Muistio: Hallituksen U-kirjelmät komission digitaalisen talouden verotusta koskevista esityksistä (U21/2018 ja U22/2018)

Esitysten tausta

Komission digitaalista taloutta koskevat esitykset koskevat sitä, miten digitaalisen talouden yritysten toimintaan liittyvien verojen verotusoikeus jaetaan maiden välillä. Lisäksi niillä puututaan alalla toimivien monikansallisten yritysten aggressiiviseen verosuunnitteluun. Aggressiivinen verosuunnittelu koskee kaikkia toimialoja, mutta ongelma on kärjistynyt digitaalisessa taloudessa, jossa palveluita voidaan tarjota sijoittautumatta valtioon, jossa palvelujen käyttäjät asuvat. Ongelmaa on korostanut se, että valtaosa digitalouden markkinoista on jaettu globaalisti muutamien monikansallisten yritysten kesken, ja että näiden yritysten osuus globaalista arvonlisästä on kasvanut nopeasti. Näiden Yhdysvalloista lähtöisin olevien yritysten aggressiivisen verosuunnittelun vuoksi toimialan maksamat yhteisöverot EU-alueella ovat olleet keskimäärin noin 10 prosenttia eli noin puolet verrattuna muihin toimialoihin[1].

Ongelmaan on puututtu viimevuosina OECD:n johdolla aggressiivista verosuunnittelua ja haitallista verokilpailua koskevassa BEPS-hankkeessa. Myös tänä vuonna toimeenpantava EU:n veronkiertodirektiivi puuttuu samaan ongelmaan. Nämä uudistukset eivät tuo kuitenkaan ongelmaan kestävää ratkaisua. Nykyjärjestelmää on siis pakko uudistaa, jotta oikeus verottaa monikansallisten yritysten voittoa jakautuisi oikeudenmukaisesti valtioiden välillä ja yrityksiä kohdeltaisiin verotuksessa tasapuolisesti. Komission ehdottama EU:n yhteinen yritysveropohja (CCTB) ja yhteinen ja yhdistetty veropohja (CCCTB) olisivat kokonaisvaltaisia kaikkia toimialoja koskevia ratkaisuja, joilla pohjalta voidaan ratkaista kansainvälisen yhteisöverotuksen keskeisimmät ongelmat. Valtaosa EU:n suurista jäsenmaista on osoittanut tukensa näille malleille, joten niiden toteutuminen esimerkiksi eräiden maiden välillä on realistisempaa kuin aiemmin. Tavoitteiden kattava toteutuminen voi kuitenkin viedä aikaa, joten sitä ennen on perusteltua etsi väliaikaisia ja vaihtoehtoisia ratkaisuja suurimpiin ongelmiin. Komission digitaalista taloutta koskevat esitykset voidaan nähdä tässä valossa askeleina kohti pysyviä ratkaisuja. Siksi niiden yksityiskohtiin on perusteltua vaikuttaa, jotta tulevat pysyvät ratkaisut olisi niin Suomen kuin muiden kannalta kestävä.

Komissio ehdottaa kahta toisistaan perustavanlaatuisesti erilaista ratkaisua:

[1] Euroopan komissio (2017): A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market. Saatavilla: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/1_en_act_part1_v10_en.pdf

1. Digitaalinen kiinteä toimipaikka pysyvämpänä ratkaisuna
2. Väliaikainen välillinen vero (3 %) eräistä digitaalisista palveluista kertyvistä myyntituloista

Käsittelen näitä vaihtoehtoja seuraavaksi. Ensimmäistä *digitaalista kiinteää toimipaikkaa* koskevaa ehdotusta voidaan pitää näistä merkittävämpänä, sillä on todennäköistä, että tulevaisuudessa monikansallisten yritysten voittoja verotetaan enemmän maassa, jossa yrityksillä on asiakkaita, kun nykyisin verotusoikeus on yleensä maalla, jossa yritysten henkilökunta työskentelee. Muutos on perusteltu, sillä uudessa taloudessa asiakaskunta muodostaa huomattavan osan yrityksessä syntyvästä arvonlisästä. On kuitenkin mahdotonta määrittää objektiivisin perustein, miten eri toimialoilla yritysten arvonlisä tulisi jakaa maiden välillä, joten lopputulos on välttämättä neuvottelujen tulos. Kyse on perustavanlaatuisesta muutoksesta verojärjestelmässä, joten Suomen tulisi olla näissä neuvotteluissa aktiivinen.

