KTT Tomi Viitala
tomi.viitala@deloitte.fi

15.6.2021

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Asia: O 18/2021 vp OECD:n kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishanke

Lähtökohdista

OECD:n kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishankkeen taustalla on yritysten liiketoiminnan digitalisoituminen ja sen aiheuttamat vaikutukset kansainvälisestä liiketoiminnasta saatujen voittojen verotusoikeuden jakautumiseen eri valtioiden välillä ja huoli veropohjan rapautumisesta. Tosiasia on, että useat markkinoiltaan suuret, ja erityisesti kehittyvät, valtiot ovat tyytymättömiä nykyiseen kansainvälisen verotuksen sääntelyyn. Toisaalta myös EU on katsonut, että sisämarkkinoita hyödyntävät digitaalista liiketoimintaa harjoittavat, erityisesti usalaiset, konsernit eivät maksa toiminnastaan riittävästi veroja EU-valtioihin.

Suomen edun mukaista on, että kansainvälinen verojärjestelmä säilyy mahdollisimman sääntöperusteisena. Vaihtoehtona on, että nykyiseen järjestelmään tyytymättömät valtiot ottavat käyttöön yksipuolisia toimia, mikä on omiaan murentamaan ennustettavuutta, oikeusvarmuutta ja koko kansainvälisen verojärjestelmän uskottavuutta.

VM:n selvityksessä esitetyn kannan mukaisesti Suomen tulee osallistua aktiivisesti kansainväliseen yhteistyöhön ja pitää osaltaan huolta siitä, että mahdollisissa uudistuksissa huomioidaan pienen avotalouden asema arvoa luovan yritystoiminnan sijoittumisen osalta.

Näkökohtia verotusoikeuden uudelleenjaosta (OECD:n pilari 1)

OECD:n lokakuussa 2020 julkistaman suunnitelman mukaan uudistamishankkeen pilari 1 koskisi verotusoikeuden uudelleenjakamista valtioiden välillä erityisesti digitaalisesta liiketoiminnasta saatujen tulojen mutta myös kuluttajiin suuntautuvan liiketoiminnan osalta. Yhteistä soveltamisalaan kuuluvalle toiminnalle olisi se, että sitä voidaan tyypillisesti harjoittaa ilman merkittävää fyysistä läsnäoloa palvelujen käyttäjien tai kuluttajien asuinvaltioissa eli markkinavaltioissa, ja että merkittävä osa toiminnan lisäarvosta voidaan katsoa muodostuvan käyttäjien ja kuluttajien perusteella (mm. verkostovaikutukset, brändi jne.). Vaihtoehtoiseksi pilari 1:n soveltamisalaksi on kuitenkin esitetty myös sitä, että se kattaisi toimialasta riippumatta vain maailman suurimmat ja voitollisimmat konsernit, joiden voitoista nykyistä suurempi osa allokoitaisiin markkinavaltioille verotettavaksi kaavamaisten periaatteiden mukaisesti.

Liikevaihtorajaksi pilari 1:n soveltamisen osalta on kaavailta 750 m€:n konserniliikevaihtoa, mutta jälkimmäisessä vaihtoehdossa raja olisi todennäköisesti moninkertaisesti korkeampi.

Suomen näkökulmasta pilari 1:n verotulovaikutusten on arvioitu jäävän pieneksi. Tätä selittää yhtäältä se, että soveltamisalaan kuuluvien yritysten määrä on pieni ja toisaalta se, että Suomi markkinavaltiona on suhteellisen pieni. Vaikutusarvioiden tekemisen vaikeutta kuvaa kuitenkin se, että VM:n selvitykseen sisältyvän kansallisen laskelman perusteella verotuottovaikutukset voisivat olla joko negatiivisa tai positiivisia. Toisaalta on muistettava, että arvioiden mukaan vaikutukset vastaavat enimmilläänkin prosenttiyksikönkymmenyksien luokkaa Suomen yhteisöverotuotoista.

Pilari 1:n vaikutuksia ei voida arvioida yksinomaan Suomen kansallisesta näkökulmasta, vaan huomioon tulee ottaa Suomen asema EU-jäsenvaltiona osana yhteismarkkinoita. EU:n yhteismarkkinat kokonaisuutena muodostavat merkittävän markkinan, jolle allokoituisi huomattava määrä verotuloja pilari 1:n seurauksena. Toisaalta EU:ssa on myös merkittäviä yrityksiä, joiden tuloista aiempaa suurempi osa jaettaisiin muille markkina-alueille verotettavaksi. Eri jäsenvaltioiden intressit pilari 1:n osalta voivat huomattavasti poiketa toisistaan markkinoiden koosta ja yritysten toimialarakenteesta riippuen. Useat EU-jäsenvaltiot ovat ottaneet tai ovat ottamassa käyttöön kansallisen digiveron. Tämän seurauksena myös komissio on ilmoittanut antavansa esityksen EU-digitaaliverosta (tai -maksusta) kesällä 2021.

Suomen tavoitteena tulisi olla ensisijaisesti OECD:ssä saavutettava ratkaisu digitaaliverotusta koskevasta uudistuksesta. Jos ratkaisu saavutetaan, sovittujen toimenpiteiden toimeenpanossa myös EU:lla olisi keskeinen rooli, kuten aiempien OECD:n BEPS-toimenpiteiden täytäntöönpanossa. OECD:n valmisteluasiakirjojen perusteella EU:ssa toteutettava oma digitaalivero olisi huonosti yhteensovitettavissa OECD:n ratkaisun kanssa, vaikka kyse ei olisikaan yhteisöverosta vaan välillisestä verosta. Yhteisen ratkaisun ehdoksi asetetaan todennäköisesti se, että valtiot luopuvat yksipuolisista digiveroistaan, jollaiseksi katsottaneen myös mahdollinen EU-digitaalivero.

Jos OECD:ssä ei saavutettaisi kansainvälistä ratkaisua, EU-digitaaliveroa tulisi arvioida suhteessa kansallisista digiveroista aiheutuviin haittoihin.

Näkökohtia globaalista minimiverosta (OECD:n pilari 2)

Uudistamishankkeen pilari 2:n eli ns. globaalin minimiveron tarkoituksena on varmistaa, että kansainväliset konsernit maksaisivat voitoistaan vähintään sovittavan efektiivisen minimiverokannan mukaisen veron. Arviointi olisi maakohtaista eli ratkaisevaa olisi verotuksen taso kussakin konsernin toimintavaltiossa, jossa sillä olisi tytäryhtiöitä tai kiinteitä toimipaikkoja.

OECD:n lokakuussa 2020 julkistaman suunnitelman mukaan pilari 2:n toimenpiteitä sovellettaisiin toimialasta riippumatta. Ehdotuksen mukaan se koskisi kuitenkin vain suuria monikansallisia konserneja, joiden yhteenlaskettu liikevaihto olisi vähintään 750 m€. OECD:n

arvion mukaan raja jättäisi 85-90 % monikansallisista konserneista sääntelyn ulkopuolelle mutta kattaisi 90 % maailmanlaajuisista yhteisöverotuotoista.

Globaalin minimiveron avulla olisi tarkoitus puuttua BEPS-hankeen toimeenpanon mahdollisesti jäljelle jääneisiin veropohjan murentamiseen ja voittojen siirtoon liittyviin tilanteisiin. Käytännössä globaali minimivero johtaisi siihen, että minimiveron alittavista valtioista saatava ”verohyöty” verotettaisiin pois ensi sijassa konserniyhtiön ylimmän emovaltion asuinvaltiossa. Käytännössä globaalin minimiveron voidaan odottaa hillitsevän kansainvälistä yritysverokilpailua minimiveron alittavalta osalta. Toisaalta globaalin minimiveron asettamisen voidaan katsoa rajoittavan valtioiden verosuvereniteettia, vaikkakin vastaavan tyyppistä lainsäädäntöä sovelletaan pienemmässä mittakaavassa jo nykyisinkin ns. väliyhteisölainsäädännön muodossa mm. EU:n veronkiertodirektiivin edellyttämällä tavalla.

VM:n selvityksessä on arvioitu pilari 2:n tuovan Suomeen lisäverotuottoja n. 40-140 m€ sovellettavasta minimiverokannasta riippuen. Tuottoarvioon liittyy kuitenkin merkittävää epävarmuutta, sillä arvio perustuu OECD:n yleisluontoiseen tietoaineistoon. Verotuottoja merkittävämmät näkökulmat liittyvät pilari 2:n vaikutuksiin kansalliseen verosuvereniteettiin, yritysverotusperiaatteiden muutoksiin ja hallinnolliseen taakkaan sekä verovelvollisten että Verohallinnon näkökulmasta.

Verosuvereniteetin osalta arviointi riippuu nähdäkseni yhtäältä asetettavan minimiverokannan tasosta ja toisaalta siitä, sisältyisikö sääntelyyn vapautuksia joidenkin toimintojen kuten tuotannon tai tutkimus- ja kehitystoiminnan osalta. Mitä korkeammaksi minimiverokanta asetettaisiin ja mitä vähemmän ns. tosiasiallista taloudellista toimintaa (OECD:n suunnitelmassa ns. substance carve-out) vapautettaisiin minimiveron soveltamisalasta, sitä enemmän globaali minimivero rajoittaisi kansallista veropoliittista liikkumavaraa. Jos minimiverokanta asetettaisiin 10-15 %:n tasolle, sillä oletettavasti ei olisi merkittävää vaikutusta Suomen kansalliseen verosuvereniteettiin, kun nimellisverokantamme on 20 %. Sen sijaan minimiverokannan kategorinen soveltaminen harjoitetusta toiminnasta riippumatta, saattaisi vaikuttaa jatkossa esim. investointeihin suunnattavien verokannustimien tehokkuuteen kansainvälisissä konserneissa.

Suomessa yritysverotus perustuu erillisyhtiöperiaatteeseen, jossa kunkin konserniyhtiön verotettava tulo lasketaan erikseen, ja kotimaiset konserniyhtiöt voivat tarvittaessa tasata verotettavaa tulosta konserniavustuksilla. OECD:n pilari 2 ehdotukset perustuvat konsernien verottamiseen yhtenä kokonaisuutena ja globaalin verotason arviointi perustuu kirjanpidolliseen tulokseen tietyin oikaisuin. Pilari 2:n merkitsisi siis eräiden nykyisten yritysverotusperiaatteiden muutosta ja niiden vaikutukset kansalliseen verojärjestelmään tulisi arvioida huolellisesti.

Pilari 2 hankkeesta aiheutuisi merkittävää hallinnollista taakkaa sekä sen soveltamisalaan kuuluville yrityksille että Verohallinnolle. Ehdotukset edellyttäisivät mm. uudenlaista konsernitason tuloksenlaskentaa, maakohtaisten verokustannusten selvittämistä ja ilmoittamista. Tämän vuoksi yritysten verotukseen liittyvät hallinnolliset kustannukset

nousisivat. OECD:n jatkotyön eräs keskeisimmistä osa-alueista on ollut ratkaisujen löytäminen tähän ongelmaan.

Todennäköistä on, että OECD:ssa mahdollisesti saavutettavassa ratkaisussa pilari 1:n ja 2:n toteuttaminen on sidottu toisiinsa eli siihen sitoutuvien valtioiden tulisi sitoutua molempien pilareiden toteuttamiseen. Pilari 2:n toteuttaminen EU-valtioissa edellyttäisi käytännössä direktiivipohjaista sääntelyä. Tähän on yhtäältä syynä se, että sisämarkkinoiden toiminnan kannalta sääntely tulisi toteuttaa riittävän yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa. Toisaalta pilari 2:een liittyy EU-oikeudellisia kysymyksiä, jotka saattavat edellyttää OECD:n ratkaisumallista poikkeavaa sääntelyä erityisesti EU-valtioiden välisissä tilanteissa (EU:n perustamissopimuksen sijoittautumisvapaus, joka koskee EU-valtioiden välisiä tilanteita mutta ei kolmansia valtioita). Periaatteessa yksittäisellä jäsenvaltiolla olisi mahdollisuus estää direktiivin hyväksyminen neuvostossa yksimielisyysvaatimuksesta johtuen. Tätä voitaneen kuitenkin pitää epätodennäköisenä olettaen, että kaikki jäsenvaltiot sitoutuvat OECD:ssä mahdollisesti saavutettavaan ratkaisuun. Jos näin ei kävisi, direktiivipohjainen sääntely saattaisi kaatua yksimielisyysvaatimukseen, jolloin jouduttaisiin harkitsemaan vaihtoehtoisia toteutustapoja kuten toteuttamista jäsenvaltioiden välisessä tiivistetyssä yhteistyössä.

Jos OECD epäonnistuisi yhteisymmärryksen saavuttamisessa, jouduttaisiin pohtimaan sitä, tulisiko EU:n toteuttaa globaali minimivero yksipuolisesti. Tähän vastaus on ei. Nimensä mukaisesti globaali minimivero edellyttäisi riittävän kattavaa joukkoa merkittäviä valtioita kuten esim. Yhdysvaltoja, Sveitsiä ja Aasian keskeisiä valtioita mukaansa. Muutoin riskinä on se, että yritystoimintaa siirtyisi EU:sta valtioihin, joissa ei sovellettaisi minimiveroa.

Ystävällisesti

Tomi Viitala