ASIANTUNTIJALAUSUNTO
Marianne Malmgrén
OTT, dosentti, varatuomari
14.2.2024

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE

Asia: Lausunto valtiovarainministeriön selvityksestä valtiovarainvaliokunnalle monenvälisestä yleissopimuksesta Pilari 1:n Amount A:n täytäntöönpanemiseksi

Alla on pyydetty lausuntoni valtiovarainministeriön selvityksestä valtiovarainvaliokunnalle monenvälisestä yleissopimuksesta Pilari 1:n Amount A:n täytäntöönpanemiseksi (O 2/2024 vp, jäljempänä myös valtiovarainministeriön selvitys). Lausunnossa keskitytään Suomen kannan muodostuksessa huomioon otettaviin seikkoihin. Tästä näkökulmasta tarkastellaan eräitä monenvälisen yleissopimuksen määräyksiä.

1 Monenvälisen yleissopimuksen lähtökohdat – yleiset kommentit

Valtiovarainministeriön selvityksessä tarkasteltava monenvälinen yleissopimus ("The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One", jäljempänä yleissopimus) liittyy OECD:n Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) hankkeeseen. Yleissopimus on osa BEPS:iin kuuluvaa OECD:n hanketta "Addressing the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy". Ylätasolla voidaan kuitenkin kysyä, onko Pilar 1 BEPS-hankkeen alkuperäisten tavoitteiden mukainen. Alkuaan BEPS-hankkeessa pyrittiin erityisesti estämään ns. aggressiivista verosuunnittelua. Pilari 1:n soveltaminen *ei edellytä aggressiivista verosuunnittelua*.

Pilari 1 muodostuu kahdesta osasta Amount A, jossa verotusoikeus kohdennetaan valtioiden kesken uudestaan, ja Amount B, joka liittyy siirtohinnoitteluun. Pilari 1 tarkoittaa *merkittävää muutosta nykyisin voimassa oleviin kansainvälisen yritysverotuksen säännöksiin ja määräyksiin.* Pilari 1:n määräyksiä sovellettaisiin nykyisten määräysten, mukaan lukien tuloverosopimukset, rinnalla. Jatkossa Pilari 1:n ohella sovelletaan valtioiden välisen verotusvallan jaossa siis edelleen mm. kiinteän toimipaikan säännöksiä, erillisen yrityksen periaatetta ja siirtohinnoittelusäännöksiä.

Y*leissopimuksessa on määräykset Amount A:sta*. Yleissopimukseen liittyy myös perusteluosio (Explanatory Statement), jossa selitetään yleissopimusten määräyksiä sekä avataan niitä esimerkkien avulla. Yleissopimuksen voimaan saattaminen edellyttää Suomessa kansallisia toimia.

Amount A:ssa verotusoikeus olisi ns. *markkinavaltiolla* (ks. jäljempänä kohta 2.3). Amount A:ssa luovutaan verotusoikeuden kytkemisestä yrityksen fyysiseen läsnäoloon, kuten esimerkiksi kiinteään toimipaikkaan. Amount A:n mukaisessa verotuksessa luovutaan myös *erillisen yrityksen periaatteesta* ja tulojen kohdentamisessa yleensä käytetystä *siirtohinnoittelun markkinaehtoperiaatteesta*. Kyse on siis merkittävästä muutoksesta.[1] Amount A:n merkittävyyttä rajoittaa se, että sitä *sovelletaan vain yleissopimuksessa määriteltyihin suuryrityskonserneihin*, joiden arvioitu lukumäärä ei ole globaalisti kovin suuri.

[1] Ks. Pilari 1:n Amount A:n vaikutuksista esim. Cooper, Graeme S., Building on the Rubble of Pillar One, Bulletin for International Taxation, November/December 2021 (s. 533-542).

Yleissopimus on *monimutkainen* ja tuo sen soveltamisalaan kuuluvien konsernien verotukseen monia uusia käsitteitä ja selvitys- yms. velvollisuuksia. Yleissopimuksella on merkittäviä *hallinnollisia vaikutuksia* niin yrityksille kuin verohallinnoille.

