Lausunto: Mika Nissinen

Eduskunnan verojaostolle

Eduskunnan verojaosto on pyytänyt lausuntoa liittyen asiaan E-kirje komission tiedonannosta digitalouden verotuksesta COM(2017) 547 final

Pyydettynä lausuntona esitän kunnioittavasti seuraavaa:

Mistä digitalouden tuloverotuskeskustelussa on kysymys?

Vastaus: Kysymys on tiivistetysti siitä, miten tuloverotusoikeus valtioiden välillä jaetaan, ja laajennetaanko lähdevaltion verotusoikeutta

Digitalouden (digitaalinen liiketoiminta) verotuskeskusteluissa digitalouden verotus on ymmärretty useassa tilanteessa jollain tavalla uutena asiana jopa veroasiantuntijoiden keskuudessa. Verotuksen ja verotusoikeuden näkökulmasta digitalouteen liittyvässä verotuksessa on kuitenkin kyse samasta asiasta kuin muun liiketoiminnan verotusoikeuden osalta. Kysymys on digitaloutta harjoittavan yrityksen verotusoikeuden jaosta valtioiden välillä. Kysymys on käytännössä siitä, tulisiko lähdevaltiolla, eli valtiolla josta tulo on peräisin, olla verotusoikeus digitaloudesta saatuun tuloon. Siten kansainvälinen keskustelu liittyy käytännössä siihen kysymykseen, tulisiko lähdevaltion verotusoikeutta laajentaa nykyisen tuloverotusjärjestelmän mukaisesta laajuudesta.

Antaako nykyinen tuloverotusjärjestelmä lähdevaltiolle yleistä tuloverotusoikeutta, jos yritys ainoastaan myy ulkomailta käsin lähdevaltioon palveluja tai tavaroita?

Vastaus: Ei anna

Keskeneräinen väitöskirjatutkimukseni liittyy siihen kysymykseen, millä perusteella lähdevaltiolla (Suomella) on tuloverotusoikeus rajoitetusti verovelvollisen valtiossa harjoittamaan yritystoimintaan (fyysisen liiketoiminnan harjoittaminen valtiossa). Tutkimuksessa sivutaan myös digitalouteen liittyviä kysymyksiä.

Tältä osin on syytä korostaa, että nykyinen tuloverotusjärjestelmä ja erityisesti tuloverosopimusoikeus ei anna lähdevaltiolle yleistä verotusoikeutta liiketuloon, jos ulkomainen yritys ainoastaan myy ulkomailta käsin tavaroita tai palveluita lähdevaltioon. Tätä nykyiseen verojärjestelmään liittyvää johtopäätöstä voidaan pitää selvänä tutkimuksessani esitettävien lähteiden ja siinä esitettyjen yksityiskohtaisempien näkökulmien perusteella.

Mikäli lähdevaltiolle halutaan antaa nykyistä laajempi tuloverotusoikeus esimerkiksi digitalouden osalta, on tässä kysymys nykyisen tuloverotusjärjestelmän ja valtioiden välisen verotusoikeuden jakamisen perusteiden muuttamisesta. Se miten suuresta muutoksesta asiassa on kyse, riippuu siitä, mikä useista jäljempänäkin esitettävistä ratkaisuvaihtoehdoista otettaisiin perusteeksi verotusoikeutta määritettäessä.

Huomionarvoista on, että lähdevaltion verotusoikeutta on saatettu laajentaa esimerkiksi palvelutoimintaan liittyvän tulon osalta nykyisissäkin tuloverosopimuksissa (vrt. esimerkiksi Suomen ja Intian välisen tuloverosopimuksen 12 artiklan teknistä palvelua koskevat määräykset).

