



Valtiovarainministeriön selvitys valtiovarainvaliokunnalle Yhdistyneiden kansakuntien kansainvälistä veroyhteistyötä koskevan puiteyleissopimuksen ja sen pöytäkirjojen neuvottelujen etenemisestä

1. Asian tausta ja valmistelu

YK:n yleiskokous hyväksyi joulukuussa 2024 ad hoc -komitean neuvotteleman toimeksiannon¹ sekä antoi päätöslauselman², jolla päätettiin valtioiden välisen neuvottelukomitean perustamisesta kansainvälistä veroyhteistyötä koskevan puiteyleissopimuksen neuvottelemiseksi.³ Päätöslauselman mukaan neuvottelukomitea neuvottelee kolmen vuoden aikana (2025–2027) puiteyleissopimuksen kansainvälisestä veroyhteistyöstä sekä kaksi puiteyleissopimuksen alaista varhaista pöytäkirjaa.

Monenvälinen puiteyleissopimus pöytäkirjoihin voisi toteutuessaan olla merkittävä lisä valtioiden välisesti kansainvälisestä verotuksesta sovittuun. Monenvälinen puiteyleissopimus pöytäkirjoihin voisi muuttaa merkittävästi kansainvälisen verotuksen peruseriaatteita, mukaan lukien valtioiden keskinäisten verotusoikeuksien jakoa.

Valtiovarainministeriö on antanut selvityksen valtiovarainvaliokunnalle monenvälistä puiteyleissopimusta ja kahta varhaista pöytäkirjaa koskevien neuvottelujen alkamisesta 6.5.2025.⁴ Lisäksi valtiovarainministeriö on lähettänyt 29.10.2025 suurelle valiokunnalle e-kirjeen komission suosituksesta neuvoston päätökseksi antaa komissiolle lupa osallistua unionin puolesta veroriitojen ehkäisemistä ja ratkaisemista koskevaa pöytäkirjaa ja siihen liittyviä ja vaikuttavia puiteyleissopimuksen määräyksiä koskeviin YK-neuvotteluihin.⁵

Tässä selvityksessä tarkastellaan neuvottelujen tähänastista etenemistä ja erityisesti Suomen kannalta keskeisimmiksi arvioituja aiheita tammikuussa 2026 julkaistujen asiakirjojen pohjalta. Tässä selvityksessä keskitytään erityisesti neuvotteluissa aiemman selvityksen toimittamisen jälkeen tapahtuneisiin muutoksiin.⁶

Puiteyleissopimukseen ja sen pöytäkirjoihin liittyminen tulee arvioitavaksi vasta myöhemmin, kun neuvottelujen lopputulos on selvillä.

¹ [Terms of reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation.](#)

² [Resolution adopted by the General Assembly on 24 December 2024, 79/235. Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations.](#)

³ Suomi pidättäytyi äänestämästä muiden EU-valtioiden tavoin (puolesta 119, vastaan 9, pidättäytyi 43).

⁴ [Valtiovarainministeriön selvitys valtiovarainvaliokunnalle Yhdistyneiden kansakuntien kansainvälistä veroyhteistyötä koskevan puiteyleissopimuksen ja sen pöytäkirjojen neuvotteluista.](#)

⁵ [E 91/2025 vp.](#)

⁶ Kauppa- ja kehityspolitiikkaa on tarkasteltu [Kansainvälisten taloussuhteiden ja kehitysyhteistyön selonteossa \(Valtioneuvoston julkaisuja 2024:37\).](#)

2. Puiteyleissopimusta ja varhaisia pöytäkirjoja koskevat viimeisimmät asiakirjat

2.1. Yleistä

Puiteyleissopimuksen ja kahden varhaisen pöytäkirjan valmistelu on järjestetty kolmeen erilliseen työvirtaan.⁷ Ensimmäisessä työvirrassa tehtävänä on laatia kansainvälisen veroyhteistyön puiteyleissopimus. Toisessa työvirrassa tehtävänä on laatia ensimmäinen varhainen pöytäkirja rajat ylittävistä palveluista saatujen tulojen verotuksesta yhä digitalisoituneemmassa ja globalisoituneemmassa taloudessa. Kolmannessa työvirrassa tehtävänä on laatia toinen varhainen pöytäkirja veroriitojen ennaltaehkäisystä ja ratkaisemisesta. Kunkin työvirran viimeisin asiakirja on julkaistu tammikuussa 2026. Tässä osiossa kuvataan näiden viimeisimpien julkaistujen asiakirjojen sisältöä.

2.2. Puiteyleissopimus kansainvälisestä veroyhteistyöstä

Yleistä

Puiteyleissopimusta valmistellaan ensimmäisessä työvirrassa, jonka vetäjänä toimii Ghanan edustaja. Toinen työvirran vetäjän paikka on jäänyt toistaiseksi täyttämättä. Kesällä 2025 julkaistiin kevään keskusteluista työvirran vetäjän yhteenveto⁸, jonka pohjalta käytiin keskusteluja neuvottelukomitean ensimmäisessä ja toisessa istunnossa elokuussa 2025. Ensimmäinen versio luonnospohjasta puiteyleissopimukseksi⁹ on julkaistu 24.10.2025. Viimeisin versio luonnospohjasta puiteyleissopimukseksi¹⁰ on julkaistu 22.1.2026 ja se toimi keskustelun pohjana neuvottelukomitean neljännessä istunnossa helmikuussa 2026. Tässä osiossa esitellään tätä viimeisintä versiota luonnospohjasta.

Luonnospohja sisältää ehdotuksia vain osasta artikloja. Luonnospohjassa on ehdotukset artikloista 4–10, 12 ja 21 eli artikloille 1–3, 11, 13–20 ja 22–28 on luonnospohjassa ainoastaan paikkavaraus ja otsikko. Artiklat, joista on ehdotukset, koskevat kestävää kehitystä, verotusoikeuksien oikeudenmukaista jakamista, korkean varallisuuden henkilöitä, laittomia rahavirtoja, verovälttelyä sekä veron kiertämistä, haitallisia verokäytäntöjä, keskinäistä virka-apua, tietojenvaihtoa sekä kapasiteetin vahvistamista ja teknistä apua.

Kestävä kehitys

Luonnospohjan kestävää kehitystä koskevassa 4 artiklassa todetaan, että ottaen huomioon osapuolten erilaiset kapasiteetit, osapuolet sopivat edistävänsä kansainvälisiä veroyhteistyön muotoja, jotka tukevat kestäväen kehityksen saavuttamista sen kolmessa ulottuvuudessa – taloudellisessa, sosiaalisessa ja ympäristöllisessä – tasapainoisesti ja integroidusti.

Verotusoikeuksien oikeudenmukainen jakaminen

Luonnospohjaan sisältyvän verotusoikeuksien oikeudenmukaista jakamista koskevan 5 artiklan mukaan osapuolet sopivat, että kaikilla lainkäyttöalueilla, joilla arvoa luodaan, markkinat sijaitsevat, tuloja syntyy tai taloudellista toimintaa harjoitetaan, on oikeus verottaa osa tällaisesta toiminnasta syntyvästä tulosta. Lisäksi

⁷ [Roadmap and working methods.](#)

⁸ [Workstream I on the framework convention \(Draft issues note 27 June 2025\).](#)

⁹ [Workstream I: Framework Convention Co-Lead's Draft Framework Convention Template 24 October 2025\).](#)

¹⁰ [Workstream I - Framework Convention: Co-Lead's Draft Framework Convention Template \(22 Jan 2026\).](#)

artikla edellyttää, että osapuolet ryhtyvät tarvittaviin toimiin varmistaakseen verotusoikeuksien oikeudenmukaisen jaon kaikkien asianosaisten lainkäyttöalueiden välillä, mukaan lukien sellaisten voimassa olevien verosopimusten, jotka ovat ristiriidassa tämän artiklan kanssa, uudelleenneuvottelu.

Korkean varallisuuden henkilöt

Luonnospohjaan sisältyy myös korkean varallisuuden henkilöitä koskeva 6 artikla. Kyseisen artiklan mukaan verojen välttelyn ja kiertämisen estämiseksi osapuolten on kehitettävä ja toteutettava toimenpiteitä näiden toimien havaitsemiseksi, torjumiseksi ja ehkäisemiseksi. Lisäksi osapuolten on jaettava tietoa rakenteista ja tekniikoista, joita korkean varallisuuden henkilöt käyttävät verojen välttämiseen ja kiertämiseen. Lisäksi osapuolten on selvitettävä koordinoituja lähestymistapoja korkean varallisuuden henkilöiden tehokkaan verotuksen varmistamiseksi.

