.

$$W = P - (R * 10 \%)$$

$$W = 6500 - (25\,000 * 10 \%)$$

$$W = 4000.<sup>363</sup>$$

Monikansallisella yrityksellä tunnistettiin näin olevan 4 miljardin euron<sup>364</sup> arvosta residuaalivoittoja. *Toisessa vaiheessa*: tunnistettu residuaalivoitto jaetaan Amount A:lle

<sup>361</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 216.

<sup>362</sup> Huom. kannattavuusraja on 10 prosentin osuus koko yrityksen esimerkissä tunnistetusta liikevaihdosta.

<sup>363</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 216.

<sup>364</sup> Huom. 4000 x 1 000 000.

relevantiksi residuaalivoitoksi A ja muuksi residuaalivoitoksi X *uudelleenallokointiprosentin perusteella*. Tämä tapahtuu laskentakaavalla:  $A = y * W$ . Aikaisemmin esimerkin uudelleenallokointiprosentiksi eli y:ksi määritettiin 20 prosenttia.

$$A = 20 \% * W$$

$$A = 20 \% * 4000$$

$$A = 800.^{365}$$

*Kolmannessa eli viimeisessä laskentakaavan vaiheessa* relevantiksi tunnistettu residuaalivoitto A jaetaan edelleen markkinavaltioihin erillisen *allokointiavaimen perusteella*. Allokointiavain perustuu paikalliseen liikevaihtoon S suhteessa koko konsernin liikevaihtoon R. Tässä vaiheessa saamme esimerkissä lopullisen vastauksen siitä, kuinka paljon voittoa allokoituu mihinkin esimerkin kolmesta markkinavaltiosta. Tästä markkinavaltioihin allokoituvasta voitosta käytetään esimerkissä ja laskentakaava kirjainta M. Uudelleenallokoitavien voittojen laskemisen viimeinen vaihe etenee seuraavan laskentakaavan mukaisesti:  $M = S/R * A.^{366}$

**Taulukko 2. Residuaalivoiton lopullinen uudelleenallokointi markkinavaltioihin Amount A:n laskentakaavan perusteella<sup>367</sup>**

Milj. EUR	Paikallinen liikevaihto (S)	Allokointiavain (S/R)	Veronalaista residuaalivoittoa (Amount A) M
Valtio 1	2000	8 %	$A * S/R = 64$
Valtio 2	18000	72 %	$A * S/R = 576$
Valtio 3	5000	20 %	$A * S/R = 160$
<b>Yhteensä</b>	<b>25000</b>	<b>100 %</b>	<b>800</b>

Amount A:n mukaisen veron laskeminen monikansallisille yrityksille tapahtuu tässä esimerkissä esitellyllä tavalla. Yrityksen tarjoamien automatisoitujen digitaalisten palveluiden tuottamia residuaalivoittoa allokoidaan markkinavaltioon 1: *64 miljoonaa euroa*, markkinavaltioon 2: *576 miljoonaa euroa* ja markkinavaltioon 3: *160 miljoonaa euroa*.

<sup>365</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 216.

<sup>366</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 216.

<sup>367</sup> OECD/G20: Action 1, Pillar One Blueprint (2020) s. 217.

Kyseisissä valtioissa voittoa verotetaan tämän jälkeen kunkin valtion oman *yri­tysten tu­loveropro­sentin* perusteella.

Mikäli esimerkin markkinavaltio 2 olisi Suomi ja Amount A:n seurauksena konsernille syntyisi Suomeen verotuksellinen liityntä, niin tätä 576 miljoonan euron residuaali­voittoa verotettaisiin Suomen TVL 124 §:ssä määritellyllä 20 prosentin yhteisöverolla. Veroa tulisi täten maksettavaksi  $576\,000\,000\text{ €} * 20\% = 115\,200\,000\text{ €}$ , eli noin 115 miljoonaa euroa. On kuitenkin täysin utopistista ajatella, että jonkin automatisoidun digi­taalisen palvelun residuaalivoittoa voitaisiin allokoida Suomeen näin suurta määrää Amount A:n implementoinnin jälkeenkään.

