



21.12.2023

Julkinen

Valtiovarainministeriön selvitys valtiovarainvaliokunnalle monenvälisestä yleissopimuksesta Pilari 1:n Amount A:n täytäntöönpanemiseksi

Sisällys

1. Asian tausta ja valmistelu	3
2. Monenvälisen yleissopimustekstin keskeinen sisältö.....	4
2.1. Soveltamisala.....	5
2.2. Verotusoikeuden alaisen voiton määrittäminen ja verotusoikeuden syntyminen.....	6
2.3. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen	8
2.4. Hallinnolliset säännöt, oikeusvarmuus- ja riitojen ratkaisumenettelyt sekä tietojenvaihto	10
2.5. Osapuolien tiettyjen kansallisten toimenpiteiden kohtelu ja loppumääräykset	13
3. Pääasialliset vaikutukset.....	15
3.1. Maailmanlaajuiset taloudelliset vaikutukset.....	15
3.2. Taloudelliset vaikutukset Suomessa.....	16
3.3. Vaikutukset yrityksiin.....	18
3.4. Vaikutukset viranomaisiin	18
4. Lausuntopalaute	19
5. Jatkotyö.....	24
6. Valtiovarainministeriön kanta yleissopimuksen allekirjoittamisen tarkoituksenmukaisuudesta.....	24

1. Asian tausta ja valmistelu

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestössä (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) on käynnissä kansainvälisen yritysverotuksen uudistamista koskeva hanke (Addressing the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy), jonka taustalla on veropohjan rapautumista ja voitonsiirron estämistä koskeva hanke (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS-hanke). Uudistamishanketta on käsitelty OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS -kokoonpanossa (IF-kokoonpano). Nykyiset valtioiden väliset verosopimukset rakentuvat yritysverotuksen osalta periaatteelle, jonka mukaan verotusoikeuden muodostumisen lähtökohtana on fyysinen läsnäolo. BEPS-hankkeen puitteissa katsottiin muun ohella aiheelliseksi tutkia, onko verotuksen sääntelyä tarpeen päivittää ottaen huomioon liiketoiminnan digitalisoituminen ja mahdollisuudet valtioiden rajat ylittävään liiketoimintaan ilman fyysistä sijoittautumista toimintavaltioon. Esillä ovat olleet myös huolet siitä, aiheuttavatko nykysäännökset BEPS-projektin muista toimenpiteistä huolimatta edelleen veropohjan rapautumista ja voiton siirtoa.

Monet valtiot ovat reagoineet liiketoiminnan digitalisoitumiseen säätämällä tai harkitsemalla säädettäväksi omia kansallisia veroja, jotka kohdistuvat digitaaliseen toimintaan. Yksi kansainvälisen yritysverotuksen uudistamista koskevan hankkeen keskeisistä tavoitteista on vakauttaa kansainvälistä tuloverojärjestelmää siten, että päästäisiin eroon kansallisista veroista, jotka kohdistuvat digitaaliseen toimintaan. Hankkeeseen sisältyy kaksi työhaaraa, pilari 1 ja pilari 2. Pilari 1 sisältää kaksi alakokonaisuutta: verotusoikeuden osittaista uudelleenallokaatiota koskevan Amount A:n ja Amount B:n, jonka tavoitteena on yksinkertaistaa markkinaehtoperiaatteen soveltamista rutiinijakelijoihin. Pilari 2 puolestaan sisältää suurten konsernien vähimmäisveron (15 prosenttia) sekä niin kutsutun STTR-säännön (subject to tax rule). Valtiovarainministeriö on toimittanut valtiovarainvaliokunnalle selvityksen tästä kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishankkeesta 12.5.2021.¹ IF-kokoonpanoon liittyneistä 143 valtiosta ja lainkäyttöalueesta 139 on tähän mennessä liittynyt 8.10.2021 julkaistuun, uudistuksen päälinjat sisältävään kannanottoon.² Myös Suomi on liittynyt kyseiseen kannanottoon. Lisäksi 138 IF-kokoonpanon jäsentä Suomi mukaan lukien hyväksyi 11.7.2023 julkilausuman, jossa annettiin tilannekuvaus uudistushankkeesta.³

