

**Lausunto**

VATT/83/07.01/2018

4.4.2018

valtiovarainministeriö@vm.fi

**Lausunto valtiovarainministeriölle komission digiveroehdotuksesta;  
VM/621/03.01.00/2018**

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoa komission digiveroehdotuksista, jotka sisältävät ehdotukset neuvoston direktiiveiksi koskien merkittävän digitaalisen läsnäolon yritysverotusta sekä tiettyjen digitaalisiin palveluihin liittyvän liikevaihtoveron verotusta.

Lausunnon ovat valmistelleet Seppo Kari ja Olli Ropponen.

**1. Esityksen sisältö lyhyesti**

Euroopan komissio ehdottaa kahdessa direktiiviesityksessään uusia säännöksiä digitaalisen liiketoiminnan verotukseen. Esityksillä komissio pyrkii mukauttamaan yritysverotusta digitalisaation asettamiin haasteisiin. Ensimmäisessä esityksessä<sup>1</sup> ehdotetaan kiinteän toimipaikan käsitettä täydentävää säännöstä *merkittävästä digitaalisesta läsnäolosta* sekä kuvaillaan yleiset periaatteet voittojen verotusoikeuksien jakautumisesta jäsenvaltioiden välillä näissä tilanteissa. Esityksen mukaan yhteisöverotuksen soveltamiseksi kiinteän toimipaikan katsotaan olevan olemassa, jos liiketoimintaa harjoitetaan merkittävän digitaalisen läsnäolon kautta. Merkittävä digitaalinen läsnäolo puolestaan katsotaan syntyvän jäsenvaltioissa, jos liiketoiminta kokonaan tai osittain koostuu digitaalisten palvelujen tarjoamisesta digitaalisen rajapinnan välityksellä ja jos vähintään yksi seuraavista perusteista täyttyy (etuyhteisyriyten perusteiden osalta huomioidaan koko yritysjoukko):

1. Tulot, jotka saadaan digitaalisten palvelujen tarjoamisesta käyttäjille, ovat yli €7M verokautena
2. Digitaalisten palvelujen käyttäjien lukumäärä jäsenvaltiossa on yli 100 000 verokautena
3. Digitaalisia palveluja koskevien liiketoimintasopimusten lukumäärä on yli 3 000.

Toinen Komission direktiiviesitys<sup>2</sup> koskee digitaalisten palvelujen verottamista. Ehdotettu *digitaalisten palveluiden vero* (DPV) on väliaikainen ja kohdistuu tiettyihin digitaalisten palvelujen suorituksista saatavaan liikevaihtoon. Veron on tarkoitus kohdistua liikevaihtoon, joka muodostuu toiminnasta, jossa käyttäjillä on suuri rooli arvonmuodostuksessa. Tällaiseksi katsotaan esimerkiksi internetissä sijaitsevan

<sup>1</sup> COM(2018) 147 final (EN); COM(2018) 147 final (FI)

<sup>2</sup> COM(2018) 148 final (EN); COM(2018) 148 final (FI)

mainospaikan myyntitulot, digitaalisten palveluiden välittämisestä saatavat tulot ja käyttäjädatan myynnistä saadut tulot. Esityksen mukaan verovelvollisia ovat yhteisöt (konsernit, jos yhteisö osa konsernia), joiden:

1. Maailmanlaajuisten tulojen kokonaismäärä ylittää tilivuonna €750M ja
2. Euroopan Unionissa saama verotettavien tulojen kokonaismäärä ylittää tilivuonna €50M

Digitaalisten palveluiden tulojen verottamisessa käytettävä veroaste on esityksen mukaan 3 % ja verotuottoarvio €5M. Osuus, jota kohdellaan kussakin jäsenvaltiossa saatuna tulona, määräytyy jakokaavan mukaan jonka tekijät liittyvät palveluiden käyttäjien lukumäärään kussakin valtiossa. Mainontaan liittyvissä palveluissa osuus määräytyy mainosten esiintymiskertojen mukaan, vuorovaikutusmahdollisuuksia tarjoavissa digitaalisissa palveluissa transaktioita suorittaneiden käyttäjien lukumäärään mukaan ja aineiston siirroissa tämän taustalla olevan käyttäjien lukumäärään mukaan.