Nyt olen selvittänyt kokonaisuudessaan, miten Amount A:n implementointi vaikut­taa valtioiden yritysten tuloveroina keräämiin verotuloihin ja, miten automatisoitujen di­gitaalisten palveluiden verotus Amount A:n perusteella tosiasiallisesti tapahtuu. Tämän jälkeen tutkielmassani jäljellä on enää yhteenveto, jossa tarkastelen millä tavoin mieles­täni onnistuin vastaamaan tutkimuskysymyksiini. Pohdiskelen luvussa lisäksi lyhyesti koko digiverohankkeen tulevaisuutta.

## 8 YHTEENVETO

Tutkimukseni tutkimuskysymyksenä oli löytää vastaus siihen, *millaisia ratkaisuja OECD on löytänyt automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotukseen osana digiverohanketta*. Lähdin etsimään ratkaisua tutkimuskysymykseeni tarkastelemalla OECD:n digiverohanketta kronologisessa järjestyksessä aina vuodesta 2015 vuoteen 2020 asti. Tarkastelun yhteydessä huomasin, että OECD pyrki ratkaisemaan digitalisaation laajemmat verotukselliset ongelmat Kahden pilarin -lähestymistapansa *Pilari yhteen* perustuvalla ratkaisuehdotuksella, minkä sisällä *automatisoitujen digitaalisten palveluiden verotuksesta tulevaisuudessa säännellään osana* kyseisen *Pilari yhden Amount A -säännöstä*. Varsinainen vastaus tutkimuskysymykseeni löytyi siis tarkastellessani Amount A:n sisältöä liittyen muun muassa sen soveltamisalaan, voittojen lopulliseen allokointikaavaan ja lähdevaltion määrittämissääntöihin. Huomasin lisäksi, että useiden Amount A:n säännöksiä kohdalla ei vielä tutkielman kirjoitushetkelläkään ollut tehty lopullisia rajanvetoja, minkä takia säännöksen tarkastelu niiltä osin jäi enemmänkin pohdinnan tasolle.

Löysin tarkastelun yhteydessä myös vastaukset tutkimukseni osaongelmiin. Tutkimukseni osaongelmia olivat, mitä digitaalisen talouden ja digitalisaation aiheuttamia laajempia verotuksellisia ongelmia OECD tunnisti osana digiverohanketta, miten digiverohankkeen sääntely on kehittynyt Amount A -säännökseksi ja mitä maailmanlaajuisia vaikutuksia OECD:n Amount A:n implementoinnilla on yritysten tuloverotuksena kerättyihin valtioiden verokertymiin. Vastaukset näihin löytyivät melko luontevasti osana varsinaisen tutkimuskysymykseni ympärillä tapahtunutta tarkastelua.

Digiverohankkeen etenemiseen liittyen tutkielmani lukijan on vielä tämän tutkielman lopussa erittäin tärkeä ymmärtää, että vaikka tutkielmani lopussa käsitellyt OECD:n Pilari yhden suunnitelma ja Pilari yhden vaikutusarviointiraportti ovat vielä nykyisen tiedon valossa digiverohankkeen lopulliset raportit, niin tilanne saattaa muuttua vielä paljon tulevaisuudessa. Digiverohankkeen lopulliseen implementointiin liittyy tämän lisäksi vielä lukuisia kysymysmerkkejä, joista ylivoimaisesti suurin on se, että tuleeko Yhdysvallat mahdollisesti liittymään takaisin neuvottelupöytään uuden presidenttinsä Joe Bidenin johdolla. Itse olen vankasti sitä mieltä, että OECD:n digiverohankkeen implementointi jää täysin raakileeksi, mikäli Yhdysvaltoja ei saada takaisin osalliseksi siihen. Tämä johtuu puhtaasti siitä, että suurin osa varsinkin Pilari yhden Amount A:n soveltamisalaan kuuluvista automatisoituja digitaalisia palveluita tarjoavista yrityksistä ovat yhdysvaltalaisia aikaisemminkin tässä tutkielmassa lyhyesti tarkasteltuja monikansallisia

yrietyksiä<sup>368</sup>. Toinen suuri kysymysmerkki liittyy siihen, että tuleeko OECD:n digivero-hanke valmistumaan ajallaan eli vuoden 2021 puoliväliin mennessä. Itse olen sitä mieltä, että se ei tule valmistumaan ajallaan, koska digiverohankkeen löytämät ratkaisutkin ovat vielä niiden sääntelyn osalta osittain kesken.