Amount A:n toteuttaminen edellyttää monenvälisen, tuloverotusta koskevan valtiosopimuksen (jäljempänä monenvälinen yleissopimus) tekemistä. IF-kokoonpanon Task Force on the Digital Economy (TFDE) työryhmä on hyväksynyt Amount A:ta koskevan monenvälisen yleissopimuksen tekstin julkaisemisen. Monenvälisen yleissopimuksen

¹ [Valtiovarainministeriön selvitys valtiovarainvaliokunnalle OECD:n kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishankkeesta](#)

² [Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 11 July 2023](#)

³ [Press release 12.7.2023 138 countries and jurisdictions agree historic milestone to implement global tax deal](#)

teksti julkaistiin 11.10.2023⁴ yhdessä siihen liittyvien materiaalien kanssa. Samassa yhteydessä julkaistiin sopimuksen sisältöä ja tulkintaa selittävä perusteluosio (Explanatory Statement)⁵ sekä sopimustekstin sisältämän oikeusvarmuusmenettelyn soveltamista koskeva osapuolten yhteisymmärrystä kuvaava asiakirja (Understanding on the Application of Certainty for Amount A of Pillar One)⁶. Monenvälisen yleissopimuksen julkaistu teksti kuvaa TFDE:n jäsenten keskuudessa tähän mennessä saavutetun yhteisymmärryksen Amount A:n teknisestä arkkitehtuurista. Jäsenet eivät kuitenkaan ole vielä hyväksyneet sopimustekstiä, eikä sopimusta ole avattu allekirjoituksille. Pieni joukko osallistujia on esittänyt erilaisia näkemyksiä tiettyjen, julkaistussa tekstissä alaviittein osoitettujen määräysten osalta. Eriäviä näkemyksiä esittäneet valtiot osallistuvat alaviitteissä osoitettujen erimielisyyksien ratkaisemiseen.

Amount A:ta koskeva monenvälinen yleissopimus mahdollistaisi verotusoikeuden osittaisen uudelleenallokoinnin ja merkitsisi käytännössä sitä, että niin sanotut markkinavaltiot eli valtiot, joissa on esimerkiksi kuluttajia tai käyttäjiä, saisivat uuden, fyysisestä sijoittautumisesta riippumattoman verotusoikeuden tiettyyn osuuteen suurten ja voitollisten yritysten tulosta. Sopimuksen salliman verotusoikeuden käyttäminen edellyttänee sopimukseen liittyvissä valtioissa myös kansallisen lainsäädännön muutoksia.

Monenvälisen yleissopimuksen teksti on ollut lausunnolla 9.11.–4.12.2023. Lausuntoa pyydettiin yleissopimuksen tekstistä ja sen allekirjoittamisen tarkoituksenmukaisuudesta. Lausuntoja pyydettiin esityksen kannalta keskeisiltä ministeriöiltä, Ahvenanmaan maakunnan hallitukselta, viranomaisilta, etujärjestöiltä, yliopistojen edustajilta sekä muilta sidosryhmiltä, yhteensä 37 taholta.

Valtiovarainministeriö antaa selvityksen valtiovarainvaliokunnalle monenvälisestä yleissopimuksesta Pilari 1:n Amount A:n täytäntöönpanemiseksi. Monenvälisen yleissopimuksen julkaistua tekstiä ei ole vielä käännetty suomeksi tai ruotsiksi.

2. Monenvälisen yleissopimustekstin keskeinen sisältö

Alla on esitetty julkaistun sopimustekstin keskeinen sisältö tiivistetysti ja yleisellä tasolla samassa muodossa kuin mitä lausuntopyynnön liitteenä toimitetussa valtiovarainministeriön muistion Monenvälinen yleissopimus Pilari 1:n Amount A:n täytäntöönpanemiseksi (9.11.2023, jäljempänä valtiovarainministeriön muistio) 2 luvussa on esitetty.