Laittomat rahavirrat, verojen välttely ja kiertäminen

Luonnospohjaan sisältyy myös 7 artikla laittomista rahavirroista, verojen välttelystä ja kiertämisestä. Kyseisen artiklan mukaan osapuolten on kehitettävä ja täytäntöön pantava toimenpiteitä verotukseen liittyvien laittomien rahavirtojen torjumiseksi, mukaan lukien tehokkaat työkalut verotukseen liittyvien laittomien rahavirtojen havaitsemiseksi ja ennaltaehkäisemiseksi, joita toimeenpannaan keskinäisen hallinnollisen avun, tietojenvaihdon ja muiden sovittujen kansainvälisen yhteistyön muotojen avulla, jotta verotukseen liittyvistä laittomista rahoitusvirroista saatujen tulojen ja voittojen tehokas verotus voidaan varmistaa.

Haitalliset verokäytännöt

Luonnospohjaan sisältyvän haitallisia verokäytäntöjä koskevan 8 artiklan mukaan osapuolten on tehtävä yhteistyötä kansainvälisellä ja alueellisella tasolla haitallisten verokäytäntöjen tunnistamiseksi ja ehkäisemiseksi niiden vääristävien vaikutusten poistamiseksi sekä vahvistaakseen kaikkien maiden kykyä verottaa tuloja omien lainsäädäntöjensä ja politiikkojensa mukaisesti. Lisäksi osapuolten on kehitettävä, parannettava ja toteutettava tehokkaita välineitä haitallisten verokäytäntöjen käsittelemiseksi, mukaan lukien avoimuuden lisääminen, haitallisten verokäytäntöjen monitorointi ja tunnistaminen sekä haitallisista verokäytännöistä hyötyvien taloudellisten toimintojen tehokas verotus.

Keskinäinen hallinnollinen apu

Luonnospohjaan sisältyy myös 9 artikla keskinäisestä hallinnollisesta avusta. Kyseisen artiklan mukaan osapuolten on myönnettävä toisilleen mahdollisimman laajaa keskinäistä hallinnollista apua verotusasioissa verojen tehokkaan määräämisen ja veronkierron ja -välttelyn torjumisen helpottamiseksi, mukaan lukien:

- a) tietojenvaihto 10 artiklan mukaisesti,
- b) verojen perinnässä avustaminen,
- c) samanaikainen verotarkastus,
- d) verotarkastus ulkomailla,
- e) asiakirjojen tiedoksianto ja
- f) muut osapuolten myöhemmin pöytäkirjoilla tai muilla instrumenteilla sopimat hallinnollisen avun muodot.

Osapuolten on tehtävä yhteistyötä tunnistaakseen ja poistaakseen hallinnolliset esteet, jotka haittaavat tehokasta hallinnollista apua verotusasioissa. Lisäksi pyynnön vastaanottaneen valtion on toimittava pyynnön perusteella mahdollisimman pian. Jos pyyntö hylätään, pyynnön vastaanottaneen valtion on ilmoitettava päätöksestä ja sen perusteista viipymättä, jotta pyynnön esittänyt valtio voi tarvittaessa ryhtyä lisätoimiin.

Tietojenvaihto

Luonnospohjaan sisältyvän tietojenvaihtoa koskevan 10 artiklan 1 kohdan mukaan osapuolten toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava sellaista tietoa, joka luonnospohjan mukaan vaihtoehtoisesti joko saattaa olla tai on ennalta arvioiden olennaista kyseisen osapuolen kansallisen verolainsäädännön mukaista verojen hallinnointia tai täytäntöönpanoa varten, koskien kaikkia sopimusvaltion puolesta määrättyjä veroja (lukuun ottamatta sosiaaliturvamaksuja). Erityisesti on vaihdettava tietoja, jotka auttavat osapuolia ehkäisemään tällaisten verojen kiertämistä tai välttämistä, mukaan lukien:

- a) tiedot varallisuustyypeistä ja instrumenteista, jotka osapuolet ovat tunnistaneet tulevaisuudessa tarjoavan mahdollisuuksia kiertää silloisia automaattisia tietojenvaihtomekanismeja,
- b) tiedot liiketoimista, jotka mahdollistavat tavaroiden ja palveluiden vientien ja tuontien täsmäytyksen verotukseen liittyvien laittomien rahavirtojen havaitsemiseksi ja ehkäisemiseksi, sekä
- c) muut sellaiset tiedot, joista osapuolet sopivat myöhemmin pöytäkirjoilla tai instrumenteilla.

Lisäksi 2 kohdan mukaan osapuolen kyseisen artiklan 1 kohdan tai 9 artiklan perusteella saamaa tietoa on käsiteltävä luottamuksellisena samalla tavalla kuin kyseisen valtion kansallisen lainsäädännön nojalla hankittuja tietoja ja siinä määrin kuin on tarpeellista henkilötietojen suojan varmistamiseksi niiden suoja-toimien mukaisesti, jotka pyynnön vastaanottanut valtio voi tarkentaa kansallisen lakinsa edellyttäminä. Tieto voidaan luovuttaa vain henkilöille tai viranomaisille (tuomioistuimet ja hallintoelimet mukaan lukien), jotka määräävät tai kantavat 1 kohdassa tarkoitettuja veroja tai jotka käsittelevät tällaisten verojen täytäntöönpanoon liittyviä asioita tai näitä veroja koskevia syytteitä tai valituksia. Nämä henkilöt tai viranomaiset saavat käyttää tietoja vain näihin tarkoituksiin. He saavat kuitenkin ilmaista tietoja oikeudenkäynnissä tai tuomioistuimen ratkaisuisissa. Tietojenvaihtoartiklan 3 kohdan mukaan missään tapauksessa 1 ja 2 kohtia ei tule tulkita siten, että ne velvoittaisivat osapuolta:

- a) toteuttamaan hallinnollisia toimia, jotka ovat ristiriidassa sen tai toisen osapuolen lakien tai hallintokäytännön kanssa,
- b) toimittamaan tietoja, joita ei voida hankkia kyseisen tai toisen osapuolen lakien nojalla tai hallinnon normaalissa toiminnassa, tai
- c) toimittamaan tietoja, jotka paljastaisivat jonkin liike-, teollisuus-, kaupallisen tai ammatillisen salaisuuden tai elinkeinotoiminnassa käytetyn menettelytavan taikka tietoja, joiden luovuttaminen olisi vastoin yleistä järjestystä (*ordre public*).

Artiklan 4 kohdan mukaan, jos osapuoli pyytää tietoja tämän artiklan mukaisesti, toisen osapuolen on käytettävä tiedonhankintakeinojaan pyydettyjen tietojen saamiseksi, vaikka kyseinen valtio ei tarvitsisi tietoja omia verotarkoituksiaan varten. Tämä velvollisuus on kohdan 3 rajoitusten alainen, mutta näiden rajoitusten ei voida milloinkaan katsoa sallivan sitä, että osapuoli voisi kieltäytyä antamasta tietoja yksinomaan sillä perusteella, ettei sillä ole kotimaista intressiä kyseiseen tietoon. Artiklan 5 kohdan mukaan missään

tapauksessa 3 kohdan ei voida milloinkaan katsoa sallivan sitä, että osapuoli voisi kieltäytyä antamasta tietoja ainoastaan sen vuoksi, että tieto on pankin, muun rahoituslaitoksen, välittäjän tai edustajan tai uskotun miehen hallussa tai ne koskevat omistussuosuuksia henkilössä. Artiklan 6 kohdan mukaan tätä artiklaa täytäntöön pantaessa osapuolten on otettava huomioon kehittyvien maiden ja erityistilanteissa olevien valtioiden tarpeet ja valmiudet sekä sellaiset rajoitukset, joista osapuolet voivat myöhemmin sopia pöytäkirjoissa tai muissa instrumenteissa.