Jäsenvaltioiden on sovellettava direktiiviesitysten säännöksiä 1. päivästä tammikuuta 2020 alkaen verokausiin, jotka alkavat mainittuna päivänä tai sen jälkeen.

## 2. Taustaa

Yhteisöjen voittoihin, niin digitaalisen liiketoiminnan kuin muihinkin, kohdistuu nykyjärjestelmässä yhteisövero. Se, kuinka näiden voittojen verotusoikeudet jakautuvat maiden välillä perustuu nykyisin lähdevaltioperiaatteen. Tämän periaatteen mukaan voittojen verotusoikeuden katsotaan kuuluvan maalle, jossa yhtiön verotuksellinen kotipaikka on tai jossa se harjoittaa liiketoimintaa kiinteästä toimipaikasta. Kiinteän toimipaikan käsitteen voidaan näin katsoa olevan lähdevaltioperiaatteen yksi toteutustapa. Digitalisoituminen muodostaa haasteen nykyisen verojärjestelmän kannalta, koska digitaalista tekniikka hyödyntävät liiketoimintamallit eivät välttämättä vaadi fyysistä läsnäoloa eivätkä näin muodosta kiinteää toimipaikkaa. Verotusoikeus ei siksi jää aina maalle, jonka kuluttajat ja yritykset asioivat ja käyvät kauppaa digitaalisilla alustoilla.<sup>3</sup> Vastatakseen tähän haasteeseen Euroopan komissio pyrkii direktiiviesityksillään korjaamaan järjestelmää, mutta kuitenkin säilyttäen lähdevaltioperiaatteen. Sen ratkaisumalli on laajentaa kiinteän toimipaikan käsitettä kattamaan myös merkittävän digitaalisen läsnäolon. Esittelemällä uuden indikaattorin taloudelliselle läsnäololle komissio pyrkii edesauttamaan verotuksen kohdentamista sinne missä arvo muodostuu. Komission tulkin mukaan markkinoinnin kohdentaminen alustojen käyttäjille, käyttäjätietojen prosessoiminen ja hyödyntäminen markkinoinnissa ja välityspalvelujen tarjoaminen ovat arvoa luovia tapahtumia jotka voidaan paikallistaa käyttäjien kotimaihin. Uusien sääntöjen avulla pyritään vahvistamaan sidettä rajat ylittävää toimintaa harjoittaville digitaalialan yrityksille ei-fyysisen kaupallisen läsnäolon tapauksessa. Lisäksi esityksessä vahvistetaan periaatteet voittojen kohdentamisesta digitaalialan yritykseen. Tälle nähdään tarvetta, koska digitaalialan yrityksen arvonmuodostuksen katsotaan poikkeavan muiden alojen arvonmuodostuksesta.

Digitaalisia palveluita tarjoavat yritykset muodostavat myös toisenlaisen haasteen. Komission laskelmien mukaan digitaaliyhtiöiden (digirytysten) keskimääräinen efektiivinen veroaste on noin puolet perinteisen talouden yritysten veroasteesta.<sup>4</sup> Jotta digirytysten maksamien verojen osuus tulisi lähemmäs perinteisten

<sup>3</sup> OECD:n BEPS-projektin toimenpide 1 (Action 1) kiinnittää huomion juuri digitaalisen toiminnan haasteisiin. (OECD 2015)

<sup>4</sup> Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU; European Commission - Press release, Brussels 21.3.2018

yrietysten verotusta ja näin verojärjestelmää, jossa jokainen yritys maksaisi veroja reilun osuuden verran (fair share), komissio näkee aiheetta asettaa erillinen väliaikainen vero digitaalisten palveluiden kautta saaduille tuloille. Esityksessä nähdään, että maailmanlaajuinen toimeenpano olisi tavoiteltavaa, mutta olisi hidas tapa edetä ja tästä syystä se katsoo tarkoituksenmukaiseksi esitellä EU-tasoisien veron. Myös muita perusteluja tuodaan esityksessä esille: yhteisöverotuottojen kontribuution nähdään heikkenevän tulevaisuudessa; jäsenmaiden yksipuolisilla päätöksillä käyttöön ottamat järjestelmät voisivat viedä kohti sirpaleisempaa verojärjestelmää; vero on helposti toimeenpantavissa.

### 3. Esityksen arviointi

#### *Merkittävä digitaalinen läsnäolo*

Komission mukaan digitalisoitumisen lisääntymisen seurauksena on luontevaa ulottaa nykyinen kiinteän toimipaikan määritelmä ottamaan huomioon myös merkittävä digitaalinen läsnäolo jäsenvaltioissa. Merkittävä digitaalinen läsnäolo muodostuu esityksen mukaan, jos vähintään yksi kolmesta määritellystä kynnysarvosta ylittyy (digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavien tulojen, digitaalisten palvelujen käyttäjien lukumäärä tai digitaalisia palveluja koskevien sopimusten lukumäärä). Lähtökohtana näiden valinnalle on ollut valita nämä riittävän korkeiksi, jotta ne jättävät riittävän varmasti ulkopuolelle 'merkityksettömät tapaukset'. Kynnysarvot kuitenkin herättävät kaksi huolenaihetta. Ensimmäinen koskee sitä kuinka yritykset muuttavat käyttäytymistään näiden kynnysten lähellä välttääkseen merkittävän digitaalisen läsnäolon. Toinen liittyy siihen, että kynnysarvot ylittyvät herkemmin suurten kuin pienten maiden kohdalla.

Esitys tuo selkeästi esille merkittävään digitaaliseen läsnäoloon liittyvän arvonmuodostuksen poikkeamisen muunlaisesta arvonnoususta. Erityisesti kiinnitetään huomiota aineettomien hyödykkeiden merkitykseen, joiden erityinen rooli näkyy myös esityksen tarjoamissa periaatteissa koskien (merkittävän digitaalisen läsnäolon kautta saatujen) voittojen verotusoikeuden jakautumista jäsenmaiden välillä. Esitys mainitsee mahdollisina jakotekijöinä muun muassa tutkimus-, kehittämis- ja markkinointimenot sekä käyttäjien lukumäärän ja kerätyn datan määrän. Jos painotetaan aineettomien hyödykkeiden roolia merkittävän digitaalisen läsnäolon kriteerinä, ensiksi mainittu jakotekijäryhmä (tutkimus-, kehittämis- ja markkinointimenot) tuntuu perustellulta. Pienen maan näkökulmasta jakotekijöiden keskittyminen käyttäjätason suureisiin (kuten kaksi viimeksi mainittua), on sen sijaan hankala, koska tämä keskittää verotuloja suuriin maihin, joissa on paljon palveluiden käyttäjiä.

Mahdollisten jakotekijöiden luettelo virittää myös periaatteellisen kysymyksen siitä, missä arvo todellisuudessa muodostuu, siellä missä innovaatio tehdään vai siellä missä innovaation loppukäyttäjä on. On mahdollista myös kysyä, kuinka vankalla pohjalla on se tulkinta, että maassa A asuvan käyttäjän vierailu maassa B asuvan yrityksen luomalla digitaalisella alustalla synnyttää liiketoiminnallisen läsnäolon juuri maassa A. Kutakuinkin yhtä hyvin perustein asetelman voisi väittää olevan se, että maassa A asuvat käyttäjät vierailevat maassa B sijaitsevalla digitaalisella alustalla. Alustalla tapahtuva liiketoiminta kytkeytyisi vahvemmin maahan B kuin maahan A.

Näyttäisi siis siltä, että esityksen keskeisten rakenteiden käsitteellinen perusta ei ole järin vankka (Devereux ja Vella 2017). Määritelmät jättävät tulkinnanvaraa, mikä voi johtaa mm. maiden välisiin riitoihin siitä muodostuuko tiettyyn maahan merkittävä digitaalinen läsnäolo vai ei. Myös esityksen ajankohta herättää kysymyksen siitä, olisiko ollut luontevampaa odottaa jo käynnissä olevien prosessien edistymistä (esim. OECD 2018 ja komission CCCTB esitys) ennen ehdotuksen tekemistä. Lisäksi olisi syytä pohtia sitä, onko

kiinteän toimipaikan käsitteen laajentaminen paras vaihtoehto vastaamaan digitalisaation synnyttämiin ongelmiin ja mitkä olisivat muut mahdolliset vaihtoehdot. Nykyinen ehdotus perustuu lähdevaltioperiaatteelle, joka tunnetusti synnyttää vaikeasti vältettävissä olevia kannusteita voitonsiirtoon, investointien sijaintipäätöksiin ja verokilpailuun (Devereux ja Vella 2017). Komissio on omissa raporteissaankin arvioinut, että kyseinen järjestelmä ei ole kestävä pitkällä aikavälillä.

### *Digitaalisten palveluiden vero*

Ehdotuksen mukaan digitaalisten palveluiden vero on luonteeltaan väliaikainen. Lähtökohtaisesti kuitenkin kokonaisvaltaisempi ja pysyväisluontoisempi ratkaisu voisi olla ollut sopivampi. Perusteluna väliaikaiselle ratkaisulle tarjotaan muiden muassa laajemman ratkaisun hidasta etenemistä, suppeamman ratkaisun (jäsenmaitten erillisten toimien) johtamista pirstaleisempaan verojärjestelmään sekä yhteisöverotulojen mahdollista heikentymistä tulevaisuudessa. Näiden perusteiden valossa on vaikea nähdä miksi väliaikainen ratkaisu halutaan tuoda juuri nyt. Digitaalisten palveluiden verottamiseen liittyvät hankaluudethan ovat olleet tiedossa jo pitkään. Lisäksi, esimerkiksi veroasteiden lasku ei ole ollut viime vuosina erityisen voimakasta. Väliaikaiseksi kaavailun veron myöhempi kumoaminen voi myös osoittautua poliittisesti vaikeaksi.

Ehdotettu vero kohdistuu liikevaihtoon. Tämä ratkaisu johtaa siihen, että vero tulee kohtelemaan eri tavoin yhtä voitollisia yrityksiä. Liikevaihtoon kohdistuvaa veroa perustellaan esityksessä ”erinäisillä oikeudellisilla rajoituksilla”, joiden perusteella painopisteen on oltava digitaalisten palvelujen suorituksesta saatavien tulojen verotuksella (voitosta tehtävän verotuksen sijaan).

Digitaalisten palveluiden veropohjan jakaminen jäsenmaiden välillä perustuu suurelta osin palveluiden käyttäjien sijaintiin niin mainontaan liittyvien palveluiden, vuorovaikutusmahdollisuuksia tarjoavien digitaalisten palveluiden kuin aineiston siirtojen osalta. Tämän voi nähdä olevan ristiriidassa sen kanssa, että digitaalialan yrityksillä erityisesti aineettomat hyödykkeet ovat keskeisessä roolissa arvonmuodostuksessa. Arvonmuodostuksen voisikin luulla pelkän jakokaavan perusteella tapahtuvan ainoastaan muiden kuin palveluntarjoajan kontribuutioiden vuoksi. Tällainen jakokaavan valinta pienentää pienen ja innovoivan maan veropohjaa verrattuna jakokaavaan, jossa myös muut arvon muodostamisessa mukana olevat tekijät olisi huomioitu jakokaavassa.

Esitys määrittelee verovelvollisiksi yhteisöt (konsernit), joiden maailmanlaajuisten tulojen ja Euroopan Unionissa saaman verotettavien tulojen kynnsarvot ylittyvät (€750M, €50M). Yksi kysymys näihin liittyen on kuinka yritykset tulevat muuttamaan käyttäytymistään, jotta jäävät kynnsarvojen alle ja välttävät näin verovelvollisuuden. Esimerkiksi yritysten toimintojen sijaintien muuttaminen voi vaikuttaa verotettavan tulon määrään EU:n sisällä. Toinen yritysten käyttäytymiseen liittyvä kysymys koskee sitä onko yrityksillä mahdollista pyrkiä vaikuttamaan siihen näyttäytyvätkö niiden tulot juuri digitaalisista palveluista syntyvinä tuloina, vai muina tuloina (voiko yritys yrittää naamioida digitaalisia palveluita toisennäköisiksi). Lisäksi herää kysymys mahdollisista uusista veronvälttämistavoista.