1. Digitaalinen kiinteä toimipaikka (U21/2018)

Digitaalista kiinteää toimipaikkaa koskeva direktiivi vaikuttaisi ennen muuta siihen, mihin maahan digitaalisesta toiminnasta kertyvästä voitosta maksetaan veroa. Se antaisi osittaisen verotusoikeuden voittoihin myös maalle, jonne myydään digitaalisia palveluja. Se voisi myös joissain tilanteissa hillitä monikansallisten yritysten aggressiivista verosuunnittelua. Tämä vaikutus olisi kuitenkin suhteellisen pieni, sillä esitys ei muuttaisi monikansallisten yritysten verotuksen niin kutsuttua erillisyhtiöperiaatetta eli sitä, että verotuksen kohteena on yksittäinen juridinen yhtiö koko konsernin sijaan.

Esitys jakautuu kahteen osaan:

a) Digitaalisen kiinteän toimipaikan käsite määrittää, missä tilanteissa tulon lähdevaltiolla on oikeus verottaa siellä kertynyttä tuloa,
b) Lisäksi muutettaisiin periaatteita, joilla kiinteälle toimipaikalle kohdennetaan tuloa.

Käsittelen näitä seuraavaksi tarkemmin.

a) Digitaalisen kiinteän toimipaikan käsite

Kiinteän toimipaikka on kansainvälisen vero-oikeuden keskeinen käsite. Kiinteän muodostuminen tulon *lähdevaltioon* antaa lähdevaltiolle oikeuden verottaa ulkomaisen yhtiön tuloa. Nykyään kiinteä toimipaikka muodostuu yleensä esimerkiksi Suomeen vain tilanteissa, jossa ulkomaisella yhtiöllä on Suomessa pysyvästi henkilökuntaa. Digitaalinen kiinteä toimipaikka laajentaisi kiinteän toimipaikan käsitettä siten, että se voisi muodostua esimerkiksi Suomeen myös silloin, kun ulkomaisella yhteisöllä ei ole täällä lainkaan henkilökuntaa.

Komission ehdotuksessa digitaalinen kiinteä toimipaikka syntyisi jäsenvaltioon, mikäli yksi tai useampi seuraavista edellytyksistä täyttyy verokauden aikana kyseisessä jäsenvaltiossa:

1) osuus digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saadun liikevaihdon määrästä on yli seitsemän miljoonaa euroa;
2) digitaalisten palvelujen käyttäjien määrä on yli 100 000;
3) digitaalisten palvelujen tarjoamiseksi tehtyjen yrityssopimusten määrä on yli 3 000.

Kyseisten rajojen ylittymistä arvioitaessa yhteisön lähiyhtiöiden tarjoamat palvelut otettaisiin myös huomioon, mikä estäisi sen, että rajoja voisi kiertää pilkkomalla myynti eri tytäryhtiöihin.