Tutkimukseni perusteella kykenen tekemään johtopäätöksen siitä, että kansainvälistä yritysten tuloverotusta aiotaan tulevaisuudessa kohdistaa jollain tavalla vastaamaan pa-remmin digitalisaation mahdollistamien automatisoitujen digitaalisten palveluiden tarjoa-mista markkinavaltioissa. En kuitenkaan osaa vielä tässä vaiheessa sanoa, että tuleeko tämä lopulta tapahtumaan OECD:n digiverohankkeen vai esimerkiksi tutkielmassani ly-lyesti läpikäydyn EU:n oman digiveron kautta. Varmaa on kuitenkin se, että nykyinen kansainvälinen verojärjestelmä ei pysty sellaisenaan vastaamaan digitalisaation ja auto-matisoitujen digitaalisten palveluiden aiheuttamiin haasteisiin. Ratkaisuja on jo löydetty, mutta ovatko nyt löydetyt ratkaisut riittäviä verottamaan automatisoitujen digitaalisten palveluiden alati kasvavia residuaalivoittoja sellaisella tavalla, mikä ottaa huomioon ve-rotuksen *oikeudenmukaisuuden*, niin valtioiden kuin veronmaksajienkin tasolla. Vastaus tähän kysymykseen selviää todennäköisesti vasta tulevaisuudessa.

---

<sup>368</sup> Kuten esimerkiksi Google ja Facebook.

## LÄHTEET

### Kirjallisuus

Andersson, Krister (2016): The Business Views on Base Erosion and Profit Shifting and Its Implementation in the Group of Twenty and European Union, *Intertax* 2016 Volume 44, Issue 10, s. 735–739.

Arthur, W. Brian (2011): The Second Economy, *The McKinsey Quarterly* 2011, Issue 4, s. 90–99.

Bauer, Matthias (2020): Unintended and Undesired Consequences: The Impact of OECD Pillar I and II Proposals on Small Open Economies, ECIPE Occasional paper 4/2020. Verkko-osoite: <<https://ecipe.org/publications/unintended-undesired-consequences/>>, viitattu 14.3.2021.

Bradley, Sean (2015): *Win the game of Googleopoly: unlocking the secret strategy of search engines*, Hoboken, New Jersey: Wiley.

Broekhuizen, T.L.J. – Broekhuis, M. – Gijzenberg, M.J. – Wieringa, J.E. (2021): Introduction to the special issue – Digital business models: A multi-disciplinary and multi-stakeholder perspective, *Journal of Business Research* 2021, Issue 122, s. 847–852.

Cachia, Franklin (2017): Aggressive Tax Planning: An Analysis from an EU Perspective, *EC Tax Review* 2017 Volume 26, Issue 5, s. 257–273.

Cai, Qiang – Wu, Fang – Li, Xiarong (2021): The New Taxing Right and Its Scope Limitations: A Theoretical Reflection, *Intertax* 2021 Volume 49, Issue 3, s. 210–222.

Chaisse, Julien – Ji, Xueling (2018): “Soft Law” In International Law-Making: How Soft International Taxation Law is Reshaping International Economic Governance, *Asian Journal of WTO and International Health Law and Policy* Volume 13, Issue 2 September 2018, s. 463–509.

Cheok, Adrian David (2016): *Hyperconnectivity*, London, UK: Springer.

dos Santos, António – Lopes, Cidália Mota (2016): Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent Establishment, *EC Tax Review* 2016 Volume 24, Issue 5/6, s. 296–311.

Dourado, Ana Paula (2015): The Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative under Analysis, *Intertax* 2015 Volume 43, Issue 1 s. 2–5.

Dourado, Ana Paula (2021): OECD Report on Pillar one blueprint and UN 12B, *Intertax* 2021 Volume 49, Issue 1, s. 3–6.

Gobble, MaryAnne M. (2018): Digitalization, Digitization and Innovation, *Research technology management* 2018 Volume 61, Issue 4, s. 56–57.

Gomez, María – Adams, Bram – Maalej, Walid – Monperrus, Martin – Rouvoy, Romain (2017): App Store 2.0: From Crowdsourced Information to Actionable Feedback in Mobile Ecosystems, *IEEE software* 2017 Volume 34, Issue 2, s. 81–89.

Griffin, John M. – Harris, Jeffrey H. – Shu, Tao – Topaloglu, Selim (2011): Who Drove and Burst the Tech Bubble? *The Journal of Finance* 2011 Volume 66, Issue 4, s. 1251–1290.

