

Kalle Rauno Eemeli Kalliomäki

OECD:N PILARI YKSI JA KAKSI OSANA KANSAINVÄLISTÄ VEROTUSTA

Johtamisen ja talouden tiedekunta

Kandidaatin tutkinto

helmikuu, 2020

TIIVISTELMÄ

Kalle Kalliomäki: OECD:n pilari yksi ja kaksi osana kansainvälistä verotusta
Kandidaatin tutkinto
Tampereen yliopisto
Vero-oikeus
Helmikuu 2020

Lainsäädännön muuttumattomuuden ja liiketoimintamallien ja ideoiden kiihtyvä kehityminen on johtanut nykyiseen vajaanverotukseen ja veropohjan rapautumiseen ja johon on pyritty 2010-luvun lopulla löytämään ratkaisu maailman talouden ja kaupankäynnin yhteistyöjärjestön OECD:n johdolla. Neuvotteluja on käyty BEPS-hankkeen alaisuudessa ja sen perusteella onkin jo ryhdytty joihinkin verosopimuksellisiin toimiin. Tammikuussa 2019 OECD julkaisi ehdotuksen neuvottelujen jatkamisesta kahden pilarin alaisuudessa. Pilari yksi on fokusoitunut verotusoikeuden sijainnin määrittämiseen ja uudenlaisen verotusoikeudellisen verkoston luomiseen. Toisen pilarin ehdotukset keskittyvät kansainvälisen minimiverotuksen saavuttamiseen. Neuvotteluiden tarkoituksena on luoda uusia sääntöjä ja tapoja laskea ja jakaa verot kansainvälisessä kaupankäynnissä, sillä verotuksen periaatteita ei ole juurikaan muutettu sitten niiden keksimisen

OECD julkaisi syksyllä 2019 kaksi ehdotusta, pilari yhden ja kahden. Pilari yhden alainen ehdotus liittyy uuden verotusoikeuden jakamiseen kuluttajiin keskittyvässä liiketoiminnassa ja pilari kaksi kansainvälisen minimiyritysverotason luomiseen. Kansainvälinen talous on muuttunut voimakkaasti digitalisaation takia ja voidaan katsoa, että kansallinen lainsäädäntö ei kohtele yhtiöitä tasavertaisesti, sillä valtioiden verotusoikeus perustuu tällä hetkellä vanhanaikaiseen tapaan verottaa yrityksen toiminnasta kiinteässä toimipaikassa tai tytäryhtiössä.

Neuvottelut ehdotuksen ympärillä ovat vielä kesken ja lisää materiaalia tullaan julkaisemaan neuvotteluista vuonna 2020. Monet yksityiskohdat vaativat vielä tarkempaa neuvottelua, mutta voidaan katsoa nykyisten ehdotusten pääpiirteiden tulevan pysymään muuttumattomina. OECD:n tavoitteena on saada sopimus solmittua vuoden 2020 loppuun mennessä, jonka vuoksi hankkeen eteneminen tulee olemaan nopeaa. Verosopimusten uusiminen vie aikaa, joten uudet verosäännökset saattavat aikaisintaan olla voimassa vuonna 2023.

Avainsanat: Kansainvälinen vero-oikeus, siirtohinnoittelu, digivero, minimivero,

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

Sisällysluettelo

Tiivistelmä

Sisällysluettelo

Lähteet

1 Johdanto	1
1.1 Tutkimusaiheen kuvaus.....	1
1.2 Tutkimuskysymykset ja aiheen rajausta.....	4
2 Kansainvälisen vero-oikeudellisen ympäristön kehitys	6
2.1 Kansainvälinen lainsäädäntö veropaon estämiseksi.....	6
2.2 BEPS-hankkeen historia.....	9
2.3 Euroopan Unionin digiveropaketti	12
3 OECD:n uuden verotulkinnan esittely	15
3.1 Verotulkinnan luonne ja tavoitteet	15
3.2 Verotusoikeuden jako ehdotuksen mukaan	17
3.3 Verotusoikeuden jako ehdotuksen mukaan	18
3.4 Pilari yhden julkinen kommentaari	21
4 Kansainvälinen minimiverohanke	24
4.1 GloBE-hankkeen tavoitteet ja esittely.....	24
4.2 GloBE-hankkeen julkinen kommentaari.....	27
5 Pilari yhden ja kahden eteneminen vuonna 2020	29
5.1 Hankkeiden suunniteltu aikataulu	29
5.2 OECD:n lausunto hankkeiden etenemisestä vuonna 2020	30
6 Ratkaisevatko OECD:n pilarit 2020-luvun verotusongelmat?	32
6.1 Tiivistelmä hankkeiden sisällöstä ja johtopäätökset.....	32
6.2 Vero-oikeuden kehityksen suuntaviivat 2020-luvulla	34

Lähteet:

Lait:

Tuloverolaki 1535/1992(TVL)

Elinkeinoverolaki 360/1968 (EVL)

Verotusmenettelylaki (VerMenL)

Varainsiirtoverolaki 931/1996 (VSVL)

Verosopimukset ja virallinen aineisto

Hallituksen esitys 307/2018

Hallituksen esitys HE 76/2019

OECD:n malliverosopimus, Tuloa ja varallisuutta koskeva malliverosopimus 15.7.2014, Esim; <https://www-edilex-fi.libproxy.tuni.fi/valtiosopimukset/2014OECD?all-words=oeed+malliverosopimus&offset=1&perpage=20&sort=relevance&searchSrc=1&advancedSearchKey=670168>

OECD, siirtohinnoitteluohje, 10.7.2017, viitattu 13.11.2019, <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multi-national-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

Valtioneuvosto, 14.6.2019, Yritysten maastapoistumisverotusta koskeva HE-luonnos

Valtiosopimus 22/2019

Verohallinnon ohje kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, antopäivä 12.8.2019, viitattu 9.1.2020, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-sivu/77657/kansainvalisen-kaksinkertaisen-verotuksen-poistaminen/>

Kirjallisuus:

Simola, Eeva – Ylönen, Matti: Miksi vastuuttomuus kannattaa? Veronmaksu ja yritysvastuu. Vastuullinen liiketoiminta kansainvälisessä maailmassa, Gaudeamus Helsinki University Press, (2011)

Helminen, Marjaana, Kansainvälinen tuloverotus, 2013, 2. painos, Edita Publishing oy

Helminen, Marjaana, EU-vero-oikeus, 2018, 4. painos, Alma Talent oy

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen verotus. Talentum Pro. Helsinki 2016. (Helminen 2016)

Knuutinen, Reijo, Verotuksen minimointi ja yrityksen yhteiskuntavastuu, Verotus 2/2013.

OECD:n konsultaatiopaperit

OECD, Pilari yksi, 9.10.2019a, Public consultation document – Secretariat Proposal for a “Unifed Approach” under Pillar One, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>

OECD, Pilari kaksi, 8.11.2019b, Public consultation document -Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) -Pillar two, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>

OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf.

OECD, 2019c, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm

OECD, 12.2.2013, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Viitattu 15.2.2020, <https://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>

OECD, 2015, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf

Konsultaatiopapereiden julkiset kommentaarit

Elinkeinoelämän keskusliitto, 12.11.2019, Lausunto OECD:n digiveroehdotuksesta, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-secretariat-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one.htm> , vierailtu 10.1.2020

<https://www.uschamber.com/comment/us-chamber-comments-the-secretariat-proposal-unified-approach-under-pillar-one>, vierailtu 8.1.2020

OECD, julkiset kommentoinnit Unified approachista, Uber, Netflix, (vierailtu 10.1.2020) <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-secretariat-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one.htm>

Ruotsin kaupan liitto, 11.11.2019, kommentointi OECD:n ”unified approach”-ehdotuksesta, https://www.svensktnaringsliv.se/material/skrivelser/confederation-of-swedish-enterprise-comments-on-the-oecd-public-c_747399.html (vierailtu 8.1.2019)

Suomen Kaupan liitto, 12.11.2019, lausunto OECD:n digiveroehdotuksesta, <https://kauppa.fi/uutishuone/2019/11/12/finnish-commerce-federations-comments-to-the-oecd-public-consultation-on-the-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one-tax-proposal/> , vierailtu 8.1.2020

Yhdysvaltain kauppakamari, Comments on the Secretariat Proposal, 11.11.2019
Amazon, 3.12.2019, viitattu 15.2.2019, <https://mnetax.com/oecd-releases-186-comment-letters-on-proposal-for-global-minimum-tax-multinational-profit-36929>

Muut lähteet:

Asen, Elke, 18.7.2019, Announced, Proposed, and Implemented Digital Services Taxes in Europe, viitattu 15.2.2020, <https://taxfoundation.org/digital-taxes-europe-2019/>

Bradsher, Keith, 22.1.2020, France Says U.S. Talks Could Produce Agreement on Digital Taxes, Viitattu 15.2.2020, <https://www.nytimes.com/2020/01/22/business/france-us-digital-tax.html>

Brännäre Stina & Järvinen Jari, 21.3.2018, Elinkeinoelämän nokkamies tyrmistyi digiverosta: ”Kuin löisi halolla päähän”, <https://yle.fi/uutiset/3-10126836> (vierailtu 9.1.2020)

Bunn Daniel, Response to OECD Public Consultation Document: Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, 11.11.2019, viitattu 19.2.2020, <https://taxfoundation.org/response-to-oecd-public-consultation-document-secretariat-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one/>

Cardoso Ricardo, Yizhou Ren, Valtiontuki: Irlanti antanut Applelle laitonta veroetua 13 miljardin euron arvosta, 30.8.2016, viitattu 13.11.2019 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/IP_16_2923

DeSouza Glenn, Insight: Fortune 500 speak out on Unified Approach, viitattu 9.1.2020, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/insight-fortune-500-speak-out-on-unified-approach>

Eden Lorraine, 9.12.2019, Insight: Taxing multinationals – The GloBE Proposal for a Global Minimum Tax, viitattu 9.1.2020, <https://news.bloombergtax.com/transfer-pricing/insight-taxing-multinationals-the-globe-proposal-for-a-global-minimum-tax>

Euroopan komission tiedote, 2018a, Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market, viitattu 13.11.2019, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141

Hertsu Anneli, 9.11.2019, Asiantuntija uskottelee, että Suomi voittaa verotuloja – yleisö inttää vastaan, viitattu 9.1.2020, <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/asiantuntija-uskottelee-etta-suomi-voittaa-verotuloja-yleiso-inttaa-vastaan/29b9e371-b3fd-4ba4-b230-b21787b8242d>

Korkeila Sirkka-Liisa, syyskuu 2019, viitattu 13.11.2019, <https://www.eduskunta.fi/FI/tietoaeduskunnasta/kirjasto/aineistot/kv-jarjestot/oecd/Sivut/default.aspx>

KPMG, 14.11.2019, Lausunto pilari kahdesta, viitattu 15.2.2020, <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/11/tnf-kpmg-report-oecd-proposal-pillar-two-addressing-tax-challenges-digitalisation-economy.html>

Laaksonen Jarno, 12.4.2018, [oecd-n-beps-sopimus-multilateral-instrument-astuu-voimaan-1-7-2018-ensimmaisten-viiden-valtion-ja-lainkayttoalueen-osalta](https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-for-2018), viitattu 13.11.2019, <https://uutishuone.pwc.fi/oecd-n-beps-sopimus-multilateral-instrument-astuu-voimaan-1-7-2018-ensimmaisten-viiden-valtion-ja-lainkayttoalueen-osalta/>

OECD, 2018 keskinäisen sopimusmenetelmän tilastot, Mutual agreement procedure statistics for 2018, viitattu 14.11.2019, <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>

OECD, BACKGROUND BRIEF Inclusive Framework on BEPS, tammikuu 2017, <http://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>

OECD, Tax Haven Criteria, viitattu 5.2.2020, https://web.archive.org/web/20120512074208/http://www.oecd.org/document/63/0,3343,en_2649_37427_30575447_1_1_1_37427,00.html

Raeste Juha-Pekka, 9.10.2019, Helsingin sanomat, OECD aikoo panna digijätit verolle – Suomi näyttää alustavissa laskelmissa nettovoittajalta, arvioi järjestön verojohtaja, <https://www.hs.fi/talous/art-2000006267400.html>

Van der Jagt Robert, Digital Economy: OECD consultation on unified approach, viitattu 13.11.2019, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/10/etf-413-oecd-consultation-on-unified-approach-to-taxing-the-digital-economy.html>

Valtiovarainministeriö, BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportti, kesäkuu 2017, viitattu 16.2.2020, <https://vm.fi/julkaisu?pubid=20402>

Valtiovarainministeriö, 3.2.2020, Selvitys luonnollisen henkilön maastapoistumisverosta, viitattu 19.2.2020, <http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/handle/10024/162030>

Kuvalähteet:

Kuva 1, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/IP_16_2923 , Euroopan komissio

Kuva 2, OECD, yhteisöverokuvaaja, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/fig7-avg-statutory-tax-rates-by-region-large.png>

Kuva 3, Lorraine Eden, 9.12.2019, Insight: Taxing multinationals – The GloBE Proposal for a Global Minimum Tax <https://news.bloombergtax.com/transfer-pricing/insight-taxing-multinationals-the-globe-proposal-for-a-global-minimum-tax> , (vierailtu 5.2.2020)

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimusaiheen kuvaus

Verotus on verotusoikeuden omaavan valtion tai hallintojärjestelmän hallintotoimintaa, jossa puututaan verotusvallan alaisien henkilöiden oikeuksiin ja velvollisuuksiin. Verotuksen tärkeimmäksi tehtäväksi voidaan nähdä yhteiskuntien palveluiden ja etuuksien rahoittaminen ja sen avulla voidaan myös tehdä tulontasausta pieni- ja keskituloisille. Kansainvälisen verotuksen periaate voidaan tiivistää seuraavasti: Kukin valtio saa verottaa omien lakiansa mukaan, jos ei kansainvälinen verosopimus rajoita sitä jotenkin. Verosopimuksen mukaan tuloja ei voi verottaa lakien sallimaa määrää enempää. Verosopimuksissa kannetaan usein enemmän huolta kaksinkertaisesta verotuksesta, kuin nol-laverotuksesta.