⁴ [Press release](#) 11.10.2023 OECD/G20 Inclusive Framework releases new multilateral convention to address tax challenges of globalisation and digitalisation, [Text of the Amount A MLC](#)

⁵ [Explanatory Statement to the MLC](#)

⁶ [Understanding on the Application of Certainty for Amount A of Pillar One](#)

2.1. Soveltamisala

Sopimusta sovellettaisiin sen soveltamisalaan kuuluvan konsernin konserniyksiköihin. Konserni kuuluisi sopimuksen soveltamisalaan, jos 3 artiklan 1 kohdan a ja b alakohtien mukaiset liikevaihto- ja kannattavuuskynnykset ylittyvät sen osalta. Liikevaihtokynnys olisi ensi vaiheessa 20 miljardia euroa. Liikevaihtokynnyksen ylittymisen arvioimiseksi tulee selvittää konsernin oikaistut tuotot. Oikaistut tuotot ovat 2 artiklan c alakohdan mukaan konsernin ylimmän emoyksikön laatiman konsernitilinpäätöksen tuloslaskelmassa tilikaudelta ilmoitettu liikevaihto lukuun ottamatta arvonlisäveroja ja vastaavia kulutusveroja, johon tehdään samassa alakohdassa määritetyt oikaisut. Mikäli sopimuksen voimaan saattaminen arvioitaisiin onnistuneeksi sopimuksessa erikseen kuvatussa menettelyssä 7 vuoden kuluttua siitä, kun sopimus on tullut voimaan, liikevaihtokynnys laskisi 10 miljardiin euroon (ks. 3 artiklan 9 kohta ja 43 artikla).

Kannattavuuskynnys olisi 10 %. Lähtökohtana kannattavuuskynnyksen ylittymistä arviotaessa on konsernituloslaskelman mukainen voitto tai tappio, johon tehdään sopimuksessa erikseen määritetyt oikaisut (ks. 3 artiklan 3 kohta ja liitteen B osan 2 kohta 1 sekä 2 artiklan u alakohta). Tämä luku jaettaisiin oikaistuilla tuotoilla, jotta saadaan selville kannattavuuskynnyksen kohdalla huomioitava kannattavuusluku. Tilikauden lisäksi kannattavuuskynnyksen ylittymistä arviotaisiin pidemmän aikavälin keskiarvona, jos konserni ei olisi ollut soveltamisalassa kahtena kyseistä tilikautta edeltävänä tilikautena (ks. 3 artiklan 2 kohta). Keskiarvotarkastelulla pyritään edistämään ennustettavuutta ja estämään tilanne, jossa konserni kannattavuuden heilahtelun takia välillä kuuluisi ja välillä ei kuuluisi sopimuksen soveltamisalaan. Konserni ei kuitenkaan koskaan olisi sopimuksen soveltamisalassa, jos kannattavuuskynnys ei ylity kyseessä olevan tilikauden osalta. Sopimus sisältää erilliset säännöt yritysjärjestelytilanteisiin sekä moniemoisille konserneille (ks. liitteen C osan 1 kohdat 1 ja 2 sekä kohdat 5 ja 6).

Vapautettujen yksiköiden lukuja ei otettaisi huomioon soveltamisalakynnyksien täyttymistä arviotaessa eikä myöskään määritettäessä sitä osaa konsernin voitosta, joka voi olla uuden verotusoikeuden kohteena (ks. 2 artiklan c alakohdan ii alakohta ja liitteen B osan 2 kohdan 1 alakohta d). Vapautettuja yksiköitä olisivat julkisyksikkö, kansainvälinen järjestö, voittoa tavoittelematon järjestö, eläkerahasto ja sijoitusrahasto tai kiinteistö-sijoitusväline joka on konsernin ylin emoyksikkö (ks. 2 artiklan r alakohta ja liitteen B osa 1). Sopimus sisältää säännön, jonka tarkoituksena on estää vapautettuja yksiköitä koskevien sääntöjen väärinkäyttö liikevaihtokynnyksen ylittymisen estämiseksi (ks. liite C osa 1 kohdat 2 ja 3). Jos liikevaihtokynnys on ylittynyt konsernin osalta, mutta konsernin kannattavuus ei kokonaisuutena ylitä kannattavuuskynnystä ja konsernitilinpäätöksellä on ilmoitettu segmentti, joka täyttää soveltamiskynnykset, sopimusta sovellettaisiin tähän segmenttiin (ks. 3 artiklan 6 kohta ja liitteen C kohta 4).

