Lausunto: Mika Nissinen

Eduskunnan verojaostolle

Eduskunnan verojaosto on pyytänyt lausuntoa asioissa U 21/2018 vp Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi koskien digitaalista kiinteää toimipaikkaa sekä U 22/2018 vp Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi koskien tiettyjen digitaalisten palvelujen verotusta ja komission tiedonannosta digitaalisen talouden verotuksesta

Pyydettynä lausuntona esitän kunnioittavasti seuraavaa:

1 YHTEENVETO

Lausunnon antamiseen liittyvästä määräajasta sekä asian laajuudesta johtuen (tilapäinen ja pysyvä ratkaisuesitys digitaalisen yritystoiminnan verotuksesta) asiassa ei ole ollut mahdollisuutta käydä läpi esitystä yksityiskohtaisesti. Lausunto sisältää pääkohtia, joita asiassa tulisi huomioida.

Komission huoli nykyisten kansainvälisten verotusperiaatteiden puutteellisuudesta on perusteltu. Nykyiset kansainvälisen verotuksen periaatteet mahdollistavat aggressiivisen verosuunnittelun, jossa yritys voi **harjoittaa globaalia yritystoimintaa, hyötyen välittömästi ja välillisesti useiden eri valtioiden tarjoamasta infrastruktuurista ja palveluista sekä yhteiskunnan mahdollistamista maksukykyisistä asiakkaista ja toimivista markkinoista** samalla, kun yritys maksaa ainoastaan vähän jos ollenkaan tuloveroa tiettyyn yksittäiseen tai muutamaan yksittäiseen valtioon[1]. Yhteiskunnan näkökulmasta yritys ei tällöin osallistu yhteiskunnan ylläpidon rahoittamiseksi kerättävien tuloverojen maksamiseen asianmukaisella tavalla. Aggressiivisen verosuunnittelun hyväksyminen hyödyntää ainoastaan niitä yrityksiä, jotka hyväksikäyttävät nykyiseen verojärjestelmään liittyviä ongelmia. **Nykytilanne heikentää niiden yritysten kilpailukykyä, jotka yhteiskunnan näkökulmasta maksavat asianmukaisen määrän tuloveroa yritystoiminnasta**. Nykytilanne ei kohdenna tuloverotuksen verorasitusta oikeudenmukaisesti aggressiivista verosuunnittelua harjoittavien yritysten sekä muiden yritysten välillä. **Lähdevaltion verotusoikeuden vahvistamiselle on olemassa globaalit perusteet[2].**

Suomen omista veropoliittisista näkökulmista huolimatta Suomessa on huomioitava myös **globaalitason näkökulma** asiassa. Mikäli asiassa ei tehdä muutoksia globaalilla tasolla, on pitkän aikavälin riskinä digitaalisen yritystoiminnan kannattavuuden heikentyminen myös Suomessa digitaalisen yritystoiminnan siirtyessä etenevässä määrin veroedullisiin valtioihin.

Komission esittämistä huolista riippumatta **komission esitykset asiassa ovat poikkeuksellisen puutteellisia ja ongelmallisia**. Ratkaisuvaihtoedot eivät perustu kestäviin, oikeudenmukaisiin, yksinkertaisiin eikä tasapainoisiin ratkaisuihin, joita myös Komissio pitää tärkeänä verojärjestelmässä. Asiassa tulisi pyrkiä EU:n sijaan globaaliin ratkaisuun ottaen huomioon muun muassa OECD:n jo nyt tekemä kehitystyö asiassa sekä tulevat selvitykset vuoteen 2020 mennessä, mitkä myös esityksessä on todettu. Samoin digitaalisen yritystoiminnan verotuksen edes osittaista eriyttämistä muusta yritystoiminnasta ei tule tehdä ilman hyväksyttäviä ja riittäviä perusteluita. Näitä näkökulmia ei ole esityksissä tuotu riittävällä tavalla esille.

---

[1] Tässä yhteydessä aggressiivisella verosuunnittelulla tarkoitetaan tilanteita, jossa globaalia yritystoimintaa harjoittava yritys ei maksa ollenkaan tai ainoastaan vähän tuloveroja mihinkään valtioon nykyisistä kansainväliseen tuloverooikeuteen liittyvistä valtioiden verotusoikeuden jakoperiaatteista johtuen, eikä syynä ole yrityksen aito tappiollisuus tai vanhat tappiot.

[2] Näitä näkökulmia lausunnon antaja sivuaa keskeneräisessä väitöskirjatutkimuksessa.

Mikäli globaalista yhteisestä tavoitenäkökulmasta huolimatta asiassa nähdään perusteltu tarve puuttua aggressiiviseen verosuunnitteluun nopealla aikataululla, on asiassa perusteltua selvittää ja huomioida tarkemmin **ainakin seuraavia näkökulmia:**

- Yksityiskohtaisempi selvitys **mahdollisen lähdevaltion verotusoikeuden laajentamisen perusteista** ja muun muassa **taloudellisen liittymän näkökulmasta** sekä **valtioiden yhteiskunnan sekä palveluiden ja infrastruktuurin välittömästä ja välillisestä hyötymisestä**.

TILAPÄINEN VERO

- Tarkempi selvitys siitä, onko ratkaisuja perusteltua tehdä **tuloverotuksessa vai jossain muussa verolajissa**, sekä mihin verolajeihin esitetyt ratkaisut johdonmukaisesti perustuvat, huomioiden tuloverosopimusoikeuden periaatteet. **Esitys tilapäisestä verosta on epäselvä ja ongelmallinen** ainakin kilpailuneutraalisuuden, syrjintäkiellon, EU:n perusoikeuksien ja suhteellisuusperiaatteen kannalta erityisesti, jos se kohdistuu myös sellaisiin yrityksiin, joiden toimintaan ei liity julkisuudessa esillä olevaa aggressiivista (tulo)verosuunnittelua.

- Esitetyt **näkökulmat hallinnollisista vaikutuksista ovat epätäsmälliset**, kun otetaan huomioon arvioitu verovelvollisten määrä (koko EU:ssa arviolta 120–200 yritystä, Suomessa ainoastaan muutamia) sekä verovelvollisille asetetut velvoitteet. Hallinnollisille syille ei ole esitetty sellaisia perusteita, mitkä voisivat olla esteenä esitetylle muutokselle.

DIGITAALINEN KIINTEÄ TOIMIPAIKKA

- Esitetty **määritelmä on keinotekoinen**, eikä se parantaisi niinkään verotusoikeuden oikeudenmukaista jakoa valtioiden välillä, vaikkakin poistaisi aggressiivisen verosuunnittelun mahdollisuutta. Esityksessä on pohdittu ainoastaan yhtä mahdollista ratkaisuvaihtoehtoa, eikä asiassa ole selvitetty asiaan liittyvää kokonaisuutta.

- Esitetty ratkaisu **eriyttäisi perinteisen ja digitaalisen yritystoiminnan verotusta**, jota ei voida pitää ilman riittävää selvitystä perusteltuna. Asiaan liittyvät näkökulmat tulisi selvittää riittävän yksityiskohtaisesti ennen asiassa tehtäviä ratkaisuja.

- Tavoitteena tulisi olla **yhdenmukaiset ratkaisuperusteet sekä EU:ssa että globaalilla tasolla (OECD)**. Erilaiset periaatteet heikentävät globaalia yhdenmukaisuutta, aiheuttavat tulkintatilanteita sekä synnyttävät tarpeettoman paljon hallinnollista työtä sekä verovelvollisille että veroviranomaisille.

- Asiassa on syytä arvioida, **voisivatko samat periaatteet soveltua pääpiirteittäin sekä perinteisessä että digitaalisessa yritystoiminnassa** valtioiden verotusoikeutta jaettaessa. Verotusoikeuden painopistettä on mahdollista siirtää digitaalisen palvelun käyttäjän sijaintivaltioon todennäköisesti huomattavasti tarkoituksenmukaisemmalla tavalla kuin esitettyjen keinotekoisten rajojen perusteella.

- Valtioiden verotusoikeutta jaettaessa muun muassa näkökulmia valtioon kohdistuvasta **pysyvästä ja tilapäisestä yritystoiminnasta** sekä yritystoiminnan **taloudellisesta liitynnästä** eri valtioihin tulisi arvioida niin perinteisen kuin digitaalisen yritystoiminnan osalta riippumatta siitä, missä yritys tai yritystoiminta fyysisesti sijaitsee.

- **Yritystoiminnan arvon (tulo ja mahdollinen voitto) muodostumiseen vaikuttavat tekijät verotuksessa** on arvioitava, ottaen huomioon muun muassa asiakkaiden (käyttäjien) sekä datan sijaintiin liittyvät kysymykset.

- **Yritystoiminnan arvoon vaikuttavien tekijöiden keskinäinen painoarvo on määritettävä** valtioiden välisen verotusoikeuden jakamiseksi, jota esityksissä ei ole riittävissä määrin analysoitu tai määritetty, ja joka ilman yksityiskohtaista selvitystä aiheuttaa riskin kaksinkertaisesta verotuksesta.

2 YLEISTÄ

2.1 Näkökulmana tulee olla globaali taso

Digitalisaatioon liittyvässä keskustelussa on nostettu esille Suomessa sitä, että sekä Suomen yhteiskunta että suomalaiset yritykset olisivat asiassa häviäjiä ennen kaikkea siksi, että Suomi on vientivoittoinen valtio. Lyhytnäköisyyden sijaan asiassa tulisi nähdä sekä globaalitaso että pitkän ajan vaikutukset sille, jos asiassa ei tehdä mitään muutoksia.

Asiassa on ensinnäkin syytä tunnistaa, että asiaan liittyvän ongelman **keskiössä eivät ole suomalaiset yritykset** vaan sellaiset yritykset sekä aggressiivisen verosuunnittelu, jossa monikansallinen yritys maksaa ainoastaan vähän tai ei ollenkaan tuloveroa mihinkään valtioon ja jossa globaalista liiketoiminnasta huolimatta voitto muodostuu pääasiassa ainoastaan yhteen valtioon.

