Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

OTT Timo Viherkenttä
Senior Fellow
2.6.2025

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Lausunto valtiovarainministeriön selvityksestä valtiovarainvaliokunnalle Yhdistyneiden kansakuntien kansainvälistä veroyhteistyötä koskevan puiteyleissopimuksen ja sen pöytäkirjojen neuvotteluista (O 33/2025 vp)

1. Yhteenveto

YK:n yleiskokous päätti joulukuussa 2024 valtioiden välisen neuvottelukomitean perustamisesta kansainvälistä veroyhteistyötä koskevan puiteyleissopimuksen neuvottelemiseksi. Komitean on määrä neuvotella vuosina 2025–2027 puiteyleissopimus sekä kaksi sen alaista pöytäkirjaa.

Kyseinen päätöslauselma on tuorein ja konkreettisin vaihe siinä työssä, joka YK:n puitteissa on tehty erityisesti kehittyvien valtioiden ajamana kansainvälisen veroyhteistyön vahvistamiseksi eri aihealueilla.

Pidän valtiovarainministeriön selvityksen lopussa osiossa ”Valtiovarainministeriön kanta” esitettyjä linjauksia pääosin perusteltuina. Lähtökohtaisesti on sinänsä oikein, että veroyhteistyö perustuu valtioiden laajaan osallistamiseen. Kansainvälisen verotuksen aineellinen normisto ja menettelyt ovat kehittyneet vuosikymmenten mittaan vahvasti kehittyneiden valtioiden ja OECD:n vedolla. Pitkälti jo vakiintuneet käytännöt verotusoikeuden jakamisesta valtioiden kesken tai myöskään kaikki menettelylliset seikat eivät kaikin osin vastaa niin sanotun globaalin etelän tarpeita. Kysymykset ovat kuitenkin vaikeita ja mahdolliset ratkaisut edellyttävät laajaa yhteisymmärrystä, mieluimmin yksimielisyyttä. On hyvä, että Suomi toimii EU:n ja Länsi-Euroopan ryhmittymien puitteissa ja pyrkii ainakin neuvottelujen alkuvaiheissa vaikuttamaan ensisijaisesti näiden ryhmien kantoihin. Samalla kun on syytä välttää päällekkäisyyttä ja ristiriitoja OECD-työn kanssa, tulisi myös pyrkiä ymmärtämään nykyjärjestelmän kipukohtia kehittyvien valtioiden kannalta ja hakemaan niihin ratkaisuja.

Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu
Laskentatoimen laitos

Postiosoite
PL 21210
00076 AALTO

Käyntiosoite
Ekonominaukio 1
Espoo

Puhelin 09 47001
Y-tunnus 2228357-4

www.aalto.fi
etunimi.sukunimi@aalto.fi
VAT FI22283574

2. Yksityiskohtaisempi tarkastelu

Yhdistyneiden Kansakuntien piirissä tehtävällä veroyhteistyöllä on pitkät perinteet. Tavallaan ne ulottuvat paljon YK:n omaa historiaa kauemmas siinä mielessä, että valtioiden välisten verosopimusten keskeiset periaatteet rakennettiin noin sata vuotta sitten YK:n edeltäjänä pidetyn *Kansainliiton* piirissä.

YK:n rooli kansainvälisessä veroyhteistyössä on silti ollut vuosikymmenten mittaan intensiteetiltään ja merkitykseltään suhteellisen vaatimatonta.[1] Vuonna 1980 YK julkaisi tuloverotuksen malliverosopimuksen, jossa otettiin eräin kohdin OECD:n mallisopimusta enemmän huomioon pääomia tuovien maiden näkemykset. Viimeksi (2021) YK:n mallisopimukseen on lisätty OECD:n malliverosopimuksesta poikkeava artikla (ns. 12B) automatisoitujen digitaalisten palvelujen verotuksesta.[2] YK:n mallin käytännön merkitys on kuitenkin jäänyt kehittyneiden valtioiden odotuksia rajallisemmaksi.

Nyt esillä oleva prosessi on olennaisesti laajempi kuin tuloverosopimusten sisältöä koskeva työ, saati yksittäisten verosopimusartikloiden viilaaminen. Taustalla lienee useampiakin kehityskulkuja. Köyhimmissä maissa, mutta myös pitemmälle kehittyneissä valtioissa on ajan mittaan kasvanut turhautumista siihen, että kansainvälisen verotuksen keskeiset periaatteet ja ratkaisut on valmisteltu rikkaiden maiden klubiksikin kutsutussa OECD:ssä. Tuorein suurhanke, digitalisoituvan talouden haasteita kansainvälisessä verotuksessa käsittelevä työ, on kylläkin OECD:n ja G20 -ryhmittymän yhteisponnistus ja sen niin sanotussa osallistavassa kehyksessä on ollut mukana peräti runsaat 140 valtiota ja lainkäyttöaluetta. Tämä ei ole kuitenkaan riittänyt täyttämään kehittyvien valtioiden tavoitteita voimakkaammasta vaikuttamisesta kansainvälisiin veroratkaisuihin.