Amount A:n määräyksillä tavoitellaan myös *kansallisista digitaalisista ja vastaavista suunnitelluista veroista* (jäljempänä myös ”digiverot”) *luopumista*. Tällä hetkellä eräissä valtioissa peritään *kansallisia digiveroja*, jotka rasittavat yrityksiä mm. asuinvaltioverotuksen lisäksi. Digiveroista luopuminen voi pienentää *yritysten globaalia kokonaisverorasitusta* sekä poistaa samalla *digiverojen* väliset erot ja niihin liittyvän hallinnollisen taakan. Digiverot poistettaisiin myös niiltä yrityksiltä, jotka eivät kuulu yleissopimuksen soveltamisalaan. Digiveroja ei sovellettaisi myöskään yrityksiin valtioissa, jotka eivät ole liittyneet yleissopimukseen. Toisaalta markkinavaltion verotusvallan lisääminen pienentäisi yksittäisen konserniyhtiön asuinvaltion verokertymää *kaksinkertaisen verotuksen poistamisen* takia.

Tavoite kansallisista digiveroista luopumisesta on perusteltu ja tärkeä. Näin pystytään mm. yhdenmukaistamaan verotusta globaalisti ja siten helpottamaan yritysten rajat ylittävää toimintaa. On tärkeää varmistua siitä, että yleissopimus ”takaa” sen, että valtiot luopuvat nykyisistä digiveroista ja pidättäytyvät uusien digiverojen säätämisestä. Toisaalta Amount A lisää sen soveltamisalaan kuuluvien suurten yritysten ja muiden yritysten tuloverotuksen eroja.

Amount A:n ja koko Pilari 1:n osalta on *arvioitava hyödyt ja haitat* niin globaalisti kuin yksittäisten valtioiden, kuten Suomen, sekä yritystoiminnan osalta. Amount A:n mukaista verotusta arvioitaessa on otettava huomioon, onko digiverotuksesta luopumisessa saavutettava hyöty sellainen, että siitä on perusteltua ”maksaa” siirtämällä asuinvaltion verotusvaltaa markkinavaltioon. Näin voidaan ajatella lähtökohtaisesti. Yritysten näkemykseen digiverojen poiston hyödystä vaikuttanee mm. yleissopimuksen mukanaan tuoma hallinnollisen taakan lisäys ja toisaalta mahdollisuudet vyöryttää nykyiset digiverojen kustannukset edelleen asiakkaille.

Pilari 1:n päälinjat 139 valtiota on hyväksynyt 8.10.2021 annetussa kannanotossa. Suomi on näiden valtioiden joukossa. Lisäksi 138 valtiota on hyväksynyt 11.7.2023 julkilausuman uudistushankkeen tilannekuvasta. *Suomi on siis periaatteellisella tasolla sitoutunut Pilari 1*:n suunniteltuun rakenteeseen ja myös yleissopimuksen yksityiskohtiin, mikäli malli toteutetaan. OECD:n 18.12.2023 julkaiseman päivityksen mukaan IF:n jäsenet ovat sitoutuneet viimeistelemään yleissopimuksen tekstin maaliskuun 2024 loppuun mennessä. Tavoitteena on pitää allekirjoitustilaisuus kesäkuun 2024 loppuun mennessä.[2] Suomen periaatteellisen sitoutumisen ja yleissopimuksen suunnitellun etenemisaikataulun takia *yleissopimukseen ei voitane enää tehdä merkittäviä muutoksia*, joten tässä lausunnossa nostetaan esille vain eräitä yleissopimuksen kohtia Suomen kannanmuodostuksen näkökulmasta.

2 Havaintoja yleissopimuksen eräistä kohdista

2.1 Yleissopimuksen rakenne

Yleissopimuksen määräysten pitäisi olla mahdollisimman selkeitä, jotta mm. riski sopimusmääräysten erilaiseen tulkintaan allekirjoittajavaltioissa olisi mahdollisimman pieni. Tätä edesauttaa omalta osaltaan määräysten yksityiskohtaisuus, mutta toisaalta yksityiskohtaisuus tekee sopimuksesta monimutkaisen.

[2] Ks. https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-releases-new-information-on-key-aspects-of-the-two-pillar-solution.htm.