Mikäli asiassa ei tehdä muutoksia, vaikuttaa tämä suurella todennäköisyydellä myös suomalaisiin yrityksiin. Kilpailukyvyn säilyttämiseksi suomalaisten vastaavanlaista toimintaa harjoittavien yritysten on joko ryhdyttävä vastaavalla tavalla aggressiiviseen verosuunnitteluun tai sitten hyväksyttävä vääristynyt kilpailuasetelma siitä, että tietyt yritykset eivät maksa tuloveroa vastaavasta toiminnasta. Tällaisten toimijoiden määrän kasvuun on suuri riski, jos nykyiseen tilanteeseen ei tehdä mitään muutoksia. Riskinä on myös se, että digitaalinen yritystoiminta vähenisi Suomessa juuri siksi, että digitaalisen yritystoiminnan harjoittaminen olisi kannattavampaa sellaisen valtion kautta, jossa tuloveroa maksetaan vähän tai ei ollenkaan. Pitkällä tähtäimellä myös Suomen yhteiskunta voi olla asiassa häviäjä, mikäli globaali verojärjestelmä mahdollistaa erityisesti digitaalisen yritystoiminnan harjoittamisen globaalisti sellaisesta valtiosta käsin, johon kaikki tulo voidaan kohdentaa, ja josta käsin yritystoimintaa voidaan kuitenkin harjoittaa globaalisti valtioiden tarjoamista eduista hyötyen.

Globaalin yhteiskunnan on tarjottava oikeudenmukaiset mahdollisuudet harjoittaa yritystoimintaa, ja **kansainvälisten ratkaisujen ei tule palkita tai kannustaa aggressiiviseen verosuunnitteluun.** Valtioiden tai yritysten yksipuolisten ja subjektiivisten näkökulmien sijaan **ratkaisu tulee tehdä asiassa globaalilla tasolla**.

Globaalista näkökulmasta johtuen EU:n yksipuolinen ratkaisuvaihtoehto on ongelmallinen. **Asiassa ei ilmene, miksi yhteistä globaalia veropoliittista ratkaisua tai ainakin huomattavia kehitysaskeleita asian selkeyttämisessä ei olisi mahdollista saavuttaa lyhyellä aikavälillä**. OECD:n on tarkoitus jatkaa asian monitorointia, sekä tuottaa asiassa lisää tietoa vuonna 2020[3].

2.2 Halutaanko tulon lähdevaltion (tulo)verotusoikeutta laajentaa?

Asiaan liittyvässä keskustelussa keskiöön on noussut digitaalisen yritystoiminnan verotus. Digitalisaation tuomat edut yritystoiminnan sijoittautumisessa ja tiettyjen globaalia yritystoimintaa harjoittavien yritysten aggressiivinen verosuunnittelu ovat kuitenkin ainoastaan nostaneet tämän jo perinteistäkin yritystoimintaa koskevan verotusoikeuskysymyksen esille. Valtioiden verotusoikeuden määrittämiseen liittyvä kysymys on ollut esillä jo "perinteisessä yritystoiminnassa" palvelutoiminnan osalta; palvelutoimintaa on voitu tarjota yli valtioiden rajojen ilman fyysistä palvelutoiminnan harjoittamista toisessa valtiossa. Tästä johtuen osa valtioista on "laajentanut" verotusoikeutta tuloverosopimuksissa myös esimerkiksi tekniseen palveluun (taloudellinen liittymä). Tällöin verotusoikeus on annettu sille valtiolle, jossa yrityksen asiakkaat sijaitsevat. Asiaa ei tule ratkaista yksinomaan digitalisaatiota koskevana kysymyksenä vaan sinä kysymyksenä, **halutaanko lähdevaltioiden verotusoikeutta laajentaa kansainvälisessä tuloverotusoikeudessa.**

Muun muassa asiakkaat ja näistä muodostuva tulo muodostavat yritykselle taloudellisen liittymän valtioon. Globaalitason näkökulmassa on huomioitava, kuinka oikeudenmukaisesti tuloverotusoikeus määräytyy nykyisessä tilanteessa erityisesti digitaalisen yritystoiminnan osalta, jos yritys hyötyy globaalissa

[3] Ks. OECD Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018 s. 19.

yritystoiminnassa muun muassa yhteiskuntien mahdollistamista maksukykyisistä asiakkaista[4], mutta jossa yritys voi esittää voiton ainoastaan sellaisessa valtiossa, johon yritys maksaa vähän tai ei ollenkaan tuloveroa. Yritys hyötyy myös muun muassa yhteiskuntien tarjoamasta ja turvaamasta infrastruktuurista kuten yhteiskunnan tie- sähkö- ja televerkostosta sekä turvallisuudesta ja oikeusvaltion olemassaolosta. Vaikka näitä yhteiskunnan tarjoamia hyötyjä on ollut mahdollista hyödyntää ainakin osittain jo tähänkin mennessä toisesta valtiosta käsin, mahdollistaa digitalisaatio eri yhteiskunnista hyötymisen riippumatta siitä, onko yritys fyysisesti "läsnä" valtiossa.