Osin kehitys liittynee myös globaalin etelän taloudellisen merkityksen kasvuun maailmantaloudessa ja sen myötä myös poliittisen vaikutusvallan vähittäiseen vahvistumiseen.

Nyt käynnissä oleva YK:n hanke onkin selkeästi nimenomaan kehittyvien valtioiden ajama. Muun muassa EU:n jäsenvaltiot äänestivät vuonna 2023 vastaan, kun yleiskokouksessa päätettiin perustaa valtioiden välinen ad hoc -komitea laatimaan toimeksianto puiteyleissopimuksen laatimiseksi. Joulukuussa 2024 Suomi pidättäytyi muiden EU-valtioiden tavoin, kun yleiskokous hyväksyi ad hoc -komitean neuvotteleman toimeksiannon sekä antoi päätöslauselman, jolla päätettiin valtioiden välisen neuvottelukomitean perustamisesta tämän puiteyleissopimuksen neuvottelemiseksi.

Vaikka Suomi ja muut EU-valtiot äänestivät alkuperäistä yleissopimuksen laatimista koskevaa päätöstä vastaan, nämä valtiot osallistuvat perustetun neuvottelukunnan työhön. Sen sijaan Yhdysvallat marssi ulos järjestäytymiskokouksesta ilmoittaen, ettei Yhdysvallat tule enää osallistumaan sopimusneuvotteluihin, minkä lisäksi sen aikeena on vastustaa neuvotteluiden lopputulosta ja hylätä se. USA toivotti myös muut valtiot tervetulleiksi irtaantumaan, mutta en ole tietoinen, että se olisi ainakaan toistaiseksi saanut seuraajia.

[1] Itse perehdyin aihepiiriin alun perin 1980-luvulla valmistellessani väitöskirjaani kehittyvien maiden yritysverokannustimien ja kansainvälisen verotuksen suhteesta (Tax Incentives in Developing Countries and International Taxation, 1991).
[2] United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2021

Neuvottelukomitean on määrä neuvotella vuosina 2025–2027 puiteyleissopimuksen lisäksi kaksi sopimuksen alaista pöytäkirjaa. Toinen pöytäkirjoista koskee rajat ylittävien palveluiden tarjoamisesta saatujen tulojen verottamista yhä digitalisoituneemmassa ja globalisoituneessa taloudessa. Toisen aiheeksi päätettiin veroriitojen ennaltaehkäisy ja ratkaiseminen. Neuvottelukunnan työn alussa isoksi kysymykseksi nousi päätöksentekomenettely, jossa päädyttiin eräänlaiseen kompromissiin yksimielisyyden ja enemmistöpäätösten välillä.

Valtiovarainministeriön selvityksessä luonnehditaan koko hankkeen merkitystä seuraavasti:

> *”Monenvälinen puiteyleissopimus pöytäkirjoineen voisi toteutuessaan olla merkittävä lisä valtioiden välisesti kansainvälisestä verotuksesta sovittuun. Monenvälinen puiteyleissopimus pöytäkirjoineen voisi muuttaa merkittävästi kansainvälisen verotuksen perusperiaatteita, mukaan lukien valtioiden keskinäisten verotusoikeuksien jakoa.”*

Tätä voidaan pitää periaatteessa mahdollisena lopputuloksena ja vaikutuksena. Luonnehdintaa voidaan kuitenkin tässä vaiheessa kuvata myös eräänlaiseksi *maksimivaikutukseksi*. Vaikka menettelysäännöissä ei päädytty edellyttämään kategorisesti yksimielisyyttä, ei ole näköpiirissä, että hankkeessa voitaisiin päätyä yksittäisiä valtioita sitoviin ratkaisuihin ilman, että nämä valtiot pitävät ratkaisua hyväksyttävinä. Tämä antaa aihetta enemmänkin maltillisiin odotuksiin huomattavan pitkälle menevistä muutoksista verotusoikeuden jakoa koskeviin periaatteisiin.

Hienoinen varauksellisuus ei tarkoita, ettei hankkeella voisi olla vaikutuksia.[3] OECD:n työssä on pystytty vuosien mittaan sitkeillä neuvotteluilla muovaamaan niin verotusoikeuden jakoa koskevia ratkaisuja kuin monia muita kansainvälisen veroyhteistyön elementtejä merkittävästi huolimatta valtioiden paikoin selvästi erisuuntaisista intresseistä. Viimeksi tämä on nähty meneillään olevassa digitalisoituvan talouden hankkeessa (ns. Pilari I ja Pilari II), joskin sovittujen ratkaisujen täytäntöönpano eri maissa on edennyt osin tahmeasti.

Kun neuvottelukunta on pitänyt vasta järjestäytymisistunnon, sen konkreettinen työ on aika lailla aloittamista vaille valmis. Tämän vuoksi minkäänlaiseen substantiaaliseen arviointiin ei ole tietenkään vielä minkäänlaisia edellytyksiä.

Kaikkiaan on syytä pyrkiä ratkaisuihin, jotka ovat mahdollisimman laajasti hyväksyttäviä. Muunlaisilla ratkaisuilla ei myöskään saada aikaan konkreettisia vaikutuksia. On myös huomattava, että vaikka joihinkin mahdollisiin neuvottelukysymyksiin liittyy vastakkaisia intressejä, on myös muunlaisia asioita. Tällaisia ovat muun muassa veroriitojen ennaltaehkäisyä ja riidanratkaisua koskevat kysymykset.

Tärkeä käytännön kysymys on myös suhde muilla foorumeilla tehtävään työhön. OECD:ssä kansainvälisen verotuksen alueella tehty työ on kautta vuosikymmenten ollut erittäin laadukasta ja

[3] Aihepiirin näkyvin tutkija *Leopoldo Parada* kirjoitti marraskuussa 2024, että hanke merkitsee tärkeää edistymistä kohti tasapainoisempia ja joustavampia globaaleja verokehyksiä, mutta tarvitaan tarkempia tavoitteita ja periaatteita ja oikeudellisesti vähemmän epämääräistä käsitteistöä (Tax Notes International 116 (2024).

myös käytännön saavutukset ovat huomattavia. Onkin erittäin tärkeää ottaa huomioon OECD:ssä tehty ja edelleen täydellä höyryllä tehtävä työ ja pyrkiä välttämään päällekkäisyyttä ja ristiriitoja.

Ei ole yllättävää, että ”teollistuneiden maiden” (nykyisin huono ilmaisu, kun palveluiden kansantuoteosuus on noussut paljon teollisuutta suuremmaksi) suhtautuminen hankkeeseen on ollut hyvin varauksellista. Jos hankkeella on ylipäänsä sisällöllisiä vaikutuksia kansainväliseen verotukseen, muutokset veisivät oletettavasti kehittyviä maita suosivaan suuntaan. Lisäksi todennäköinen osittainen päällekkäisyys OECD-työn kanssa voi aiheuttaa hankaluuksia. YK-prosessit pakkaavat myös olemaan varsin raskassoutuisia.

Suomen roolina on ainakin tässä vaiheessa ja luultavimmin myöhemminkin olla vaikuttamassa ratkaisuihin osana EU-valtioiden ja Länsi-Euroopan valtioiden ryhmittymiä. On selvää, että nämä ovat meille luontevat ryhmät ja aktiivinen toimiminen niissä on sooloilua hedelmällisempi tapa.

Samalla kun neuvotteluprosessissa huolehditaan omista legitiimeistä eduista, on mielestäni perusteltua kuunnella ja arvioida myös hankkeen muiden osallistujamaiden, erityisesti kehittyvien valtioiden tarpeita avoimin mielin. Voitaneen odottaa, että osa kehittyvien valtioiden esityksistä ja ehkä vaatimuksista on sellaisia, joita perinteisissä läntisissä teollisuusmaissa ei olla valmiita hyväksymään. Osalle kehittyvien valtioiden toiveista voi silti olla hyvin perusteltuja syitä enkä pidä oikeana myöskään neliraajajarrutusta kaikkia sieltä tulevia ehdotuksia kohtaan. Sen lisäksi, että oikeudenmukaisuusnäkökohdat voivat joiltakin kohdin puoltaa kehittyviä valtioita palvelevia säätöjä nykyiseen järjestelmään, on syytä ottaa huomioon globaalin etelän taloudellisen ja poliittisen vaikutusvallan odotettavissa oleva vahvistuminen.

OTT Timo Viherkenttä

Senior Fellow, Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu