28.2.2024 Julkinen

Vero-osasto
erityisasiantuntija Anna Lehtimäki

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Valtiovarainministeriön selvitys valtiovarainvaliokunnalle monenvälisestä yleissopimuksesta Pilari 1:n Amount A:n täytäntöönpanemiseksi (O 2/2024 vp)

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt valtiovarainministeriön lausuntoa asiaa O 2/2024 vp (jäljempänä selvitys) koskevista verojaostolle jätetyistä kirjallisista lausunnoista. Kirjallisen lausunnon ovat verojaostolle jättäneet Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Elinkeinoelämän valtuuskunta, Finnwatch ry, Keskuskauppakamari, SAK ry, Suomen veroasiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät ry, Teknologiateollisuus ry, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, Verohallinto, dosentti Marianne Malmgrén ja professori Pekka Nykänen.

Lausunnot on toimitettu valtiovarainministeriölle. Valtiovarainministeriö lausuu vastineenaan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle asiassa O 2/2024 vp toimitettuihin lausuntoihin kunnioittavasti seuraavaa:

Yleissopimuksen allekirjoittamisen tarkoituksenmukaisuudesta ja allekirjoittamisen ajankohdasta

Osa lausunnonantajista suhtautui varauksellisesti monenvälisen yleissopimuksen Pilari 1:n Amount A:n täytäntöönpanemiseksi (jäljempänä yleissopimus) allekirjoittamisen tarkoituksenmukaisuuteen. Perusteltuna pidettiin, että Suomi seuraisi sopimuksen voimaantulon etenemistä. Varauksellisen suhtautumisen syynä oli joidenkin lausuntojen mukaan yleissopimuksen monimutkaisuus, yrityksille aiheutuvat kustannukset sekä edelleen jäljelle jäävän kaksinkertaisen verotuksen riski. Lisäksi lausunnoissa tuotiin esiin seuraavia seikkoja tilanteen seuraamisen ja allekirjoittamisen lykkäämisen puolesta: Pilari 2:n implementoinnin priorisointi ja verotuottovaikutusten epävarmuus ja maltillisuus, sekä se, että puutteellisen kattavuuden takia ei saavuteta tavoiteltuja hyötyjä, kun voimaan jää useita kansallisia verojärjestelmiä. Moni lausunnonantaja kiinnitti huomiota yleissopimuksen voimaantuloon liittyviin määräyksiin ja erityisesti Yhdysvaltojen merkitykseen yleissopimuksen voimaantulolle.

Eräässä lausunnossa katsottiin, että Suomen on tarkoituksenmukaista allekirjoittaa Amount A:ta koskeva monenvälinen yleissopimus heti, kun se avataan allekirjoituksille, koska se on toimena oikeansuuntainen, vaikkakin riittämätön. Kyseisen lausunnon mukaan allekirjoitusta puoltaisi muun muassa Amount A:n todennäköisesti verotuloja kasvattava vaikutus, vähäisiksi arvioidut yritysten hallinnolliset kustannukset ja se, että kyse on ison maajoukon yhteisestä neuvottelutuloksesta, jonka avulla verotusta pystytään sekä oikeudenmukaistamaan että yhdenmukaistamaan kansainvälisesti. Kyseisessä lausunnossa valtiovarainministeriön kantaa, jossa esitetään, että Suomen voisi olla hyvä jäädä seuraamaan tilannetta, mutta olla samalla valmiudessa allekirjoittamaan yleissopimus, pidettiin tarpeettoman epäselvänä. Eräässä toisessa lausunnossa todettiin, että allekirjoitustilanteen seuraaminen ei saisi jarruttaa Suomen allekirjoitusta, koska allekirjoittamisella osoitettaisiin tukea kansainvälisellä tasolla IF-kokoonpanossa saavutetun ratkaisun toimeenpanemiselle ja koska Suomen on tarkoituksenmukaista toimia esimerkkinä ja suunnannäyttäjänä Pilari 1 ja 2:n kaltaisten verotuksellisten reformien tukemisessa. Erään lausunnon mukaan Suomi voisi näyttää esimerkkiä olemalla ensimmäisten allekirjoittajien joukossa, jos sopimuksen allekirjoittamiseen päädytään. Saman lausunnon mukaan sopimukseen sitoutuminen olisi kuitenkin perusteltua sen selkeistä puutteista huolimatta viimeistään silloin, kun sopimuksen voimaantulo näyttää selvältä.

Verohallinnon lausunnossa tuotiin esiin, että sopimuksen edellyttämän kansallisen lainsäädännön valmisteluun sekä myös uudenlaisen verotuksen konkreettiseen käyttöönottoon tulisi varata kansallisesti riittävästi aikaa.

Monessa lausunnossa kiinnitettiin huomiota siihen, mitä tapahtuu, jos kansainvälisen yritysverotuksen uudistus ei etene IF-kokoonpanon tekemän työn pohjalta. Kansallisten digiverojen yleistymistä pidettiin todennäköisenä. Esille tuotiin myös muun muassa EU:n mahdolliset toimenpiteet digiverojen osalta sekä EU:n tavoite tehdä Pilari 1:stä EU:n uusi oma vara. Lisäksi esille tuotiin, että kehittyvät maat ovat tyytymättömiä ja aikovat käynnistää oman YK-vetoisen valmistelutyön uudeksi veromalliksi.

Valtiovarainministeriön lausunto

Valtiovarainministeriö toteaa, että lausunnoissa on monin osin esitetty samansuuntaisia huomioita ja näkemyksiä kuin selvityksessä esitetyssä valtiovarainministeriön kannassa.

Kyse on kokonaan uudenlaisesta järjestelmästä, jolla muokataan verotulojen jakautumista, luodaan laajoja ja uudenlaisia raportointivelvollisuuksia, kokonaan uusia menettelyitä oikeusvarmuusmenettelyiksi ja velvollisuuksia tietojenvaihtoon. Valtiovarainministeriö pitää tärkeänä, että sekä yrityksillä että Verohallinnolla on riittävästi aikaa valmistautua voimaantuloon. Lähtökohtaisesti sopimuksen voi-

maantuloa ja soveltamisen alkamista koskevat määräykset huolehtivat tästä. Valtiovarainministeriö toteaa myös, että Amount A:ta koskevan kansallisen lainsäädännön valmisteluun on tärkeää varata riittävästi aikaa.

Valtiovarainministeriö yhtyy lausunnoissa esitettyihin huoliin siitä, että yleissopimus ja siitä seuraava sääntely aiheuttaisi hallinnollisen taakan lisääntymistä sekä yrityksille että veroviranomaisille. Valtiovarainministeriön mielestä hallinnollisen taakan arvioinnissa on kuitenkin otettava huomioon se, että sääntely kohdistuisi hyvin rajattuun joukkoon verovelvollisia. Tämä on otettava huomioon myös kun yleissopimusta verrataan muihin mahdollisiin liiketoiminnan digitalisoitumiseen kohdistettuihin ratkaisuihin, jotka saattaisivat koskettaa huomattavasti useampaa verovelvollista.

Valtiovarainministeriö yhtyy lausunnonantajien näkemyksiin siitä, että vaikka yleissopimuksen valmistelu ja voimaantulo eivät edistyisikään, liiketoiminnan digitalisoitumisen aiheuttamat haasteet kansainväliselle verotukselle eivät poistuisi. Yleissopimuksen kariutuessa vaihtoehtoisia kehityssuuntia on useita ja lausunnoissakin esiintuotu mahdollisuus kansallisten digiverojen yleistymisestä olisi todennäköistä. On useita valtioita, jotka ovat Amount A:ta koskevan yleissopimuksen neuvottelujen aikana pidättäytyneet täytäntöönpanemasta omia kansallisia digiverojaan.

Valtiovarainministeriö yhtyy esitettyyn näkemykseen siitä, että allekirjoittamisella voi olla tarpeen osoittaa tukea kansainvälisellä tasolla IF-kokoonpanossa saavutetun ratkaisun toimeenpanemiselle. Tuen osoittamisen tarve voi muodostua esimerkiksi, jos liiketoiminnan digitalisoitumiseen lähdettäisiin hakemaan aktiivisemmin ratkaisuja jollakin muulla tavalla.

Tästä huolimatta ei ole perusteltua, että Suomi etenisi asiassa yksinään, mikäli merkityksellinen joukko muita valtioita ei ole allekirjoittamassa yleissopimusta. Tästä syystä valtiovarainministeriön kanta selvityksessä on muotoiltu siinä suhteessa avoimeksi, että on perusteltua seurata, kuinka moni muu valtio allekirjoittaa yleissopimuksen ja ryhtyy ratifiointia edistäviin toimenpiteisiin. Vaikka eräässä lausunnossa olikin pidetty valtiovarainministeriön kantaa, jossa esitetään, että Suomen voisi olla hyvä jäädä seuraamaan tilannetta, mutta olla samalla valmiudessa allekirjoittamaan yleissopimus, tarpeettoman epäselvänä, voidaan tilanteen seuraamista pitää tässä tapauksessa hyvin perusteltuna toimintalinjana. Siten valtiovarainministeriö katsoo, että lausunnoissa esitetyt näkemykset sopimuksen allekirjoittamisen tarkoituksenmukaisuudesta ja allekirjoituksen ajankohdasta tulee huomioon otetuksi selvitykseen muotoillun kannan puitteissa.