Nykyisessä tilanteessa on mahdollista, että **yritys hyötyy eri valtioiden yhteiskunnasta ja infrastruktuurista välittömästi ja välillisesti, mutta ei osallistu yhteiskuntien ylläpidon rahoittamiseen,** vaikka yrityksellä on esimerkiksi pysyvästä asiakaskunnasta johtuen **valtioon taloudellinen liityntä.** Digitalisaation kautta tämä kysymys on konkretisoitunut, mistä syystä asiassa on syytä tehdä ratkaisuja, mutta joiden tulee perustua riittävän tarkasti tehtyihin arvioihin.

Asiassa on olemassa perusteita lähdevaltion verotusoikeuden laajentamiselle, ja nämä näkökulmat olisi asiassa syytä tarkemmin tutkia. Komission esityksissä ei kuitenkaan tuoda riittävästi näitä näkökulmia esille. **Komission esityksissä on esitetty nykyinen ongelma, mutta se ei sisällä perusteltuja ja ennen kaikkea kestäviä ratkaisuvaihtoehtoja asiassa**.

2.3 Aikaisemmin annettu lausunto

Tämän lausunnon lisäksi asiassa on perusteltua myös huomioida, mitä lausunnon antaja on lausunut verojaostolle asiassa E-kirje komission tiedonannosta digitalouden verotuksesta COM(2017) 547 final, joka koski nyt lausuntoa koskevan asian edellistä käsittelyä.

3 ESITYS TILAPÄISESTÄ VEROSTA (U 22/2018 VP)

3.1 Esitys on ongelmallinen ja epäselvä

Suomenkielistä käännöstä komission esityksestä ei voida pitää selkeimpänä mahdollisena, mikä lisää asian epäselvyyttä. Digitaalisella rajapinnalla (digital interface) tarkoitetaan selkeämmin todettuna digitaalista käyttöliittymää (ohjelmaa)[5].

Komission ehdotuksen mukaan kyse on tiettyjen digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavista tuloista kannettavasta verosta, jonka komissio määrittää SEUT 113 artiklaa soveltaen **välilliseksi veroksi** (s. 5). Toisaalta kyse on tilapäisestä verosta, joka on tarkoitus myöhemmin korvata **tuloverotusta** koskevilla muutoksilla. Samoin esityksen mukaan jäsenvaltioiden odotetaan antavan yrityksille mahdollisuus vähentää kyseinen tilapäinen vero kustannustekijänä yhteisöveropohjasta, joka viittaa veron olevan **muu kuin tulovero**.

Komission lähestymistapa asiassa on ongelmallinen. Komissio esittää, että tilapäinen vero luokitellaan välilliseksi (muu kuin tulovero), mutta pitkäaikainen ratkaisu luokitellaan tuloveroksi. Syy miksi muutosta esitetään, liittyy tuloverotukseen tuloista, joita saadaan tietyn digitaalisen käyttöliittymän kautta. Komission tulkinnan perusteella näyttäisi olevan hyväksyttävää, että valtiot voivat laajentaa verotusoikeutta erilaisilla välillisillä veroilla tilanteessa, jossa valtiolla ei ole tuloverotuksen perusteella verotusoikeutta. Komission esityksestä saa käsityksen, että veron määrittäminen välilliseksi veroksi antaa verotusoikeuden "tuloon" (liikevaihtoon), jota tuloverosopimuksen tuloverotusta koskevat määräykset eivät anna. Erityisen ongelmalliseksi asian tekee se, että pitkäaikainen ratkaisu liittyy juuri tulojen verotukseen.

[4] Vrt. eri valtioiden (yhteiskuntien) kuten Suomen ja kehittyvän valtion kansalaisten ja yritysten maksukykyä sekä sitä, mikä merkitys yhteiskunnalla on yhteiskunnan jäsenien hyvinvoinnin ja maksukyvyn kehittymisessä.
[5] Valtiovarainministeriön muistiossa on käytetty termiä *digitaalinen alusta*.

Vastaavantyyppinen verotus on kyseessä tulojen lähdeverotuksessa, jossa veron määrä perustuu bruttotuloon (myyntiin). Esimerkiksi joissain Suomenkin tuloverosopimuksissa annetaan lähdevaltiolle tuloverotusoikeus yrityksen saamaan myyntiin valtiosta, joka liittyy tekniseen palveluun[6]. Verotusoikeus on kuitenkin ainoastaan tilanteessa, jossa tuloverosopimusoikeus antaa lähdevaltiolle tuloon verotusoikeuden.