Haaramo, Virpi (2012): *Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö: IFRS-raportointi*, Helsinki, Sanoma Pro 2012.

Heimann, Fritz – Mbiyavanga, Stefan (2018): Globalization and Digital Revolution. Teoksessa “*Confronting Corruption: Past Concerns, Present Challenges, and Future Strategies*” (ed. Heimann, Fritz – Pieth, Mark). New York: Oxford University Press, s. 247–254.

Helminen, Marjaana (2016): *Finnish International Taxation*, Helsinki: University of Helsinki, Faculty of Law, 2016.



- Huwart, J.Y – Verdier, L. (2013): *Economic Globalisation: Origins and Consequences*, OECD Insights, OECD Publishing 2013.
- Isomaa, Anita (2020): OECD:n digiverohankkeen kehitys vuosien 2019 ja 2020 aikana, *Verotus-lehti* 5/2020, s. 556–566.
- Kessler, Joanna (2019): Data Protection in the Wake of the GDPR: California’s Solution for Protecting “the World’s Most Valuable Resource”, *Southern California Law Review* 2019 Volume 93, Issue 1, s. 99–128.
- Knuutinen, Reijo (2012): *Verosuunnittelua vai veron kiertämistä: verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajanveto tuloverotuksessa*, Helsinki, Sanoma Pro.
- Knuutinen, Reijo (2015): Mitä on ns. aggressiivinen verosuunnittelu? *Verotus-lehti* 1/2015, s. 5–19.
- Knuutinen, Reijo (2017): *Hyvät ja pahat verot*, Docendo, Jyväskylä.
- Knuutinen, Reijo (2020): *Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat*, Helsinki, Alma Talent Oy.
- Li, Jinyan (2012): Soft Law, Hard Realities and Pragmatic Suggestions: Critiquing the OECD Transfer Pricing Guidelines. Teoksessa “*Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*” (ed. Schön, Wolfgang – Konrad, Kai. A) Springer, Berlin: New York, s. 70–89.
- Marinescu, Dan C (2017): *Cloud computing: Theory and Practice*, San Diego: Elsevier Science & Technology.
- Malmgren, Marianne (2015): OECD:n hanke veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron ehkäisemiseksi, *Verotus-lehti* 1/2015, s. 38–45.

- Malmgren, Marianne – Myrsky, Matti (2017): *Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus*, Alma Helsinki 2017, 3. uudistettu painos.
- Mehboob, Danish (2020): US business backs 2020 timeframe for ‘reasonable’ digital tax solution, *International Tax Review* 20.7.2020. Verkko-osoite: <[www.internationaltaxreview.com](http://www.internationaltaxreview.com)>, viitattu 12.4.2021.
- Raunio, Merja – Karjalainen, Jukka (2018): *Siirtohinnoittelu*, Alma Talent Helsinki.
- Requena, José Ángel Gómez (2018): Tax Treaty Characterization of Income Derived from Cloud Computing and 3D Printing and the Spanish Approach, *Intertax* 2018 Volume 46, Issue 5, s. 408–421.
- Rohatgi, Roy (2005): *Basic International Taxation. Vol. 2, Principles of international taxation*, London: BNA International Inc, cop. 2005.
- Schön, Wolfgang (2019): One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy, *Intertax* 2019 Volume 47, Issue 12, s. 1003–1022.
- Shabbir, Tayyeb (2015): High-Frequency Trading: Implications for Market Efficiency and Fairness. Teoksessa “*Handbook of High Frequency Trading*” (ed. Gregoriou, Greg N.). San Diego: Elsevier Science & Technology, s. 113–122.
- Staykova, Kalina – Damsgaard, Jan (2020): A 2020 perspective on “The race to dominate the mobile payments platform: Entry and expansion strategies”, *Electronic Commerce Research and Applications* 2020 Volume 41, s. 1–2.
- Tiessen, James H. – Wright, Richard W. – Turner, Ian (2001): A model of e-commerce use by internationalizing SMEs, *Journal of International Management* 2001 Volume 7, Issue 3, s. 211–233.
- Ugray, Zsolt – Paper, David – Johnson, Jeffrey (2019): How Business Value is Extracted from Operational Data: A Case Study. Teoksessa “*Digital Business Models*:

*Driving Transformation and Innovation*” (ed. Aagaard, Annabeth). Springer International Publishing AG, s. 117–145.