Oikaistujen tuottojen lähteiden määrittämistä koskevista yleissopimuksen määräyksistä

Eräässä lausunnossa on kiinnitetty huomiota selvityksessä käytettyihin ilmaisuihin yleissopimuksen 7 artiklan sisältöä kuvattaessa. Lausunnossa on viitattu selvityksen kohtaan sivulla 7: ”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 samassa lausunnossa on viitattu selvityksessä todettuun, 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.” Lausunnon mukaan olisi toivottavaa selventää, mitä valtiovarainministeriön selvityksessä mainittu ”loppukuluttaja” tai ”digitaalisen alustan käyttäjä” tarkoittaa ja miten käsitteitä tulkitaan erilaisissa tuotanto- ja palveluketjuissa ja tarvittaessa näitä määräyksiä olisi selkeytettävä. Lausunnon mukaan 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.

Lisäksi samassa lausunnossa on esitetty, että 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.

Valtiovarainministeriön lausunto

Yleissopimus sisältää määräykset, joiden perusteella määritetään oikaistujen tuottojen lähdevaltiot. Yleissopimuksen soveltamisala ei rajoitu pelkästään digitaaliseen liiketoimintaan eikä pelkästään kuluttajille suuntautuvaan liiketoimintaan. Soveltamisalaan tulevat konsernit voivat harjoittaa hyvin monenlaista liiketoimintaa ja yritysten välistä liiketoimintaa kuluttajiin suuntautuvan liiketoiminnan lisäksi. Yleissopimuksen 7 artikla sisältää lähteen määrittämisperiaatteet erikseen erilaisille tulovirroille: valmiiden tavaroiden ja komponenttien myynnistä, digitaalisen sisällön tarjoamisesta, erilaisten palveluiden tarjoamisesta (esimerkiksi verkkomainontapalvelut, verkon kautta tarjottavat välityspalvelut ja kuljetuspalvelut) aineettoman omaisuuden tai käyttäjätietojen lisensoinnista, myynnistä tai muusta luovutuksesta, kiinteän omaisuuden myynnistä, vuokrauksesta tai muusta luovutuksesta taikka valtion tai kansainvälisen järjestön myöntämänä tai rahoittamana apurahana tai muuna vastaavana tukena saaduille oikaistuille tuotoille. Tämän lisäksi Liite D sisältää 6 ja 7 artikloja täydentäviä määräyksiä ja siinä on kuvattu jokaisen tulovirtojen kategorian osalta luetellut osoittimet, joiden avulla tuottojen määrittämisperiaatteen mukainen lähde voidaan selvittää. Luetellun osoittimen lisäksi osoittimena voidaan soveltaa muutakin tietoa. Sovellettavan osoittimen tulee kuitenkin aina täyttää 6 artiklan 3 kohdan b alakohdan luotettavuutta koskevat edellytykset. Joissain

tapauksissa on sallittua käyttää kohdistusavainta oikaistujen tuottojen lähteiden määrittämiseen.

Valtiovarainministeriö toteaa, että selvityksessä on pyritty kuvaamaan yleissopimuksen oikaistujen tuottojen lähteiden määrittämistä koskevien määräysten pääsääntöistä tavoitetta tyypillisessä soveltamistilanteessa. Yleissopimuksen tekstissä ei kuitenkaan käytetä loppukuluttaja -termiä, vaan tuottojen kategoriasta riippuen esimerkiksi termiä ”final customer”. Toisaalta esimerkiksi aineelliseen omaisuuteen liittyvän palvelun (jos kysymys ei ole verkon kautta tarjotusta välityspalvelusta eikä kiinteän omaisuuden myynnistä, vuokraamisesta tai muusta luovutuksesta) tarjoamisesta saatujen oikaistujen tuottojen katsotaan syntyneen siinä lainkäyttöalueessa, jossa kyseinen omaisuus sijaitsee (7 artiklan 1 kohdan d) alakohdan i) alakohdan A) alakohta). Lueteltu osoitin on tältä osin niin ikään aineellisen omaisuuden sijaintipaikka palvelun suorittamisen aikana (D liitteen 3 osaston A osan 2 kohdan a) alakohta). Kohdistusavaimen käyttö ei olisi tällaisten tuottojen kohdalla mahdollista. Yleissopimuksen määräykset eivät siten kaikissa tilanteissa johda siihen, että oikaistujen tuottojen lähde määritetään yksityishenkilönä olevan kuluttajan sijaintipaikan perusteella. Lopullisen yksityishenkilökuluttajan sijaintipaikan selvittäminen luotettavasti ei välttämättä ole kaiken tyyppisten liiketoimien osalta mahdollista tai se saattaisi joissain tapauksissa olla kohtuuttoman vaikeaa.

Yleissopimuksen perusteluosiossa kuvataan tarkemmin ja esimerkkejä apuna käyttäen oikaistujen tuottojen lähteiden määrittämistä koskevien määräysten soveltamista eri tulovirtojen osalta. Oikaistujen tuottojen lähteiden määrittämistä käsitteleviä 6 ja 7 artikloja sekä D liitettä koskevat perusteluosiot ovat pituudeltaan yhteensä 127 sivua. Esimerkkejä määräysten soveltamisesta löytyy erityisesti D liitettä koskevasta perusteluosiosta. Esimerkkejä on esitetty perusteluosioon sisältyvissä ”laatikoissa” (Box), joita sisältyy D liitettä koskevaan perusteluosioon yhteensä 49 kappaletta. Yhdessä laatikossa saatetaan esittää useampiakin esimerkkejä. Valtiovarainministeriö toteaa, että oikaistujen tuottojen lähteiden määrittämistä koskevien määräysten erilaisia soveltamistilanteita ja tulkintakysymyksiä on käsitelty kattavasti esimerkkien kautta perusteluosiossa sen tämän hetkisessä muodossa. Valtiovarainministeriö ei pidä tarpeellisena, että perusteluosioon pyrittäisiin tuottamaan lisää esimerkkejä.

Kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta

Eräässä lausunnossa esitettiin huolia siitä, että velvollisuus poistaa kaksinkertainen verotus koskisi ainoastaan sopimuksen osapuolia. Eräässä toisessa lausunnossa esitettiin huolia siitä, miten kaksinkertaisen verotuksen poistaminen tosiasiassa toimisi, mikäli Suomi sitoutuisi yleissopimukseen ja toinen maa ei, tai toisinpäin.

Valtiovarainministeriön lausunto

Valtiovarainministeriö toteaa, että yleissopimus sisältää määräykset kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen liittyen myös tilanteeseen, jossa se osapuoli, jolle yleissopimuksen 11 artiklan määräysten perusteella tulisi kohdistaa kaksinkertaisen verotuksen poistamisvastuuta, ei ole yleissopimuksen osapuoli (4 artiklan 2 ja 3 kohdat). Ensin sovellettaisiin siirtymäaikaa, minkä aikana markkinavaltioiden allokaatiota leikattaisiin siltä osin kuin kaksinkertainen verotus jäisi tällaisessa tilanteessa poistamatta. Näin ollen siirtymäaikana ei muodostuisi kaksinkertaista verotusta siltä osin kuin hyvitysvastuu kuuluisi yleissopimuksen määräysten mukaan sellaiselle valtiolle, joka ei olisi yleissopimuksen osapuoli, eikä kaksinkertaista verotusta siten jäisi poistamatta. Siirtymäajan jälkeen asian kohteluun vaikuttaisi se, onko sen valtion, jolle Amount A –verotusoikeutta allokoidaan ja sen valtion, jonka yleissopimuksen määräysten perusteella tulisi poistaa kaksinkertainen verotus, välillä olemassa kahdenvälinen verosopimus kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tuloveron osalta, joka sisältää OECD:n malliverosopimuksen tai YK:n malliverosopimuksen 7 artiklaa (liiketulo) vastaavan määräyksen. Sellaiselta osapuolelta, jolla on tällainen olemassa oleva verosopimus sellaisen valtion kanssa, jolle hyvitysvastuu yleissopimuksen mukaan kuuluisi, mutta joka ei ole yleissopimuksen osapuoli, leikataan Amount A –allokaatiota. Jos osapuolella ei ole tällaista verosopimusta kyseisen valtion kanssa, Amount A –allokaatiota ei leikata. Tällöin on todennäköistä, että soveltamisalaan kuuluvalle konsernille muodostuu kaksinkertaista verotusta, jota se ei saa poistettua.

Näiden yleissopimukseen sisältyvien määräysten perusteella valtiovarainministeriö toteaa, että yleissopimuksen määräyksillä on varauduttu sellaiseen tilanteeseen, että kaksinkertaisen verotuksen poistovastuu kohdistuisi valtiolle, joka ei ole yleissopimuksen osapuoli.

Terhi Järvikare
osastopäällikkö, ylijohtaja

Anna Lehtimäki
erityisasiantuntija