Komission esitys sisältää huomattavan riskin globaaleihin verotusperiaatteisiin liittyen, mikäli EU:ssa osoitetaan muille valtioille, että tuloverosopimuksen määräykset voidaan kiertää muuttamalla verotusta esimerkiksi juuri liikevaihtoon (myyntiin) perustuvaksi. Tämän tyyppisiin valtioiden järjestelyihin on suhtauduttu sekä OECD:ssa että EU:ssa kielteisesti[7]. Siten **komission lähestymistapaan valitusta verolajista tulisi määrittää yksityiskohtaisemmin, ja asiassa tulisi tarkemmin analysoida sekä välillisen että välittömän verotuksen sekä tuloverosopimusoikeuden rajapinnat.**

Koska välillinen vero kohdistuisi ainoastaan tiettyihin digitaalista yritystoimintaa harjoittaviin yrityksiin, vääristäisi vero digitaalisen yritystoiminnan harjoittamista suhteessa muunlaiseen yritystoimintaan. Hyväksyttäviä perusteita tällaiselle vääristävälle verolle voi olla vaikea esittää, eikä näitä esitetä komission esityksessä. Se että aggressiivista verosuunnittelua harjoittavien yritysten toimintaan pyritään puuttumaan verolla, joka aiheuttaa kilpailuvääristymää ja joka kohdistuu myös sellaisiin digitaalista yritystoimintaa harjoittaviin yrityksiin, jotka eivät pyri hyötymään nykyisestä tilanteesta, on pidettävä ongelmallisena. Asiassa ei ole selvitetty riittävällä tavalla muita vaihtoehtoja sille, millä muilla tavoilla aggressiiviseen verosuunnitteluun voitaisiin puuttua. Asiassa ei ole esimerkiksi tutkittu vaihtoehtoja, jolla **valtiot voisivat kohdentaa verotusoikeutta sellaisiin globaalia yritystoimintaa harjoittaviin yrityksiin, jotka aggressiivisesta verosuunnittelusta johtuen maksavat ainoastaan vähän tai ei ollenkaan veroa** suhteessa sellaisiin yrityksiin, jotka maksavat veroja yhteiskunnan näkökulmasta kestävällä tavalla. Esityksessä esitetään osa digitaalisen yritystoiminnan verotuksesta erilliseksi muusta digitaalisen yritystoiminnan verotuksesta sekä muusta (perinteisen) yritystoiminnan verotuksesta, mutta **esityksessä ei ole kuitenkaan tuotu esille sitä, miksi nimenomaan tällaista ratkaisua voitaisiin lopulta pitää parhaimpana ratkaisuna.**

Kyseisen lisäveron määrääminen yksinomaan tietyille rajatuille palveluntarjoajille **voi olla kilpailuneutraalisuuden, syrjintäkiellon, EU:n perusoikeuksien ja suhteellisuusperiaatteen kannalta ongelmallinen erityisesti, jos se kohdistuu myös sellaisiin yrityksiin, joiden toimintaan ei liity aggressiivista verosuunnittelua.** Näitä näkökulmia on tuotu perustellusti esille myös valtiovarainministeriön asiaan liittyvässä muistiossa.

3.2 Esitys määritelmästä on ongelmallinen

Digitaalisten palvelujen veron määritelmää ja soveltamisalaa voidaan pitää epäselvänä ja ongelmallisena, mikä on todettu myös valtiovarainministeriön muistiossa. Ensinnäkin se **kohdentuu ainoastaan tiettyihin digitaalisiin palveluihin** (digitaalisen käyttöliittymän käyttäjille suunnattu mainonta sekä välityspalvelu ja näihin liittyvä tulo). Käytännössä verotusoikeus on tilapäisen veron osalta niihin tuloihin, jotka digitaalisen käyttöliittymän omistaja saa, mutta ainoastaan mainostulojen sekä "välityspalveluiden" osalta. Muilta osin digitaaliseen käyttöliittymään liittyvä tulo jää verotusoikeuden ulkopuolelle. Rajanveto näiden muiden tulojen osalta on ongelmallinen, eikä rajanveto perustu mihinkään selkeään liiketoiminnalliseen kokonaisuuteen. Veron tarkoituksena on käytännössä saattaa tietyt digitaalista yritystoimintaa harjoittavat yritykset verotuksen piiriin, jotka saavat mainos- tai välitystuloja digitaalisten käyttöliittymien kautta. Sinänsä komission pohjimmainen tavoite voi olla ymmärrettävä, jos tietyt edellä kerrotut yritykset on tarkoitus saada tulojen osalta oikeudenmukaisemmin verotuksen piiriin. Tämä ei kuitenkaan poista sitä, että tilapäiseen veroon liittyy huomattavia tulkintakysymyksiä ja siksi komission esittämät keinot ongelman ratkaisuun eivät vaikuta oikeilta.

[6] Ks. Suomen ja Intian välinen tuloverosopimus (Sops 57–58/2010) 12 artikla.

[7] Muun muassa keskustelut liiketuloartiklan ja ns. kaatoartiklan välisiin rajapintoihin liittyen sekä rajapinnat termeihin *revenue* ja *profit* välillä.

3.3 Esitys hallinnollisista vaikutuksista on epäselvä

Valtiovarainministeriön muistiossa on kritisoitu hallinnollisilla vaikutuksilla sitä, että muutosesityksen aikataulu vuoden 2020 olisi kunnianhimoinen. Esitettyjä näkemyksiä on pidettävä epätarkkoina. Tämä johtuu siitä, että asiassa ei ole huomioitu hallinnollisen työn määrää, kun asiassa otetaan huomioon verovelvollisten arvioitu määrä koko EU:ssa (120–200), joista **Suomen osuus on arvioitu enintään muutamaksi**. Näin suppeaan verovelvollisjoukkoon on mahdollista harkita kevyempiä muutosratkaisuja, jotka edellyttävät toisaalta manuaalista työtä, mutta eivät ole näin suppean verovelvollisjoukon kannalta niin ongelmallisia. Samoin merkittävä osa asiaan liittyen olisi verovelvollisen ilmoitus- ja tilitysvelvoitteita, joka kohdistuu verovelvollisiin, joka luonnollisesti lisäisi verovelvollisten hallinnollista työtä. Veron uskottava valvonta edellyttäisi riittävää perehtyneisyyttä veroviranomaisessa. Toisaalta myös verovelvollisille tulee antaa riittävä ohjeistus. Hallinnollisen työn määrään vaikuttaa merkittävästi myös se, kuinka tehokkaasti EU-alueella hyödynnettäisiin viranomaisyhteistyötä, koska samat muutokset ja asiantuntijatarve olisi yhdenmukainen kaikissa EU-valtioissa rajat ylittävä yhteistyö mukaan lukien.

Esitetyn tilapäisen veron mallista johtuen riskinä on, että viranomaisen **hallinnollinen työ eri valtioissa ei toteudu tasapuolisesti, koska verovelvollinen voi valita ns. tunnistamisjäsenvaltoin** ja hoitaa velvoitteet ko. valtion kautta. Näkökulmaa viranomaisen kustannusten jaosta ja tasaamisesta ei ole esityksessä huomioitu. Tällä on vaikutusta myös hallinnollisen työn arviointiin ja tosiasialliseen määrään.

Kokonaisuutena hallinnollisen työn osuus ja kriittiset muutokset tulisivat kuitenkin olla mahdollisia nopeallakin aikataululla, kun otetaan huomioon verovelvollisten arvioitu määrä. Siksi **hallinnollisille syille ei ole esitetty sellaisia perusteita, joita voitaisiin pitää uskottavina sille, että ne olisivat esteenä esitetyille muutoksille.**

4 ESITYS DIGITAALISESTA KIINTEÄSTÄ TOIMIPAIKASTA (U 21/2018 VP)

4.1 Esitetty vaihtoehto on keinotekoinen

Digitaalisen kiinteän toimipaikan muodostumiseen on esitetty liikevaihtoon, käyttäjien määrään ja yrityssopimusten määrään liittyviä edellytyksiä. **Esitetty määritelmä on keinotekoinen, eikä se parantaisi niinkään verotusoikeuden oikeudenmukaista jakoa valtioiden välillä, vaikkakin poistaisi aggressiivisen verosuunnittelun mahdollisuutta**. Esitetty määritelmä olisi erityisen ongelmallinen pienemmille valtioille, joissa määrällisten edellytysten täyttyminen olisi vaikeampaa kuin niissä valtioissa, joissa asukasmäärä ja yritysten määrä olisi suurempi, vaikka molemmissa tilanteissa yritys käytännössä hyötyisi yhteiskunnan olemassaolosta samassa suhteessa. Esitetyt rajat ovat keinotekoiset, eivätkä ne liity mitenkään liiketaloudellisiin periaatteisiin. Rajat eivät esimerkiksi ota huomioon sitä, että jonkin tietyn digitaalisen palvelun asiakaskunta (kohdejoukko) on suppea, mutta toiminnalla on merkittävä asema valtiossa. Samoin rajat voisivat vaikuttaa yritystoimintaan esimerkiksi niin, että yritykset asettaisivat käyttäjärajoituksia tms. esityksissä olevista määrärajoista johtuen. Esitetty verotusoikeuden jako poikkeaisi myös "perinteisestä" yritystoiminnasta, eli ratkaisu eriyttäisi digitaalisen yritystoiminnan ja muun yritystoiminnan verotusperiaatteita.

Käytännössä esitetty ratkaisu saattaisi poistaa aggressiivisesta verosuunnittelusta johtuvat niin sanotut nollaverotustilanteet, mutta muodostaisi valtioiden välisen verotusoikeuden oikeudenmukaiseen jakoon liittyvän ongelman keinotekoisiin määrärajoihin perustuvasta kiinteästä toimipaikasta johtuen. Käytännössä tämä tarkoittaisi sitä, että **joidenkin yritysten aggressiivisen verosuunnittelun estämiseksi – joiden lukumäärän on esitetty olevan enintään joissain sadoissa – muodostettaisiin digitaaliseen kiinteään toimipaikkaan keinotekoiset rajat, joka vaikuttaisi käytännössä kaikkiin digitaalista yritystoimintaa harjoittaviin yrityksiin.** Siksi esitetty vaihtoehto on ongelmallinen suhteellisuusperiaatteesta arvioituna,

toisaalta sillä ei myöskään määritetä valtioiden välistä verotusoikeutta oikeudenmukaisella tavalla, koska määrärajat ovat keinotekoisia ja suosivat suuren väkiluvun ja yritysluvun omaavia maita.

Asiassa olisi perusteltua arvioida vaihtoehtoja siihen kysymykseen, miten aggressiivinen verosuunnittelu voidaan estää, ja miten valtioiden välillä yritystoiminnan verotusoikeus voitaisiin määrittää tulevaisuudessa oikeudenmukaisemmin. Ratkaisuvaihtoehtoja selvitettäessä asiassa on perusteltua arvioida, tulisiko verotusoikeutta laajentaa tulon lähdevaltiolle esimerkiksi sillä perusteella, onko yrityksellä pysyvä asiakaskunta kyseisessä valtiossa ja tarjoaako yritys pysyvästi kyseiselle asiakaskunnalle palveluita. Näkökulmissa tulisi ottaa huomioon nykyiset perusteet tietyissä tuloverosopimuksissa teknisen palvelun lähdeverotusoikeudelle. Samoin muut lähdevaltion verotusoikeuden perusteet tulisi asiassa arvioida ja selvittää, onko näissä perusteita laajentaa lähdevaltion verotusoikeutta kaiken yritystulon osalta riippumatta siitä, harjoittaako yritys siellä fyysisesti yritystoimintaa. Näkökulmissa tulisi arvioida sitä, laajennetaanko yritystoimintaa toiseen valtioon pysyvästi vai tilapäisesti riippumatta siitä, harjoittaako yritys valtiossa fyysisesti toimintaa vai ei. Käytännössä nykyinen kiinteän toimipaikan määritelmä perustuu juuri siihen, laajentaako yritys fyysisen toiminnan toiseen valtioon pysyvästi, joka muodostaa kiinteän toimipaikan, vai onko kyse tilapäisestä toiminnasta, jolloin toiminta valtiossa ei ole pysyvää. Kyse on siitä, **mihin valtioihin yritystoiminnalla on taloudellinen liityntä ja muodostaako asiakkaiden kautta saatava tulo taloudellisen liitynnän kyseiseen valtioon**. Asiassa on syytä arvioida, **voivatko samat periaatteet verotusoikeuden jaosta soveltua pääpiirteittäin sekä perinteisessä että digitaalisessa yritystoiminnassa.**

Verotusoikeuden painopistettä on mahdollista siirtää digitaalisen palvelun käyttäjän sijaintivaltioon todennäköisesti huomattavasti tarkoituksenmukaisemmalla tavalla kuin esitettyjen keinotekoisten rajojen perusteella. **Tavoitteena tulisi myös olla yhdenmukaiset ratkaisuperusteet sekä EU:ssa että globaalilla tasolla (OECD).** Erilaiset periaatteet heikentävät globaalia yhdenmukaisuutta, aiheuttavat tulkintatilanteita sekä synnyttävät tarpeettoman paljon hallinnollista työtä sekä verovelvollisille että veroviranomaisille.

Mikäli verotusoikeuden painopistettä päätetään siirtää enemmän tulon lähdevaltioon, on asiassa otettava huomioon ennen kaikkea verovelvolliselle muodostuva lisääntyvä hallinnollinen taakka. Lähdevaltion verotusoikeus voi nostaa myös kynnystä yrityksen halulle laajentaa yritystoimintaa toiseen valtioon. Yrityksellä ei ole välttämättä halua laajentaa toimintaa toiseen valtioon, jos esimerkiksi asiakaskunta arvioidaan liian suppeaksi tai kilpailutilanne toisessa valtiossa liian tiukaksi tai yksipuoliseksi. Toisaalta vastaavaa arviointia on tehtävä myös perinteisessä yritystoiminnassa, ja toisaalta kun asiassa on olemassa selkeät normit verotusoikeuden jaosta, yritysten on helpompi ottaa nämä huomioon riippumatta siitä, onko kyse perinteisestä vai digitaalisesta yritystoiminnasta. Asiassa on myös perusteltua arvioida, voidaanko digitaalisessa yritystoiminnassa hyödyntää nykyisen perinteisen yritystoiminnan itsenäisiä edustajia sekä itsenäisiä myyjiä, jolloin digitaalisten ja perinteisen yritystoiminnan kiinteän toimipaikan määritelmät voisivat olla mahdollisimman yhdenmukaisia, ja olennaisin muutos liittyisi lähinnä siihen asiaan, että **tulevaisuudessa verotusoikeuden muodostumisessa ei annettaisi merkitystä yksinomaan yrityksen tai yritystoiminnan fyysiselle sijainnille**. Samoin asiassa olisi perusteltua selvittää, voitaisiinko lähdevaltion verotusoikeuden muodostumisessa ottaa käyttöön yksinkertaistettua lähdeverotusta riittävän matalalla lähdeveroprosentilla, jossa lähdeverotus tapahtuisi tulon lähteellä, ja yrityksellä voisi olla mahdollisuus vaatia niin sanottua nettoverotusta (esimerkiksi tappiollinen toiminta). Tällä osaltaan voitaisiin vaikuttaa verovelvolliselle aiheutuvan hallinnollisen työn lisääntymiseen, jos verotusoikeuden periaatteita muutetaan valtioiden välillä.

Suomen kansallisen lain osalta ei ole riittävää arvioida digitaalisen kiinteän toimipaikan suhdetta tuloverolain (TVL) 13a §:ään, vaan asiassa tulee huomioida myös TVL 9 ja 10 §:n määräykset siitä, millä tavalla verotusoikeutta määritetään kyseisessä säännöksissä ja Suomen kansallisessa lainsäädännössä[8].

[8] Tämä asia on lausunnon antajan keskeneräisen väitöskirjatutkimuksen kohteena, ks. https://www.uef.fi/web/oikeustieteet/-/mika-nissiselle-apuraha-vaitoskirjatutkimusta-varten (15.5.2018).

4.2 Yritystoiminnan arvoon (tulo/mahdollinen voitto) liittyvät tekijät ja niiden painoarvo on tarkasti määritettävä

Komission ehdotuksesta saa kuvan, että arvon muodostuminen olisi digitaalisessa yritystoiminnasta perinteisestä toiminnasta poikkeava. Näin asia ei ole. Arvo muodostuu pohjimmiltaan samoilla mittareilla sekä fyysisessä että digitaalisessa yritystoiminnassa. "Yrityksen arvon" sijaan tulee kiinnittää huomiota siihen, mistä "yritystoiminnan arvo" muodostuu.

Nykyisessä kansainvälisen tuloverotusoikeuden jaossa yritystoiminnan arvonmuodostumisen perusteena ei ole käytetty niinkään sitä, missä yrityksen asiakkaat ja markkinat sijaitsevat, tai mistä hyödynnettävä data on kerätty vaikka näiden taloudellinen arvo on yritykselle ilmeinen. Nämä kysymykset ovat olleet olemassa jo perinteisessä yritystoiminnassa ja asian ajankohtaisuus on ainoastaan korostunut digitalisaation yhteydessä. Kysymystä ei ole enää mahdollista ohittaa, vaan asiassa on ratkaistava yritystoiminnan osalta se kysymys, mitkä tekijät katsotaan vaikuttavan yrityksen tulon/voiton muodostumiseen verotettavaa tuloa määritettäessä. Kysymys koskee sekä perinteistä että digitaalista yritystoimintaa. Erityisesti asiassa on ratkaistava se, katsotaanko tulon/voiton muodostumisen perusteeksi se, missä asiakkaat tai kerättävä data sijaitsevat.

On selvää, että yrityksen tulon/voiton muodostumiseksi tarvitaan asiakkaita; mikään tuote tai palvelu ei tuota yrityksille tuloa, jos yrityksellä ei ole asiakkaita. Vastaava koskee kerättävän datan sijaintia. Siten asiassa on olemassa perusteita pohtia muun muassa edellä olevien näkökulmien (asiakkaiden ja datan sijainti) huomioimista tulon verotusoikeutta sekä valtioiden verotusoikeuden painoarvoja arvioitaessa.

Komission esityksissä on viitteitä edellä kerrottujen näkökulmien huomioimisesta verotusoikeutta jaettaessa. Komission esityksissä ei kuitenkaan korosteta riittävästi sitä, että näiden näkökulmien huomioon ottaminen ei tarkoita sitä, että nämä olisivat ainoat "tekijät" siinä, kun yritystoiminnan arvoa, eli tulon ja (mahdollisen) voiton muodostumiseen liittyviä tekijöitä määritetään. Näiden lisäksi tulon muodostumiseen vaikuttavat jo käytössä olevat tekijät verotuksessa kuten se, missä henkilöstö sijaitsee, mistä toimintaa johdetaan, missä R&D-toiminnot ovat ja missä aineeton omaisuus sijaitsee. Edellä mainitut tekijät eivät ole toisiaan poissulkevia; asiassa on ainoastaan ratkaistava, mitkä tekijät on perusteltua ottaa huomioon yritystoiminnan arvonmuodostumisessa verotuksessa ja mikä on näiden tekijöiden keskinäinen painoarvo. **Komission esitys on yritystoiminnan arvon muodostumista (tulo/mahdollinen voitto) koskevien tekijöiden määrittämisen sekä niiden välisen painoarvon kannalta puutteellinen**. On suuri riski, että tällaisessa muodossa sekä yritysten että valtioiden olisi hyvin vaikea päästä yhteiseen lopputulokseen siitä, mitkä tekijät ensinnäkin vaikuttavat yritystoiminnan arvoon (tuloon ja voittoon), sekä millä tavalla tulon verotusoikeus jaetaan valtioiden välillä. Käytännössä asiassa on suuri riski siihen, että tilanteessa muodostuisi huomattava määrä kaksinkertaisen verotuksen tilanteita.

Komission esityksissä tulisi analysoida esimerkiksi vastaavia yritystoiminnan arvonmuodostumiseen liittyviä tekijöitä, joita OECD:n tuottamassa väliraportissa on tuotu esille (value chain/value/network/value shop)[9]. Samoin yritystoiminta eri asiakkaiden välillä on huomioitava (B2B, B2C sekä myös C2C).

Joensuussa 15.5.2018

Mika Nissinen

Yliopisto-opettaja (vero-oikeus)

Itä-Suomen yliopisto / Oikeustieteiden laitos

[9] Ks. OECD Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018 s. 36 ss.