## **4. Lopuksi**

Kumpaankin direktiiviesitykseen liittyy huomattavia käsitteellisiä kysymyksiä, joihin ei näyttäisi olevan yksiselitteisiä vastauksia. Yksi näistä on digitaalisen läsnäolon käsite. Komission arvio, jonka mukaan tietyssä maassa asuvien käyttäjien pääsy digitaalisille alustoille luo kiinteään toimipaikkaan rinnastettavan kytkennän käyttäjän asuinmaahan. Toinen on arvon muodostuksen sijainti. Komission ajattelun mukaan

arvonmuodostus tapahtuu keskeisessä määrin digitaalisella alustalla, joka digitaalisen läsnäolon periaatteen nojalla sijoittuu käyttäjien asuinmaahan. Kumpikin periaate on hyvin altis kritiikille.

Molemmat direktiiviesitykset sisältävät kynnyksarvoja, jotka voivat vaikuttaa yritysten käyttäytymiseen, mikä puolestaan heikentää verotuksen tehokkuutta. Yritys voi välttyä merkittävän digitaalisen läsnäolon muodostumisesta tai digitaalisten palveluiden verolta muuttamalla käyttäytymistä tavalla, joka jättää ne juuri kynnyksarvojen alapuolelle. Esimerkiksi digitaalisia palveluja koskevien liiketoimintasopimusten lukumäärään (kynnyksarvo 3 000 kpl) yritys voi mahdollisesti vaikuttaa tekemällä laajempia sopimuksia ja näin pienentää sopimusten lukumäärää. Digitaalisten palvelujen verottamisen osalta yritys voi pyrkiä välttämään verovelvollisuuden muodostumista esimerkiksi muuttamalla toimintonsa sijaintia pienentääkseen Euroopan Unionissa saamien verotettavien tulojen kokonaismäärää (kynnyksarvo €50M).

Sekä merkittävän digitaalisen läsnäolon että digitaalisten palveluiden verotuksen osalta on vaikea nähdä, mistä on tullut tarve tehdä väliaikainen ratkaisu juuri nyt. Ongelma kun on ollut tiedossa jo pidempään. Tästä syystä voisi olla ollut luontevampaa malttaa siihen asti, että kokonaisvaltaisempi ratkaisu digitalouden verottamisesta olisi ollut valmis. BEPS-projektin digitaalitalouteen liittyvän toimenpiteen jatkoreportin on arvioitu valmistuvan vuonna 2020 (OECD 2015).

Molemmissa direktiiviesityksissä otetaan kantaa jakokaavoihin, jotka määrittelevät veropohjan jakamisen jäsenmaiden välillä. Pienen innovatiivisen maan näkökulmasta arvonmuodostuksen kohdistaminen suuressa määrin käyttäjien lukumääriin saattaa pienentää maan veropohjaa.

Komissio tulee arvioimaan direktiivien täytäntöönpanoa viiden vuoden kuluttua niiden voimaantulosta. Suomen edun mukaista voisi olla esitysten arvioiminen myös kansallisesta näkökulmasta.

Anni Huhtala  
ylivohtaja

Seppo Kari  
tutkimusohjaaja, johtava tutkija

Lähteet:

COM(2018) 147 final (EN): Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, Brussels 21.3.2018 COM(2018) 147 final

COM(2018) 147 final (FI): Ehdotus NEUVOSTON DIREKTIIVIKSI merkittävän digitaalisen läsnäolon yhteisöverotusta koskevien sääntöjen vahvistamisesta, Bryssel 21.3.2018 COM(2018) 147 final

COM(2018) 148 final (EN): Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, Brussels 21.3.2018 COM(2018) 148 final

COM(2018) 148 final (FI): Ehdotus NEUVOSTON DIREKTIIVIKSI tiettyjen digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavista tuloista kannettavaa digitaalisten palvelujen veroa koskevasta yhteisestä järjestelmästä, Bryssel 21.3.2018 COM(2018) 148 final

Devereux, M. P., Vella, J. (2017), Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform, teoksessa Gupta, S., Keen, M., Shah, A. and Verdier, V. (toim.) *Digital Revolutions in Public Finance*, International Monetary Fund, Washington DC.

Devereux, M.P. ja Vella, J. (2018), *Response to the Commission's consultation: Fair Taxation of the Digital Economy*, Oxford University Center for Business Taxation, January 3. 2018.

OECD (2015): Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

OECD (2018), *The Challenges Arising from Digitalisation – Interim report 2018*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris.