



Johtava asiantuntija Maria Volanen, Teknologiateollisuus ry

## **OECD:n vastaus digiverokeskusteluun – Analyysi OECD:n ehdotuksesta yritysverotuksen uudistamiseksi**

OECD julkaisi 9.10.2019 päivitetyn ehdotuksensa ("unified approach"), miten kansainvälistä yritysverotusta tulisi päivittää digitalisaation taloudelle aiheuttamien muutosten vuoksi. Tämä kirjoitus on etenkin asiantuntijakäyttöön tarkoitettu analyysi ehdituksesta.

Ehdotus käsittelee vain OECD:n pilari 1:n valmistelua, jossa esitettyjen mallien perusteella ei katsota saatavan juuri lisää verotuloja vaan kysymys on verotusoikeuden uudelleen allokoinnista ("Minne veroa tulisi maksaa?").

Pilari 2:n ns. minimiveroehdotukset ("Maksaako yritys riittävän paljon veroa?") valmistelusta saadaan enemmän tietoa marraskuussa 2019.

Lausuntoja pyydetään 12.11. mennessä, ja julkinen kuulemistilaisuus on 21.–22.11.

Tässä [OECD:n ehdotus kokonaisuudessaan](#).

Lue myös Teknologiateollisuus ry julkaisema [uutinen](#) ehdotuksesta.

Mallia ja sen läpimenomahdollisuuksia arvioitaessa on huomioitava mm. nämä ydinkysymykset ja tavoitteet (1-4):

1. Talous ja liiketoiminta ovat digitalisoitumassa voimakkaasti. Yritykset eivät aina sijaitse fyysisesti maassa, jossa tuottavat liikevaihtoa.
2. Kuluttajan toimien ja kuluttajasta kerätyn datan katsotaan muodostavan arvoa, jonka perusteella halutaan kohdistaa lisää verotusoikeutta kulutusmaahan.
3. Verotuksen yksinkertaisuus ja ennakoitavuus ovat olennaisia tavoitteita. Samoin kaksinkertaisen verotuksen ehkäiseminen ja veroriitojen ratkaisumallit sekä varsinkin veroriitojen ehkäisy jo ennakoita.
4. Poliittinen paine verottaa tuottoisia (digitalisoituneita) yhtiöitä kasvanut.

### **1 Talous ja liiketoiminta ovat digitalisoitumassa voimakkaasti. Yritykset eivät aina sijaitse fyysisesti maassa, jossa tuottavat liikevaihtoa.**

Uusi verotettava, virtuaalinen kiinteä toimipaikka (nexus):

- Erillisellä verosopimuksella säädettäisiin kiinteän toimipaikan muodostumisesta silloinkin, kun yrityksellä ei ole fyysistä liiketoimintapaikkaa maassa.
- Määräytymisperusteeksi ehdotetaan myyntiä. Tämä suosisi suuria kuluttajamaita.



- Ehdotuksessa on pyydetty kommentteja myynnin maakohtaisten raja-arvojen käyttöönotosta, jotta myös pienemmät sekä kehittyvät maat voisivat hyväksyä mallin.
- Uusi kiinteä toimipaikka toteutettaisiin uudella itsenäisellä sääntelyllä, ei muutoksin nykyiseen sääntelyyn kiinteästä toimipaikasta.
- Osittain sääntely koskisi myös ilmaiskäyttäjiä (ei vain kuluttajia). Epäselvää on, miten tätä arvioidaan, kun ilmaiskäyttäjistä ei muodostu liikevaihtoa?

## Ehdotettu soveltamisala (scope):

- Todennäköisesti alle 750 miljoonan euron konserniliikevaihdon omaavat konsernit jäisivät soveltamisen ulkopuolelle. Valtiovarainministeriön vuonna 2016 tekemän arvion mukaan Suomessa on alle 100 tällaisen konsernin emoyhtiötä ja alle 2.000 rajat ylittävään ulkomaiseen konserniin kuuluvaa yritystä. Suomalaisista yrityksistä siis valtaosa jäisi soveltamisalan ulkopuolelle pelkän koon perusteella.
- Pääasiallinen soveltamisala on kuluttajaliiketoiminta (B2C). Tämä tarkoittaa myös esimerkiksi kaupan alan yritysten kuulumista soveltamisen piiriin (esim. kuluttajapalvelut, muoti, elintarvikkeet, huonekalut). Tällöin moni teollisuusyrityksistä voisi rajautua sääntelyn ulkopuolelle.
- Kyseessä ei ole digivero, vaikka erittäin digitalisoituneet yritykset ja liiketoiminta ovat edelleen soveltamisen piirissä (esimerkiksi online-mainonta, kuluttajille tarjottavat alustapalvelut ja liiketoiminta, joka saa merkittävää arvoa kuluttajilta saatavasta datasta.) Koska tämä tarkoittaa osittain B2B-liiketoiminnan sisällyttämistä mukaan, joudutaan jälleen miettimään, miten arvoa mitattaisiin. Miten määritellään tällainen liiketoiminta?
- Luonnonvarateollisuus (esim. kaivokset, öljy, hiili, kaasu, maatalousraaka-aineet?) rajattaneen ulkopuolelle. OECD:n vero-osaston varajohtaja Grace Perez-Navarro totesi, että brändistä vähemmän riippuvaisen ja kuluttajaliiketoimintaan kuulumattoman luonnonvarateollisuuden rajaaminen tämän sääntelyn ulkopuolelle on loogista. Tämä on tärkeää paitsi Suomelle, myös esim. kehittyville maille. Näiden alojen osalta verotus toimitetaan muun verolainsäädännön perusteella.
- Finanssiala rajattaneen ulkopuolelle.

## **2 Kuluttajan toimien ja kuluttajasta kerätyn datan katsotaan muodostavan arvoa, jonka perusteella halutaan kohdistaa lisää verotusoikeutta kulutusmaahan.**

Verotusoikeutta allokoidaan lisää kulutusmaahan. Ehdotus sisältää kolmitasoisien mallien verotusoikeuden uudelleenjaosta, jossa otetaan askel pois markkinaehtoperiaatteesta ja askel kohti konserniverotusta.

### **Amount A -malli**

Luo uuden verotusoikeuden kulutusmaalle, joka on laajempi, kuin markkinaehtoperiaatteen mukainen verotusoikeus. Osa kansainvälisen konsernin residuaalivoitosta allokoidaan markkinamaahan verotettavaksi, mahdollisesti liiketoimintalinjoittain (business line).

Kaavamainen laskentamalli:

- Laskelman lähtökohdaksi otetaan konsernin konsolidoitu tuloslaskelma (esim. IFRS:n perusteella laadittu). Tuloslaskelman perusteella lasketaan yrityksen liikevoittoprosentti ja aloitetaan laskelma siitä. Valitettavasti tästä ei ole tarkempaa tietoa onko pohjana EBIT tai muu luku.
- Quanta (%-luvut) vielä avoimia, mutta esimerkinomaisesti:



- Päätetään, että 10 % on liikevoittoprosenttiraja, jonka alle jäävien yritysten osalta ei ylimääräistä verotusoikeutta muodostu.
- Esimerkkiyritys on tuottoisa, liikevoittoprosentti = 30 %.
- Määritellään residuaalivoiton osuus vähentämällä liikevoittoprosentista rajaprosentti (30 %-10 %) = 20 %.
- Osa tästä (esim. 15 %) pitää aina jakaa markkinoille.  $20 \% * 15 \% = 3 \%$  pitää jakaa markkinamaille.
- Jaetaan 3 % markkinamaille esim. myyntien suhteessa.

## Amount B -malli

- Kasvatetaan vähäisen riskin toimijoiden (markkinointi- ja jakelutoiminnot, limited risk distributor) verotettavaa tuloa sen toimintamaassa. Muutos vähentää päämiehen (principal) verotettavaa tuloa sen sijaintivaltiossa.
- Poikkeama markkinaehtoperiaatteesta.
- Ei tarkempaa tietoa olisiko kyseessä ennalta sovittava prosentti aina sama tai esim. maksimiprosentti, jota ei saa alittaa.
- Ehdotuksessa väläytellään, että prosenttiluku voisi vaihdella toimialan tai alueen mukaan, aiheuttaen epäilemättä määrittelemisongelmia.
- Epäselvää soveltuisiko ehdotettu 750 miljoonan euron konserniliikevaihtoraja malleihin B ja C, vai koskisiko myös tämän liikevaihtorajan alittavia konserneja ja yrityksiä.
- Samoin jää auki koskisiko aiemmin kuvatut soveltamisalarajaukset myös malleja B ja C.

## Amount C -malli

- Mikäli veronmaksaja tai sijaintivaltio katsoo, ettei sille mallin B perusteella kohdistu riittävästi verotettavaa tuloa suhteessa maassa tehtäviin toimintoihin, voidaan tehdä vaatimus suuremmasta tulo-osuudesta.
- Tähän sisältyy ilmeinen riski moninkertaisesta verotuksesta ja veroriidoista. Siksi vaatimus on mahdollista esittää vain, mikäli pystytään osoittamaan, että kaksinkertainen verotus voidaan välttää ja tarvittaessa poistaa tehokkaalla riidanratkaisumenetelmällä.

## 3 Verotuksen yksinkertaisuus ja ennakoitavuus ovat olennaisia tavoitteita. Samoin kaksinkertaisen verotuksen ehkäiseminen ja veroriitojen ratkaisumallit ja varsinkin veroriitojen ehkäisy jo ennakolta.

- Nykyiset siirtohinnoittelusäännöt pidetään voimassa. Verotusta muutetaan vain siltä osin, kuin nykyiset siirtohinnoittelusäännöt eivät toimi kattavasti digitalisoituneessa taloudessa.
- Nykyinen kiinteän toimipaikan määritelmä ja sääntely säilyy.
- Mallit (Amount A-B) perustuvat ennalta sovittuihin laskentakaavoihin ja prosenttiosuuksiin.
- Kaikkia malleja koskien yritetään löytää tehokkaita riidanratkaisu- mutta myös riidanehkäisymenetelmiä. Käytännön ehdotukset puuttuvat yhä, näihin pyydetään kommentteja lausunnoissa. Lisäksi pyydetään mielipiteitä nykyisten riidanehkäisy- ja ratkaisumenetelmien toimivuudesta (kuten APA ja MAP).
- Rajauksilla (mm. liikevaihtoraja) pyritään vähentämään kaksinkertaista verotusta ja hallinnollista taakkaa pienemmiltä yhtiöiltä.



#### 4 Poliittinen paine verottaa tuottoisia (digitalisoituneita) yhtiöitä kasvanut.

- Laajasti tukea yhtenäisen ja globaalien ratkaisun kehittämiseksi. Muutoin maat ottavat käyttöön kansallisia, kansainvälisen vero-oikeuden periaatteista poikkeavia veromalleja, kuten muutama maa on jo tehnyt (mm. Ranska, Itävalta).
- OECD:n verojohtaja Pascal Saint-Amans arvioi, että suurimpia häviäjiä sekä pilari 1:n ja 2:n tultua voimaan ovat veroparatiisit ja rahoitushubit.
- Pienille maille hän esittää vetoituksen: arvioikaa, kumpi on huonompi – kansainvälinen malli, jonka vaikutus verotuloihin on maltillinen. Vai kansainvälisen mallin jääminen toteutumatta ja kymmenien erilaisten kansallisten digiveromallien toteutuminen.
- Lisäksi hän kehottaa huomioimaan kehittyvien maiden merkityksen: mikään veromalli ei tule toteutumaan ilman näiden maiden kannatusta.
- Mailla on omia intressejä. Intia ja kehittyvät maat eivät halua pakollista riidanratkaisua, Kiina on vaiti, US pohtii, runsaasti veroinsentiivejä tarjoavat maat suhtautuvat varauksella, Ranska haluaa verottaa lisää GAFAa eikä halua veroa ranskalaisille yrityksille. Mutta kaikki pitävät nyt julkaistua ehdotusta hyvänä pohjana jatkokeskusteluille.

#### Vaikutusarviot:

OECD on luvannut laatia ehdotuksista vaikutusarvion. Laskelmien tekeminen on eittämättä hyvin haastavaa ja OECD on pyytänyt apua valmistelussa mukana olevilta mailta. Suomessa arvioita tekevät ainakin Verohallinto ja VM.

OECD:n vero-osaston apulaisjohtaja Grace Perez-Navarro totesi Keskuskauppakamarin järjestämässä Suuressa veropäivässä, että alustavien arvioiden mukaan Suomi ei olisi häviöjä, vaan jopa hieman hyötyisi verouudistusten kokonaisuudesta. Kun periaatteena on siirtää enemmän verotusoikeutta kulutusmaahan, on arvioon suhtauduttava varauksella. Jos nexus muodostuisi eri liikevaihtomäärällä eri maissa, voisi Suomelle kohdistua enemmän verotusoikeutta suurten yritysten tuotteiden ja palveluiden kulutuksen perusteella.

Kääntöpuolena on se, että suomalaisille yrityksille muodostuisi alemmalla liikevaihtorajalla kiinteitä toimipaikkoja useampiin maihin, vieden näiden osalta verotusoikeutta Suomen rajojen ulkopuolelle. Samoin toimisi malli B, jossa matalan riskin jakelutoimintaa harjoittavien yritysten sijaintimaille kohdistettaisiin enemmän verotuloja, vähentäen emoyhtiön sijaintivaltion verotuloja. Yrityksille muodostuisi myös enemmän kuluja mm. verotusmenettelystä sekä järjestelmien uudistamista. Kaksinkertaisen verotuksen ja veroriitojen riski kasvaisi huomattavasti mitä suurempi määrä verotulojen jakajia on.

EU:kaan ei näytä voittajalta. Vaikka osassa EU:n jäsenmaissa on suurehko ja ostovoimaltaan melko vahva kuluttajapohja, ei tämä ole tilanne koko EU:n osalta. Lisäksi globaalisti tarkasteltuna Euroopan valtiot eivät ole suurimpia markkinoita, jolloin verotusoikeuden jakautuessa myyntien suhteessa, Euroopalle ei välttämättä kohdistukaan paljoa uutta verotusoikeutta. Lisäksi malli saattaa olla epäoikeudenmukainen kehittyvien maiden osalta, joissa kuluttajia on paljon, mutta näiden ostovoima ei ole yhtä vahva, eikä näin muodostu liikevaihtoa vastaavasti.

#### Avoimia kysymyksiä:

- Soveltamisalan määrittäminen (esim. mikä B2B kuuluu soveltamisalaan)?
- Käytetäänkö liiketoimintalinja – tai aluekohtaista jaottelua?
- Tehdäänkö erilaisten liiketoimintamallien perusteella painotuksia?
- Laskentakaavoissa käytettävät prosenttiluvut?



- Tappioiden käsittely?
- Miten määritellään myynnin sijainti?
- Ilmaiskäyttäjien seuranta ja arvostus?
- Kuka on verovelvollinen (konserni, yksittäinen konserniyhtiö)?
- Muodostuuko verovelvollisuus jokaiseen maahan erikseen vai voisiko käyttöönottaa keskitetyn mallin (kuten esim. arvonlisäverotuksessa MOSS) tai käytetäänkö lähdeverotusta?
- Riidanratkaisumenetelmät?