Kapasiteetin vahvistaminen ja tekninen apu

Luonnospohjaan sisältyy 12 artikla kapasiteetin vahvistamisesta ja teknisestä avusta. Kyseisen artiklan 1 kohdan mukaan kunkin osapuolen on toteutettava tarvittavat toimet, mukaan lukien lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimet, varmistaakseen tämän yleissopimuksen mukaisten velvoitteidensa täytäntöönpanon. Artiklan 2 kohdan mukaan osapuolet tunnustavat, että osallistava ja tehokas osallistuminen kansainväliseen veroyhteistyöhön edellyttää menettelyjä, jotka ottavat huomioon kaikkien valtioiden erilaiset tarpeet, prioriteetit ja valmiudet osallistua merkityksellisellä tavalla norminmuodostusprosesseihin ja tukea niitä tässä, mukaan lukien mahdollisuus osallistua asialistojen laadintaan, keskusteluihin ja päätöksentekoon joko suoraan tai maaryhmien kautta oman valintansa mukaan. Artiklan 3 kohdan mukaan näin ollen osapuolten on tehtävä konkreettisia ponnistuksia siinä määrin kuin on mahdollista ja keskinäisessä sekä kansainvälisten ja alueellisten järjestöjen kanssa tehtävässä yhteistyössä koordinoitusti vastatakseen teknisen avun ja kapasiteetin kehittämisen tarpeisiin:

- a) vahvistaakseen yhteistyötään ja tarjotakseen teknistä apua eri tasoilla muille sopimusvaltioille tarpeen mukaan, tavoitteenaan vahvistaa kaikkien sopimusvaltioiden valmiuksia osallistua kansainväliseen veroyhteistyöhön 2 kohdassa kuvatulla tavalla ja panna täytäntöön tämä yleissopimus 1 kohdassa kuvatulla tavalla,
- b) lisätäkseen taloudellista ja aineellista tukea pyrkimykseen torjua laittomia rahavirtoja, veronvälttelyä ja veronkiertoa tehokkaasti, sekä
- c) tarjotakseen teknistä apua muille osapuolille tarpeen mukaan, jotta nämä voivat perustaa automaattisia tietojenraportointijärjestelmiä rajat ylittävien maksujen seuraamiseksi sekä osallistua tietojen raportointiin ja vaihtoon.

Artiklan 4 kohdan mukaan mahdollisuuksien mukaan näillä toimenpiteillä ei saa rajoittaa olemassa olevia ulkomaanavun sitoumuksia tai muita kahdenvälisiä, alueellisia tai kansainvälisiä rahoitusyhteistyöjärjestelyitä. Artiklan 5 kohdan mukaan osapuolet voivat tehdä kahdenvälisiä tai monenvälisiä sopimuksia tai järjestelyjä aineellisesta ja logistisesta avusta, ottaen huomioon ne rahoitusjärjestelyt, jotka ovat tarpeen tämän yleissopimuksen mukaisten kansainvälisen yhteistyön välineiden tehokkaaksi toteuttamiseksi.

Muut artiklat

Pöytäkirjoja koskevan 21 artiklan mukaan puiteyleissopimusta voidaan täydentää yhdellä tai useammalla pöytäkirjalla, ja kunkin pöytäkirjan voimaantulon edellytykset määritellään kyseisessä instrumentissa. Kyseisen artiklan mukaan pöytäkirjaan liittymisen edellytyksenä on se, että valtio on myös puiteyleissopimuksen osapuoli. Lisäksi artiklassa todetaan, että tämän yleissopimuksen osapuoli ei ole sidottu pöytäkirjaan, ellei se liity siihen pöytäkirjan määräysten mukaisesti.

Näiden edellä kuvattujen artiklojen lisäksi luonnospohjaan on varattu paikat myös artikloille 1–3, 11, 13–20 ja 22–28, joissa käsiteltäisiin tavoitteita, periaatteita, määritelmiä, tietojen keräämistä ja analyysia, veroriitojen ehkäisyä ja ratkaisemista, tarkastelua ja varmentamista, suhdetta muihin sopimuksiin, instrumentteihin ja kansalliseen lainsäädäntöön, osapuolten kokousta, sihteeristöä, toimielimiä, rahoituslähteitä, sopimuksen muuttamista, sopimukseen liittyvien riitojen ratkaisua, tallettamista, allekirjoitusta, ratifiointia, hyväksymistä, vahvistamista ja liittymistä, varaumia, voimaantuloa, irtautumista ja autenttisia tekstejä.

2.3. Ensimmäinen pöytäkirja rajat ylittävistä palveluista saatujen tulojen verotuksesta yhä digitalisoituneemmassa ja globalisoituneemmassa taloudessa

Yleistä

Ensimmäistä varhaista pöytäkirjaa valmistellaan toisessa työvirrassa, jonka vetäjänä toimii Chilen edustaja. Kuten ensimmäisessä työvirrassa, myös tässä työvirrassa toinen työvirran vetäjän paikka on jäänyt toistaiseksi täyttämättä. Työ aloitettiin keväällä 2025 ja kesällä 2025 julkaistiin yhteenveto kevään keskusteluista¹¹. Viimeisin, vaihtoehtoja kuvaava työvirran vetäjän asiakirja on julkaistu 21.1.2026¹², johon perustuen työvirran tilannetta kuvataan tässä osiossa.

Vaihtoehtoja kuvaava asiakirja rakentuu kesällä 2025 julkaistuu yhteenvetoon ja siinä analysoidaan erilaisia verotuksellisia lähestymistapoja ottaen huomioon toisen istunnon aikana esitetyt näkemykset, kirjalliset kommentit sekä toisen istunnon jälkeen pidetyissä työvirtakokouksissa käytyt keskustelut. Vaihtoehtoja kuvaavan asiakirjan II jaksossa esitetään kuvaus ongelmasta. III jaksossa kuvataan pöytäkirjan laatimisessa huomioon otettavia näkökohtia.

Ongelman kuvaus

Asiakirjassa kuvataan alussa sekä maiden kansallisen lainsäädännön että verosopimusten mukaisia sääntöjä rajat ylittävien palvelutulojen verotuksessa. Jäsenvaltioiden kansallisissa laeissa on merkittäviä eroja siinä, miten rajat ylittävistä palveluista saatua tuloa verotetaan. Useimmat jäsenvaltiot verottavat asukkaitaan maailmanlaajuisista tuloista ja poistavat kaksinkertaisen verotuksen vapautus- tai hyvitysmenetelmällä tai niiden yhdistelmällä. Näin ollen, vaikka asuinvaltiolla on periaatteessa oikeus kantaa veroa rajat ylittävistä palveluista saaduista tuloista, verotulojen tosiasiallinen kertyminen riippuu yhtäältä lähdevaltion verotuksen tasosta ja toisaalta asuinvaltion rajoituksista (mukaan lukien mahdolliset kulujen kohdistamista koskevat säännöt).

Asiakirjan mukaan joidenkin jäsenvaltioiden, mukaan lukien useimpien kehittyneiden valtioiden, kansallisessa lainsäädännössä palvelutuloa verotetaan ensisijaisesti sen perusteella, missä palvelut suoritetaan. Näissä valtioissa siellä toimintaa harjoittavien ulkomaisten palveluntarjoajien liiketuloa verotetaan niiden voittojen osalta, joiden katsotaan olevan peräisin kyseisessä valtiossa harjoitetusta liiketoiminnasta. Ulkomaista palveluntarjoajaa pidetään liiketoimintaa harjoittavana kyseisessä valtiossa, jos toimintaan liittyvä kynnys täyttyy, mikä yleensä edellyttää jonkinlaista fyysistä läsnäoloa valtiossa.

Asiakirjan mukaan toisten jäsenvaltioiden, erityisesti mutta ei yksinomaan kehittyvien valtioiden, kansallinen lainsäädäntö on hyvin erilainen. Näissä valtioissa rajat ylittävistä palveluista suoritettavat maksut ovat

¹¹ [Workstream II on the taxation of services \(Draft issues note 27 June 2025\)](#).

¹² [Workstream II - Taxation of Services: Co-Lead's Draft Options Paper \(21 Jan 2026\)](#).

samojen bruttoperusteisten lähdeverojen alaisia kuin muutkin ulkomaisille toimijoille maksettavat suoritukset. Joissakin valtioissa maksupohjainen kriteeri ei ole ainoa, vaan tarvitaan läheisempi yhteys lähdevaltioon, kuten että palveluja käytetään lähdevaltiossa harjoitettuun taloudelliseen toimintaan tai että ne liittyvät lähdevaltiossa sijaitsevaan omaisuuteen. Palvelut kuitenkin yleisesti ottaen verotetaan riippumatta siitä, missä ne suoritetaan. Silti näissäkin valtioissa fyysisellä läsnäololla on merkitystä: jos ulkomaisen toimijan toiminta täyttää kiinteän toimipaikan tai vastaavan kynnyksen maan sisäisen lainsäädännön mukaan, verovelvollisen on yleensä jätettävä veroilmoitus ja tulo verotetaan nettoperusteisesti.