b) Tulojen kohdentaminen digitaaliselle kiinteälle toimipaikalle

Digitaalisen kiinteän toimipaikan muodostuminen ei itsessään ole merkityksellinen, jos sille ei voida kohdentaa verotettavaa voittoa. Nykyään tulon kohdentaminen perustuu kiinteässä toimipaikassa toimivien työntekijöiden toimintaan, mutta tämä ei olisi uudessa mallissa mahdollista, sillä kukaan ei työskentele digitaalisessa kiinteässä toimipaikassa. Siksi komission ehdotuksessa muutettaisiin myös tulon kohdentumisen periaatetta. Tässä käytettäisiin ilmeisesti yleensä OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvattua voitonjakomenetelmää (profit split). Se tarkoittaa, että ulkomaisen tytäryhtiön voitosta osa verotettaisiin maassa, jossa digitaalinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. OECD ei ole käsitellyt tällaisia tilanteita tarkemmin, sillä malli poikkeaa OECD:n nykyisistä periaatteista. Myöskään komissio ei ole tarkemmin avannut sitä, miten voitto jakautuisi maiden välillä, joten tältä osin voi vain arvailla seurauksia voiton jakautumiselle maiden välillä.

Arvio komission digitaalisen kiinteän toimipaikan mallista

Malli ei laajentaisi EU-maiden veropohjaa vaan vaikuttaisi sen jakautumiseen maiden välillä. Vaikutukset kokonaisverotuloihin olisivat siis pienet, eivätkä ne todennäköisesti olisi kovin suuret myöskään yksittäisille maille. Suuret maat hyötyisivät absoluuttisiin asiakas- ja myyntimääriin perustuvasta mallista, minkä vuoksi hallitus ilmeisesti katsoo, että Suomi keskisuurena jäsenvaltiona kärsisi mallista. Tällä perusteella ei kuitenkaan ole syytä tehdä johtopäätöksiä, sillä on ilmeistä, että kiinteän toimipaikan määritelmää on tältä osin muutettava. Myös tulon kohdentamisen periaatteita on täsmennettävä ennen kuin lopullisen mallin vaikutuksia voidaan arvioida. Siksi Suomen olisi perusteltua esittää kiinteän toimipaikan muodostumista ja tulon kohdistamista koskevia tarkennuksia, jotta myös pienten maiden edut mahdollisessa lopullisessa mallissa otetaan huomioon. Tämä erityisen tärkeää, sillä komission ehdotus yhteisestä ja yhdistetystä yritysveropohjasta edellyttää mitä ilmeisemmin rinnalleen kiinteän toimipaikan käsitteen uudistamista. Tämä johtuu siitä, että mallissa yrityksen voiton verotusoikeus on osittain maalla, jossa yrityksen asiakkaat toimivat tai asuvat.

Kehittämisvaihtoehdot koskien digitaalista kiinteää toimipaikkaa

Kiinteän toimipaikan käsitettä uudistettaessa tulisi ottaa huomioon seuraavat kolme näkökohtaa:

1. Tulisiko liiketoiminnalliseen läsnäoloon (economic presence) perustuvan kiinteän toimipaikan käsitteen koskea kaikkia toimialoja vai ainoastaan digitaalisia palveluja?
2. Millä perusteilla kiinteän toimipaikan tulisi muodostua?
3. Miten tulot tulisi kohdistaa kiinteälle toimipaikalle?

Käsittelen näitä kysymyksiä seuraavaksi.

Nykyään useimpiin toimialoihin liittyy digitaalisia toimintoja. Siksi digitaalisen talouden käsitteen määrittäminen ja erottaminen muusta toiminnasta on vaikeaa. Tämä määrittely

voitaisiin välttää siten, että luotaisiin yleiset kaikkea liiketoimintaa koskeva kiinteän toimipaikan käsite, joka antaisi verotusoikeuden myyntimaalle. Se on mahdollista muissa maissa käytössä olevien mallien pohjalta (ks. jäljempänä). Tällaista ratkaisua voidaan pitää ensisijaisena, sillä ei ole erityistä syytä kohdella digitaalista toimialaa eri tavalla kuin muita toimialoja. Saman tyyppisiä aggressiivista verosuunnittelua harjoitetaan muilla toimialoilla.

Digitaalisen kiinteän toimipaikan tai kaikkiin toimialoihin liittyvän liiketoiminnalliseen läsnäoloon perustuvan kiinteän toimipaikan käsite olisi mahdollista luoda muissa maissa syntyneiden käytäntöjen pohjalta. Eri vaihtoehtoja on kuvattu muun muassa OECD:n tuoreessa digitaalista taloutta koskevassa väliraportissa[2]. Eri malleja on käytössä esimerkiksi Israelissa, Intiassa ja Yhdysvaltain osavaltioverotuksessa. Yksi varteenotettava vaihtoehto olisi digitaaliseen tai muuhun liiketoiminnalliseen läsnäoloon perustuva malli.

Israelissa *merkittävän liiketoiminnallisen läsnäolon* (significant economic presence) perusteella muodostuva kiinteä toimipaikka voi syntyä seuraavien kriteerien perusteella[3]:

a) Ulkomainen yritys tekee huomattavan määrän sopimuksia Israelissa asuvien asiakkaiden tai siellä toimivien yritysten kanssa.
b) Ulkomainen yritys tarjoaa sähköisiä palveluja, joita käyttää huomattava määrä Israelissa asuvia tai siellä toimivia yrityksiä.
c) Ulkomaisella yrityksellä on israelilaisille asiakkaille räätälöity verkkosivusto myyntiä varten.
d) Yritys saa huomattavan määrän tuloa, joka on kytköksissä Israelissa asuvien asiakkaiden tai siellä toimivien yritysten verkkopalveluiden käyttöön.

Yhdysvaltain oikeuskäytännössä toisesta osavaltiosta käsin toimivaa yritystä on voitu verottaa tulon lähdeosavaltiossa seuraavien edellytysten täyttyessä[4]:

a) Yritys on tarkoituksellisesti myynyt tuotteitaan toisen osavaltion asukkaille ja siten hyötynyt kyseisen lähdeosavaltion markkinoista;
b) yrityksen toiminta lähdeosavaltiossa on siinä määrin mittavaa, että se voidaan haastaa siellä oikeuteen; JA
c) yrityksen toiminta toisessa osavaltiossa on jatkuvaa ja muodostaa merkittävän osan sen pääliiketoiminnasta.

Edellä kuvatut yrityksen tosiasialliseen toimintaa perustuvat määritelmät kohtelisivat pieniä ja suuria maita tasapuolisesti ja olisivat paremmin linjassa nykyisten kansainvälisen verotuksen periaatteiden kanssa. Ne voisivat soveltua myös kaikkiin toimialoihin.

---

[2] Ks. OECD (2018): Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, luku 4. Saatavilla: http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm
[3] Ks. sama kuin edellä, s. 137.
[4] Ks. Bohorquez (2016): Virtual Permanent Establishment: An Approach to the Taxation of Electronic Commerce Transactions. Saatavilla: https://www.researchgate.net/publication/305274559_Virtual_Permanent_Establishment_An_Approach_to_the_Taxation_of_Electronic_Commerce_Transactions

Edeltävän ohella olisi arvioitava, miten tuloa kohdennetaan liiketoiminnalliseen läsnäoloon perustuvalle kiinteälle toimipaikalle. Tällöin olisi ratkaistava, tulisiko pyrkiä siirtymään suoraan EU:n yhteiseen ja yhdistettyyn yritysveropohjaan (CCCTB), jolloin sen jakokaavasta neuvoteltaessa määritettäisiin samalla kiinteälle toimipaikalle kohdistuva tulo.

CCCTB-mallin jakokaavan pohjalta olisi mahdollista luoda jakoperusteet myös lyhyemmän tähtäimen mallissa, jossa verotuksen kohteena olisi edelleen konsernin sijaan yksittäinen tytäryhtiö. Tällainen järjestelmä vaatisi kuitenkin rinnalleen riittävät veronkiertosäännökset, sillä muutoin myyntimaan vero voitaisiin välttää siirtämällä tulo yhtiöön, jolle ei muodostu sinne kiinteää toimipaikkaa. Vaihtoehtoisesti voitaisiin myös soveltaa lähdeveromallia, jossa tulon lähdevaltio verottaisi voittoa esimerkiksi siltä osin, kun sitä ei veroteta missään muussa maassa[5].

2. Väliaikainen välillinen vero (3 %) eräistä digitaalisista palveluista kertyvistä myyntituloista

Komission arvion mukaan *digivero* kohdistuisi EU-tasolla 120–200 suuryritykseen, joilta digiveroja kertyisi vuosittain 4,8 miljardia euroa (0,9 miljardia euroa mainospalveluista ja 3,9 miljardia euroa alustoilta). Tämä on 0,03 prosenttia suhteessa EU-maiden bruttokansantuotteeseen (n. 16 000 miljardia euroa) ja noin 3 prosenttia suhteessa EU:n budjettiin (n. 160 mrd €). Suomalaisille konserneille (Suomessa emoyhtiö) verolla ei olisi suurta vaikutusta, sillä Suomessa ei ole digitaalisen talouden yrityksiä, joiden päätoimialaan vero soveltuisi. Vero voisi soveltua eräisiin ulkomaisiin konserneihin, joilla on Suomessa tytäryhtiö. Suomessa ei kuitenkaan ole merkittävää direktiivin toimialaan liittyvää toimintaa, sillä esimerkiksi pelimyynti on rajattu direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

Edeltävän perusteella voidaan siis todeta, että esityksen vaikutus niin Suomelle kuin koko EU:n taloudelle olisi suhteellisen pieni. Sen merkitys olisi suurin niille 120–200 suuryritykselle, joihin se kohdistuu. Veron maksajia olisivat mitä ilmeisemmin pääosin aggressiivista verosuunnittelua harjoittaneet digitaalisen talouden suuryhtiöt, joiden pääkonttori on Yhdysvalloissa.

Välillistä suhteellisen pientä yhteen toimialaan kohdistuvaa veroa voitaisiin perustella lähinnä sillä, että se loisi alalle tasapuolisemmat markkinat, kun vero toisi aggressiivista verosuunnittelua harjoittaneet yritykset samalle viivalle muiden kanssa. Tästä näkökulmasta digivero on ongelmallinen, sillä sen veropohja perustuu myyntituloihin eikä aggressiivisen verosuunnittelun laajuuteen. Siten vero ei välttämättä poistaisi aggressiivisen verosuunnittelun hyötyjä kokonaan ja toisaalta digivero voisi kohdistua yrityksiin, jotka eivät ole harjoittaneet aggressiivista verosuunnittelua.

Puutteidensa vuoksi digivero ei olisi kestävä ratkaisu, minkä vuoksi myös komissio esittää sitä väliaikaiseksi. Digiverolla voitaisiin estää se, että EU-maat ottavat kukin erikseen käyttöön toisistaan poikkeavia veromuotoja ja näin myös pienentää yrityksille ja viranomaisille aiheutuvaa hallinnollista taakkaa. Muutamaan sataan yritykseen kohdistuva vero olisi

[5] OECD (2018): Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, s. 139-140. Saatavilla: http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm, s.

suhteellisen kevyesti hallinnoitavissa, jos se toteutettaisiin keskitetysti. Digiveron toteutusaikataulua voidaan pitää tarpeettoman kiireellisenä eikä sen toteutusmallia voi pitää ilman tarkempia selvityksiä parhaana mahdollisena. Digiveron rinnalla olisi syytä punnita muita vaihtoehtoja. Esimerkiksi Iso-Britanniassa käytössä olevaa aggressiiviseen verosuunnitteluun puuttuvaa erityissäännös (diverted profits tax) voisi soveltua täsmällisemmin samaan ongelmaan.

Lauri Finér
veropoliittinen asiantuntija
Sosialidemokraattinen eduskuntaryhmä