Kansainvälisessä verotuksessa tulontasausta köyhien ja rikkaiden maiden välillä ei juuri-kaan tapahdu, vaan suuryritykset sijaitsevat rikkaissa länsimaissa, mutta samalla ne pyrkivät välttelemään verojen maksua siirtämällä tuloja lievemmin verotetuille lainkäyttö-alueille, esimerkiksi väliyhteisöjä ja siirtohinnoittelua käyttämällä. Toisaalta taas rahoit-taakseen toimintansa, valtiot kilpailevat keskenään verotuloista. Ulkomaista pääomaa ja samalla verotuloja saatetaan houkutella aineelliseksi verokilpailuksi kutsutulla lievem-mällä verotuksella ja puutteellisen verovalvonnan hyödyntämisellä.¹ Toisaalta taas yri-tykset arvostavat verovarmuutta ja haluavat ratkaista mahdolliset veroriidat mahdolli-simman nopeasti. OECD:n yksi tavoitteista on kansainvälisten verotusongelmien nopea ratkaiseminen paikallistasolla ja he esimerkiksi kannustavat verotusriistojen keskinäi-seen sopimiseen. OECD:n vuoden 2018 keskinäisen sopimusmenetelmän tilastot kerto-vat, että riitoja ratkotaan entistä nopeammin ja käsittelyajat ovat nopeutuneet.²

¹ Helminen, 2013, s. 89

² OECD, 2018

Digitalisaatio on mahdollistanut yrityksille maapallon laajuisen liikkuvuuden ja toimintakyvyn ilman fyysistä läsnäoloa ja näin myös niiden suorittama verosuunnittelu on helpottunut ja suuryritykset ovat voineet siirtää voittojaan veroviranomaisten ulottumattomiin. Uudet liiketoimintamallit eivät enää ole riippuvaisia fyysisestä sijainnista. Esimerkiksi alustataloutta harjoittavat yritykset, peliyritykset tai kuluttajasta tietoa keräävät ja myyvät yritykset voivat saada tulonsa täysin eri alueilta, missä heidän kiinteä toimipaikkansa sijaitsee ja näin niistä ei tule verosäännösten mukaan verovelvollisia. Yritysten muodostamalle digitaaliselle tiedolle kaupankäynnin raaka-aineena on vaikea määrittää arvoa. Yritysten arvonluontiin on myyjän ja asiakkaan lisäksi tullut uusi tekijä, käyttäjä.³

Verosuunnittelulla tarkoitetaan toimintaa, jossa toimitaan täysin lain ja oikeusjärjestyksen mukaisesti mutta valitaan toimintatapa, jolla saadaan itselle mahdollisimman pieni verorasitus.⁴ Digitaalitaloudessa toimivien yritysten ei ole aina tarvinnut edes harjoittaa verojenmaksua vieraisiin valtioihin ja tähän on OECD:n vero-osaston apulaisjohtaja Grace Perez-Navarron mukaan selkeä vastaus: ”Syynä tähän on yli sata vuotta sitten luotu käsitys valtion verotusoikeudesta ja tarkemmin siitä, että oikeus syntyy yrityksen fyysisen olemassaolon perusteella kohdemaassa”.⁵ Kansainvälisten periaatteiden mukaan siis valtioilla ei ole verotusoikeutta yrityksen tuloihin, ellei yrityksellä ole kiinteää toimipaikkaa tai tytäryhtiötä verotusoikeudellisen maan alueella. Tämän käytännön muuttamiseksi on pyritty esimerkiksi Euroopan Unionin tasolla niin kutsutun ”digiveron” avulla, mutta ehdotukset uudesta voimaan tulevasta ”digiverosta” ovat laajentuneet OECD:n tasolle ja samalla huomioon otettaisiin laajemminkin yrityksen saamat tulot koko maailmanlaajuisesti.⁶

Kansainvälistä kauppaa on käyty pitkään ihmiskunnan historiassa ja se ei ole mikään uusi ilmiö. Kansainvälistä kauppaa on toiminta, jossa liiketoiminnalla on liittymiä kahteen tai

³ OECD, 2018, s.24

⁴ Knuutinen, 2013, s. 179.

⁵ Juha-Pekka Raeste, 2019

⁶ EU komissio, 2018

useampaan eri valtioon.⁷ Kansainvälisen kaupankäynnin edistämiseksi Maailman taloudellisen kehityksen ja yhteistyön järjestö OECD tekee työtä kansainvälisen elintason, talouden ja työllisyyden kasvun puolesta ja avustaa jäsenmaitansa luomaan kansainvälisiä sopimuksia esimerkiksi verotukseen ja yleisiin kaupanteon ehtoihin liittyen. OECD:n tavoitteena on koko 2010-luvun ollut valtioiden verotulojen turvaaminen globalisoituvassa taloudessa, ja se käynnistikin vuonna 2013 julkaistulla ”Addressing Base Erosion and Profit Shifting” selvityksellä niin kutsutun BEPS-hankkeen. BEPS-hankkeen tuloksena OECD julkaisi tammikuussa 2017 15-kohdan BEPS-paketin toimista, joiden avulla kansainvälistä veropohjaa saataisiin tiivistettyä. Vuosina 2017-2019 paketin toimia ja sen sisältöä onkin otettu käyttöön OECD:n kuuluvissa valtioissa ja niiden vaikutuksia on vielä hyvin vaikea arvioida. Keinot ovat auttaneet, mutta ne on nähty riittämättömäksi ratkaisuksi ja siksi on jatkettu neuvotteluja entistä paremmista ja kattavammista ratkaisuista. BEPS-hanketta käsitellään tarkemmin tutkimuksen luvussa 2.2. Neuvottelujen seurauksena OECD päätti tammikuussa 2019 jakaa BEPS-hankkeen ensimmäiseen ja toiseen pilariin. Pilari yksi keskittyy kysymyksiin siitä, missä ja millä perusteella veroja tulisi maksaa ja mikä osa pitäisi verottaa tuotteiden käyttömaassa ja näin muuttamaan nykyisiä voitonjakosääntöjä. Pilari kaksi keskittyy kansainvälisen veropohjan estämiseen pyrkimällä minimiveroasteeseen.⁸

Ensimmäiseen pilariin liittyen OECD julkaisi 9.10.2019 sihteeristön ehdotuksen toimista ja neuvotteluiden jatkamisesta yhteisen kansainvälisen tulkintatavan luomiseksi, jolla muutettaisiin liiketulon jakautumista ja luotaisiin valtioille uutta verotusoikeusta. Tarkoituksena on muuttaa käytänteitä siitä, missä ja millä perusteella verot tulee maksaa ja mikä osa tuotoista pitäisi verottaa käyttömaassa. Uusi verotusoikeus ei tulisi koskemaan pelkkää digitaalista kaupankäyntiä, vaan se tulisi kattamaan lähes kaiken kuluttajiin keskittyvän kaupankäynnin, joka ylittäisi myöhemmin määriteltävät minimitasot yrityksen omalla tasolla ja kansallisilla tasoilla. Uusi verotusmenettely ei tulisi koskemaan yritysten keskinäistä kaupankäyntiä. Uuden lähestymistavan tarkoituksena on toimia siirtohinnoittelussa käytetyn markkinahintaehtoisuuden rinnalla ja pyrkiä vähentämään veronalaisten tulojen siirtämistä itsensä kannalta suotuisampien verovaikutusten alle tai

⁷ Helminen 2016, s. 29

⁸ OECD, 2019c

vähentämään maksamiensa verojen määrää. Julkaistun ehdotuksen toimet voimistaisivat markkinahintaehtoisuuden periaatteen käyttöä kansainvälisessä kaupassa ja konsernien sisäisissä liiketoimissa.

Ensimmäisen pilarin lisäksi OECD:n neuvotteluissa on ollut pilari kaksi, jonka tavoitteena on kansainvälisen minimiverotuksen takaaminen ja näin tulojen veroparatiiseihin siirtämisen estäminen ja samalla kansallisten veropohjien rapauttamisen estäminen. Hankkeetn tarkoituksena on samalla suuremman veropotin kerääminen maailmanlaajuisesti. OECD julkaisi 8. marraskuuta 2019 ehdotuksena julkisen konsultaatiodokumentin ”Global anti-base erosion proposal (”GloBE”) – Pillar two muodossa. Julkaistu konsultatiopaperi kuvaa keskeneräistä ehdotusta kansainvälisen minimiyhteisöverotason luomisesta ja pyytää osallistujamailta kommentteja ehdotukseen liittyen, mutta voidaan katsoa ehdotusten keskeisten piirteiden tulevan voimaan tulevaisuudessa.⁹

1.2 Tutkimuskysymykset ja aiheen rajaus

Tutkimuksessa pyritään selvittämään OECD:n pilari yhden ja kahden alaisten ehdotuksien sisältö ja ymmärtämään BEPS-hankkeeseen vaikuttavat tekijät, sen tarkoitus ja tavoitteet. Hankkeiden tarkoituksen ymmärtäminen on tärkeä osa tutkimusta, sillä siten tutkimuksen avulla voidaan paremmin vastata kysymykseen hankkeen tavoitteiden toteutumisesta. Tutkimuksen avulla pyritään löytämään uusimman ehdotuksen hyviä ja huonoja puolia ja löytämään puutteita, joita ehdotuksessa ei ole otettu huomioon.

OECD:n hanke rajautuu pilari yhden alaiseen neuvotteluun uuden verotusoikeuden luonnista kansainvälisessä kaupassa ja se pyrkii estämään tulojen siirtämisen matalamman verotuksen maihin. Tutkimuksen luvussa kolme keskitytään pilari yhden alaisiin neuvotteluihin ja varsinkin uusimpaan, 9.10.2019 OECD:n sihteeristön julkaisemaan ehdotukseen niin kutsutusta ”unified approach” eli yhtenäisestä lähestymistavasta kansainvälisten suuryritysten verottamiseen. Uusi menettelytapa esittelee uusia

⁹ OECD, 2019b

kaavamaisia tapoja jakaa verotusoikeutta valtioiden kesken ja sen alaiseksi tulee kuulu-
maan lähes kaikki kuluttajiin suuntautuva liiketoiminta, jos se täyttää jatkossa sovittavat
kriteerit. Tutkimuksen avulla pyritään selvittämään uuden ”unified approachin” sisältö
ja sen tulevat vaikutukset kansainväliseen vero-oikeudelliseen ympäristöön.

Pilari kahden alaista niin kutsuttua minimiveroastehanketta käsitellään luvussa neljä,
sillä nämä kaksi hanketta kulkevat rinta rinnan OECD:n päätöksenteossa ja molemmat
pyrkivät vastaamaan nyky maailman kansainvälisen verotuksen ongelmiin koko maail-
man kattavilla keinoilla. OECD:n 8. marraskuuta 2019 julkaisemaan julkiseen konsultaa-
tiodokumenttiin sisältyy neljä ydinkohtaa: vähimmäisverokannan mukainen verotus ul-
komailta saaduista tuloista, alihintaisten siirtohintojen verottaminen, siirtymäsäännök-
set eri verotusmenetelmien välillä ja verovelvollisen maksujen alistaminen minimivero-
asteen alle. OECD:n minimiverohankkeen keskeinen tarkoitus on suuremman veropotin
kerääminen kansainvälisesti ja haitallisen verokilpailun lopettaminen.

2 Kansainvälisen vero-oikeudellisen ympäristön kehitys

Tässä luvussa esitellään kansainvälisen lainsäädännön keinoja veropaon estämiseksi ja esitellään OECD:n Beps-hankkeen sekä Euroopan Unionin digivero-hankkeen historiaa, saavutuksia ja tulevaisuutta. Luvussa nostetaan esille kansainvälisen verotuksen ongelmakohtia erilaisin esimerkein.

2.1 Kansainvälinen lainsäädäntö veropaon estämiseksi

Kiinteän toimipaikan määritelmä on tällä hetkellä tärkeä lähes kaikessa kansainväliseen ja yhteisöverotukseen liittyvissä käytänteissä ja verotuspäätöksissä ja on yksi kansainvälisen verotuksen kulmakiviä. Lähtökohtaisesti yrityksiä verotetaan niiden sijaintimaassa, ellei niille synny kiinteää toimipaikkaa toiseen valtioon esimerkiksi edustajan toiminnan tai toimitilojen myötä. OECD:n malliverosopimuksen 5 artikla määrittelee kiinteän toimipaikan ja kyseiseen määritelmään perustuu Suomen tuloverolain määritelmät kiinteälle toimipaikalle. TVL § 9.1.2. mukaan rajoitetusti verovelvollinen täältä saadusta tulostaan, eli yrityksen on maksettava Suomessa tehdystä voitosta verot Suomeen. Tullakseen rajoitetusti verovelvolliseksi, yrityksen on täytettävä TVL 13 a § määritelmä kiinteästä toimipaikasta ja tämä monesti toteutetaan perustamalla tytäryhtiö Suomeen.

Valtiot ovat tehneet asuinvaltioperiaatteen ja lähdevaltioperiaatteen soveltamisesta samaan tuloon tai varallisuuteen aiheutuvan kaksinkertainen verotuksen välttämiseksi verosopimuksia. Verosopimuksissa määritellään tulotyypeittäin tulon verotusoikeus lähdevaltion ja tulonsaajan asuinvaltion kesken.¹⁰ Suomessa asuinvaltioperiaate todetaan TVL 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja lähdevaltioperiaate rajoitetusti verovelvollisille TVL 9 §:n 1 momentin 2 kohdassa. Lähdevaltio saa verottaa tulot, jos sillä on siihen verosopimuksien mukaan oikeus ja tällöin asuinvaltio poistaa kahdenkertaisen verotuksen hyvitys- tai vapautusmenetelmällä. Hyvitysmenetelmää käytetään päämenetelmänä, siinä kaksinkertainen verotus poistetaan vähentämällä vieraaseen valtioon suoritettu vero

¹⁰ Helminen, 2013, s.70

asuinvaltioon suoritettavasta verosta tulolähteittäin ja tulolajeittain.¹¹ Vapautusmenetelmässä taas asuinvaltio tai lähdevaltio luopuu verotusoikeudesta tuloon, jolloin se verotetaan sopimuksen mukaan joko asuin- tai lähdevaltiossa.¹² OECD:n malliverosopimus toimii tärkeänä pohjana kansainvälisille verosopimusneuvotteluille, sillä kaikilla valtioilla on itsemääräämisoikeus omiin sopimuksiinsa.

Valtiot eivät halua menettää verojaan ulkomaille ja siksi kansainvälistä veropakoa pyrittään estämään monin keinoin. Kansainvälisissä verosopimuksissa on melko tarkastikin sovittu verotuksesta erilaisissa kansainvälisen verotuksen tilanteissa, mutta sopimukset saattavat jättää joitain tuloja verotusoikeuksien ulkopuolelle. Niihin on monesti sisällytetty normeja, jotka estävät tai rajoittavat verosopimusetujen porsaanreikien hyväksikäyttöä.¹³ Suomessa verotusmenettelylakiin sisältyy monia tärkeitä kohtia esimerkiksi veronkierron estämiseksi, peitellyn osingonjaon estämiseksi tai siirtohinnoittelulla verojenvälttelyn estämiseksi.¹⁴

Euroopan Unionin perusvapauksiin kuuluu liikkumisvapaus ja sijoittautumisvapaus myös yrityksille ja näiden oikeuksien johdosta monet yritykset ovat päätyneet Euroopan Unionin sisällä siirtämään toimintojaan ja yksiköitään lievemmin verotettuihin valtioihin, varsinkin niin kutsuttuihin veroparatiiseihin. OECD:n mukaan veroparatiisin määrittää kolme keskeistä tekijää: vähäiset verot, puutteellinen tietojenvaihto ja avoimuuden puute.¹⁵ Tunnettuja veroparatiiseja Euroopan alueella ovat Sveitsi ja Luxemburg, sillä niissä on voimakkaampi pankkisalaisuus kuin muualla. Valtiot ovatkin kehitelleet normeja veropaon estämiseksi, Suomessa tärkein niistä on kolmen vuoden sääntö, jonka mukaan Suomesta pois muuttanut Suomen kansalainen on verovelvollinen Suomeen muuttovuoden ja kolmen seuraavan vuoden ajan. Vuonna 2019 Suomeen on alettu suunnitella yritysten ja henkilöiden maastapoistumisveroa toisistaan erillisinä hankkeina.¹⁶ Helmikuussa 2020 julkaistun selvityksen mukaan henkilökohtaisen maastapoistumisveron

¹¹ Helminen, 2013, s. 74

¹² Kts verohallinnon ohje Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi

¹³ Helminen, 2013, s.93

¹⁴ kts. VML 28 -31 §

¹⁵ Kts. OECD:n määritelmä veroparatiisille

¹⁶ Kts. esim. Valtiovarainministeriön selvitys maastapoistumisverosta 2020 & HE 67/2019

käyttöönotto olisi erittäin haastava toteuttaa ja sillä olisi negatiivisia vaikutuksia Suomen kilpailukykyyn ja taloudelliseen tehokkuuteen.¹⁷ Vaikka liikkumisvapaus on katsottu tärkeäksi yrityksille, ne eivät unionin tuomioistuinten vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan käyttää oikeussääntöjä väärin. Esimerkiksi Suomessa Korkeimman Hallinto-oikeuden päätös 2019:156¹⁸ päätyi soveltamaan varainsiirtoverolain veronkiertopykälää 37§, jossa varainsiirtoveron välttämistarkoituksessa oli perustettu Eurooppayhtiö Alankomaihin ja sieltä ostettu yritys Suomesta, jonka jälkeen niiden toiminnot yhdistettiin ja siirrettiin Suomeen.

Kansainväliset yrityskaupat ja yritysjärjestelyt ovat yleisiä kansainvälisessä kaupassa, sillä monesti yritykset perustavat tytäryhtiöitä tai ostavat yhtiöitä laajentaakseen toimintaansa toisiin maihin. Tytäryhtiöiden avulla yritykset myös voivat siirtää esimerkiksi rojalttituloja ja muita maksuja aineettomista oikeuksista lievemmin verotettuihin valtioihin. Konsernin sisäisiä yritysjärjestelyjä voidaan käyttää tuloksensiirtelykeinoina. Yritysjärjestelyihin liittyen EU:n yritysjärjestelydirektiivin 15 artiklan mukaan direktiivin veroetuja ei tarvitse myöntää, jos toiminnan tosiasiallinen tarkoitus on ollut veronkiertäminen. Eräänlaiset hybridijärjestelyt voidaan nähdä myös yritysten tuloksensiirtelykeinona. Valtiovarainministeriö kuvailee yritysryhmän suorittamia hybridijärjestelyjä seuraavasti: ”Hybridijärjestelyillä tarkoitetaan esimerkiksi hybridiyhtiöillä tai –instrumenteilla toteuttavia järjestelyjä, joissa käytetään hyväksi verotuksen eroja eri valtioissa siten, että syntyy veroetuja esimerkiksi nollaverotuksen tai moninkertaisten verovähennysten vuoksi”.¹⁹

Kansainväliset konsernit voivat käyttää sisäisissä transaktioissaan monenlaisia siirtohinnoittelumenetelmiä. Näiden hintojen avulla yritykset voivat siirtää voittonsa lievemmin verotettuihin valtioihin. Tämän estämiseksi verotuksessa vaaditaan markkinaehtoperiaatteen noudattamista yrityksen sisäisessä siirtohinnoittelussa ja siirtohinnoitteluokaisiin oikaistaan yritysten voittojen siirtelyä. Verovelvollisella on oikeus

¹⁷ Valtiovarainministeriö 2020

¹⁸ Kts. KHO 2019:156

¹⁹ Valtiovarainministeriö, 2017, s. 41

markkinaehtohintaisesta hinnoittelusta poikkeamiseen, jos sillä on siihen verotuksesta riippuvia hyväksyttäviä periaatteita.²⁰ Siirtohintojen oikeansuuruinen määrittäminen on vaikeaa ja siksi OECD:n julkaisemat siirtohinnoitteluohjeet nähdään tärkeimmäksi tulkintalähteeksi. OECD on julkaissut viimeisimmän siirtohinnoitteluohjeensa 10.7.2017 ja siihen on silloin lisätty ensimmäisiä BEPS-hankkeen ehdotuksia.²¹ Siirtohinnoitteluohjeen mukaan markkinaehtoperiaatteen mukaiseen hinnoitteluun johtavat menetelmät ovat sallittuja ja se nimeää päämenetelmiksi jälleenmyyntihintamenetelmän, kustannusvoittolisämenetelmän ja vertailukelpoisen riippumattoman hinnan menetelmän.

Ilman kiinteää toimipaikkaa toisessa valtiossa toimiessa tulee eritellä, toimitaanko verosopimustilanteessa vai verosopimuksettomassa tilanteessa. OECD:n malliverosopimuksen 7.1 artiklan mukaan toisella valtiolla ei ole oikeutta verottaa ilman kiinteää toimipaikkaa toimivaa yritystä, vaikka valtion lainsäädännön mukaan verotusoikeus syntyisi-kin.²² Joistain tulotyypeistä on saatettu lähdevaltioille sallia verotusoikeus, esimerkiksi kiinteistötuloista, osingoista tai koroista. Verosopimuksettomassa tilanteessa toimitaan paikallisen lainsäädännön mukaisesti, jonka jälkeen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi yrityksen asuinvaltio poistaa sen omien menetelmiensä mukaisesti. Suomessa kaksinkertainen verotus poistetaan menetelmälain mukaisesti hyvitysmenetelmällä liike toiminnan harjoittamisvaltiosta saatuja tuloja ja omaisuuden perusteella.²³

2.2 BEPS-hankkeen historiaa

BEPS voidaan käsitteenä määritellä kahdella tavalla, sillä ensisijaisesti se tarkoittaa vapaasti suomennettuna veropohjan eroosiota ja voittojen siirtelyä. Voittojen siirtely kevyemmän verotuksen maihin on yritysten kannalta kannattavaa, sillä ne saattavat säästää miljoonia alempien veroprosenttien avulla. Esimerkiksi Apple siirsi Euroopasta kertyneet liikevoittonsa irlantilaiseen tytäryhtiöönsä. ”Vuonna 2003 Apple maksoi saamansa valikoivan kohtelun seurauksena yhtiöveroa EU:ssa kertyneistä voitoistaan vain

²⁰ Helminen, 2013, s. 219

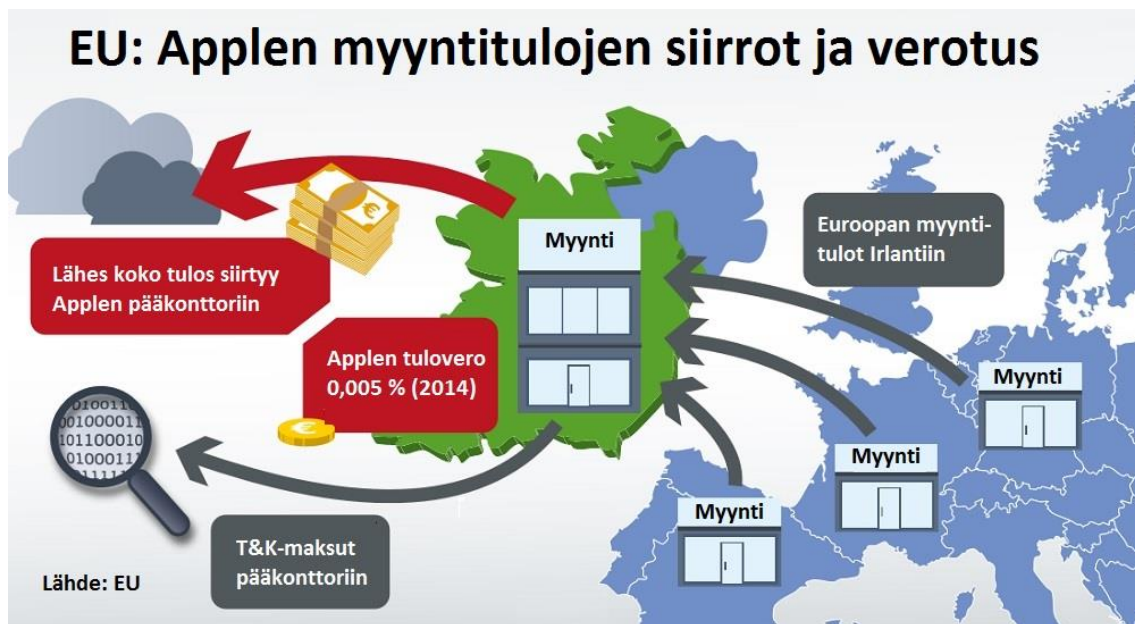
²¹ OECD, 2017

²² Kts. OECD malliverosopimus

²³ Helminen, 2013, s. 188-190

1 prosentin, ja vuonna 2014 sen maksama tosiasiallinen vero oli supistunut 0,005 prosenttiin”, sanoo kilpailupolitiikasta vastaava EU-komissaari Margrethe Vestager.²⁴ Applen tapauksessa puhutaan miljardeista euroista ja tapaus ei ole ainoa laatuaan, joten ei ole ihme, että kansainvälisissä neuvotteluissa on huolestuttu veropohjan rapautumisen ongelmasta. Alla oleva kuva esittelee Applen toimet EU:n alueella vuonna 2014. Applen pääkonttori sijaitsee Yhdysvalloissa ja sinne maksetuita osingoista käytetään hyviytymenetelmää Yhdysvalloissa, sillä niistä on maksettu vero Irlantiin.

Kuva 1



OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development, eli Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö, perustettiin vuonna 1961 tavoitteena lähentää ja kehittää jäsenmaiden talouksia sekä edistää talouskasvua, lisätä yleistä hyvinvointia ja auttaa kehittyviä maita näiden taloudellisissa pyrkimyksissä. Järjestö syntyi toisen maailmansodan seurauksena sotienvälttämistarkoituksessa, sillä katsottiin taloudellisen yhteistyön saattavan valtiot riippuvaisemmiksi toisistaan. OECD:n toiminta keskittyy eri toimialojen mittaamiseen, vertaamiseen politiikkasuositusten tekemiseen. Jäsenmaita siihen kuuluu tällä hetkellä 36 ja Suomi liittyi järjestöön vuonna 1969.²⁵

²⁴ Cardoso & Ren, 2016

²⁵ Korkeila, 2019

Tutkielmassani BEPS-käsitteellä tarkoitetaan OECD:n hanketta vähentää veropohjan rapautumista ja tulojen siirtelyä. Hankkeen voidaan katsoa alkaneen vuonna 2013 julkaisusta ”Addressing Base Erosion and Profit Shifting” -selvityksestä ja sen tavoitteena on muuttaa verotuskäytännöt 2000-luvun tarpeita vastaaviksi.²⁶ Raportti toteaa menetetyistä verotuloista olevan haittaa erityisesti kehitysmaille, sillä niissä verotuloilla rahoitetaan merkittävästi julkisia investointeja. Raportti myös toteaa, että verovajaus paikataan suurempina veroina, jotta menetykset saataisiin kompensoitua. Yritysten välistä kilpailua tarkastellessa voidaan huomata, että tilanne luo kilpailuvääristymiä: Kansainväliset suuryritykset tulevat aliverotetuiksi, kun taas esimerkiksi tavalliset vain yhden valtion alueella toimivat yritykset maksavat kaikki veronsa kotivaltioonsa ilman mahdollisuutta veron välttämiseen.²⁷

Veropohjan rapautumisesta ja menetettyjen verojen määrästä on annettu monenlaisia arvioita. OECD:n mukaan vuosittainen veromenetys on 100-240 biljoonaa USA:n dollaria ja suurimmat vaikutukset tällä on kehitysmaihin.²⁸ EU:n komission digiveroehdotuksen yhteydessä se keräsi paljon tilastotietoa yhteisöverojen kehityksestä ja tutkimusten mukaan perinteisten yritysten efektiivinen veroaste on 23,2%, kun taas digitaalisten yritysten vain 9,5.²⁹ Tämä erotus perustuu varsinkin digitaalisten yritysten mahdollisuudella aineettomien oikeuksien ja niistä johtuvien tulojen helposta siirtämisestä kevyemmin verotettuihin maihin. Jos digitaalisten yritysten määrän kasvu jatkaa nykyistä vauhtiaan ja kansainväliset verotussäädökset pysyvät muuttumattomina, voidaan katsoa valtioiden menettävän verotuloja entistä enemmän.

Syyskuussa 2015 OECD julkaisi 15 toimenpidettä esittelevän toimintasuunnitelmansa BEPS-hankkeeseen liittyen, joka sisälsi 15 toimea BEPS-vaikutusten ehkäisemiseksi.³⁰ OECD:n ensimmäinen BEPS-sopimus saatiin neuvoteltua multilateraalisen instrumentin muotoon ja siinä sovittiin muutoksista malliverosopimukseen, OECD:n ohjeistuksiin ja

²⁶ OECD, 2013

²⁷ OECD 2017, s.9-11 ja OECD, 2013

²⁸ OECD, 2017

²⁹ kts. Euroopan komission tiedoksianto, 2018

³⁰ OECD, 2015

minimistandardeihin. Yritysverotuksen asiantuntija Jarno Laaksonen tiivistää BEPS-sopimuksen seuraavasti: ”BEPS-sopimuksen keskeisiin määräyksiin kuuluvat määräykset hybridi-instrumenttien verokohtelusta, sopimusten väärinkäytöstä, kiinteistä toimipaikoista ja keskinäisistä sopimusmenettelyistä, joihin kuuluu muun muassa vapaaehtoinen määräys pakollisesta sitovasta välimiesmenettelystä.”³¹ Suomen Valtiovarainministeriön vaikutusarviointi BEPS-toimenpiteistä pitää tärkeimpinä toimenpiteinä korkovähennysoikeuden rajoitusta, hybridisääntelyä, väliyhteisääntelyä ja maastapoistumisvero-³²

Suomi allekirjoitti BEPS-sopimuksen 7.6.2017 ja ratifioi omalta osaltaan lähes kaksi vuotta myöhemmin 25.2.2019.³³ Sopimusta aletaan soveltaa vuodesta 2019 lähtien niihin kyseisten osapuolten välisiin verosopimuksiin, joita ei ole jätetty sen soveltamisalan ulkopuolelle. Voidaan päätellä, että hankkeen ratifioiminen tulee vaikuttamaan satoihin verosopimuksiin.³⁴ Sopimuksen ratifioiminen ei muuta kahdenvälisiä verosopimuksia samalla tavalla kuin verosopimusten muutospöytäkirja.³⁵ Yleissopimusta tullaan soveltamaan varsinaisten verosopimusten rinnalla ja niiden suhteet määritellään yleissopimuksen artikloissa. Yleissopimus on luonnehdittu niin kutsutuksi menu-sopimukseksi, sillä sen avulla sopimusosapuolet voivat valita, mitä määräyksiä tullaan soveltamaan. Pohjoismainen verosopimus tullaan muuttamaan suoraan yleissopimuksen mukaiseksi, sillä se on jo valmiiksi monenvälinen sopimus, joten sen muuttaminen on helpompaa kuin BEPS-yleissopimuksen tulkitseminen sen ohella. Hallituksen esityksen mukaan yleissopimuksen taloudellista vaikutusta ei pystytä arvioimaan, mutta siitä tuskin tulee kovin suuri.

2.3 Euroopan Unionin Digiveropaketti

Euroopassa verojen välttelyyn on kiinnitetty huomiota niin valtioiden kuin Unioninkin tasolla ja esimerkiksi 74% EU:n kansalaisista halusi enemmän toimia veronkiertoa

³¹ Laaksonen, 2018

³² Valtiovarainministeriö, 2017, s.5

³³ Valtiosopimus 22/2019

³⁴ Jarno Laaksonen, 2018

³⁵ HE 307/2018

vastaan ja vuonna 2017 Euroopan Unionin komission johtaja Jean-Claude Juncker piti digitaalitaloudessa toimien yritysten reilumpaa verottamista avainasiana unionin veropolitiikassa. Pian tämän jälkeen komissio julkaisi oman ehdotuksensa digitaalisen kaupankäynnin verottamisesta 21.3.2018. Ehdotuksen tarkoituksena oli oikeudenmukaisemman ja kasvua edistävän verotuksen saaminen kattamaan myös niin kutsuttuja digitaaliryhtiä, esimerkiksi sosiaalisen mediaan tai yhteistyöalustojen kautta toimivia yrityksiä, kuten Facebook, Uber ja Alibaba. Parhaaksi tavaksi Euroopan unionin komissio näkee uudet yhteisöverosäännöt, joiden perusteella ”voitot rekisteröidään ja verotetaan maassa, jossa yrityksillä on merkittävää vuorovaikutusta käyttäjien kanssa digitaalisten kanavien kautta.” Digitaalisten yritysten luoma arvo muodostetaan lähes aina sen kulutuspaikassa ja siksi olisikin tärkeää, että voitot verotettaisiin kulutuspaikassa eikä valtiossa, jossa yrityksellä on kiinteä toimipaikka.³⁶

Ehdotuksen ensimmäinen osa pyrki muuttamaan kiinteän toimipaikan käsitettä vastamaan digitaalisia liiketoimintatapoja. Ehdotuksen toinen osa pyrkii luomaan väliaikaisen veron, jolla digitaalisesta kaupankäynnistä saatuja tiettyjä tarkasti määriteltyjä tuloja verotettaisiin pienen kiinteän prosentin mukaan suoraan liikevaihdosta. Ehdotuksen avulla verotettaviksi tulisivat esimerkiksi verkkokauppa-alustat, mainostulot ja käyttäjätiedoista saadut tulot.³⁷ Liikevaihdon verottaminen erillisellä verolla johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen, sillä sen lisäksi tulisi vielä tavanomainen yhteisövero.

Elinkeinoelämän keskusliiton toimitusjohtajan Jyri Häkämiehen mukaan digivero toisi kilpailukykyhaittaa EU:lle, sillä se ei koskisi EU:n ulkopuolisia yrityksiä yhtä voimakkaasti kuin EU:ssa sijaitsevia yrityksiä ja tämän johdosta veroneuvotteluja tulisi jatkaa maailmanlaajuisesti.³⁸ EU:n tekemät yksipuoliset toimet olisivat lisänneet EU:n alueella digitaalista liiketoimintaa harjoittavien yritysten kustannuksia ja näin aiheuttanut niille kilpailuhaittaa. Digiveroaloitteen julkaisun yhteydessä EU toivoi, että OECD:n johdolla verosäännöt tulisi pikaisesti tuoda 2000-luvulle uusien verotusratkaisuiden avulla. Unioni

³⁶ Kts. EU-komission lehdistötiedote, 21.3.2018

³⁷ kts 21.3.2018 julkaistut komission muistiot ja lehdistötiedotteet

³⁸ Brännäre Stina & Järvinen Jari, 2019

päättikin jäädä digiveroaloitteensa kanssa odottelemaan OECD:n valmistelua, sillä OECD:n suunnitelmissa oli melko samankaltainen suunnitelma uudesta verotusmallista, jonka esittelen seuraavassa luvussa.

Euroopan Unionin alueella muutamat maat valmistelevat tai ovat jo ottaneet käyttöön EU:n ehdotuksen mukaisen digiveron suoraan liikevaihdosta. Digivero koskee vain suurimpia yrityksiä ja veroprosentti vaihtelee 2-7 % välillä.³⁹ Ranska on ajanut digiveroa kaikkein ponnekkaimmin Euroopan Unionin päätöksenteossa. Sen ottaman digiveron mukaan tullakseen verotetuksi 3 % liikevaihdosta, yrityksen liikevaihdon on oltava Ranskassa 25 miljoonaa euroa ja maailmanlaajuisesti 750 miljoonaa euroa. Yhdysvallat piti tätä syrjivänä käytäntönä ja uhkasivat Ranskaa jopa 100 % tuontitulleilla mutta tammi-kuussa 2020 maat näyttävät päässeen sopuun riidassaan, sillä molemmat kannattavat OECD:n veroneuvotteluita, joiden seurauksena Ranska tulee luopumaan väliaikaisesta digiverosta.⁴⁰

³⁹ Elke Asen, 2019

⁴⁰ Keith Bradsher, 2020

3. OECD:n uuden kansainvälisen verotulkinnan esittely

Tässä luvussa käsitellään OECD:n pilari yhden alaisten neuvottelujen uusimman konsultaatiopaperin ehdotusta uudesta kansainvälisestä verotulkinnasta, jolla tultaisiin verottamaan suuryrityksiä. Verotulkinnan esittelystä siirrytään analysoimaan julkisia kommentteja ehdotuksesta ja pyritään löytämään uuden verotulkinnan keskeiset vahvuudet ja heikoudet.

3.1. Verotulkinnan luonne ja tavoitteet

OECD:n 9.lokakuuta 2019 julkaisema julkinen konsultaatiodokumentti ”Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One” esittelee yhtenäisen kansainvälisen lähestymistavan kansainväliseen verotukseen. Se on seurausta pitkään kestäneestä BEPS-hankkeesta. Ehdotuksen seurauksena yritysten verotus ei enää perustuisi fyysiseen läsnäoloon käyttäjämaassa, vaan tarkoituksena on luoda uudet periaatteet verotulojen jakautumiseen fyysisestä läsnäolosta riippumatta verotusoikeudellisessa valtiossa.⁴¹ Ehdotuksen mukaan valtioiden verotulot eivät tulisi lisääntymään vaan ne jaettaisiin eri tavalla.

Ehdotus tarjoaa uuden verotusoikeuden valtioille. Tämän verotusoikeuden avulla valtiot voisivat verottaa esimerkiksi alueellansa toimivia yrityksiä, jotka ovat projisoineet itsensä kuluttajien välisten myyntipalveluiden tarjoajiksi ilman perinteistä fyysistä läsnäoloa markkinoilla. Yritykset voivat esimerkiksi olla vahvasi markkinointiin, brändiin tai asiakastietoon liikeideansa perustavia yrityksiä, jotka tekevät voittonsa etäyhteydellä käyttäjien kanssa. Yhtenäinen lähestymistapa ja uusi verotusoikeus ei tulisi koskemaan pieniä yrityksiä ja on puhuttu esimerkiksi 750 miljoonan euron myyntirajoista yrityskohdaisesti. Sihteeristön mukaan kaivosteollisuus tulisi jäämään soveltamisalan ulkopuolelle. Myös rahoituspalvelut nähdään ongelmallisina käytännön näkökulmasta katsoen, sillä pääoman vapaata liikkuvuutta ei voida rajoittaa.⁴²

⁴¹ OECD, 2019a, s.5

⁴² OECD, 2019a, s.7

Uuden verotulkinnan mukaan verotusoikeus perustuisi suurelta osin myyntiin ja kuluttajiin liittyvään kaupankäyntiin. Joka maalle määriteltäisiin omat kynnyksarvot, jotka ylittämällä tulkinta tulisi voimaan. Näin myös pienemmillä valtioille olisi hyötyä uudesta verotusoikeudesta. Uusi tulkinta tulisi olemaan oma itsenäinen perussopimus. Sitä sovellettaisiin kaikissa tapauksissa, joissa yrityksellä on jatkuva ja merkittävä osallistuminen tietyn markkinan sisällä.

On esitetty arvioita, että siirtohinnoittelu olisi merkittävin verosuunnittelun muodoista ja kansainvälisestä kaupasta jopa kaksi kolmasosaa käydään konsernien sisällä, joten siirtohinnoitteluun ei voida olla puuttumatta uudenlaista kansainvälistä verolainsäädäntöä luotaessa. ⁴³Konsultaatiodokumentti pyrkii vahvistamaan siirtohinnoittelun markkinahintaehtoisuutta. Jotteivat yritykset pysty siirtohinnoittelun avulla siirtämään voittojaan ulkomaille, niiden on konsernin sisäisessä kaupankäynnissä käytävä kauppaa markkinaehtoisilla hinnoilla ”käsivarren mitan” päässä toisistaan nykyisten verotusperiaatteiden mukaan. Markkinahintaehtoisuutta on ollut historiassa todella vaikea valvoa ja se onkin aiheuttanut paljon oikeudellisia ongelmia, kun yritykset ovat siirtohinnoittelun avulla siirtäneet voittoja verottajien ulottumattomiin. Uusi voitonjako-sääntö tulisi ehdotuksen mukaan ylittämään käsivarren mitan periaatteen joissain tapauksissa. Käsivarren mitan periaate toimii nykyään melko hyvin rutiininomaisessa kaupankäynnissä, mutta aineettomien hyödykkeiden myynnistä aiheutuu paljon ongelmia. Aineettomille hyödykkeille on vaikea määrittää siirtohintaa ja se luokin vääristymiä. Uutta sääntöä sovellettaisiin veronmaksajiin riippumatta siitä, onko niillä esimerkiksi pysyvää toimipaikka tai tytäryhtiötä maassa. Menettelytavan avulla täydennettäisiin nykyisiä siirtohinnoittelusäännöksiä kaavapohjaisilla ratkaisulla nykyisen järjestelmän ongelmallisille alueille. ⁴⁴

Ehdotuksen toteutumisen nopeudesta ja todennäköisyydestä on esitetty monenlaisia arvioita. Esimerkiksi EK:n verojohtaja Anita Isomaa-Myllymäen mukaan: ”On todennäköistä, että uudistus myös toteutuu näiden suuntaviivojen mukaisesti. OECD-valmistelun tukena on vahva poliittinen tahto”. ⁴⁵ Poliittista tahtoa on nähty varsinkin

⁴³ Simola – Ylönen 2011, s.125

⁴⁴ OECD, pilari yksi, 2019, s.7-9

⁴⁵ Anneli Hertsi, 2019

Euroopan Unionin ja Yhdysvaltojen toimesta. Neuvotteluvaltioiden tulisi täysin arvioida, kuinka sekä maat että yritykset voivat reagoida uuteen lähestymistapaan ja näiden arviointien suorittaminen saattaa viivästyttää hanketta, viimeistään toimeenpanovaiheessa.⁴⁶ Nykyisessä ehdotuksessa on piirteitä monista aikaisemmista OECD:n ja EU:n vaatimista toimenpiteistä, mutta monet yksityiskohdat vaativat vielä paljon hiomista ennen kuin nykyisenkaltainen malli saatetaan käytäntöön osaksi kansainvälistä vero-oikeutta.

3.2. Pilari yhden ehdotukset tulojen verotettavuuteen

Uudenlainen verotus tulisi koskemaan varsinkin korkeasti digitalisoitunutta kaupankäyntiä, mutta se tulisi myös koskemaan lähes kaikkea kuluttajaliiketoimintaa. Aiemmissa neuvotteluissa on puhuttu lähinnä digiverosta, mutta rajanveto digiliiketoiminnan ja muun liiketoiminnan välillä voidaan katsoa olevan liian keinotekoista ja epäkäytännöllistä, sillä mitään erillistä digitaloutta ei ole olemassa. Kansainvälistä kauppaa käyvät yritykset ja konsernit tulisivat maksamaan veroja ja niitä tulnaisiin verottamaan uudella tavalla. Uuteen ehdotukseen tulee mahdollisesti sisällymään eri maille omat maakohtaiset myyntikynnykset, jonka ylittämällä uudet verotusoikeudet astuisivat voimaan. Tarkempi jako yksityiskohdista ja kohderyhmään liittyvistä rajauksista tullaan julkaisemaan myöhemmin vaikka niitä on jo liikkunut valmistelun aikana. Tarkoituksena on saada kaikki tietyt ehdot täyttävät yritykset uuden menettelytavan säännösten piiriin ilman että siitä voi luistaa esimerkiksi yhtiöjärjestystä tai rakennetta muuttamalla. Veropohjan tulee olla laaja ja kaikkia vastaavassa tilanteessa olevia koskeva.⁴⁷

Alle 750 miljoonan liikevaihdon omaavia yrityksiä uudet säännökset eivät tule näillä näkymin koskemaan, mutta kuten muutkin kynnyksarvot, myös tämä voi muuttua neuvotteluiden aikana. Lisäksi ehdotus jättää avoimeksi esimerkiksi maakohtaiset kynnyksarvot, jotka voisivat perustua esimerkiksi euromäärään tai käyttäjien lukumäärään, sillä myös käyttäjien lukumäärä on tärkeä liiketoiminnan arvonmuodostaja esimerkiksi tiedon tuottamiseen liittyvissä liiketoimintamalleissa. Erilaiset kynnyksarvot tulevat

⁴⁶ Daniel Bunn, 2019

⁴⁷ OECD, 2019a, s.5

todennäköisesti voimaan myös erilaisille liiketoimintamalleille. Tämä voi toki muuttua, sillä tarkoista rajoista ei ole vielä puhuttu eikä esimerkiksi siitä, kuinka kohdellaan yrityksiä, jotka tekevät sekä yritysten välistä, että kuluttajiin kohdistuvaa kaupankäyntiä.⁴⁸

Uudet verosäännökset eivät tule koskemaan yritysten välistä liiketoimintaa, joten suuret teollisuusyritykset tulevat välttymään verorasituksen muutoksilta. Tämä johtaa ongelmaan uuden verotusoikeuden mukaista veroa laskettaessa, sillä monilla yrityksillä on sekä kuluttajiin että yrityksiin keskittyvää liiketoimintaa. Myös kaivosteollisuus tulisi rajautumaan ulkopuolelle. Ehdotuksen mukaan kansainvälisten rahavirtojen vapaan liikkuvuuden ja epäkäytännöllisen verotettavuuden ja verovalvonnan takia finanssisektoria ei tulisi ottaa mukaan uuteen verotusmenettelyyn.⁴⁹

Tappioiden vähennyskelpoisuus on tärkeä osa yritysten liiketoimintaa, sillä esimerkiksi yrityksen perustamisesta syntyy pakollisia menoja, jotka pyritään kattamaan tulevilla tuotoilla. Esitys ei ota kantaa tappioiden vähennyskelpoisuuteen tai tappioiden vaikutuksiin jaettavaa veroa laskettaessa. Tämä on suuri puute ehdotuksessa, sillä eri tilinpäätösstandardien tai verolainsäädännön mukaan vähennyskelpoiset menot eroavat valtioiden välillä.⁵⁰

3.3. Verotusoikeuden jako ehdotuksen mukaan

OECD:n malliverosopimuksen artikla 7 liikevoitoista vastaa tällä hetkellä siihen, kuinka paljon valtiolla on oikeutta verottaa ja kuinka tuloja kuuluu verottaa.⁵¹ Artikla esimerkiksi määrittelee kohdassa kaksi, että kiinteälle toimipaikalle tulee kohdistaa se osuus tuloista ja menoista, jotka erillinen ja itsenäinen yhtiö tuottaisi vastaavassa tilanteessa. Ehdotuksen mukainen tapa A tulisi muuttamaan tätä periaatetta ja luomaan markkina-
valtioille uutta verotusoikeutta ilman kiinteää toimipaikkaa toimiville yrityksille.

⁴⁸ OECD 2019a, s.7

⁴⁹ OECD 2019a, s.7

⁵⁰ OECD 2019a, s.9-10

⁵¹ Kts. OECD malliverosopimus

Verotustapa B ja C liittyvät kansainvälisten siirtohinnoittelusäännösten vahvistamiseen. Ne tulisivat muokkaamaan lähes kaikkien yritysten siirtohinnoittelua, sillä kumpaakaan tapaa ei koskisi B2B-rajaus tai erilaiset liikevaihdon kynnyksarvot. Tavasta A eroten ne eivät tarjoa valtioille uutta verotusoikeutta. Tapa B "*Amount B*" vahvistaisi tietyille markkinointi- ja jakelutoiminnoille tietyn kiinteän tuoton, jotka pysyisivät verollisina voimassa olevien siirtohinnoittelusääntöjen eli markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Tämän kiinteän prosentin ylittävä tuotto tultaisiin verottamaan kulutusmaassa yrityksen tulona paikallisten säännösten mukaisesti, tai vaihtoehtoisesti tämä ylijäänyt osuus siirrettäisiin verovelvollisen asuinvaltiosta lähdevaltioon. Tämä prosentti tulee todennäköisesti vaihtelevaan eri alueilla ja eri toimialoilla. Tapa B tarjoaisi varmuutta ja ennustettavuutta verotukseen, joka on ollut yksi keskeisimpiä painopistealueita siirtohinnoittelulainsäädännön kehityksessä. Tavan avulla pyritään muuttamaan joidenkin matalariskisten rutiinitoimintojen liian matalaa hinnoittelua siirtohinnoittelussa.

Ehdotuksen viimeinen verotustapa C "*Amount C*" liittyy markkinahintaehtoisten siirtohintojen ylittämisen verottamiseen joissakin liiketoimintamalleissa. Tavan mukaan jotkin valtiot voisivat vaatia harkitusti ja tapauskohtaisesti suuremman hinnoittelun käyttöä siirtohinnoittelussa. Tämä verotustapa on vuoden 2020 tammikuun lopulla pidettyjen neuvottelujen jälkeen epäselvä ja vaatii tarkempaa suunnittelua. Tapaan C liittyen OECD vaatii riitatilanteissa ongelmien nopeaa ja tehokasta ratkaisemista esimerkiksi välimiesmenettelyn avulla ja korostaa sitä varsinkin verottamistapa C:n ohessa. Tavalla C tultaisiin ehdotuksen mukaan verottamaan ylisuuria voittoja ja jotka ylittävät tavoin A ja B verotetun summan.

Verottamistavat B ja C tulisivat muuttamaan markkinaehtoperiaatetta siirtohinnoittelussa, mutta eivät poistamaan tai korvaamaan sitä. Ehdotuksen myötä saattaa esimerkiksi syntyä tilanne, jossa konserniyrityksille maksettava korvaus olisi suurempi, kuin mitä vastaava suorite maksaisi vapaitten markkinoiden kautta ostettaessa. Tästä voidaan nähdä tarve ulkoistaa joitakin toimintoja yritysten toimintaketjuissa. Markkinaehtoperiaatteeseen puuttuminen voidaan nähdä isona uudistuksena, sillä markkinaehtoperiaatetta on pyritty vahvistamaan siirtohinnoittelusäännöksissä.

3.4. Tiivistelmä julkisesta kommentoinnista

OECD:n dokumenttiin liittyen haluttiin osallistaa jäsenvaltioita ja näin kerätä lisää tietämystä ja helpottaa päätöksentekoa ja monet näistä kommentoinneista ovatkin julkisia. Suomalaisia yrityksiä edustava Kaupan liitto julkisti kommentointinsa ehdotuksesta 12.11.2019. Liiton mielestä verotusongelmiin on hyvä puuttua EU:n tason sijaan OECD:n tasolla maailmanlaajuisen kattavuuden takaamiseksi ja pitää sitä hyvänä neuvotteluissa. Ehdotuksen mukaan uusi verotustapa tulisi koskemaan 750 miljoonan euron liikevaihdon saavuttavia yrityksiä ja se on liiton mukaan liian pieni, sillä maailmanlaajuisista kauppa tekeville yrityksillä summa jakautuu monen maan kesken ja näin yhden maan arvo jää melko vähäiseksi. Liiton mielestä ehdotuksessa ei ole tarpeeksi huomioitu alustaloutta tarjoavia yrityksiä ja ne tulisi selkeästi ottaa mukaan uuden verotulkinnan soveltamisalaan. Verottaminen tulisi kommentoinnin mukaan toteuttaa pelkästään yrityksen päämajan sijaintimaassa, joka sitten jakaisi verotetun summan veronsaajien kesken. Suomen työnantajajärjestö Elinkeinoelämän keskusliitto korostaa kommentoinnissaan markkinaehtoperiaatteen säilyttämistä kansainvälisessä verotuksessa ja pitää sitä hyvänä tapana määrittää hintoja. Heidän mukaansa ehdotuksessa esitelty tapaan A tulee sisältyä korkea kynnyсарvo kannattavuudelle, sillä muuten järjestelmä kasvaa liian rasakaksi. Tavan A käyttö tulisi myös keskittää yrityksiin, joilla ei ole verovelvollisuutta tai se on hyvin vähäinen, jotta ehdotuksen tavoite toteutuu ja kaksinkertainen verotus pysyttäisiin välttämään. EK myös korostaa arvonlisäveron ja muiden kulutusverojen käyttöä ensisijaisesti kulutuksen verotuksessa, koska yritystuloja ei tule käyttää kulutuksen verotukseen.⁵²

Suomessa järjestettiin 9.10.2019 suuri veropäivä ja siellä OECD:n ehdotus herätti tuoreeltaan paljon kysymyksiä ja osaan niistä oli vastaamassa OECD:n varajohtaja Grace Perez-Navarro. Navarron mukaan Suomi tulisi menettämään osan verotuloistaan, mutta pääsisi myös verottamaan monikansallisia suuryrityksiä uudella tavalla, joista se ei aiemmin ole saanut yhtään verotuloja. Valtiovarainministerin erityisavustaja Ann-Mari Kemellin mukaan Suomi voi sitoutua uudistukseen vasta tarkkojen ja selkeiden

⁵²Suomen kaupan liitto, 2019 ja EK, 2019

vaikutusarvioiden jälkeen. Vaikutusarviointien tärkeys korostuu myös muiden tahojen kommentoinnissa, sillä ilman niitä ei voida saavuttaa oikeudenmukaista ratkaisua.⁵³

Ruotsalaisten yritysten liitto kommentoi ehdotusta 11.11.2019 melko vastaavalla tavalla suomalaisten kanssa. Kommentoinnissa kiinnitetään huomiota siihen, että nykyisen ehdotuksen mukaan voimakkaasti tuotekehityksen panostavien valtioiden, kuten pohjoismaiden, verotusoikeus ja kannettujen verojen määrä tulisi vähenemään, jos ehdotus tulee voimaan nykyisessä muodossaan. Ongelmaksi myös nostetaan valtioiden vähäinen tahto tappioiden siirtämisestä rajojen yli ja tämä tulee selkeästi sopia, kuten myös kahdenkertaisen verotuksen ongelmat, joita ei haluta aiheuttaa lisää.⁵⁴

BKT:n mukaan mitattuna maailman suurimman talouden eli Yhdysvaltojen edustajan, Yhdysvaltain kauppakamarin, kommentointi jakaa samoja asioita pohjoismaiden kanssa, mutta eroaa myös osittain. Tärkeäksi nostetaan taloudellisten vaikutusten arviointi ennen päätöksentekoa ja sitovaa riitojenratkaisumenetelmää tai menetelmiä verovarmuuden saavuttamiseksi. Kauppakamarin mukaan lähdeveromainen verotus bruttotuloksesta olisi hyvä, mutta on ristiriidassa ehdotuksen ydinkohdan A kanssa, sillä ydinkohta A keskittyy muuttamaan epätavallisia voittomarginaaleja. Ehdotus myös näkee tärkeänä, ettei yrityksille aiheudu lisää velvoitteita tai arkistointivaatimuksia nykyisten, esimerkiksi arvonlisä- ja tullausilmoitusten lisäksi ja tämä toteutettaisiin parhaiten niin, että uuden verotusmenettelyn mukainen verotus tapahtuisi vain emoyhtiön sijaintivaltiossa.⁵⁵

Jotta asioihin saataisiin myös yritysten näkökulmaa, on hyvä tutkia esimerkiksi suoratoistopalvelu Netflixin ja taksikuljetuksia välittävän alustasovelluksen Uberin kommentointeja ehdotuksesta. Molemmat yritykset kannattavat valtioiden verotusoikeuden laajentamista ja uuden verotusoikeuden myöntämistä. Molempien kommentoinnissa pidetään erittäin tärkeänä kaksinkertaisen verotuksen riskien poistamista ja tehokkaiden

⁵³ Anneli Hertsi, 2019

⁵⁴ Ruotsin kaupan liitto, 2019

⁵⁵ Yhdysvaltain kauppakamari, 2019

riidanratkaisumekanismien luomista. Myös tasapuolisuus markkinoilla toimimisesta paikallisia kilpailijoita vastaan nähdään tärkeänä, sillä yrityksillä täytyy säilyä sijoittautumisvapaus myös jatkossa.⁵⁶

⁵⁶ OECD 2019, Pilari yhden julkiset kommentaarit

Luku 4. Kansainvälinen minimiverotus-hanke

Tässä luvussa käsitellään OECD:n 8.11.2019 pilari kahden alaisten neuvotteluiden tuloksena syntyneestä konsultaatiopaperista ”Global Anti-Base Erosion – Proposal under Pillar Two”, myöhemmin GloBE-hanke.⁵⁷ Konsultaatiopaperi esittelee ja ehdottaa uutta kansainvälistä minimiveroastetta yhteisöverotuksessa. Konsultaatiopaperi myöntää sisältävänsä monia avoimia kysymyksiä ja siksi siihen kaivattiinkin paljon kommentointia päätöksenteon ja neuvotteluiden tueksi. Luvun toinen luku käsittelee kommenttien keskeistä sisältöä ja suurimpien osallisten intressejä hankkeen tulevaisuuteen liittyen.

4.1. Kansainvälinen minimiverohanke

Nykyisessä kansainvälisessä verojärjestelmässä erityyppiset tulot kohdistetaan joko asuinmaahan, tulon lähdemaahan tai molemmille lainkäyttöalueille. Yritysten voittojen suhteen lähtö- ja asuinmailla on oikeus verottaa monenvälisiä voittoja. Lähdemaa yleensä saa ensiksi verottaa voittoja, jonka jälkeen asuinmaa valitsee, täydentääkö se ulkomaista veroa lisäksi omilla veroillaan vai vapauttaako ulkomailta saadun tuoton lisäverotuksesta. Valtioilla on itsemääräämisoikeus omalle alueellensa ja se esimerkiksi saa verottaa alueellaan toimivia kansalaisia ja yrityksiä oman mielensä mukaisesti.

OECD:n Programme of Workin tavoitteena on neuvottelujen avulla pysäyttää haitallinen kilpailu kohti mahdollisimman matalia veroasteita, jotta yritykset investoisivat maahan.⁵⁸ Kuva 2 esittelee yhteisöverojen tason kehitystä 2000-luvulla. Ongelmaksi tunnustetaan se, että niin kauan kuin on olemassa nollaverotuksella tai erittäin pienellä verotuksella yrityksiä verottavia valtioita, varsinkin suuryritykset tulevat toteuttamaan verojenvälttelytoimia. Tilannetta voidaan kutsua vangin dilemma -tilanteeksi, jossa yhden toimijan toimien vuoksi (veroasteen alennus) myös muut seuraavat perässä ja näin kerättyjen verojen määrä laskee maailmanlaajuisesti. Mahdollisesti toteutuessaan pilari kahden alainen minimiveroaste veisi jonkin verran valtioiden suvereniteettia omista

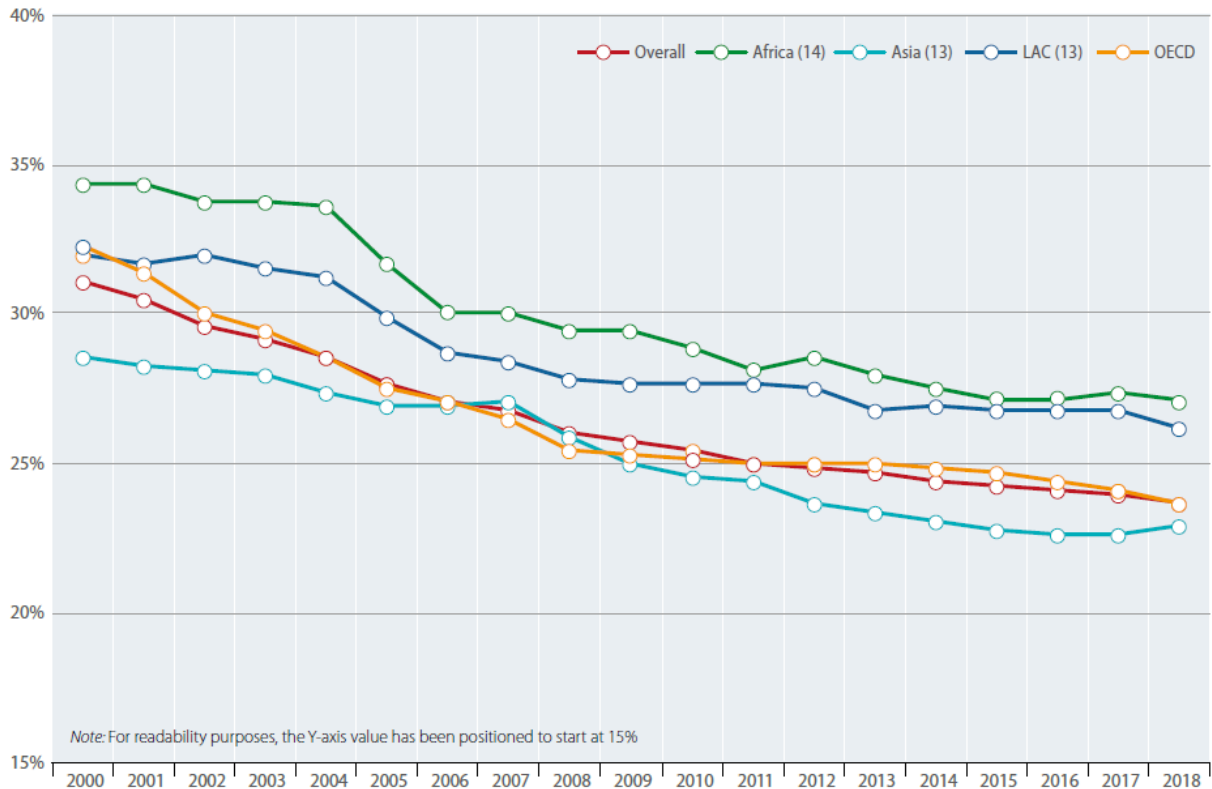
⁵⁷ OECD pilari kaksi, 2019

⁵⁸ OECD, 2019

verotuspäätöksistään ja vähentäisi veropolitiikan liikkumavaraa, mutta se voidaan nähdä pienenä hintana suuremmista verotuloista maailmanlaajuisesti.⁵⁹

Kuva 2

FIGURE 7: Average statutory corporate income tax rates by region excluding zero-rate jurisdictions



Tässä tutkielmassa esitellyt OECD:n ehdotukset pilari yksi tai pilari kaksi eivät tarjoa tilastotietoa kansainvälisen verotuksen tasosta tai kerättyjen tai maksamattomien verojen määrästä. Oheisesta OECD:n keräämästä yhteisöveron (CIT) tasojen kuvaajasta voimme havaita, että yhteisöveron prosenttimäärä on laskenut koko 2000-luvun ajan edellisessä kappaleessa esitetyistä syistä johtuen. Maksettujen verojen määrä on varmasti kasvanut talouskasvun myötä myös 2000-luvulla, mutta myös veroparatiisien hyötykäyttö ja erilaiset verosuunnittelutoimet nakertavat jatkuvasti kansainvälistä veropohjaa ja yritysten efektiivistä veroastetta.

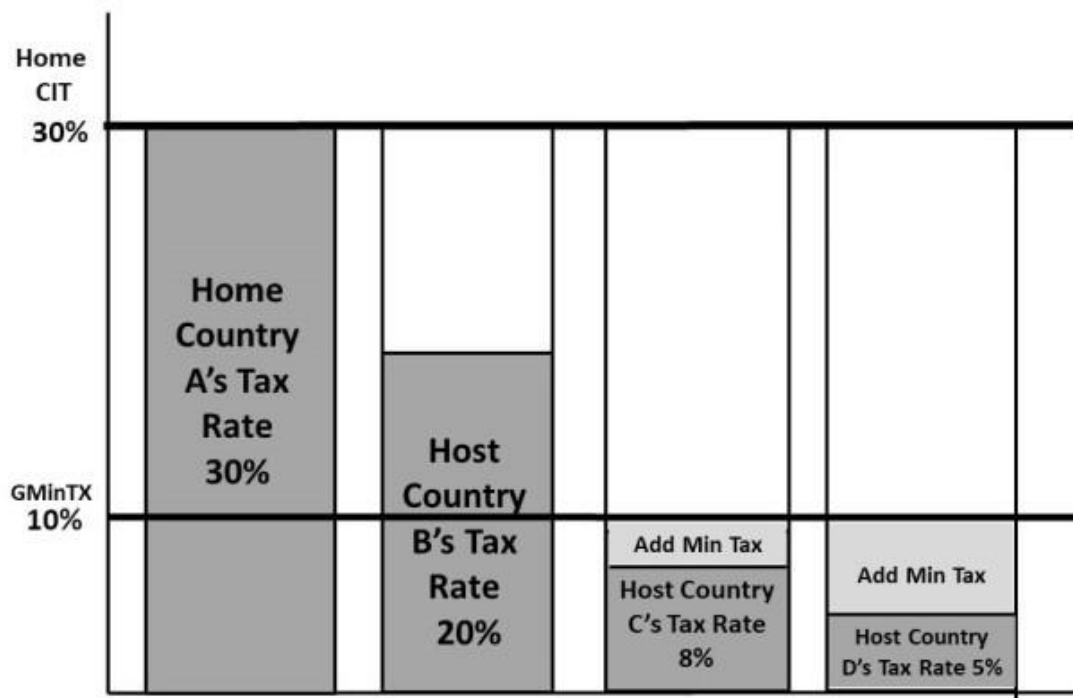
OECD:n pilari kahden alaisen minimiverohankkeen tavoitteena on myös verotulojen liisäys, tosin kuin pilari yhden alaisilla toimilla. Minimiveron taso tulee todennäköisesti

⁵⁹ Lorraine Eden, 2019

olemaan melko matala ja siihen ei ole vielä otettu kantaa. Tärkeimpänä tavoitteena voidaan kuitenkin nähdä niin kutsutun nollaverotuksen poistuminen ja haitallisen verokilpailun lopettaminen. Jotkin valtiot saattavat säilyttää yhteisöveronsa tai joidenkin tulojen verotuksen tason kansainvälistä minimiverokantaa alemmalla tasolla. Yrityksen kotivaltio tulisi kuitenkin verottamaan aliverotetun osuuden *“add min tax”* kuvan 3 mukaisesti.

Minimiverohankkeeseen sisältyy neljä avainkohtaa. Sijaintivaltio saisi verottaa aliverotettuja tuottoja ulkomailta, jos niiden efektiivinen verotus alittaisi minimiveron kuvan 3 mukaisesti. Toinen avainkohta on etuyhteysuoritusten minimiverotasoisen verottaminen asuinvaltiossa. Kolmas avainkohta on vapautusmenetelmän vaihto hyvitysmenetelmään joidenkin tulojen kohdalla verosopimuksissa. Neljäs avainkohta päättyy vahvistamaan kohtaa kaksi ja ajatusta esimerkiksi verosopimusehtojen epäämistä, jos suoritusta ei veroteta minimiveron tasolla. Ehdotus siis pyrkii korkeammalle tasolle kuin verosopimukset ja näin muuttamaan kaikkia kansainvälisiä verosopimuksia.

Kuva 3



Aineettomien oikeuksien siirtäminen verosuunnittelutarkoituksessa on yrityksille melko helppoa ja kannattavaa ja minimiverohanke puuttuukin tähän digitalouden selkeään ja yleisesti tunnustettuun ongelmaan. Minimiveroon sisältyy vielä joitakin kompromisseja yksityiskohdissa, mutta sen toteutuminen voidaan nähdä tärkeäksi, jottei kansainvälinen verojärjestelmä pirstaloidu. Minimiveron avulla kerättyjen verojen määrä tulee varmasti kasvamaan ja se voidaankin nähdä sen yhdeksi tärkeimmistä tavoitteista.

Luku 4.2 Minimiverohankkeen kommentaari

Texasin yliopiston professori Lorraine Eden näkee hankkeessa selkeitä hyviä puolia. Hänen mukaansa minimiveroasteen takia valtioilla ei olisi entisen suuruisia kannustimia houkutella yrityksiä matalilla veroasteilla. Toisaalta taas matalasti verottavat kehitysmaat ja veroparatiisit saisivat enemmän verotuloja ja ne eivät suoraan menettäisi sijoituksia valtioon, sillä muualla ei olisi matalampi verotaso. Hankkeen huonoiksi puoliksi hän noteeraa itsemääräämisoikeuden menetyksen, joidenkin maiden halun osallistua minimiverotukseen ja mahdolliset väärinkäytökset. Hänen mielestään minimiveroaste ei ole paras ratkaisu mutta näkee sen hyödyllisenä verotustapana, jos maat jatkavat ulkomaisten tulojen vapauttamista verotuksessa.⁶⁰

Kansainvälisiä tilitoimistopalveluja tarjoava KPMG kiinnittää huomiota ensimmäisen ja toisen pilarin väliseen suhteeseen, sillä heidän mielestään pilari yhden monimutkaisemat toimet pitäisi irrottaa neuvotteluista paremman valmistelun takaamiseksi ja sen tulisi olla ensimmäisenä prioriteettinä OECD:n neuvotteluissa. Heidän mukaansa jo julkaisuille ja käyttöönotetuille BEPS-toimille tulisi antaa aikaa vaikuttaa, jotta niiden vaikutukset voitaisiin tilastoida ja käyttää apuna päätöksenteossa. KPMG:n mukaan on otettava huomioon joissain valtioissa käytössä olevat alueelliset verot, jotka maksetaan erikseen kansallisesta yhteisöverosta (CIT). Lisäksi KPMG kiinnittää huomiota eri

⁶⁰ Lorraine Eden, 2019

tilinpäätösstandardien mukaisesti laskettujen tuloksien ja vähennyskelpoisten ja kelvottomien menojen eroihin.⁶¹

Verkkokauppayhtiö Amazon ilmoittaa kannattavansa uudistuksia. Lausunnossaan pilari kahdesta he keskittyvät seitsemään pääkohtaan, jotka tulisi sisältyä pilari yhteen ja kahteen. Kaikkien uudistusten tulisi keskittyä verojen kantamiseen voitoista ja tappioista, ei tuloista tai liikevaihdosta sillä siihen tarkoitukseen on jo arvonlisävero. Verotustapojen tulee pysyä puolueettomana ja tasapuolisena ja tulojen verotettavuuteen ei saa vaikuttaa yhtiön ulkomaalaisuus tai kotimaalaisuus. Nykyiseen kansainväliseen verosopimusverkostoon on Amazonin mukaan puuttua liian voimakkaasti, sillä verkosto tukee ja vaikuttaa kansainvälistä kauppaa ja siihen puuttuminen saattaa aiheuttaa moninkertaista verotusta ja verotusriitoja. Amazonin vastine myös kiinnittää huomiota selkeään siirtymävaiheeseen, sillä uusien lakien hyväksymisajat vaihtelevat lainsäädäntömenettelyjen vuoksi ja siksi uuden verojärjestelmän käyttöönotolle on varattava aikaa ongelmien välttämiseksi. Amazon kannattaa tulojen sisällyttämistä koskevan säännöksen ehdotusta, jonka mukaan konsernin tulosta verotettaisiin minimitasolla vain sen kotivaltiossa, jos jotkin sen tuloista ovat aliverotettuja.⁶²

Kommentaareja tutkiessa voidaan huomata, että molempien pilareiden alaisille uudistuksille on laaja tuki takana. Monilla tahoilla on omat näkemyksensä, kuinka laajoina ja millä menetelmillä uudet verotusmallit tulisi ottaa käyttöön ja osan ehdotukset eroavat suurestikin OECD:n ehdotuksesta. Lopullinen toteutuva malli tulee varmasti olemaan yhdistelmä osallistujatahojen näkemyksiä, sillä kaikkien näkemyksiä ei voida ottaa huomioon. Yhteisenä kaikilla tahoilla vaikuttaa olevan huoli kaksinkertaisesta verotuksesta ja hallinnollisen taakan lisääntymisenä. Hallinnollista taakkaa uudistukset tulevat varmasti aiheuttamaan, mutta sen voidaan katsoa olevan pieni hinta lisääntyneistä verotuloista.

⁶¹ KPMG, 2019

⁶² Amazon, 2019

Luku 5 Pilari yhden ja kahden eteneminen vuonna 2020

Tässä luvussa käsitellään pilari yhden ja kahden alaisten hankkeiden etenemistä ja niiden etenemistä OECD:n päätöksentekoprosessissa. OECD on tarjonnut 135 neuvotteluvaltiolle hyvät mahdollisuudet kommentoida ehdotusta ja osallistua sen kehittämiseen. Niin kutsutulle ”osallistavalle puitteelle” onkin lähes pakko antaa mahdollisuus minimoida hallinnolliset ja taloudelliset taakat, jotta ehdotus voitaisiin hyväksyä. Ehdotuksen tavoite on luoda verotuksellista turvaa ja vakautta ja se ei voi toteutua ilman valtioiden vaikuttamista päätöksentekoon.

5.1 Hankkeiden suunniteltu aikataulu

Konsultaatiodokumentti ”Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One” oli kansainvälisesti ja julkisesti arvioitavana 12.11.2019 asti. Näitä kommentointeja OECD saikin kiitettävän määrän ja niiden sisältöä käsiteltiin tutkimuksen luvussa 3.4. Kommentointien pohjalta OECD:n sihteeristö jatkoi mietintöjään ja julkaisi oman lausuntonsa tammikuussa G20 maiden Pariisin neuvottelujen yhteydessä. Neuvotteluiden tarkoituksena oli luoda yhteisymmärrys ratkaisusta tammikuuhun 2020 mennessä, jotta G20 maat voisivat hyväksyä lopullisen ehdotuksen periaatteet joulukuussa 2020. Kesällä 2020 on tarkoitus neuvotella useissa tapaamisissa hankkeen yksityiskohdista. Voidaan sanoa tavoitteen epäonnistuneen osittain, sillä tammikuun väliraportti ei vielä ollut valmis ehdotus niin pilari yhden kuin kahdenkaan osalta, mutta ehdotuksien pääsisällöt ovat pysyneet muuttumattomina. Tammikuun lopulla Pariisissa järjestettyjen neuvotteluiden seurauksena julkaistun lausunnon perusteella hanke vaatii vielä paljon työtä ja neuvotteluita, mutta on luottavainen hankkeen aikatauluun ja lopulliseen yhteisratkaisuun päätymiseen vuoden 2020 loppuun mennessä.⁶³

Uusimpien konsultaatiodokumenttien keskeiset periaatteet tulevat kokemaan todennäköisesti vain pieniä muutoksia ennen lopullista versiota. Hankkeella on kiire päästä maaliin nopeasti, sillä kansainvälisen verotuksen pelisäännöt rapautuvat valtioiden ottaessa

⁶³ OECD, 2020

käyttöön omia lisäveroja tai digiveroja ja nykyisen järjestelmän säilyttämistä ei voida nähdä realistisena vaihtoehtona. Verotukselliset ongelmat ja tulojen siirrot ovat tällä hetkellä suuri ongelma neuvotteluvaltioille ja ratkaisuiden jättäminen myöhemmäksi ei ole kenenkään mielestä toivottavaa ja siitä vallitseekin konsensus maiden välillä. Hanketta voidaan pitää melko nopeatempoisena, mutta tähän asti molempien pilareiden alaiset neuvottelut ovat edenneet pääosin aikataulussa. OECD:n vero-osaston johtaja Pascal Saint-Amansin mielestä kiireisen aikataulun sijaan pitäisi keskittyä vakaan talouden ja veropolitiikan ylläpitämiseen hätiköityjen ratkaisujen sijaan ja hän suhtautuikin syksyllä 2019 epäilevästi hankkeen aikatauluun.⁶⁴

Jos uudistuksenmukaiset periaatteet tullaan hyväksymään jo vuonna 2020, tullaan käytännön tason muutokset näkemään vasta myöhemmin 2020-luvulla. Yhtenäisen mallin muovaantumisessa voi mennä aikaa melko pitkään, sillä sopimuksen periaatteiden implementointi kansainvälisiin verosopimuksiin vie varmasti aikaa, tavanomaisesti tähän on mennyt vähintään kaksi vuotta. Tätä ennen voimme tulla näkemään kansallisia muutoshankkeita hyvin nopeastikin, joilla pyritään paikkaamaan joitakin porsaanreikiä olemassa olevasta sääntelystä, esimerkiksi kansainvälisen minimiverohankkeen toteutuminen saattaa aiheuttaa veroprosenttien nostoja nopeastikin.

5.2. OECD:n lausunto hankkeiden etenemisestä vuonna 2020

Kuten edellisessä kappaleessa todettiin, OECD:n 30.1.2020 julkaisema lausunto Pilari yhden ja kahden alaisista hankkeista on tällä hetkellä aikataulussa, mutta hanke vaatii vielä paljon töitä ja monien yksityiskohtien ratkaisemista. Lausunnon mukaan ”Unified approach”, joka esiteltiin syksyllä 2019, pyritään saattamaan voimaan pääosiltaan ehdotetulla tavalla ja kaikilla verotustavoilla A, B ja C tulisi olemaan erisuuruinen laajuus (*scope*). Tapa A tulisi keskittymään uuden verotusoikeuden luontiin kuluttajiin keskittyvälle kaupankäynnille ”*consumer-facing*”. Tavat B ja C tulisivat muuttamaan

⁶⁴Glenn DeSouza, 2019

kansainvälistä siirtohinnoittelukäytäntöä joillakin neuvotteluiden aikana tarkemmin määrittävillä toimialoilla.

Välituotteita ja erilaisia tuotteiden osia myyvät yritykset ja liiketoiminnot eivät tulisi tavan A mukaan verotetuksi ja tämä on pysynyt muuttumattomana alkuperäiseen esitykseen verrattuna. Lausunto tarjoaa esimerkkilistan digitaalisista liiketoimintamalleista, joita uusi verotustapa tulisi koskemaan: hakupalvelut, sosiaalisen median alustat kuin myös alustatalous, verkkomainontapalvelut ja datahallintopalvelut.⁶⁵ Ehdotuksen mukaan uuden verotusoikeuden alle otettaisiin yritykset, jotka tuottavat tuloja esimerkiksi lisensointioikeuksin ja tuotemerkein kuluttajakaupasta.

Lausunto keskittyy pääasiassa pilari yhden kommentointiin ja sen ehdottamien verotustapojen välisten yhteyksien ja laajuuksien selittämiseen. Pilari kahden alaisen minimiveron neuvottelukehitystä sivutaan vain muutaman sivun verran. Monet yksityiskohdat vaikuttavan olevan vielä sopimatta minimiveroon liittyen, mutta dokumentti antaa luotettavaisen kuvan hankkeen kehityksestä ja on tyytyväinen osallistuvien tahojen aktiivisuuteen eri työryhmissä, joissa hankkeesta on keskusteltu.⁶⁶

⁶⁵ OECD, 2020, kohta 22

⁶⁶ OECD, 2020, s. 28

6. Ratkaisevatko OECD:n pilarit 2020-luvun ongelmat?

6.1 Tiivistelmä hankkeiden sisällöstä ja johtopäätökset

Kuten luvussa kaksi on esitelty, yrityksen kiinteään toimipaikkaan perustuvat veronormit eivät nykyisellään onnistu kohdistamaan verotusoikeutta samaan paikkaan yrityksen arvonluonnin kanssa. Vaikka digiyritysten liiketulo lasketaan samalla lailla kuin muidenkin yritysten vastaavat tulot, ne pystyvät hyötymään ja siirtämään esimerkiksi rojalttimaksujaan tai muita tulojaan väliyhteisöjen kautta lievemmin verotetuille alueille ja näin laskemaan efektiivistä veroastettaan.

Pilari yhden alainen verotustapa A tulee koskemaan lähes kaikkia kuluttajiin kohdistuvia liiketoimintamalleja. Voidaan uskoa digiveroa keräävien valtioiden poistavan omat digiveronsa, sillä pilari yhden alainen tapa A tulee kattamaan digiverojen veropohjan ollen samalla niitäkin laajempi. Tapa A *Amount A* tulisi allokoimaan yritysten liiketuloa verotettavaksi sekä asuinvaltiossa että kulutusvaltiossa luvussa 3.3 esitellyllä tavalla.

Uusi veromenettelytapa jättää vielä monia kysymyksiä auki, esimerkiksi erilaisten liiketoimintamallien kohtelun. Tarkoituksena on saada kaikki tietyt ehdot täyttävät yritykset uuden menettelytavan säännösten piiriin ilman että siitä voi luistaa esimerkiksi yhtiöjärjestyksestä tai rakennetta muuttamalla. Tarkkana tulee myös olla liiketoimintakohtaisista rajanvedoista, sillä lähes kaikilla suuryrityksillä on niin kuluttajiin kuin yrityksiin kohdistuvaa liiketoimintaa. Veropohjan tulee olla laaja ja kaikkia vastaavassa tilanteessa olevia koskeva.

Taloudellisia vaikutusarviointeja ehdotusten vaikutuksista kansainvälisten tai suomalaisten yritysten toimintaan ei ole julkaistu vuoden 2019 loppuun mennessä. Niitä tullaan varmasti julkaisemaan vuoden 2020 aikana, sillä kuten molempien pilarien kommentoimissa on todettu, ei uusista verosäädöksistä voida päättää ilman vaikutusarviointeja. Jos ehdotuksessa mainittu peruste tulon jakamiselle säilyy myyntien ja käyttäjien

määrässä, Suomen asema on erittäin hankala. Suomessa on pieni kotimarkkina ja väestöpohja, mutta monet suomalaiset yritykset toimivat globaalisti. Sen sijaan väkiluvultaan suuret maat esimerkiksi Euroopan alueelta Ranska tulisivat hyötymään uudistuksista, sillä pilari yhden alaisen verotustapa A:n yksi määrittymisperusteista saatetaan joillakin aloilla laskea käyttäjämäärien eikä liikevaihdon mukaan. Taloudellisia vaikutusarviointeja tullaan julkaisemaan vuoden 2020 aikana, sillä ilman niitä valtiot eivät ole valmiita hyväksymään sopimuksia.⁶⁷

Pilari yhden mukainen uudistus luo täysin uuden kerroksen kansainvälisiin verotuskäytäntöihin olemassa olevan sääntelyn päälle. Verotusoikeuksien synty uusiin valtioihin synnyttää varmasti veroriitoja ja hallinnollista taakkaa, vaikka verotuksen laskentatavat pyritään pitämään mahdollisimman kaavamaisina ristiriitojen välttämiseksi. Kuten luvussa 3.4 esiteltiin, hankkeelta halutaan verovarmuutta ja ristiriitojen tehokasta ja nopeaa ratkaisemista, sillä pitkäaikaisin veroriitoihin ei haluta joutua.

Tässä tutkielmassa esitettyjen tietojen valossa tultiin seuraaviin johtopäätöksiin:

- 1) Verotusoikeuden perustuminen kiinteään toimipaikkaan nähdään vanhanaikaisena tapana verottaa ja siten ei onnistuta vastaamaan digitaalitalouden ominaispiirteiden verotettavuuteen;
- 2) Yritysten vapaa liikkuvuus ja digitalisaatio on mahdollistanut ”veroshoppailun” ja verosuunnittelun ja johtanut kilpailuun mahdollisimman alhaisista yhteisöveroista;
- 3) OECD:n ”unified approach” muuttaa liiketulon verotuksellista jakoa pois asuinvaltiolta ja jakaa sitä enemmän käyttäjävaltiolle ja sen tarkoituksena ei ole muuttaa kerättävien verojen määrää;
- 4) ”Amount B” ja ”Amount C” muuttavat joitain siirtohinnoittelun periaatteita kaavamaisien hintojen perusteella ja saattavat johtaa konsernirakenteiden

⁶⁷ Anneli Hertsi, 2019

muutoksiin, sillä niiden mukaan konsernin siirtohintana saatetaan joutua maksamaan suurempi korvaus kuin vapaille markkinoilla;

- 5) Pilari kahden alainen minimiverohanke pyrkii kasvattamaan kerättyjen verojen määrää globaalisti ja katkaisemaan haitallisen kilpailun matalista veroasteista;
- 6) Ehdotusten tarkemmat yksityiskohdat ovat vielä määrittelemättä esimerkiksi alatai maakohtaisin kynnyksarvojen kohdalta, tai minimiverohankkeen tuloksen laskeamisen ja minimiveron tason osalta, mutta voidaan katsoa ehdotusten ydinkohdtien sisältyvän OECD:n lopulliseen ehdotukseen uusista veromalleista;
- 7) Hankkeiden taustalla on laaja joukko valtioita ja säännökset tulevat vaikuttamaan ympäri maailmaa.

6.2 Vero-oikeudellisen ympäristön kehitys 2020-luvulla

Tässä tutkimuksessa on pidetty lähtökohtana hankkeiden voimaantulemista, sillä nykyisenkaltaisen verotuksen jatkolle ei nähdä olevan kansainvälistä tukea. Yleinen kansainvälinen ajatus hankkeiden ajatus on ollut, että parempi tehdä jotain kuin jättää tekemättä. Arvonlisäverotuksen voidaan katsoa toimivan osittain ratkaisemassa ongelmaa, mutta siitä ei ole juurikaan puhuttu pilari-hankkeiden dokumenteissa. Arvonlisäverotuksen avulla voisi olla ratkaistavissa ongelma kulutusvaltion verotusoikeudesta, mutta arvonlisäverolla ei ratkaista ongelmia liike-tulon jakautumiseen tai mataliin veroasteisiin.

Jotta muutokset voitaisiin hyväksyä osaksi valtioiden verotusta, niiden tulee tulla koetuksi oikeudenmukaisina kaikkien kannalta. Valtiot tarjoavat yrityksille toimintamahdollisuudet, esimerkiksi koulutettua työvoimaa, infrastruktuurin logistiikkaa varten ja julkisen hallinnon. Reiluksi korvaukseksi valtion tarjoamista palveluista toiminnan mahdollistajana valtiot keräävät oikeudenmukaiseksi kokemansa määrän veroa yrityksiltä. Verotusmallien mukaiset uudistukset tulisivat hieman vähentämään kansallista itse-määräämisoikeutta. Joka tapauksessa voidaan nähdä nykyiset toimet oikeutettuina, sillä niiden avulla estetään veronkiertoa ja saadaan varsinkin suuryritykset maksamaan voitois-taan entistä reilumpi vero.

Vuonna 2017 sovitut BEPS-toimenpiteet ja OECD:n pilarit tulevat varmasti muuttamaan verotusta 2020-luvulla. Tutkielmassa on osoitettu pilareiden alaisten hankkeiden hyvät

ja huonot puolet ja tahot hankkeiden takana ja voidaankin katsoa kansainvälisen yritysverotuksen muuttuvan jo lähitulevaisuudessa. Suurimpia muutoksia tulevat kokemaan kansainväliset suuryritykset, joten uudistukset tuskin tulevat vaikuttamaan esimerkiksi pienten suomalaisten yritysten toimintaan. Vaikutusten suuruuteen vaikuttaa niiden voimaantulon nopeus ja tarkemmat yksityiskohdat sopimuksissa. OECD:n pilareiden vaikutuksia on hyvin vaikea arvioida nykyisten dokumenttien perusteella, joten muutosten mahdolliset vaikutukset ja päätöksenteon nopeus jäävät nähtäväksi.