Urquhart, Andrew – Yarovaya, Larisa (2020): Introduction to cryptocurrencies. Teoksessa *“Cryptocurrency and Blockchain Technology”* (ed. Corbet, Shaen – Urquhart, Andrew – Yarovaya, Larisa) De Gruyter Boston, s. 1–7.

Viherkenttä, Timo (2020): Quo vadis, kansainvälinen verotus? *Verotus-lehti* 5/2020, s. 567–577.

Wentrup, R – Ström, P (2019): Service Markets: Digital Business Models and International Expansion. Teoksessa *“Digital Business Models: Driving Transformation and Innovation”* (ed. Aagaard, Annabeth). Springer International Publishing AG, s. 169–199.

White, Josh (2020): The US pulls out of digital tax talks, *International Tax Review* 7.6.2020. Verkko-osoite: <[www.internationaltaxreview.com](http://www.internationaltaxreview.com)>, viitattu 21.4.2021.

## **Virallis- ja puolivirallislähteet**

### **Euroopan unioni:**

European Commission: Aggressive tax planning indicators, Taxation papers Final Report, Working Paper No 71 – 2017.

European Commission: Financing the recovery plan for Europe, Factsheet, 27 May 2020.

European Council: Special meeting of the European Council (17–21 July 2020) – Conclusions, Brussels, 21 July 2020.

European Council: The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, Report by the 28.9.2020.

European Parliament: Committee on Economic and Monetary Affairs: Draft Report on Digital taxation: OECD negotiations, tax residency of digital companies and a possible European Digital Tax, 26.1.2021.

**Suomi:**

HE 29/2019. Hallituksen esitys eduskunnalle valtion talousarvioksi vuodelle 2020.

Verohallinnon ohje: Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. Dnro VH/1161/00.01.00/2019 (12.8.2019).

**Kansainväliset organisaatiot:**

G20: Leaders' Declaration, Pietari 2013.

OECD: Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A report by the Committee on Fiscal Affairs, OECD 1998.

OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing 2013.

OECD: Digital Economy Outlook 2015, OECD Publishing 2015.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement, Final report 2015, OECD Publishing 2015.

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

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

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD Publishing 2015.

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 21 November 2017, OECD Publishing 2017.

OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing 2017.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, OECD Publishing 2018.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note 2019.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document 13.2 – 6.3.2019.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy 2019.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Public Consultation Document: Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One 9.10 – 12.11.2019.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Public Consultation Document: Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) – Pillar Two 8.11 – 2.12.2019.

OECD/G20 Statement by the Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy 2020.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint 2020, OECD Publishing 2020.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment 2020, OECD Publishing 2020.

OECD: Digital Economy Outlook 2020, OECD Publishing 2020.

United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017.

## **Muut lähteet**

### **OECD:n pyynnöstä tehdyt julkiset konsultaatiodokumentit:**

Deloitte: Comment on the Public Consultation Document on the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints 14.12.2020. Verkko-osoite: <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>>, viitattu 2.4.2021.

Ernst & Young: Comments on OECD/G20 Inclusive Framework Public Consultation Document – Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints 14.12.2020. Verkko-osoite: <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>>, viitattu 3.4.2021.

KPMG International: Comments on OECD Public Consultation Document Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints 14.12.2020. Verkko-osoite: <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>>, viitattu 29.3.2021.

PWC International: PWC's comments in relation to the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprint in light of the consultation document of 12 October 2020. 14.12.2020. Verkko-osoite: <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>>, viitattu 1.4.2021.

**Internet-sivut:**

Alma Media. Verkko-osoite: <<https://www.almamedia.fi/palvelut/kuluttajille>>, viitattu 27.1.2021.

eBay. Verkko-osoite: <<https://www.ebayinc.com/company/>>, viitattu 27.1.2021.

Kauppalehti, EUR/USD valuuttakurssi ja kehitys. Verkko-osoite: <<https://www.kauppalehti.fi/porssi/valuutat/EURUSD>>, viitattu 19.4.2021.

OECD Action 1 Tax Challenges Arising from the Digitalisation. Verkko-osoite: <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>>, viitattu 13.1.2021.

Statista, The 100 largest companies in the world by market capitalization in 2020. Verkko-osoite: <<https://www.statista.com/statistics/263264/top-companies-in-the-world-by-market-capitalization/>>, viitattu 26.1.2021.