Muuttaisiko digitalouden lähdevaltion verotusoikeuden laajentaminen nykyisiä verotusperusteita

Vastaus: Kyllä

Nykyinen tuloverotusoikeus perustuu vahvasti siihen, missä yrityksen avainhenkilöt sijaitsevat, missä yrityksen arvo muodostuu, sekä missä yritystoimintaa harjoitetaan. Perusteet ko. sijaintivaltion (onpa sijaintivaltiona asuin- tai lähdevaltio) verotusoikeudelle ovat perinteisesti liittyneet siihen, että yritys hyötyy yhteiskunnan infrasta sekä sen tarjoamista palveluista ja myös käyttää näitä kyseisessä valtiossa. Tästä johtuen yrityksen on perusteltua osallistua yhteiskunnan ylläpitämiseen maksamalla tulosta veroa kyseiseen valtioon. Perusteena on lisäksi muun muassa kilpailuneutraliteettiperiaatteet valtiossa toimivien yritysten välillä.

Nykyinen valtioiden välinen verotusoikeuden jako perustuu vahvasti fyysiseen läsnäoloon valtiossa. Fyysisen läsnäolon osalta on huomioitava, että se sisältää myös mobiilin eli liikkuvan yritystoiminnan valtiossa. Edellytyksenä on siten lähinnä sijainti (liiketoiminnan harjoittaminen) kyseisessä valtiossa.

Mikäli digitalouden verotusoikeutta haluttaisiin laajentaa lähdevaltion osalta, edellyttäisi se uuden verotusoikeusperusteen määrittämistä lähdevaltion verotusoikeuden muodostamiselle. Tällöin perusteena on vaikea nähdä käytettävän edellä kerrottuja perusteita, ja uusia tai vaihtoehtoisia näkökulmia verotusperusteiksi olisi etsittävä.

Verotusoikeuden perusteet voisivat liittyä esimerkiksi siihen, että riippumatta yrityksen sijainnista, yritys hyötyy siitä, että yhteiskunta mahdollistaa yrityksille maksukykyiset asiakkaat. Näkemys on perusteltu, ja tätä voitaisiin käyttää myös lähdevaltion verotusoikeuden perusteena digitalouden osalta. Tällöin tuloverotusjärjestelmän ja verotusoikeuden jaon periaatteet muuttuisivat yritystoiminnan harjoittamisvaltiosta enemmän tavaran tai palvelun kulutusmaaperiaatetta kohden joko kokonaan tai osittain (vrt. myös arvonlisäverotuksen periaatteet tältä osin). Se kuinka merkittävästä muutoksesta asiassa olisi kyse, riippuu siitä, missä laajuudessa muutoksia tehtäisiin, koska muutoksia, jos niiden koetaan olevan tarpeellisia, on mahdollista tehdä usealla eri tavalla.

Asiassa olisi syytä myös selvittää tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen rajapintoja, sekä myös vaihtoehtoisia ratkaisumalleja, jos muutoksia digitalouden verotukseen halutaan tehdä. Samoin lähdevaltion verotusoikeuden perusteet muun muassa rojaltin osalta sekä tietyissä tuloverosopimuksissa esimerkiksi teknisen palvelun osalta olisi syytä ottaa huomioon digitalouden verotusoikeuden perusteita tutkittaessa.

Onko digitalouden verotuksessa kyse valtiovarainministeriön perusmuistiossa esitetyn näkemyksen mukaisesti lähinnä kiinteän toimipaikan verotusoikeuden laajentamisesta

Vastaus: Ei ole

Digitalouden verotusoikeutta määritettäessä on huomioitava, että verotusoikeutta ei tarvitse välttämättä liittää kiinteän toimipaikan muodostumiseen, vaan ratkaisuvaihtoehtoja digitalouden verotusoikeuden laajentamisessa on useita. Siten esimerkiksi digitalouteen liittyvä keskustelu ”digital presence” –määritelmästä ja siihen liittyvästä kiinteästä toimipaikasta on ainoastaan yksi mahdollinen vaihtoehto digitalouden verotusoikeuden laajentamisessa.

Myös kiinteän toimipaikan määritelmään liittyy paineita kehittää esimerkiksi sanamuotoja ja tulkintaa niin, että se paremmin vastaisi nykypäivän liiketoimintaympäristöä. Kiinteä toimipaikka ei nykyisellääänkään edellytä mitään muodollista fyysistä toimistoa tms., mikäli toiminnan luonne (mobiili liiketoiminta) ei edellytä tällaista. Kiteytetysti, kiinteä toimipaikka muodostuu sinne missä

liiketoimintaa pysyvästi harjoitetaan, minkä periaatteen korostaminen kiinteään toimipaikkaan liittyvissä määräyksissä sekä tulkinnassa olisi syytä ottaa huomioon. Tämä poistaisi esimerkiksi sellaista tarpeetonta ja epäjohdonmukaista tulkintaa, jossa esimerkiksi veroviranomainen on ”varmuuden vuoksi” katsonut muodostuvan kiinteän toimipaikan jopa työntekijöiden majoitustiloihin, missä liiketoimintaa on hyvin vaikea katsoa harjoitettavan.

Kiinteän toimipaikkaan liittyviin muutostarpeisiin vaikuttaa luonnollisesti muun muassa se, millä tavalla digitalous ja sen verotusoikeuden jakoperusteet on tarkoitus tulevaisuudessa määrittää valtioiden välillä.

Olisivatko nykyisen tuloverotusjärjestelmän perusteet ja digitalouden verotusperusteet toisiaan poissulkevia?

Vastaus: Eivät välttämättä

Vastaavalla tavalla kuin tälläkin hetkellä, lähdevaltion yritystoiminnasta saadun tulon verotusoikeus voi perustua muun muassa kiinteän toimipaikan määritelmään tai tietyn tulotyypin lähdeverotusoikeuteen. Siten poissuljettua ei ole, etteikö digitalouden verotusperusteet voisi olla joko osa:

- Kiinteän toimipaikan verotusperusteita
- Tiettyjen tulojen lähdeverotusoikeuden perusteita (vrt. esimerkiksi rojaltitulon ja teknisen palvelun verotusoikeus tietyissä tuloverosopimuksissa)
- Yhteinen yhdistetty yhtiöveropohja (CCCTB), joka tosin olisi toteutuessaan ratkaisu ainoastaan soveltamisalueella kuten EU-alueella.
- Edellä mainittujen vaihtoehtojen yhdistelmä.

Ratkaisuna voi olla myös kokonaan itsenäinen verotusperuste tuloverotuksessa tai muussa verotuksessa (osana arvonlisäverotusta tai kokonaan erillisenä muista verolajeista). Kaikkiin näihin ratkaisuvaihtoehtoihin liittyy omia hyviä ja huonoja perusteita, joita ei tässä yhteydessä käydä yksityiskohtaisemmin lävitse.

Tulisiko lähdevaltion verotusoikeutta laajentaa digitalouden osalta?

Vastaus: Tähän ei tässä vaiheessa voi antaa tyhjentävää vastausta

Tämä johtuu siitä, että toistaiseksi keskustelu on käyty pitkälti lähinnä suurimpien digitaloutta harjoittavien yritysten näkökulmasta. Merkittävien haasteiden on esitetty olevan toistaiseksi erityisesti tiettyjen suurten yritysten osalta, mikä tulee esille ko. E-kirjeessa. Julkisuudessa on ollut esillä muun muassa Google ja Amazon sekä näiden yritysten tekemät verojärjestelyt.

Asiaan liittyen on kuitenkin huomioitava, että digitalouden verotusoikeuteen tehtävät muutokset koskisivat lähtökohtaisesti kaikkia digitalouden yrityksiä, ellei säännöksillä tehtäisi joitain rajauksia, jotka taas monimutkaistaisivat verojärjestelmää. Siten asiaa selvitettäessä asiassa tulee huomioida sekä kansainvälinen taso, mutta myös Suomen näkökulma.

Globaalilla tasolla asiassa on kyse verotuksen oikeudenmukaisuudesta ja verotusoikeuden oikeudenmukaisesta jaosta valtioiden välillä; miten digitalouden verotusoikeus tulisi jakautua valtioiden välillä. Suomen näkökulmassa asiassa on syytä huomioida muun muassa se, että Suomessa on vahva digitalouden osaaminen, ja Suomi vientivaltiona tarjoaa paljon digitaalisia

palveluita sekä myy tavaroita digitaalisesti toisiin valtioihin ilman fyysistä läsnäoloa toisessa valtiossa. Siten mikäli lähdevaltioiden tuloverotusoikeutta laajennettaisiin, olisi asiassa syytä tehdä selvitystä siitä, tarkoittaisiko tämä Suomen osalta verotulojen pienenemistä. Veropoliittiset intressit voivat olla erilaisia globaalista näkökulmasta sekä Suomen näkökulmasta katsottuna.

Edellyttääkö digitalouden verotusperusteiden ratkaisut globaaleja perusteita

Vastaus: Kyllä

Kun otetaan huomioon nykyinen globaali talous sekä tuloverotuksen ja myös muun verotuksen globaalit ratkaisut, on vaikea nähdä mahdolliseksi sitä, että asiassa voitaisiin tehdä pelkästään Suomen osalta muutoksia, tai että Suomen olisi peruteltua jättäytyä muutosten ulkopuolelle (jos sellaisia päätetään tehdä). Siten on selvää, että muutokset edellyttävät globaaleja ratkaisuja.

Kuten edellä on tullut esille, globaali näkökulma ja valtioiden verotusoikeuden oikeudenmukaisen jaon näkökulmat saattavat olla ristiriidassa sen suhteen, että asiaa katsotaan pelkästään Suomen näkökulmasta. Tämä ristiriita on tunnistettava keskusteluja käytäessä riippumatta siitä, mihin lopputulokseen asiassa lopulta päädytään.

Yhteenveto esitetystä Suomen kannasta

Valtiovarainministeriön perusmuistion VM2017-00580 esitetty Suomen kanta asiassa on pääkohdiltaan perusteltu. Ratkaisuvaihtoehtoja ei tule kuitenkaan etsiä pelkästään kiinteän toimipaikan käsitteen ja arvon muodostumiskysymyksen näkökulmasta, vaan asiassa on perusteltua tutkia aidosti myös muita, muun muassa tässä lausunnossa esitettyjä näkökulmia. Siten perusteltua on nähdä asia siten, että ratkaisuja pyritään pohtimaan myös muista (tässäkin lausunnossa esitetyistä) vaihtoehtoisista ratkaisuvaihtoehdoista, jotta asiassa aidosti pyrittäisiin selvittämään kaikki mahdolliset ratkaisuvaihtoehdot asiaan liittyen.

Vastaavasti myös tulon kohdentamisen osalta Suomen ei ole perusteltua ottaa etukäteisasennetta siitä, että siirtohinnoittelun ja tulon allokoinnin vakiintuneet periaatteet ja arviointikriteerit olisivat myös tulevaisuudessa ainoa oikea tapa mitata digitalouden tai muun liiketoiminnan arvonmuodostumista. Myös siirtohinnoittelun näkökulmasta, erityisesti kun kysymys on tässä vaiheessa asiaan liittyvästä selvitystyöstä, Suomen kannan on perusteltua kannustaa tutkimaan myös siirtohinnoittelun ja tulonmuodostumiskysymyksen kannalta myös vaihtoehtoisia ratkaisuvaihtoehtoja. Tähän liittyvät myös muun muassa CCCTB-asiaan liittyvät näkökulmat siitä, miten tulon verotusoikeus jaettaisiin esimerkiksi CCCTB-soveltamisvaltioiden kesken.

Lopulliset ratkaisut asiassa on perusteltua tehdä vasta siinä vaiheessa, kun riittävä tutkimustieto sekä vaihtoehtoiset ratkaisut asiassa on kokonaisvaltaisesti selvitetty.

Joensuussa 22.11.2017

Mika Nissinen

Yliopisto-opettaja (vero-oikeus)

Itä-Suomen yliopisto / Oikeustieteiden laitos