LAUSUNTO

Eduskunnan verojaosto on pyytänyt kirjeellään 1.6.2021 (O 18/2021 vp.) lausuntoa valtiovarainministeriön selvityksestä, joka koskee OECD:n kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishanketta.

Esitän lausuntonani kunnioittaen seuraavan.

OECD:n digitaalista taloutta koskevaan verohankkeeseen sisältyy kaksi sääntelykokonaisuutta. Pilari I ja pilari II seuraavat OECD:n piirissä vuonna 2013 alkanutta veropohjien turvaamista sekä voitonsiirtoa estävää BEPS-hanketta. Nämä sääntelykokonaisuudet merkitsisivät muutoksia valtioiden verotusoikeuteen. Pilari I koskee verotusoikeuden uudelleen allokointia valtioiden välillä ja pilari II globaalia minimiverotusta.[1]

Pilari II on parhaillaan toteutumassa. G7-valtiot saavuttivat poliittisen yhteisymmärryksen maakohtaisesta vähintään 15 %:n suuruisesta yhteisöverokannasta konsernin toimintamaissa lauantaina 5.6.2021[2]. G7-valtiot sopivat myös suurimpien globaalien konsernien ylijäämätuoton (+ 10 %) verotusoikeuden osittaisesta uudelleenallokoimisesta niille valtioille, joista konserni saa pääasiallisesti liikevaihtonsa. Niillä lainkäyttöalueilla, joille myönnettiin G7-valtioiden välisessä sopimuksessa verotusoikeus, olisi oikeus verottaa voitoista vähintään 20 prosenttia. Lisäksi sovittiin kaikkiin yrityksiin kohdistuvien uusista kansainvälisistä verotussäännöistä ja kansallisten digitaalisten palvelujen verojen poistamisesta sekä muiden asiaankuuluvien toimenpiteiden koordinoimisesta. Saavutettu yhteisymmärrys jättää useita aineellisia kysymyksiä avoimiksi. Epäselvää on myös esimerkiksi Euroopan unionin ja Kiinan suhtautuminen poliittiseen yhteisymmärrykseen minimiverosta.

Verotuottoarviot

Mediassa on esitetty arvioita siitä, että globaali minimiverotus lisäisi Suomen yhteisöverotuottoja. Olettamuksen tueksi ei kuitenkaan ole esitettävissä varmaa näyttöä.

---

[1] VM:n selvitys, s. 3.
[2] CORRECTION: G7 Finance Ministers & Central Bank Governors Communiqué (govdelivery.com)

Valtiovarainministeriön selvityksessä viitataan sekä OECD:n että Suomen Verohallinnon laatimiin verotuottoarvioihin. OECD:n aineistot ovat vuosilta 2016-2017, ja Verohallinnon laskelmat on laadittu vuoden 2017 tietojen pohjalta. Verotuottoarvioissa ei näin ollen ole otettu huomioon kaikkia veropohjaa suojaavien BEPS-toimenpiteiden vaikutuksia eikä muutoinkaan aivan viimeaikaista kehitystä.

OECD on arvioinut verotuottovaikutuksia arviointityökalunsa avulla. Verohallinnon laskelmat ovat luotettavampia, koska ne on laadittu kansallisten yrityskohtaisten tietojen pohjalta[3]. Lukuja vertailtaessa on syytä ottaa huomioon, että OECD:lla ei ole ollut näitä lukuja käytössään silloin, kun se laati omat laskelmansa.

Valtiovarainministeriö toteaa, että Verohallinnon laatimat verotuottoarviot ovat Suomelle hieman alhaisemmat kuin OECD:n. Amount A:n vaikutukset voivat ministeriön mukaan olla myös negatiiviset vaihdellen nollan molemmin puolin. Verohallinnon mukaan Amount A voisi vähentää Suomen yhteisöverokertymää vuodessa enintään 52 miljoonalla eurolla. Pitkällä aikavälillä pilarit I ja II voisivat erään arvion mukaan pienentää Suomen yhteisöveron tuottoja jopa yli 30 prosenttia[4].

On helppo yhtyä valtiovarainministeriön johtopäätökseen siitä, että arvioitaessa ehdotuksia Suomen näkökulmasta ratkaisevaa ei ole niinkään mahdollisesti vähäiset vaikutukset verotuottojen kertymiseen, kun puhutaan verotusoikeuden uudelleen jakamisesta. *Keskeistä on se, minkälaisia heijastusvaikutuksia uudella sääntelyllä olisi digitaalisen ja arvoa luovan toiminnan sijoittumiseen kansainvälisesti ja pienen avotalouden asemaan arvoa luovan yritystoiminnan sijoittumiseen*[5].

Pilar II pienentää Suomen veropoliittista liikkumavaraa verokannan ja kannustimien suhteen. Mahdollisuuksien mukaan globaalista minimiverosta tulisi tehdä tarkempia vaikutusarvioita, jotta esityksen vaikutusta Suomen yhteisöverokertymään voitaisiin arvioida luotettavasti. Uhkakuvana on se, että esitys globaalista minimiverosta heikentää verokantojen yhtenäistymisen vuoksi Suomen suhteellista houkuttelevuutta liiketoiminnan sijaintipaikkana. Ulkomaiset suorasijoitukset voivat vähentyä suurista valtioista Suomen kaltaisiin pieniin avoimiin talouksiin. Myös suomalaisten yritysten kannusteet investoida tänne ja pitää toimintonsa täällä saattaisivat heikentyä, sillä yritysten kannattaisi investoida lähemmäksi markkinoita tai raaka-aineiden lähteitä jne.[6]

Pilari I

Amount A (Pilari I) muuttaisi periaatteita, joiden perusteella valtiot jakavat verotusoikeutta keskenään. Verotusoikeutta siirrettäisiin enemmän markkinavaltiolle, jossa kansainvälisesti toimivalla konserniyrityksellä on myyntiä tai käyttäjiä. Verotusoikeuden syntyminen ei välttämättä edellyttäisi yrityksen fyysistä sijoittautumista (tytäryhtiötä tai kiinteää toimipaikkaa) kyseisiin valtioihin. On tärkeää ottaa huomioon, että Amount A -ehdotuksessa olisi kyse verotusoikeuden uudelleenjakamisesta valtioiden kesken, eikä se merkitsisi, että monikansallisia yrityksiä verotettaisiin kokonaisuudessaan nykyistä enemmän.

---

[3] VM:n selvitys, s. 25.
[4] EK:n lausunto asiassa O 18/2021 vp., s. 2.
[5] VM:n selvitys, s. 27.
[6] EK:n lausunto asiassa O 18/2021 vp., s. 2.

Tekninen raportti sisältää ehdotuksen, jonka mukaan Amount A –ehdotusta sovellettaisiin digitaalista liiketoimintaa harjoittaviin yrityksiin, mutta se kattaisi myös kuluttajiin suuntautuvan liiketoiminnan. Osa konsernin voitosta, joka ylittäisi konsernin normaalituoton, jaettaisiin verotettavaksi markkinavaltioon. Malli pohjautuisi kaavamaiseen laskentatapaan.

Amount A:n ohella tekninen raportti sisältää pilari I:n puitteissa uudistuksia tapaan, jolla määritettäisiin tuotto yksinkertaista markkinointi- ja jakelutoimintaa harjoittavan toimijalle (amount B). Amount B:ssä olisi kyse nykyisten säännösten tarkentamisesta eikä sillä olisi liittymäpintaa amount A:han.

Amount B:ssä yksinkertaista markkinointi- ja jakelutoimintaa harjoittavana toimijan tuotto määritettäisiin ehdotuksen mukaan kaavamaisesti. Tarkoituksena on yksinkertaistaa etuyhteydessä toimivien konserniyritysten sisäisten transaktioiden hinnoittelua verotuksessa eli siirtohinnoittelusäännösten soveltamista tiettyihin yksinkertaisiin markkinointi- ja jakelutoimintoihin. Yksinkertaistuksella pyritään alentamaan sääntöjen noudattamisesta aiheutuvia kuluja sekä verotuksen oikeusvarmuuden lisääntymistä ja erimielisyyksien vähenemistä verohallintojen ja verovelvollisten kesken.[7]

Kielteistä on se, että pilari I ja II monimutkaistaisivat kansainvälistä verotusta sekä lisäisivät hallinnollisia kustannuksia. Suomen yritysverotus perustuu erillisyhtiöperiaatteeseen. OECD:n ehdotukset pohjautuvat konsernien verottamiseen yhtenä kokonaisuutena, ja ne edellyttäisivät merkittäviä muutoksia Suomen verolainsäädäntöön. Suomalaisten yritysten tulisi mm. tehdä uudenlaista konsernitason tuloksenlaskentaa. Saattaisimme myös vähitellen siirtyä konserniverotuksen suuntaan.[8]

Todettakoon, että EU:ssa on harmonisoitu yritysverotusta 1960-luvulta lähtien. Alkuvuosien hankkeet, joissa pyrittiin laajamittaiseen harmonisointiin, eivät edenneet. EU:ssa yritysverotuksen harmonisointityö käynnistyi vuonna 1992, kun emo-tytäryhtiödirektiivi, yritysjärjestelydirektiivi sekä arbitraatiosopimus hyväksyttiin. Eteneminen "pala kerrallaan" on osoittanut toimivaksi malliksi. Pilari I:ssa on runsaasti yksityiskohtaista sääntelyä. EU:n alle 30 jäsenvaltion piirissä tapahtuneen yritysverotusta koskevan lainsäädännön lähentämisestä olevan kokemuksen perusteella saattaa olla niin, etteivät OECD:n hankkeessa mukana olevat lainkäyttöalueet sittenkään soveltaisi yksityiskohtaisia säännöksiä samalla lailla. Sääntelystä saattaisi seurata runsaasti epäselvyyksiä ja veroriitoja.

Arvonmuodostus markkinavaltiossa

Valtiovarainministeriön esittämien johtopäätösten mukaan tulisi pohtia nykyaikaisten liiketoimintamallien vaikutuksia myös tilanteissa, joissa arvonmuodostus voi olla monitahoisempaa (pilari I). Uusien säännösten ei tulisi heikentää edellytyksiä innovatiivisen ja lisäarvoa tuottavan toimintaympäristön luomiseen ja ylläpitämiseen myös pienissä vientiin suuntautuvissa valtioissa. Tavoitteena on parantaa verotuksen oikeudenmukaisuutta ja markkinoiden tervettä toimintaa. Verotuottojen jakautumisessa kansainvälisesti keskeistä pitäisi olla se, missä on arvoa luovaa, innovatiivisuuteen sekä

[7] VM:n selvitys, s. 4.
[8] Keskuskauppakamarin lausunto asiassa O 18/2021 vp., s. 4.

tutkimus- ja kehittämistoimintaan perustuvaa liiketoimintaa. Suomen kaltaiselle pienelle hyvinvointimalliin nojaavalle avotaloudelle on tärkeää, että yritysverojärjestelmä tukee suurten ja pienten yritysten sijoittautumista ja aktiivisen työllistävän liiketoiminnan harjoittamista täällä sekä hyvinvointiyhteiskunnan palvelujen ja etuuksien rahoitusta.[9]

Ongelmallista on se, että tässä vaiheessa ei ole varmaa näkymää siihen, kuinka markkinavaltion verotusoikeuden korostaminen vaikuttaa Suomen asemaan pitkällä aikavälillä. Selvää lienee kuitenkin se, että arvon luontiin pohjautuva verotulojen kaavamainen jako suosii väkirikkaita kuluttajamarkkinoita Suomen tyyppisten pienten avointen talouksien sijasta.

Riidanratkaisumenetelmät

OECD:n ehdotuksissa on kehitetty uudentyyppisiä keskitettyjä riidanratkaisumenettelyitä. Amount A:n soveltamistilanteeseen saattaa yksittäistapauksessa liittyä lukuisia valtioita. Jotta veroilmoitusta ei tarvitsisi toimittaa jokaiseen asiaan liittyvään valtioon erikseen tai jotta asiaa koskevaa tulkintaerimielisyyttä ei ratkottaisi jokaisessa valtioissa erikseen, teknisessä raportissa on hahmoteltu täysin uuden tyyppisiä, keskitettyjä menettelyitä veroilmoittamiseen sekä riidanehkäisyyn ja –ratkaisuun. Amount A:ta ja mahdollisia muita tapauksia koskevia menettelyitä kehitettäessä on tarkkaan pohdittava niiden vaikutuksia oikeuksiin ja velvollisuuksiin, joita yksittäisessä valtiossa viranomaisilla, veronsaajilla ja verovelvollisilla on. On harkittava, mitä esimerkiksi veronsaajan näkökulmasta merkitsisi se, jos verotulojen allokointia koskevat sitovat päätökset tehtäisiin viime kädessä paneelissa, jossa edustettuina olisivat vain tietyt asiaan liittyvät valtiot ja mahdollisesti asiantuntijajäsenet.