Yleissopimuksessa määrätään mm. seuraavista asioista:

- konsernit, jotka kuuluvat yleissopimuksen soveltamisalaan eli ovat verovelvollisia,
- siirrettävien voittojen laskenta, allokointi markkinavaltioon ja verotus,
- kaksinkertaisen verotuksen poistaminen,
- hallinto ja oikeusvarmuus.

Esimerkiksi nykyisin voimassa olevien kiinteän toimipaikan säännösten perusteella määrätyt verot ja lähdeverot otetaan yleissopimuksen mukaan huomioon Amount A:n laskennassa. Lisäksi yleissopimuksessa on tärkeät määräykset *kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta*.

Soveltamisalaan kuuluvien konsernien osalta keskeistä on myös *tehokas keskinäinen sopimusmenettely ja oikeusvarmuusmenettely*. Oikeusvarmuusmenettelyssä (artiklat 22-31) soveltamisalaan kuuluvat konsernit voivat saada sopimuksen osapuolina olevia valtioita sitovia ratkaisuja. Tällaisia ratkaisuja ovat mm. tilikausikohtaiset ratkaisut ja ennakolliset ratkaisut, jotka auttavat verovelvollisia monimutkaisen yleissopimuksen tulkinnassa.

Alla käsitellään hieman tarkemmin muutamaa yleissopimuksen määräystä.

2.2 Soveltamisalaan kuuluvat konsernit

Yleissopimusta sovelletaan suuriin konserneihin, jotka määritellään liikevaihdon ja kannattavuuskynnyksen mukaan (yleissopimuksen 3 artikla). Liikevaihtoraja on ensi vaiheessa 20 miljardia euroa ja sen määrittely perustuu ylimmän emoyksikön konsernitilipäätökseen. Kannattavuuskynnys on 10 prosenttia. Kannattavuuskynnyksessä otetaan huomioon pidemmän aikavälin keskiarvo. Yleissopimuksen soveltamisalaa ei määritellä toimialan mukaan, mutta tietyt yksiköt vapautetaan soveltamisalasta.

Esitettyjen arvioiden mukaan Amount A:ta ei sovellettaisi suureen osaan suomalaisista yrityksistä. Sääntelyn ulkopuolellekin jääville yrityksille voisi kuitenkin syntyä kustannuksia järjestelmään liittyvästä raportoinnista ja uusia veroja siirtyisi ainakin välillisesti suomalaisille yrityksille. Toisaalta mahdolliset kansalliset digiverot poistuisivat.

Verotuottojen kasvuksi on arvioitu Suomessa staattisesti ”joitain kymmeniä miljoonia euroja”. Lisäksi on arvioitu, että joidenkin suomalaisten verovelvollisten osalta syntyisi velvollisuus poistaa kaksinkertaisen verotus. Taloudellisiin vaikutusarvioihin liittyy kuitenkin valtiovarainministeriön selvityksen mukaan huomattavia epävarmuuksia.

2.3 Oikaistujen tuottojen syntymisvaltion määrittely

Valtio, jossa konsernin *oikaistujen tuottojen katsotaan syntyvän*, määritetään mm. yleissopimuksen artiklassa 7 olevien periaatteiden mukaan. Artiklassa 7 määritetään ns. markkinavaltio. Määräys on tärkeä Amount A:n mukaisessa verotuksessa. Asiasta on todettu mm. lausuttavana olevassa valtiovarainministeriön selvityksessä sekä OECD:n tiivistelmässä seuraavaa:

- Valtiovarainministeriön selvityksessä (s. 7) todetaan (alleviivaus lisätty), ”että tulon katsotaan syntyvän pääsääntöisesti siinä lainkäyttöalueessa, jossa tuotteen tai palvelun loppukuluttaja tai esimerkiksi digitaalisen alustan käyttäjä sijaitsee. Tulovirran maksava taho ei välttämättä määritä tulon lähdettä. Esimerkiksi, jos digitaalinen alusta tarjoaa verkkomainospalveluita yritysasiakkaille, näiden palveluiden tarjoamisesta syntyneiden

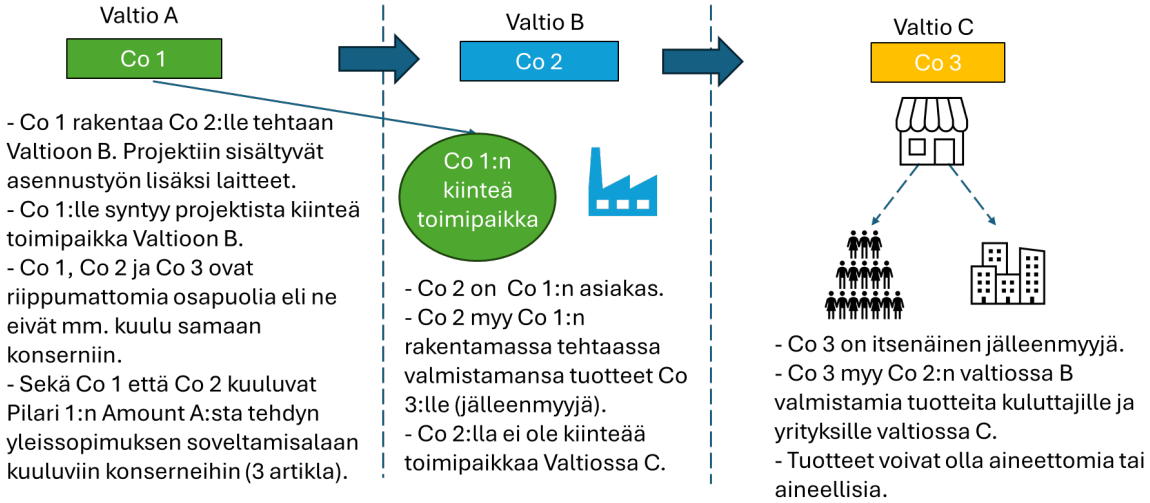
tulojen ei katsota syntyneen siinä lainkäyttöalueessa, jossa mainospalvelun ostava yritysasiakas sijaitsee vaan siinä lainkäyttöalueessa, jossa mainoksen katsova digitaalisen alustan käyttäjä sijaitsee.” Lisäksi selvityksessä (s. 24-25) todetaan, että ”---osa sen [Amount A:n] soveltamisalaan kuuluvan konsernin verotettavasta tulosta jaettaisiin verotettavaksi kaavamaisesti sen mukaan, missä konsernin tuotteiden tai palvelujen kuluttajat tai käyttäjät ovat.”

– OECD:n julkaisemassa tiivistelmässä (OECD, Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, Overview, October 2023) todetaan markkinavaltion tunnistamisesta seuraavaa (s. 6 kohta “Step 2. Identify eligible market jurisdictions”, kohta 2.1 Revenue sourcing rules, alleviivaus lisätty): “Allocate MNE revenues to market jurisdictions through specific sourcing rules identifying the jurisdiction where the end customer consumes or uses the good or service.”

Olisi toivottavaa selventää, mitä valtiovarainministeriön selvityksessä mainittu ”loppukuluttaja” tai ”digitaalisen alustan käyttäjä” tarkoittaa ja miten käsitteitä tulkitaan erilaisissa tuotanto- ja palveluketjuissa. Vastaavasti oli toivottavaa selventää, mitä OECD:n tiivistelmässä tarkoitettu ilmaisu ”jurisdiction where the end customer consumes or uses the good or service” tarkoittaa. Tältä osin olisi *tärkeä varmistaa, että esim. yleissopimuksen 7 artiklan määräykset ovat riittävän selkeät ja tarvittaessa näitä määräyksiä olisi selkeytettävä*. Määräysten selkeyden varmistaminen ennen sopimuksen viimeistelyä on tärkeää myös yleissopimuksen yhdenmukaisen tulkinnan varmistamiseksi. Lisäksi olisi toivottavaa, että yleissopimuksen *perusteluosaan lisättäisiin esimerkkejä*, joissa tarkastellaan oikaistujen tuottojen syntymisvaltion määrittämistä 7 artiklan mukaisesti. Tästä asiasta olisi toivottavaa sisällyttää *maininta valtiovarainvaliokunnan mietintöön*.

Markkinavaltion määrittelyyn liittyvä kysymyksenasettelu käy ilmi esimerkiksi alla olevassa Kuviossa 1 esitetystä pelkistetystä esimerkkitilanteesta.

Kuvio 1 - Yksinkertaistettu esimerkki Pilari 1 Amount A



Jos yllä olevassa kuviossa Amount A:ta koskevan yleissopimuksen määräyksiä sovelletaan Co 1:een ja esimerkiksi valtiota B pidettäisiin oikaistujen tuottojen syntyvaltiona, Amount A:n soveltaminen laajentaisi ja monimutkaistaisi merkittävästi verotusta kansainvälisissä tilanteissa. Amount A voisi tällöin soveltua myös tilanteisiin, joihin kansalliset digiverot eivät nykyisellään sovellu. Tällöin voisi käydä niin, että verotusoikeutta laajennetaan myös niiden valtioiden osalta,

joilla ei ole kansallisia säännöksiä digiverosta. Yleissopimuksen perusteella markkinavaltioon siirtyvä verotusoikeus voisi olla Kuvion 1 tilanteessa laajempi kuin, mistä lähdettiin liikkeelle Amount A:n taustalla olevassa OECD:n hankkeessa. Alkuperäisenä tavoitteena oli selvittää ja tarvittaessa muuttaa digitaalisen toiminnan verosääntelyä sekä allokoida verotuottoja nykyistä enemmän markkinavaltioihin.

3 Valtiovarainministeriön kannan arviointi

Valtiovarainministeriön selvityksen kohdassa 6 esitettyä *valtiovarainministeriön kantaa yleissopimuksen allekirjoittamisen tarkoituksenmukaisuudesta voidaan pitää pääosin perusteltuna*. Näin mm. siltä osin, kuin todetaan, että työtä digitaalisen talouden verotuksen osalta on perusteltua tehdä kansainvälisellä tasolla. Tältä osin on kuitenkin todettava, että Amount A:n mukainen verotusoikeuden siirto ei ole rajattu digitaalisen toiminnan verotukseen.

Lisäksi kansainvälisillä forumeilla, kuten OECD:ssä, suunniteltujen uudistusten osalta olisi annettava merkitystä myös ehdotusten ja niiden pohjalta tehtävien muutosten *taloudellisille vaikutuksille*, koska verotuksen keskeinen tarkoitus on verotuottojen kerääminen, vaikka taloudelliset vaikutukset eivät aina ole yksinään ratkaisevia kuten valtiovarainministeriön kannassa todetaan. *Hallinnollisen taakan arvioinnissa* on verovelvollisten hallinnollisen taakan lisäksi otettava huomioon myös Verohallinnon lisääntyvä hallinnollinen taakka ja siitä aiheutuvat kustannukset. Hallinnollisen taakan ja kustannusten kasvu on helpommin hyväksyttävissä, jos suunniteltu verosääntelyn muutos myös kasvattaa verokertymää.

Valtiovarainministeriön kannassa esille tuotu *yleissopimuksen voimaantulosäännösten huomioon ottaminen* arvioitaessa yleissopimuksen allekirjoittamisen tarkoituksenmukaisuutta on tärkeää. Suomen on valtiovarainministeriön kannan mukaisesti perusteltua seurata sitä, miten muut valtiot etenevät sopimuksen allekirjoittamisessa.

Valtiovarainministeriön kannassa todetun lisäksi olisi toivottavaa, että mahdollisuuksien mukaan ennen yleissopimuksen allekirjoittamista mm. *tarkistetaan ja tarvittaessa selkeytetään mm. yleissopimuksen 7 artiklan sisältöä* eli määräyksiä siitä, missä valtiossa oikaistun tulon katsotaan sopimuksen mukaan syntyvän eli mikä valtio on ns. markkinavaltio. Tällä seikalla on keskeinen merkitys sopimusta sovellettaessa, joten asia on toivottavaa varmistaa, jotta saadaan varmuus mm. edellä kohdassa 2.3 todettuun. Tämä pienentää omalta osaltaan riskiä sopimuksen tulkintaerimielisyyksiin. Käytännössä muutosten tekeminen sopimusmääräyksiin voi olla tässä vaiheessa vaikeaa, jos asiassa edetään OECD:n julkaiseman sopimuksen viimeistely- ja allekirjoitusaikataulun mukaisesti.