Seuraavaksi asiakirjassa selitetään syyt, jotka ovat johtaneet vaatimuksiin perinteisten sääntöjen muuttamiseksi. Kansallisissa veropoliittisissa valinnoissa ilmenevien perustavanlaatuisen erojen vuoksi rajat ylittävien palvelutulojen verotusta koskevat perinteiset verosopimusrajoitukset vaikuttavat enemmän lähdeverotuksen valtioihin kuin muihin valtioihin. Jotkin lähdeverotukseen tukeutuvat valtiot ovat tuoneet esiin, että verosopimusrajoitukset heikentävät niiden kykyä kerätä kehityksen ja kestäväen kehityksen tavoitteiden saavuttamisen kannalta välttämättömiä verotuloja, koska ne estävät niitä soveltamasta kansallisen lain mukaisia lähdeveroja suurimpaan osaan rajat ylittävistä palvelumaksuista. Ongelmana on myös maksujen usein epäsymmetrinen suunta, sillä kehittyvät valtiot tuovat yleensä enemmän palveluja kuin vievät kehittyneisiin valtioihin, sekä digitaalisten palveluvientiä koskevien maksujen kasvava osuus palvelukaupassa. Valtiit, jotka tukeutuvat bruttoperusteisiin lähdeveroihin, pitävät niitä yleensä helpommin hallinnoitavina kuin kiinteän toimipaikan olemassaolon arviointia ja tulojen kohdistamista kiinteälle toimipaikalle.

Asiakirjan mukaan etenkin vanhat verosopimukset rajoittavat lähdeverotukseen tukeutuvien valtioiden mahdollisuutta periä bruttoperusteisia lähdeveroja rajat ylittävistä palveluista. Uusissa sopimuksissa kyseiset valtiot saattavat onnistua joskus lisäämään teknisiä palveluja koskevia lähdeveroja, mutta vanhojen sopimusten muuttaminen on vaikeaa ja verosopimusten muuttaminen kahdenvälisesti lisää kilpailukyvyn menettämiseen liittyviä huolia. Monenvälinen prosessi vähentäisi tätä huolta.

Asiakirjassa todetaan, että arvioitaessa sopimusrajoitusten vaikutusta kehittyvien valtioiden kotimaisen tulopohjan vahvistamiseen, on otettava huomioon paitsi ulkomaisen palveluntarjoajan verotus myös kehittyvissä valtioissa sijaitsevien tytäryhtiöiden verotus. Vähennyskelpoinen meno on yleensä sitä arvokkaampi, mitä korkeampi on yhteisöverokanta. Siten jos lähdevaltion yhteisöveroaste on korkeampi kuin verosopimuskumppanin, verovelvollisella voi olla kannustin tehdä vähennyskelpoisia maksuja lähdevaltiossa. Kehittyvien valtioiden yhteisöverokannat ovat usein korkeampia, mikä tekee niistä alttiimpia veropohjan rapautumiselle. Joidenkin jäsenvaltioiden mukaan laajasti käyttöön otettu matalakantainen lähdevero voisi myös torjua verosopimuskeinottelua.

Asiakirjassa todetaan myös, että ei ole yksimielisyyttä siitä, tulisiko rajat ylittävien palvelutulojen nykyiset verosäännöt kokonaan muuttaa. Tähän liittyy myös käsitteellisesti erillinen kysymys siitä, tuleeko verotuksen olla netto- vai bruttoperusteista.

Asiakirja mainitsee kolme uudempaa lähestymistapaa palvelujen verotukseen. Ensinnä mainitaan OECD:n pilari 1:n Amount A, joka jakaisi osuuden monikansallisten yritysten globaalista jäännösvoitosta markkinavaltioille. Toisena mainitaan digitaalisten palvelujen verot, jotka kohdistetaan bruttotuloon, ja jotka sallivat tulojen verotuksen matalalla verokannalla loppukäyttäjän tai kuluttajan sijainnin mukaan, vaikka maksu tulisi toisesta valtiosta. Kolmantena mainitaan, että useat valtiot ovat ottaneet käyttöön merkittävän taloudellisen läsnäolon testin (Significant Economic Presence), joka mahdollistaa verotuksen silloin, kun

ulkomaisen yrityksen toiminta kyseisellä lainkäyttöalueella tuottaa enemmän kuin tietyn ennalta määritellyn tulorajan, kun yritys harjoittaa siellä tiettyjä markkinointitoimia tai osoittaa muutoin kohdennettua markkinatoimintaa.

Pöytäkirjan laatimisessa huomioon otettavia näkökohtia

Asiakirjassa on esitelty aineellisia kysymyksiä, joita on nostettu esiin työryhmän kokouksissa ja jotka olisi ratkaistava pöytäkirjan laatimiseksi. Asiakirjan mukaan voi olla tarpeen sopia, että erilaisia sääntöjä sovelletaan erityyppisiin palveluihin, jotta saavutetaan tarkoituksenmukainen lopputulos puiteyleissopimuksen tavoitteiden ja periaatteiden mukaisesti.

Ratkaistavana aineellisena kysymyksenä on asiakirjassa nostettu esiin ensinnäkin se, mitä veroja ja palveluja pöytäkirjan soveltamisalaan tulisi kuulua. Asiakirjan mukaan pöytäkirjan tulisi koskea tuloveroja sekä muita veroja, joilla on sama taloudellinen vaikutus kuin tuloverolla. Asiakirjan mukaan pöytäkirjan tulisi kattaa laaja kirjo palveluja, jotta sääntely pysyy yksinkertaisena hallinnoida ja relevanttina liiketoimintamallien muuttuessa.

Toisena ratkaistavana aineellisena kysymyksenä on asiakirjassa nostettu esiin sen määrittäminen, milloin valtioilla tulisi olla verotusoikeus. Asiakirjan mukaan pöytäkirjaan on ehdotettu säädettäväksi, että fyysisesti suoritettavat palvelut luovat verotusoikeuden sille lainkäyttöalueelle, missä palvelu suoritetaan. Asiakirjan mukaan tulisi harkita, asetetaanko sille jokin kynnys, kuten kiinteän toimipaikan muodostuminen tai aikaraja. Asiakirjan mukaan etänä suoritettavien palvelujen osalta työvirrassa tunnistettiin, etteivät pelkästään fyysiseen läsnäoloon sidotut säännöt enää tuota tarkoituksenmukaista lopputulosta. Asiakirjassa on todettu, että suurin osa jäsenvaltioista on yhtä mieltä siitä, että uusia liityntäsääntöjä, jotka ottavat huomioon uudet liiketoimintatavat, tulisi kehittää. Etänä suoritettujen palvelujen, kuten teknisten ja hallinnointipalveluiden ja niiden kaltaisten palveluiden osalta maksajan identiteettiin perustuva lähdesääntö voi olla tarkoituksenmukaisin. Asiakirjan mukaan automatisoitujen digitaalisten palvelujen osalta on eri lähestymistapoja. YK:n malliverosopimuksen 12B artikla käyttää maksajan identiteettiin perustuvaa sääntöä, mutta sen soveltaminen on toistaiseksi vähäistä. Toinen, kenties yleisempi lähestymistapa on katsoa missä automatisoitujen digitaalisten palvelujen käyttäjät sijaitsevat, perustuen IP-dataan tai muihin tietoihin. Asiakirjan mukaan neuvottelukomitean voi olla tarpeen harkita myös lisätoimia veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi monikansallisissa konserneissa, kuten vähennysten rajoittamista tietyissä konsernin sisäisissä maksuissa.

Kolmantena aineellisena ratkaistavana kysymyksenä pöytäkirjan laatimiseksi on asiakirjassa nostettu esiin verotustavan valitseminen. Jäsenvaltioiden kansallisten lainsäädäntöjen erot ulkomaisten toimijoiden verotuksessa voivat vaikeuttaa sopimista yhtenäisestä verotustavasta. Verosopimusten allokationsäännöt rajoittavat lähdevaltion verotusta asettamalla ylärajoja tulotyyppien verotukselle, mutta ne eivät määritä käytettävää verotustapaa.

Asiakirjan mukaan lähdeverotuksen kannattajat ovat laajasti kannattaneet bruttopohjaisia lähdeveroja, ja jotkut työvirtaan osallistuneet ovat ehdottaneet digitaalisten palvelujen veroa tai merkittävän läsnäolon testiä. Asiakirjan mukaan näiden erilaisten näkemysten huomioon ottamiseksi pöytäkirja voisi perustua samankaltaiselle lähestymistavalle ainakin muiden kuin automatisoitujen digitaalisten palvelujen osalta ja asettaa lähdevaltion verotuksen ylärajan jättäen verotustavan lähdevaltion päätettäväksi. Automatisoitujen digitaalisten palveluiden osalta pöytäkirja voisi olla ohjailevampi, koska nämä verot ovat uudempia ja jäsenvaltiot voivat olla joustavampia niiden suhteen.

Asiakirjan mukaan verokannat olisi asetettava niin, että ne mahdollistavat jaetun verotusoikeuden, eli asuinvaltioille jäisi todellinen verotusoikeus lähdevaltion asettamien verojen jälkeen. Useat työvirtaan osallistuneet ovat ehdottaneet, että eri palvelutyyppeihin voi olla tarkoituksenmukaista soveltaa erisuuruisia verokantoja. Asiakirjassa todetaan, että osa työvirtaan osallistuneista on kuitenkin todennut, että usein on vaikea erottaa fyysisen läsnäolon kautta suoritettuja, etänä suoritettuja ja digitaalisesti suoritettuja palveluita. Lopputuloksen riippuminen siitä, miten palvelut suoritetaan, rikkoisi neutraliteettiperiaatetta ja voisi mahdollisesti syrjiä paikallisia yrityksiä, joiden olisi vaikea kilpailla etäyriksiä vastaan, jotka eivät välttämättä maksaisi samansuuruisia veroa. Jotkut työvirtakeskusteluihin osallistuneet katsovat, että lähdevaltion verotuksen oikeaa määrää voi olla vaikea määrittää, koska yrityksillä on erilaiset voittomarginaalit, mikä vaikuttaa siihen, jääkö asuinvaltiolle jotain verotettavaa.

Asiakirjassa on todettu, että käytännössä bruttoperusteisten lähdeverojen verokannat ovat yleensä huomattavasti alempia kuin yhteisöverokannat, jotta tuloihin kohdistuvat kulut tulisi otettua huomioon ainakin karkealla tasolla. Digitaalisten palvelujen veron ja muihin automatisoituihin digitaalisiin palveluihin kohdistuvien verojen verokannat on yleensä asetettu alle 5 prosenttiin. Teknisten palvelujen maksuihin, mukaan lukien hallinnointipalkkiot, kohdistuvat verokannat ovat yleensä lähempänä rojalteista perittäviä verokantoja, jotka voivat olla noin 10 prosenttia. Asiakirjan mukaan näitä käytäntöjä saatetaan harkita, kun keskustellaan lähdeverotuksen rajoista.

Neljäntenä aineellisenä ratkaistavana kysymyksenä pöytäkirjan laatimiseksi on asiakirjassa esitelty muita kysymyksiä, kuten työvirtakeskustelujen viittaukset pilari 1:een vaihtoehtoisena lähestymistapana sekä kehittyvien valtioiden näkemys pöytäkirjasta mahdollisuutena muuttaa suuri määrä verosopimuksia yhdellä monenvälisellä välineellä, mikä edellyttäisi, että pöytäkirja syrjäyttäisi vähintään verosopimusten artiklat 5 (kiinteä toimipaikka) ja 7 (liiketulo). Toisaalta esillä on ollut myös veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimukseen toteuttavista toimenpiteistä tehdyn monenvälisen yleissopimuksen yhteydessä omaksuttu lähestymistapa. Asiakirjan mukaan pöytäkirja voisi luoda oikeudellisen perustan lähdevaltion verotuksen ylärajalle myös tilanteisiin, joissa ei ole kahdenvälistä verosopimusta.

Selvitys bruttoperusteisesta vs. nettoperusteisesta verotuksesta: tehokkuus- ja oikeudenmukaisuuskohdat

Neljännän istunnon tausta-aineistoksi julkaistiin selvitys brutto- ja nettoverotuksen toimivuudesta rajat ylittäviin digitaalisiin palveluihin.¹³ Selvityksen mukaan nettoverotus on teoriassa tehokkaampi ja oikeudenmukaisempi, mutta käytännössä altis voitonsiirrolle ja hallinnollisille rajoitteille, mikä heikentää sen tuottoa ja tasapuolisuutta. Selvityksen mukaan bruttoverotus tuottaa vakaampia tuloja ja on hallinnollisesti yksinkertaisempi, mutta voi vääristää toimintaa ja verottaa kohtuuttomasti pienikatteisia yrityksiä.

2.4. Toinen pöytäkirja veroriitojen ennaltaehkäisystä ja ratkaisemisesta

Toista varhaista pöytäkirjaa on työstetty kolmannessa työvirrassa, jonka yhteisvetäjinä toimivat Saksan ja Jamaikan edustajat. Työ aloitettiin keväällä 2025 keskeisten haasteiden kartoituksella. Kesäkuussa 2025 julkaistiin työvirran vetäjien yhteenveto tunnistetuista haasteista¹⁴, joka toimi pohjana elokuun 2025 istunnoissa käydyille keskusteluille. Neuvottelukomitean ensimmäisten istuntojen jälkeen, syksyllä 2025,

¹³ [Gross-basis versus net-basis taxation: efficiency and equity considerations.](#)

¹⁴ [Workstream III on Dispute Prevention and Resolution \(Draft Outline of Issues Overview, 27 June 2025\).](#)

työvirrassa on pyritty kartoittamaan mahdollisia ratkaisukeinoja. Näistä on julkaistu asiakirja 24.10.2025¹⁵. Viimeisimpänä on julkaistu konseptiasiakirja luonnospöytäkirjan mahdollisista lähestymistavoista ja elementeistä 23.1.2026¹⁶, minkä perusteella työvirran tilannetta kuvataan tässä osiossa. Konseptiasiakirjassa esitellään ominaisuuksia ja mekanismeja neuvottelukomitean harkittavaksi ja kysymyksiä, jotka vaativat jatkokeskustelua.

Konseptiasiakirjan mukaan jäsenvaltiot ovat ilmaisseet johdonmukaisesti tukensa valinnaisuudelle pöytäkirjan keskeisenä suunnitteluperiaatteena. Valinnaisuuden toteuttamiseksi ehdotuksena on kehittää kattava valikoima riitojen ehkäisy- ja ratkaisumekanismeja, joista osa voitaisiin nimetä ydinmekanismeiksi, jotka olisivat kaikkien osapuolten käytettävissä. Lähtökohtana olisi, että pöytäkirjan mukaisilla mekanismeilla, olivatpa ne ydinmekanismeja tai eivät, ei tulisi pääsääntöisesti olla syrjäyttävää vaikutusta muihin kahden- tai monenvälisiin instrumentteihin nähden. Konseptiasiakirjan mukaan ydinmekanismien harkinta voidaan tehdä vasta, kun kullekin mekanismille on laadittu luonnokset, joissa määritellään yksityiskohtaisesti soveltamisala, toiminta sekä säännöt ja ehdot osapuolten osallistumiselle.

Konseptiasiakirjassa ehdotetaan, että pöytäkirjaan ei sisällytetä määritelmää ”rajat ylittävästä veroriidasta”. Sen sijaan ehdotetaan, että työtä voitaisiin ohjata sillä ymmärryksellä, että tällaisilla riidoilla on ainakin seuraavat yhteiset ominaispiirteet a) riidat syntyvät valtioiden, eivät yksittäisen verohallinnon ja verovelvollisen välillä ja b) riidan taustalla on yhteinen oikeudellinen tai sovittu kehys, kuten kahden- tai monenvälinen verosopimus tai muu instrumentti.

Lisäksi konseptiasiakirjan mukaan harkinnassa on valinnaisen konsultaatiomekanismin kehittäminen tilanteisiin, joissa valtioilla ei ole keskinäistä kahden- tai monenvälistä verosopimusta tai muuta verosopimusjärjestelyä voimassa. Se tarjoaisi menettelyllisen väylän vapaaehtoiselle, tapauskohtaiselle yhteistyölle verohallintojen välillä ja voisi tietyissä tilanteissa mahdollistaa koordinoitujen lopputulosten saavuttamisen kunkin valtion kansallisen lainsäädännön puitteissa ilman, että sillä luodaan uusia aineellisia velvoitteita tai uudelleenallokoitaisiin verotusoikeuksia.

Riitojen ehkäisyn mekanismeiksi konseptiasiakirjassa ehdotetaan siirtohinnoittelun ennakkosopimusta (Advance Pricing Agreement, APA), ennakkosopimuksia, jotka eivät liity siirtohinnoitteluun, syvennetyn asiakasyhteistyön järjestelyjä, samanaikaisia tarkastuksia ja yhteistarkastuksia. Riitojen ratkaisemisen mekanismeiksi ehdotetaan keskinäistä sopimusmenettelyä (Mutual Agreement Procedure, MAP), sovittelua, välitystä ja välimiesmenettelyä. Konseptiasiakirjassa on kuvattu ehdotettujen mekanismien keskeisiä ominaisuuksia.

Konseptiasiakirjassa todetaan, että pöytäkirjaan ei tarvittaisi erityistä määräystä, joka antaisi osapuolten kokoukselle valtuudet kehittää parhaita käytäntöjä.

YK:n roolin osalta pöytäkirjan mukaisten riitojenratkaisumekanismien tukemisessa konseptiasiakirja ehdottaa, että pöytäkirjaan sisällytetään määräys, joka mahdollistaa sen, että YK voi sopimuspuolten sopimien mandaattien ja resurssien puitteissa tukea pöytäkirjassa säädettyjä riitojenratkaisumekanismeja. Tuki voisi sisältää esimerkiksi teknisen avun ja kapasiteetin vahvistamisen mekanismien suunnittelussa ja käytössä ja

¹⁵ [Workstream III on Dispute Prevention and Resolution \(Co-Leads' Concept Note on Ideas for Potential Solutions, 24 October 2025\)](#).

¹⁶ [Workstream III - Dispute prevention and resolution: Co-Leads' Concept Note \(23 Jan 2026\)](#).

hallinnollisen tuen. Tällainen määräys selventäisi, että YK:n tarjoama tuki olisi luonteeltaan avustavaa, eikä kattaisi yksittäisten riitojen ratkaisemista.

Sekä riitojen ehkäisyyn että ratkaisemisen mekanismien osalta konseptiasiakirjassa ehdotetaan, että pöytäkirjaan voisi sisältyä myös määräys, joka korostaa puiteyleissopimuksen kapasiteetin vahvistamista koskevan sitoumuksen merkitystä.

Konseptiasiakirjan mukaan jäsenvaltiot ovat tuoneet esiin, että tiedon epäsymmetriat verovelvollisten ja verohallintojen välillä sekä verohallintojen kesken asettavat viranomaiset heikompaan asemaan tarkastuksissa, neuvotteluissa ja oikeudenkäynneissä. Nämä ongelmat on koettu erityisen merkittäviksi siirtohinnoittelussa, jossa monilla valtioilla ei ole käytettävissä asianmukaisia vertailutietoja. Kaupallisten tietokantojen on kuvattu olevan kalliita, usein alueellisesti puutteellisia sekä herättävän huolia tietojen laadusta tai niiden soveltuvuudesta tietyissä tapauksissa. Konseptiasiakirjan mukaan ehdotuksena on perustaa kolmannen työvirran alaisuuteen erillinen alatyöryhmä, joka tutkisi käytännöllisiä vaihtoehtoja siirtohinnoittelutiedon saatavuuden parantamiseksi. Alatyöryhmän tehtävänä olisi

- a) kartoittaa jäsenvaltioiden erityiset tietotarpeet, mukaan lukien olemassa olevien tietokantojen alueelliset puutteet, samoin kuin tekijät, jotka vaikuttavat vertailutietojen saatavuuteen aliedustetuilla alueilla, sekä kehittyvien valtioiden kohtaamat erityiset haasteet,
- b) tarkastella ja arvioida olemassa olevia kansainvälisiä, alueellisia ja kaupallisia työkaluja ja aloitteita sekä arvioida niiden käyttökelpoisuutta ja kustannustehokkuutta eritasoisilla kapasiteeteilla varustetuille maille,
- c) tutkia mahdollisia lähestymistapoja pääsyn parantamiseksi, mukaan lukien vaihtoehtoja, joilla voitaisiin laajentaa ja parantaa vertailuanalyseissä käytettävissä olevaa taustadataa, sekä mahdollisten täydentävien työkalujen, kuten anonymisoidun tai aggregoidun tiedon, ylätason tapausyhteenvetojen, sopimusten tulkintakäytäntöjen tai asiaan liittyvien oikeustapausten kokoelmien, kehittäminen; ja
- d) tunnistaa rahoitusvaihtoehtoja ja luottamuksellisuutta koskevia suojatoimia, jotka voisivat tukea mahdollisia tulevia järjestelyjä.

3. Käsittelyvaihe ja jatkokäsittelyn aikataulu

3.1. Yleistä

Tähän mennessä neuvottelukomitea on kokoontunut neljään istuntoon, joista viimeisin istunto pidettiin 2.–3. ja 5.–13.2.2026. Neuvottelukomitean neljännessä istunnossa käsiteltiin tammikuussa 2026 julkaistuja työvirtakohtaisia asiakirjoja, joita on esitelty osiossa 2.

Neuvottelut jatkuvat erillisissä työvirroissa istuntojen välillä ja työvirroissa valmistellaan seuraavassa istunnossa käsiteltäviä asiakirjoja. Neuvottelukomitean viides istunto järjestetään 3.–13.8.2026. Viidennessä istunnossa on tarkoitus käsitellä puiteyleissopimuksen ja kahden pöytäkirjan tekstiluonnoksia.¹⁷

Työsuunnitelman¹⁸ mukaisesti viidennen istunnon asiakirjat tullaan julkaisemaan neljä viikkoa ennen istuntoa.

¹⁷ [Fifth Session Draft programme of work.](#)

¹⁸ [Roadmap and working methods.](#)

Viidennen istunnon jälkeen neuvottelukomitean on tarkoitus kokoontua vuonna 2026 vielä kerran 30.11.–10.12.2026 sekä kolme kertaa vuonna 2027. Neuvottelukomitean työn tulee valmistua vuonna 2027, ja neuvottelukomitean tulee lähettää puiteyleissopimuksen ja kahden varhaisen pöytäkirjan teksti yleiskokouksen harkittavaksi sen 7.9.2027 alkavan 82. istunnon ensimmäisellä neljänneksellä.

Tässä osiossa kuvataan työvirtakohtaisesti neuvottelujen tämänhetkistä tilannetta erityisesti neljännessä istunnossa käytyihin keskusteluihin perustuen.

3.2. Puiteyleissopimuksen luonnospohjan työstämistä jatketaan

Neljännessä istunnossa keskusteltiin yleisempänä kysymyksenä siitä, minkälaista velvoittavuutta puiteyleissopimuksen määräyksillä olisi. Osa valtioista ilmaisi tukensa ylätasoin perustuvan puiteyleissopimuksen laatimiselle, jonka täytäntöönpano- tai muut operatiivisemmat yksityiskohtat kehitettäisiin pöytäkirjoissa tai muissa sopimuksen alaisissa oikeudellisissa instrumenteissa. Tällaisen lähestymistavan nähtiin vastaavan neuvottelukomitealle annettua tehtävää. Osa valtioista puolestaan kannatti puiteyleissopimukseen yksityiskohtaisempia, sitovia velvoitteita sisältäviä muotoiluja, jotta olennaiset velvoitteet perustuisivat itse sopimukseen sen sijaan, että ne siirrettäisiin pöytäkirjoihin. Lisäksi 15 artikla sopimuksen suhteesta muihin sopimuksiin, instrumentteihin ja kansalliseen lainsäädäntöön sai paljon huomiota jäsenvaltioiden puheenvuoroissa, ja sen käsittelyn aloittamista pidettiin usean valtion mielestä tärkeänä koko puiteyleissopimuksen kannalta.

Yksittäisistä artiklaehdotuksista eniten keskustelua käytiin verotusoikeuksien oikeudenmukaista jakamista koskevasta 5 artiklasta. Useat valtiot korostivat, että puiteyleissopimuksen tulisi tunnustaa verotusoikeuksien jakaminen muilla perusteilla kuin perinteisen fyysisen läsnäolon edellytyksellä, ottamalla huomioon fyysisen läsnäolon lisäksi myös muita liityntäperusteita. Toisaalta monet valtiot puolestaan painottivat ylätasoin muotoilujen tärkeyttä oikeusvarmuuden turvaamiseksi ja kaksinkertaisen verotuksen riskin välttämiseksi. Ehdotetun 5 artiklan velvoite kahdenvälisen verosopimusten uudelleen neuvottelusta, jos nämä sopimukset ovat ristiriidassa kyseisen artiklan kanssa, oli usean valtion mielestä ristiriidassa valtioiden verosuvereniteetin kanssa ja käytännön toteutuksen nähtiin aiheuttavan suurta hallinnollista taakkaa.

Neljännen istunnon keskustelujen perusteella kestävästä kehityksestä koskevan 4 artiklan osalta erilaisia näkemyksiä on muun muassa sen suhteen, kuinka yksityiskohtainen ja velvoittava kyseisen artiklan tulisi olla. Erilaisia näkemyksiä on myös siitä, tulisiko artiklassa viitata ihmisoikeuksiin ja sukupuolten väliseen tasa-arvoon.

Korkean varallisuuden henkilöitä koskevan 6 artiklan osalta keskustelujen pääpaino istunnossa oli pitkälti tietojenvaihdon parantamisessa, tarvittavissa suojatoimissa sekä parhaiden käytäntöjen jakamisen tarpeessa. Osa valtioista katsoi, että kyse ei ole yksittäisistä verovelvollista koskevista tiedoista, vaan yleisemmästä kokemusten vaihtamisesta. Lisäksi istunnossa keskusteltiin siitä, pitäisikö sopimuksessa määritellä ”korkean varallisuuden henkilö”, ja miten määritelmässä otettaisiin huomioon valtioiden varallisuuserot.

Laittomia rahavirtoja, verojen välttelyä ja kiertämistä koskevan 7 artiklan osalta istunnossa käytiin keskustelua artiklan mahdollisesta soveltamisalasta sekä siitä, onko tarpeen määritellä selkeästi, mitä veroon liittyvät laittomat rahoitusvirrat ovat tai sisältävät. Haitallisia verokäytäntöjä koskevan 8 artiklan osalta istunnossa osa valtioista kritisoi sitä, että artiklassa ei ole otettu huomioon jo olemassa olevia instrumentteja, ja katsoi, että rinnakkaisen järjestelmän luominen jo olemassa olevan lisäksi aiheuttaisi hallinnollista taakkaa.

Keskinäistä hallinnollista apua koskevan 9 artiklan osalta istunnossa osa valtioista piti artiklan suhdetta muihin jo olemassa oleviin mekanismeihin epäselvänä, ja osa valtioista oli huolissaan artiklan päällekkäisyydestä veroasioissa annettavaa keskinäistä virka-apua koskevan yleissopimuksen (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, SopS 21/1995) ja Global Forumin (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes) kanssa. Osa valtioista piti artiklan sanamuotoja toisaalta liian oikeudellisesti velvoittavina ja toisaalta liian epäselvinä, jotta ne voisivat asettaa oikeudellisia velvoitteita. Myös tietojenvaihtoa koskevan 10 artiklan osalta istunnossa keskusteltiin artiklan yksityiskohtaisuustasosta ja oikeudellisesta velvoittavuudesta. Myös 10 artiklaa pidettiin joidenkin mielestä liian velvoittavana, kun taas osa valtioista katsoi, että artiklan nimenomaan tulee olla oikeudellisesti sitova.

Kapasiteetin vahvistamista ja teknistä apua koskevaa 12 artiklaa pidetään laajasti yhtenä keskeisimmistä elementeistä puiteyleissopimuksessa. Osa valtioista piti artiklaa kuitenkin liian yksityiskohtaisena ja velvoittavana puiteyleissopimuksen tarkoituksiin, ja painottivat, että valmiuksien kehittämistä koskevien määräysten tulisi säilyä joustavina ja olla yhdenmukaisia nykyisten kansainvälisten tai alueellisten toimijoiden kanssa. Osa valtioista puolestaan vaati artiklaan vahvempaa ja oikeudellisesti velvoittavaa kieltä.

Neuvottelukomitean neljännessä istunnossa esitettiin vaihtoehtoisia sanamuotoja keskustelun kohteena oleviin puiteyleissopimuksen artikloihin 5, 6, 7, 8 ja 9.¹⁹ Neuvottelujen edetessä kirjallisten muotoiluehdotusten roolin voi odottaa kasvavan. Viidenteen istuntoon on tulossa käsiteltäväksi luonnospohja, joka sisältää luonnoksia toistaiseksi puuttuvista artikloista.

3.3. Ensimmäisestä pöytäkirjasta odotetaan ensimmäisiä artiklaluonnoksia seuraavaan istuntoon käsiteltäväksi

Neljännän istunnon ensimmäistä pöytäkirjaa koskevissa keskusteluissa keskityttiin pöytäkirjan soveltamisalaan (verot ja palvelut, joita pöytäkirja kattaisi), liityntäsääntöihin, verotustapoihin sekä täytäntöönpanotapoihin.

Soveltamisalaan liittyvä keskustelu eteni kohti laajaa lähestymistapaa, joka kattaisi rajat ylittävistä palveluista saadun tulon kaikenlaiset verot, määriteltynä niiden taloudellisen luonteen ja sisällön perusteella nimikkeestä riippumatta, pois lukien arvonlisä- ja myyntiverot. Keskusteluissa tunnustettiin, että nykyiset kiinteään toimipaikkaan perustuvat säännöt eivät täysin vastaa digitalisoitujen ja etänä toimitettujen palvelujen aiheuttamiin haasteisiin.

Useat valtiot korostivat tarvetta erotella palvelutyypit toisistaan. Liityntäsäännöiksi esitettiin useita vaihtoehtoja, kuten fyysinen läsnäolo, maksuperusteisuus, aito taloudellinen toiminta, arvon tuotto, markkinoihin osallistuminen, kuluttajan sijainti sekä palvelun vastaanottajan sijainti. Usean valtion mielestä fyysinen läsnäolo on edelleen relevantti tekijä liityntää arvioitaessa, vaikka toisaalta sitä pidettiin usean valtion mielestä vanhentuneena edellytyksenä.

Verotustavan osalta useat valtiot korostivat, että liityntäsäännöistä tarvitaan lisää selkeyttä ennen lopullisia päätöksiä siitä, suositaanko bruttoperusteista vai nettoperusteista verotusta tai näiden yhdistelmää. Brutto- ja nettoperusteisesta vs. nettoperusteisesta verotuksesta tehdyn selvityksen lisäksi keskusteluissa nousi esiin myös kansainvälisen kauppakamarin (International Chamber of Commerce) Oxford Economicsilta tilaama

¹⁹ Kaikki nämä ehdotukset ovat saatavilla neljännessä istunnon sivulla:

<https://financing.desa.un.org/inc/fourthsession/written-reactions-received-from-member-states>.

selvitys YK:n malliverosopimuksen 12AA artiklan taloudellisista vaikutuksista.²⁰ YK:n malliverosopimuksen 12AA artiklassa on paljon yhtäläisyyksiä työvirran vetäjän asiakirjassa kuvattuihin mahdollisiin lähestymistapoihin, minkä vuoksi monet valtiot pitivät selvitystä ja sen tuloksia relevanttina pöytäkirjan kannalta.

Osa valtioista esitti, että verotettavalle toiminnalle tulisi asettaa vähimmäisrajat, jotta hyvin pienimuotoista toimintaa ei saatettaisi verotuksen piiriin. Verokannan tasoa koskien osa valtioista piti tärkeänä, että lähdevaltiolla ei tulisi olla mahdollisuutta verottaa siinä määrin, että asuinvaltiolle ei jäisi verotusoikeutta.

Lisäksi neljännessä istunnossa keskusteltiin siitä, tulisiko ensimmäisen pöytäkirjan automaattisesti syrjäyttää kahdenväliset verosopimusmääräykset, toimia monenvälisen MLI-tyyppisen mekanismin kautta vai perustua kahdenvälisen kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskevien sopimusten uudelleen neuvotteluun. Valittavasta lähestymistavasta valtioilla oli eriäviä näkemyksiä.

Pöytäkirjasta on odotettavissa ensimmäisiä artiklaluonnoksia käsiteltäväksi viidenteen istuntoon.

3.4. Toisesta pöytäkirjasta odotetaan ensimmäistä luonnosta

Neljännen istunnon toista pöytäkirjaa koskevissa keskusteluissa konseptiasiakirjassa ehdotettua valinnaisuuteen perustuvaa lähestymistapaa tuettiin. Samoin tukea sai konseptiasiakirjassa ehdotettu etenemistapa kehittää valikoima mekanismeja, joista valittaisiin ydinmekanismit. Ydinmekanismien valinta jäi kuitenkin vielä tulevien istuntojen tehtäväksi. Riitojenratkaisua koskevista mekanismeista osa valtioista kritisoi välimiesmenettelyä, joten välimiesmenettely olisi todennäköisesti valinnainen, mikäli se sisällytetään mekanismivalikoimaan.

Istunnossa keskusteltiin myös rajat ylittävän veroriidan määritelmästä. Määritelmän tarpeellisuudesta esitettiin eriäviä näkemyksiä. Jäsenvaltioilla oli eriäviä näkemyksiä myös siitä, tulisiko pöytäkirjaan sisällyttää mekanismeja tilanteisiin, joissa osapuolten välillä ei ole verosopimusta.

Ehdotusta siirtohinnoittelutietokantoja koskevan työryhmän perustamisesta tuettiin, kuitenkin ottaen huomioon luottamuksellisuuteen, päällekkäisyyksiin ja resurssirajoitteisiin liittyvät näkökohdat. Toisaalta erillisen työryhmän perustamisen tarpeellisuutta myös kyseenalaistettiin.

Pöytäkirjasta on tulossa ensimmäinen luonnosversio käsiteltäväksi viidenteen istuntoon.

4. Taloudelliset vaikutukset

Puiteyleissopimukseen ja pöytäkirjoihin liittyviä taloudellisia vaikutuksia voidaan arvioida vasta neuvottelujen edetessä. YK ei ole toistaiseksi laatinut arviota ehdotusten taloudellisista vaikutuksista.

Ensimmäisen pöytäkirja-aiheen mahdollisten vaihtoehtojen arvioinnin taloudellisten vaikutusten suhteen huomionarvoista on kansainvälisen kauppakamarin Oxford Economicsilta tilaama selvitys YK:n malliverosopimuksen 12AA artiklan taloudellisista vaikutuksista.²¹ Selvityksessä arvioidaan, miten globaalin

²⁰ [Economic impact of article 12AA](#), Oxford Economics, 3.2.2026.

²¹ [Economic impact of article 12AA](#). Selvityksessä oletetaan kansallisten lähdeverokantojen olevan vähintään 15 %, ja verosopimuksien rajoittavan lähdeverokannan 3 % globaalin pohjoisen maiden kanssa ja 10 % muiden globaalin etelän maiden kanssa.

etelän valtioihin vaikuttaisi, jos malliverosopimuksen 12AA artikla otettaisiin laajasti käyttöön. Selvityksen tulosten mukaan 12AA artiklan laaja käyttöönotto voisi nostaa rajat ylittävien palvelujen kustannuksia merkittävästi, mikä johtaisi palvelukaupan supistumiseen erityisesti kehittyvissä valtioissa. Korkeammat rajat ylittävien palvelujen kustannukset voivat myös heijastua laajemmin arvoketjuihin ja heikentää kauppaa sekä investointeja. Selvityksen mukaan kokonaisvaikutus julkiseen talouteen olisi negatiivinen, kun epäsuorat vaikutukset otetaan huomioon.

Kaupan ja investointien heikentyminen pienentävät bruttokansantuotetta ja yritysten kannattavuutta, mikä kaventaisi veropohjia paljon laajemmin kuin pelkkien rajat ylittävien palvelujen osalta. Vaikutukset vaihtelevat maittain riippuen talouden rakenteesta, verosopimuksista ja kansallisista verojärjestelmistä. Selvityksen mukaan kokonaisuutena 12AA artiklan fiskaaliset vaikutukset ulottuvat huomattavasti välittömiä verovaikutuksia laajemmalle, mikä korostaa tarvetta tarkemmille jatkotutkimuksille.

5. Valtiovarainministeriön kanta

Valtiovarainministeriö viittaa aiemmassa selvityksessä²² ja e-kirjeessä 91/2025 vp²³ ilmaistuihin kantoihin ja toteaa niiden lisäksi erikseen puiteyleissopimuksen ja varhaisten pöytäkirjojen osalta seuraavaa:

Puiteyleissopimuksen osalta valtiovarainministeriö toteaa, että puiteyleissopimuksen suhteesta muihin sopimuksiin, instrumentteihin ja kansalliseen lainsäädäntöön olisi tärkeää saada neuvotteluosapuolten välillä mahdollisimman pian yhteisymmärrys. Selvyys suhteesta muihin sopimuksiin, instrumentteihin ja kansalliseen lainsäädäntöön on välttämätöntä, jotta artiklojen sisällöstä voidaan käydä tuloksellisia keskusteluja ja jotta artiklojen vaikutukset voidaan ymmärtää yhteiseltä oikeudelliselta pohjalta. Valtiovarainministeriön näkemys on, että puiteyleissopimuksella ei tulisi olla syrjäyttävää vaikutusta suhteessa muihin sopimuksiin ja instrumentteihin.

Valtiovarainministeriön näkemys on, että puiteyleissopimukseen sisällytettävien sitoumusten tulee olla luonteeltaan yleisluonteisia. Yleissopimuksen määräysten ei tule sisältää suoria oikeudellisia velvoitteita sopimuspuolille, vaan tällaisten velvoitteiden tulisi sisältyä pöytäkirjoihin, kuten toimeksiannon kohdassa 14²⁴ on kuvattu. Tällainen lähestymistapa edistäisi laajan ja monimuotoisen tuen saavuttamista neuvottelujen lopputuloksille.

Valtiovarainministeriö toteaa, että puiteyleissopimuksen sitoumuksia tulisi voida täyttää myös muiden mekanismien kautta kuin niiden, jotka määritellään pöytäkirjoissa, ja että kukin sopimusosapuoli voi itse päättää, miten sitoumukset täytettäisiin. Tämä on tärkeää siksi, että pöytäkirjat säilyvät valinnaisina toimeksiannon 14 kohdan mukaisesti ja siksi, että tarpeetonta päällekkäisyyttä jo olemassa olevien mekanismien ja toimien kanssa tulisi välttää, sopimuksen toimeksiannon 22²⁵ kohdan mukaisesti.

²² [Valtiovarainministeriön selvitys valtiovarainvaliokunnalle Yhdistyneiden kansakuntien kansainvälistä veroyhteistyötä koskevan puiteyleissopimuksen ja sen pöytäkirjojen neuvotteluista.](#)

²³ [E 91/2025 vp.](#)

²⁴ Toimeksiannon kohta 14: Protocols are separate legally binding instruments, under the framework convention, to implement or elaborate the framework convention. Each party to the framework convention should have the option whether or not to become party to a protocol on any substantive tax issues, either at the time they become party to the framework convention or later.

²⁵ Toimeksiannon kohta 22: Throughout its work, the intergovernmental negotiating committee should take into consideration the work of other relevant forums, potential synergies and the existing tools, strengths, expertise and

Ensimmäisen pöytäkirjan osalta valtiovarainministeriö katsoo, että rajat ylittävien palvelujen verotusoikeuksiin liittyvien mahdollisten uudistusten tulisi perustua neuvotteluosapuolten yhteiseen käsitykseen käsiteltävästä ongelmasta. Ongelman rajaaminen, ja ensi vaiheessa rajatumman ratkaisun tavoittelemisen voisi edistää yhteisymmärryksen löytymistä neuvottelukomiteassa. Valtiovarainministeriö pitää tärkeänä, että pöytäkirjan ratkaisut perustuisivat oikeudellisten ja taloudellisten vaikutusten arviointiin ja että kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen ja oikeusvarmuuteen liittyviä vaikutuksia arvioitaisiin myös.

Valtiovarainministeriö toteaa, että on tärkeää tavoitella ratkaisua, joka ottaa huomioon erityyppisten palveluiden erilaiset katetasot ja tukee verotusoikeuksien oikeudenmukaista jakoa myös siitä näkökulmasta, että myös asuinvaltiolle jää riittävästi verotusoikeutta.

Toisen pöytäkirjan osalta valtiovarainministeriö toteaa, että riitojen ennaltaehkäisy ja ratkaiseminen on keskeinen osa kansainvälistä veroalan yhteistyötä. Valtiovarainministeriö toteaa, että valinnaisuuteen perustuva lähestymistapa pöytäkirjan valmistelussa on perusteltu, sillä se mahdollistaa pöytäkirjan joustavan ja tehokkaan soveltamisen eri valtioissa ja sillä voidaan toisaalta välttää tarpeetonta päällekkäisyyttä olemassa olevien mekanismien kanssa. Valtiovarainministeriö toteaa myös, että pöytäkirjaan sisältyvien mekanismien ei tulisi syrjäyttää olemassa olevia mekanismeja, ellei tästä nimenomaisesti toisin sovittaisi kahdenvälisesti osapuolten välillä.

Valtiovarainministeriön näkemys on, että siirtohinnoitteluun liittyvien tietojen saatavuuden haasteiden ratkaisemiseksi olisi erityisen tärkeää kartoittaa huolellisesti erityisesti vertailutietojen saatavuuteen vaikuttavat tekijät tietokannoissa aliedustetuilla alueilla sekä kehittyvien valtioiden kohtaamat erityishaasteet.