Pyrkimys yksinkertaistaa verotusmenettelyitä ja tehostaa riidanratkaisua on lähtökohtaisesti kannatettava. OECD:n ja EU:n piirissä on runsaasti kokemusta vaihtoehtoisista riidanratkaisumenetelmistä usean eri lainkäyttöalueen kesken. Käytännössä nämä riidanratkaisumenettelyt ovat aikaa vieviä, ja niiden käytännön toimeenpaneminen voi olla hankalaa. Pilari I:n menettelyiden piirissä olisi useita lainkäyttöalueita. Tältä osin järjestelmän toimivuudesta ei ole takeita. Lisäksi on otettava huomioon, että Euroopan ihmisoikeussopimus ja Suomen perustuslaki edellyttävät sitä, että verovelvollisella on oikeus saattaa asiansa riippumattoman tuomioistuimen käsiteltäväksi sekä oikeus tehokkaisiin oikeuskeinoihin.

Kohdistuminen kaikkeen liiketoimintaan

OECD:n aikaisemmissa BEPS-aloitteisessa on pyritty estämään haitallista verokilpailua. Sekä OECD:n että EU:n piirissä onkin implementoitu useita toimenpiteitä, jotka estävät veron kiertämistä, kuten esimerkiksi EU:n veron kiertämistä estävä ATAD-direktiivi. *Amount A:n soveltamisalaan kuuluisi kaiken tyyppinen liiketoiminta. Amount A:ssa ei olisi substanssipoikkeusta toisin kuin esimerkiksi Suomen väliyhteisölain soveltamisessa.* Lisäksi Amount A:ta sovellettaisiin 100/150 suurimpaan globaaliin konserniin.

[9] VM:n selvitys, s. 27.

EU:n digiverohanke

OECD:n hankkeen on tarkoitus korvata kansalliset digiverot. Tähän tavoitteeseen sitoutuivat myös G7-valtiot hyväksyessään globaalin minimiveron.

Euroopan komissio suunnittelee OECD:n kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishankkeesta erillistä EU:n digiveroa (*digital levy*), jolla olisi todennäköisesti laajempi soveltamisala kuin OECD:n ehdotuksella. OECD:n pilari I:n ulkopuolelle jäävät suomalaiset PK-yritykset saattaisivat olla EU:n digiveron piirissä. Tällainen veromalli siirtäisi suomalaisten yritysten verotusta ja veronmaksua suurempiin EU-valtioihin.[10]

OECD:n ja EU:n osittain päällekkäiset digiverot monimutkaistaisivat verotusta. Toivottavaa olisikin, että EU luopuisi omasta hankkeestaan.

Lopuksi

Pilari I ja II aiheuttaisivat huomattavia muutoksia kansainvälisen verotuksen sääntöihin ja pelikenttään. Globaali minimiverotus toteutunee jossain muodossa G7-valtioiden hyväksyttyä aloitteen.

Suomessa on ollut jo pitkään matalahko yhteisöverokanta ja laaja yhteisöveropohja, eikä minimiverolla näin ollen liene merkittävää vaikutusta Suomelle tai suomalaisille yrityksille lyhyellä aikavälillä. Pidemmällä aikavälillä minimivero kuitenkin vaikuttaa fiskaaliseen itsemääräämisoikeuteemme. Minimivero voi vaikuttaa myös siihen, että suomalaisilla yrityksillä on kannuste harjoittaa toimintaansa pikemminkin suurilla markkinoilla kuin täällä.

Pilari I siirtäisi verotuksen painopistettä asuinvaltiosta markkinavaltioon, jossa arvo muodostuu. Pidemmällä aikavälillä tällä saattaisi olla fataali vaikutus Suomen yhteisöverokertymään. OECD:n hankkeista kannattaisi laatia tämän hetken tiedoilla aikaisempaa tarkempia vaikutusarvioita, jotta tiedämme, minkälaisia säännöksiä Suomen kannattaa tukea jatkovalmistelussa.

Helsingissä, 8. päivänä kesäkuuta 2021

Kristiina Äimä
Dosentti, yliopistonlehtori, Helsinki

[10] Keskuskauppakamarin lausunto asiassa O 18/2021 vp., s. 8.