Vero-oikeuden apulaisprofessori Tomi Viitala
Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu
tomi.viitala@aalto.fi

18.5.2018

Eduskunnan verojaostolle

Asia: Valtioneuvoston digiverotusta koskevat kirjelmät U 21/2018 ja U 22/2018

U 21/2018 Digitaalinen kiinteä toimipaikka – pysyvä digiveromalli

Komission tavoitteena on puuttua siihen, että kansainväliset yritysverotuksen periaatteet verotusoikeuden jakamisesta valtioiden välillä eivät mahdollisesti riittävällä tavalla huomioi digitaalisen talouden toimintamalleja.

Yhtäältä kyse on siitä, että liiketulon (esim. palvelumyynnistä saatu tulo) osalta lähdevaltion verotusoikeuden edellytyksenä on, että palveluntarjoajalle muodostuu ns. kiinteän toimipaikka. Jos kiinteää toimipaikkaa ei muodostu, yksinomainen verotusoikeus liiketuloon on palveluntarjoajan asuinvaltiolla.

Kiinteän toimipaikan muodostuminen edellyttää nykyisten säännösten mukaan riittävää fyysistä olemassaoloa (esim. toimitila tai henkilöstö) lähdevaltiossa, mikä ei digitaalisia toimintamalleja hyödyntävien yritysten osalta ole välttämätöntä markkinoilla toimimisen kannalta. Toisaalta kyse on siitä, että verotulojen jakamisessa keskeisessä asemassa olevat arvonluonnin määrittämistä koskevat siirtohinnoittelusäännökset eivät komission näkemyksen mukaan tunnista riittävästi mm. käyttäjien luovuttamasta tiedosta ja luomasta sisällöstä muodostuvaa arvonluontia.

Ainakaan vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa ei ole yksimielisyyttä siitä, missä määrin kansainvälisten verotusperiaatteiden voidaan katsoa epäonnistuneen verotusoikeuden jakamista ja laajuutta koskevin osin sellaisten konsernien osalta, jotka hyödyntävät digitaalisia toimintamalleja. Erityisesti joidenkin usalaisten monikansallisten konsernien alhaiset tosiasialliset veroasteet ovat olleet indikaatio siitä, että verotusperiaatteet eivät olisi pysyneet digitalisaation perässä. Toisaalta voidaan kysyä, onko ongelman ydin sittenkään lähdevaltion ja asuinvaltion välistä verotulojen jakoa koskevissa periaatteissa vai pikemminkin siinä, että kyseisten konsernien osalta asuinvaltiossa tapahtuvaa verotusta on onnistuttu välttämään aggressiivisen verosuunnittelun keinoin. Jälkimmäisen osalta on huomattava, että sekä OECD:n että EU:n toimenpiteet aggressiivisen verosuunnittelun estämiseksi kuin myös Yhdysvaltojen

verouudistuksessa tehdyt kansainvälisen verotuksen muutokset ovat todennäköisesti muuttaneet tilannetta aiemmasta.[1]

Jos digitaalisia toimintamalleja hyödyntävien konsernien tekemien voittojen jakamisperiaatteita lähdevaltion ja asuinvaltion välillä halutaan muuttaa, tämän tulisi tapahtua mahdollisimman laajassa yhteistyössä OECD:n tasolla. OECD:ssä meneillään oleva työ digitaalisen talouden aiheuttamien verohaasteiden osalta keskittyy nimenomaan sen arvioimiseen, miten arvonluonti digitaalisessa taloudessa tapahtuu ja miten tämän tulisi heijastua verotusvallan jakoon asuinvaltion ja lähdevaltion välillä.

On tärkeää huomata, että valtioiden välistä verotulojen jakoa koskevien periaatteiden muuttamisessa on kysymys huomattavasti laajemmasta asiasta kuin aggressiivisen verosuunnittelun estämisestä. Arvioni mukaan nykyiset verotusvallan jakoa koskevat kansainväliset periaatteet ovat olleet Suomen kaltaiselle pienten kotimarkkinoiden mutta viennistä ja osaamisesta riippuvaisten valtioiden edun mukaisia. Jos näihin periaatteisiin tehdään muutoksia, OECD:n tasolla valmistellut ja nykyisten verosopimusten kanssa pidemmällä aikavälillä yhteensovitettavat ratkaisut palvelisivat todennäköisimmin parhaiten myös Suomen etuja.

U 22/2018 Tiettyjen digitaalisten palvelujen verotus (Digital Services Tax, DST) – väliaikainen digiveromalli

Komission mukaan DST-verolla on tarkoitus väliaikaisesti puuttua siihen ongelmaan, että kansainväliset yritysverotuksen periaatteet verotusoikeuden jakamisesta valtioiden välillä eivät riittävällä tavalla huomioi mm. käyttäjien luovuttamasta tiedosta ja luomasta sisällöstä muodostuvaa arvonluontia yritysten tekemien voittojen verotuksessa.

Tätä tavoitetta vasten DST-vero on kuitenkin epätarkoituksenmukainen vero erityisesti sen vuoksi, että se ei suoraan kohdistu edellä mainitusta toiminnasta muodostuvaan arvonlisään vaan on kiinteän suuruinen välillinen vero (3 %) soveltamisalaan kuuluvien palvelujen liikevaihdosta laskettuna. DST-vero on ongelmallinen myös kansainvälisen verojärjestelmän näkökulmasta, sillä sen tavoitteena on ”täydentää” välitöntä yritysten voittojen verotusta, mutta sen toimintaperiaatteet muistuttavat välillistä veroa (laskentapohja, kuluttajamaaperiaate jne.) DST-vero ei todennäköisesti ole verosopimuksessa tarkoitettu tulovero, joten mm. veronhyvittämistä tai kansainvälistä riitojenratkaisua koskevat säännökset eivät myöskään koskisi sitä.

Toisaalta komissio on esittänyt EU-tasolla tapahtuvalle digiverotuksen koordinoinnille sinällään ymmärrettäviä perusteita. Yhteismarkkinoiden kannalta epätoivottavaa on, jos monet jäsenvaltiot ottavat DST-veron tyyppisiä veroja käyttöön ilman koordinointia. Samoin on

[1] OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, s. 213.

perusteltua pyrkiä verottamaan yritysten voittoja kertaalleen siten, ettei veron välttäminen kokonaan ole mahdollista aggressiivisen verosuunnittelun seurauksena. DST-veron tarkoituksena vaikuttaa olevan ”täydentää” digitaalisten palveluiden verotuksesta aiheutuvien voittojen verotusta palveluiden käyttäjävaltioissa, koska voittoja ei veroteta riittävällä tasolla asuinvaltioissa. Tältä osin on huomattava, että sekä OECD:n että EU:n toimenpiteet aggressiivisen verosuunnittelun estämiseksi kuin myös Yhdysvaltojen verouudistuksessa tehdyt kansainvälisen verotuksen muutokset ovat todennäköisesti muuttaneet tilannetta aiemmasta.

Huomattavaa on, että DST-veron kaltaiset ratkaisut vaikuttaisivat olevan kiinnostavia erityisesti suurten kotimarkkinoiden valtioille. Tämä kehityssuunta – tapahtuipa se yksipuolisin toimin tai EU:n tasolla – ei todennäköisesti ole pienempien kotimarkkinoiden kuten Suomen etujen mukaista.

Ystävällisesti

Tomi Viitala