Konserneihin, joissa harjoitetaan joko säänneltyjä rahoituspalveluja tai kaivannaistoimintaa, sovellettaisiin erityissääntöjä (ks. 3 artiklan 4 ja 5 kohdat ja liitteen C osat 2 ja 3). Käytännössä tällaiset konsernit kuuluisivat sopimuksen soveltamisalaan vain siltä osin

kuin niiden muu toiminta kuin sopimuksessa tarkoitettu säännelty rahoituspalveluointa tai kaivannaistoiminta ylittää yllä kuvatut soveltamiskynnykset. Lisäksi erityissääntöjä sovellettaisiin myös sellaisiin konserneihin jotka saavat tuloja sellaisista toimituksista, jotka on hankittu maanpuolustustarkoitukseen (ks. artiklan 3 kohta 8 ja liite C osa 6) ja konserneihin, joiden tulojen katsotaan sopimuksen oikaistujen tuottojen syntymispaikkaa koskevia sääntöjä noudattaen syntyneen pääsääntöisesti samassa tai samoissa lainkäyttöalueissa kuin minne ne on kirjanpidossa kirjattu (ks. 3 artiklan 7 kohta ja liite C osa 5, itsenäisen kansallisen liiketoiminnan lainkäyttöaluetta koskeva poikkeus). Näiden erityissääntöjen johdosta konserni, joka muuten olisi sopimuksen soveltamisalassa saat-taisi joissain tapauksissa jäädä soveltamisalan ulkopuolelle. Lisäksi näillä erityissääntöillä olisi vaikutusta esimerkiksi siihen, mikä osa konsernin voitosta voi tulla uuden verotusoikeuden kohteeksi.

2.2. Verotusoikeuden alaisen voiton määrittäminen ja verotusoikeuden syntyminen

Osapuolille syntyisi sopimuksen mukainen verotusoikeus vain tietyn kannattavuustason ylittävään osuuteen konsernin voitosta (Amount A -voitto). Amount A -voitto määritellään 2 artiklan d kohdassa. Ensiksi on selvitettävä konsernin oikaistu voitto ennen veroja, mikä käytännössä tarkoittaa tilikauden konsernitilinpäätöksellä ilmoitettua voittoa tai tappiota, johon tehdään tietyt oikaisut ja josta vähennetään sopimuksessa määritetyt aikaisempien tilikausien tappiot tietyissä aikarajoissa (ks. liite B osa 2). Tästä summasta vähennetään 10 % konsernin oikaistuista tuotoista, jotta saadaan selville, onko konsernille muodostunut sellaista jäännösvoittoa, jonka osalta verotusoikeus voisi tulla sopimuksen mukaisesti uudelleen jaetuksi. Käytännössä verotusoikeus voisi tulla uudelleen jaetuksi ainoastaan siltä osin, kuin konsernin oikaistu voitto ennen veroja on suurempi kuin 10 % oikaistuista tuotoista. Jos konsernille olisi muodostunut edellä kuvatun laskelman perusteella jäännösvoittoa, 25 % tuosta jäännösvoitosta muodostaisi Amount A -voiton, jonka osalta verotusoikeus enintään jaettaisiin monenvälisen yleissopimuksen mukaisesti.

Jotta lainkäyttöalueelle syntyisi sopimuksen mukainen verotusoikeus konsernin Amount A -voittoon, konsernilla tulee olla riittävä yhteys kyseiseen lainkäyttöalueeseen. Tällainen yhteys muodostuu lainkäyttöalueesta kertyneiksi katsottavien oikaistujen tuottojen perusteella ilman fyysisen läsnäolon vaatimusta, mikäli nämä tuotot ylittävät 8 artiklan mukaisen kynnyksarvon. Kynnyksarvo on lähtökohtaisesti 1 miljoonaa euroa. Lainkäyttöalueille, joiden bruttokansantuote alittaa 40 miljardia euroa, kynnyksarvo on kuitenkin 250 000 euroa. Kynnyksarvolla pyritään varmistamaan, että konsernilla on riittävä yhteys kyseisen lainkäyttöalueen markkinoihin.

Osapuoli, jonka osalta 8 artiklan tarkoittama yhteys on syntynyt, saisi maksuunpanna konsernin osoitetulle maksuysikölle veron siitä osuudesta konsernin Amount A -voittoa, joka voidaan kohdistaa kyseiselle osapuolelle (ks. 4 artiklan 1 kohta). Konsernin osoitettu maksuysikkö olisi joko konsernin ylin emoyksikkö tai mikäli tämän yksikön kotipaikka on lainkäyttöalueessa, joka ei ole sopimuksen osapuoli, erillisten sääntöjen mu-

kaan määritettävä yksikkö (ks. 2 artiklan I kohta ja liitteen B osa 3). Yksittäiselle lainkäyttöalueelle voitaisiin kohdistaa verotettavaksi korkeintaan se osuus Amount A -voitosta, joka vastaa sitä suhdelukua, jonka kyseisestä lainkäyttöalueesta syntyväksi katsottava osuus konsernin oikaistuista tuotoista muodostaa konsernin oikaistuista tuotoista kokonaisuudessaan (ks. 5 artiklan 1 kohta).

Se, missä lainkäyttöalueessa konsernin oikaistujen tuottojen katsotaan syntyneen, määritetään oikaistujen tuottojen syntymispaikkaa koskevien sääntöjen (6 ja 7 artiklat sekä liite D) mukaisesti. Tavoitteena näissä säännöissä olisi, että tulon katsotaan syntyvän pääsääntöisesti siinä lainkäyttöalueessa, jossa tuotteen tai palvelun loppukuluttaja tai esimerkiksi digitaalisen alustan käyttäjä sijaitsee. Tulovirran maksava taho ei välttämättä määritä tulon lähdettä. Esimerkiksi, jos digitaalinen alusta tarjoaa verkkomainospalveluita yritysasiakkaille, näiden palveluiden tarjoamisesta syntyneiden tulojen ei katsota syntyneen siinä lainkäyttöalueessa, jossa mainospalvelun ostava yritysasiakas sijaitsee vaan siinä lainkäyttöalueessa, jossa mainoksen katsova digitaalisen alustan käyttäjä sijaitsee. Konsernin edellytettäisiin selvittävän tulojen lähteet luotettavaa menetelmää soveltaen. Tulojen lähteet selvitetään tulokategoriakohtaisia periaatteita ja tiettyjä osoittimia noudattaen. Kaikkien oikaistuihin tuottoihin sisältyvien tulojen lähde tulee määrittää. Tietyissä tapauksissa tulojen lähde voidaan määrittää sopimuksessa erikseen määritetyjä kaavamaisia allokointiavaimia soveltaen.

Lainkäyttöalueelle kohdistettavasta Amount A -voiton osuudesta saatettaisiin tiettyjen edellytysten täytyessä vähentää markkinointi- ja jakeluvoittoja koskeva oikaisu (ks. 5 artiklan 1 kohdan b alakohta ja oikaisun määrittämisestä tarkemmin 5 artiklan 2 kohta). Käytännössä oikaisu voisi tulla kyseeseen, jos lainkäyttöalueessa sijaitsee konserniyhtiöitä, joille on konsernitiilin päätöksen mukaan syntynyt voittoja, lainkäyttöalue verottaa konserniyhtiötä verotettavan läsnäolon perusteella tai lainkäyttöalueessa pidetään veroa lähteellä konserniyhtiölle kuuluvien tulojen osalta. Tämän oikaisun tavoitteena on estää tilanne, jossa osapuoli saisi verottaa konsernin jäännösvoittoa ensin olemassa olevan yritysverojärjestelmän mukaisesti ja sen jälkeen toiseen kertaan vielä sopimuksen mukaisen verotusoikeuden nojalla. Markkinointi- ja jakeluvoittoja koskevan oikaisun soveltaminen edellyttää lainkäyttöaluekohtaisen voiton tai tappion selvittämistä. Lähtökohtana lainkäyttöaluekohtaisen voiton tai tappion määrittämisessä olisi kaksinkertaista verotusta poistettaessa huomioitava lainkäyttöaluekohtainen voitto tai tappio, joka määritetään liitteen B osan 4 sääntöjen mukaisesti. Mikäli lainkäyttöalueessa olisi pidätetty veroa lähteellä sopimuksen soveltamisalaan kuuluvan konsernin konserniyksikön saamien sopimuksessa tarkemmin kuvattujen maksujen (ks. 2 artiklan j kohta) osalta, tällaisten pidätettyjen verojen perusteella laskettava voittosumma huomioitaisiin lainkäyttöaluekohtaisen voiton tai tappion lisäyksenä. Tämän lisäyksen määrittämistä koskevat tarkemmat säännöt löytyvät liitteen B osasta 6. Voittosummasta tehtäisiin lisäyksen määrää laskettaessa vähennys, jonka suuruus vaihtelisi ajankohdan ja lainkäyttöaluekohtaisten tekijöiden perusteella ollen suurimmillaan 100 % ja pienimmillään 15 %. Markkinointi- ja jakeluvoittoja koskeva oikaisu voisi tulla vähennettäväksi vain, jos lainkäyttöaluekohtainen voitto on suurempi kuin 50 miljoonaa euroa. Lisäksi markkinointi- ja

jakeluvoittoja koskevan oikaisun vähentäminen edellyttäisi, että lainkäyttöaluekohtainen voitto sisältää lainkäyttöaluekohtaista ylivoittoa. Markkinointi- ja jakeluvoittoja koskevana oikaisuna vähennettäisiin lainkäyttöaluekohtaisista tekijöistä riippuen 90 %, 35 % tai 25 % lainkäyttöaluekohtaisesta ylivoitosta. Markkinointi- ja jakeluvoittoja koskeva oikaisu ei kuitenkaan koskaan voisi olla suurempi kuin lainkäyttöalueelle muutoin verotettavaksi kohdistettava osuus Amount A -voitosta.

Osapuolelle verotettavaksi kohdistettavaa osuutta Amount A -voitosta pienennetään lisäksi tietyissä tapauksissa 4 artiklan 2 ja 3 kohtien mukaisesti. Tällainen pienentäminen voi tulla kysymykseen, mikäli joku tai jotkut niistä lainkäyttöalueista, joille sopimuksen määräysten mukaisesti osoitettaisiin velvollisuus poistaa sopimuksen mukaisen verotusoikeuden aiheuttama kaksinkertainen verotus, ei ole sopimuksen osapuoli.

2.3. Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Sopimuksella jaettaisiin osittain uudestaan verotusoikeus sen soveltamisalaan kuuluvan konsernin voittoon. Sopimuksen mahdollistaman uuden verotusoikeuden käyttäminen tarkoittaisi käytännössä sitä, että olemassa olevan yritysverojärjestelmän mukaisesti jo kertaalleen yhdessä valtiossa verotettu tulo tulisi verotetuksi uudelleen toisessa valtiossa. Sopimuksen 9–13 artikloihin on sisällytetty säännöt, joilla määritettäisiin, miten näin syntyneen kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskeva vastuu tulisi jakaa lainkäyttöalueiden välillä ja millaisia periaatteita noudattaen tämä kaksinkertainen verotus tulee poistaa. Sopimukseen perustuva velvollisuus poistaa kaksinkertaista verotusta voi koskea ainoastaan sopimuksen osapuolia.

Sopimuksen soveltamisen johdosta konsernille muodostuneen kaksinkertaisen verotuksen poistovastuu määritettäisiin ensin lainkäyttöaluetasolla ja tavoitteena on kohdistaa se ensisijaisesti niihin lainkäyttöalueisiin, joissa konsernin toiminta on ollut kaikista voitollisinta. Lainkäyttöaluekohtaisen kaksinkertaisen verotuksen poistovastuun määrittämiseksi olisi selvitettävä kunkin lainkäyttöalueen kaksinkertaista verotusta poistettaessa huomioitava lainkäyttöaluekohtainen voitto tai tappio, joka määritettäisiin liitteen B osan 4 sääntöjen mukaisesti. Lähtökohtana kaksinkertaista verotusta poistettaessa huomioitava lainkäyttöaluekohtaista voittoa tai tappiota määritettäessä olisivat lainkäyttöalueessa sijaitseville konserniyksiköille konsernitilinpäätöstä laadittaessa määritetyt voitot tai tappiot, joihin tehdään liitteen B osan 4 kohdan 2 mukaiset oikaisut sekä lainkäyttöalueessa sijaitsevien konserniyksiköiden verotettavien läsnäolojen (käytännössä kiinteä toimipaikka) liitteen B osan 4 kohdan 3 mukaisesti määritetyt voitot tai tappiot. Näistä saadaan vähentää liitteen B osan 4 kohdan 6 mukaisesti määritetyt lainkäyttöaluekohtaiset tappiot aikaisemmilta tilikausilta. Näiden sääntöjen tavoitteena on, että lainkäyttöaluekohtainen voitto tai tappio heijastaisi mahdollisimman hyvin sitä, miten verotusoikeus jakautuu lainkäyttöalueiden välillä olemassa olevassa yritysverojärjestelmässä. Lainkäyttöaluekohtaista voittoa tai tappiota määritettäessä voidaan maksun vastaanottaneen konserniyksikön osalta huomioida vähennys, jos kyseiselle lainkäyttöalueelle sijoitautunut konserniyksikkö on saanut sopimuksessa tarkemmin kuvatun maksun, jonka

osalta maksaja on pidättänyt veroa lähteellä. Vähennyksen edellytyksenä on, että konserniyksiköllä on asuinpaikka ja se on verovelvollinen sillä lainkäyttöalueella, jonka osalta vähennys tehtäisiin ja että kyseisellä lainkäyttöalueella on kattava järjestelmä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tällaisten lähteellä pidätettyjen verojen osalta (ks. 2 artiklan j ja k alakohtat sekä liite B osa 4 kohdan 2 alakohta j, 12 kohta ja 13 kohdan i alakohta). Tämän vähennyksen tavoitteena on ottaa huomioon, että kyseinen lainkäyttöalue on jo joutunut poistamaan kaksinkertaista verotusta, minkä johdosta sen tosiasiallinen verotusoikeus on pienempi kuin mitä sen lainkäyttöaluekohtainen voitto muuten antaisi ymmärtää. Lainkäyttöalueille, joiden kaksinkertaista verotusta poistettaessa huomioitava lainkäyttöaluekohtainen voitto jää 10 artiklassa määritetyn kynnyksarvon alapuolelle, ei voitaisi kohdistaa vastuuta poistaa kaksinkertaista verotusta. Kynnyksarvo voi vaihdella konserni- ja lainkäyttöaluekohtaisista olosuhteista riippuen, mutta käytännössä jokainen sellainen lainkäyttöalue, jonka kaksinkertaista verotusta poistettaessa huomioitava lainkäyttöaluekohtainen voitto ylittää 50 miljoonaa euroa olisi aina niiden lainkäyttöalueiden joukossa, joille vastuuta poistaa kaksinkertainen verotus voitaisiin kohdistaa. Itsenäisen kansallisen liiketoiminnan lainkäyttöalueeksi katsottava osapuoli ei voisi joutua poistamaan kaksinkertaista verotusta (ks. liite C osa 5 kohta 3 alakohtat a ja c).

Lisäksi lainkäyttöaluekohtaisen kaksinkertaisen verotuksen poistovastuun määrittäminen edellyttäisi lainkäyttöaluekohtaisen voitollisuuden selvittämistä. Lainkäyttöaluekohtaista voitollisuutta mitattaisiin määrittämällä lainkäyttöaluekohtainen tuotto poistoille ja henkilöstökuluille, jonka osalta tarkemmat säännöt sisältyisivät liitteen B osaan 5. Käytännössä lainkäyttöaluekohtainen tuotto poistoille ja henkilöstökuluille määritettäisiin jakamalla kaksinkertaista verotusta poistettaessa huomioitava lainkäyttöaluekohtainen voitto tai tappio erikseen määritetyillä lainkäyttöalueessa sijaitsevien konserniyksiköiden ja verotettavien läsnäolojen poistoilla ja henkilöstökuluilla (ks. liite B osa 5 kohta 1). Jos lainkäyttöalueelle verotettavaksi kohdistettavasta Amount A -voitosta on vähennetty markkinointi- ja jakeluvoittoja koskeva oikaisu, vastaava oikaisu saataisiin vähentää kaksinkertaista verotusta poistettaessa huomioitavasta lainkäyttöaluekohtaisesta voitosta tai tappiosta lainkäyttöaluekohtaista tuottoa poistoille ja henkilöstökuluille määritettäessä. Markkinointi- ja jakeluvoittoja koskevaa oikaisua ei kuitenkaan saisi vähentää siltä osin kuin oikaisun summaan on sisältynyt lisäys lähteellä pidätettyjen verojen johdosta (ks. 11 artiklan 2 kohdan c alakohta).

Kaksinkertaisen verotuksen poistovastuu Amount A -voiton osalta jaettaisiin lainkäyttöalueille 11 artiklan määräysten mukaisesti niin, että ensisijaisesti kaksinkertaista verotusta poistaisivat ne lainkäyttöalueet, joiden lainkäyttöaluekohtainen tuotto poistoille ja henkilöstökuluille on kaikista korkein. Osapuolen, jolle on kohdistettu kaksinkertaisen verotuksen poistovastuu tiettyyn osuuteen Amount A -voitosta, tulisi määrittää kaksinkertaisen verotuksen poistoon oikeutetut yksiköt ja kohdistaa oikeus kaksinkertaisen verotuksen poistoon näiden kesken 13 artiklan määräyksiä noudattaen. Kaksinkertaisen verotuksen poisto voitaisiin myöntää siihen muuten oikeutetulle yksikölle vain, jos se on suorittanut sopimuksen mukaisen kompensoivan maksun sille konserniyksikölle, joka on maksanut veron Amount A -voitosta (ks. 13 artiklan 7–11 kohdat).

Kaksinkertainen verotus tulisi poistaa jollain 12 artiklan 1 kohdassa mainituista menetelmistä, joista yksi on hyvitysmenetelmä. Kaksinkertaista verotusta poistettaessa noudatettaisiin 12 artiklan 2 kohdan mukaan kansallista lakia ikään kuin konsernin osoitetun maksuysikön maksama vero Amount A -voitosta olisi ollut hyvitykseen oikeutetun yksikön maksama. Sopimuksen 12 artiklan 3 ja 4 kohdat sisältäisivät kuitenkin määräyksiä, joilla rajoitettaisiin osapuolten vapautta asettaa kansallisella lailla rajoituksia hyvityksen määrään ja mahdollisuuteen käyttää käyttämätön hyvitys seuraavina verovuosina. Käytännössä, jos osapuoli soveltaa hyvitysmenetelmää, sen pitää sallia mahdollisen käyttämättömän hyvityksen siirtäminen vähennettäväksi seuraavien viiden tilikauden aikana. Lisäksi 12 artiklan 5 kohta sisältää määräyksiä kaksinkertaisen verotuksen poistamisen toteuttamisen verovuodesta ja määräajoista, joiden tavoitteena on edesauttaa sitä, että kaksinkertainen verotus poistetaan joutuisasti sopimuksen mukaisen veron maksupäivän jälkeen.

2.4. Hallinnolliset säännöt, oikeusvarmuus- ja riitojen ratkaisumenettelyt sekä tietojenvaihto

Hallinnollisten sääntöjen tavoitteena on, että konserni voisi toimia mahdollisimman usein yhden verohallinnon kanssa ja että hallinnolliset säännöt olisivat mahdollisuuksien mukaan yhdenmukaisia. Sopimuksen 14 artiklan mukaan sopimuksen osapuolten tulisi asettaa Amount A -voittoa koskevan veroilmoituksen ja yhteisen dokumentointipaketin jättöaika niin, että se on vähintään 9 ja enintään 12 kuukautta tilikauden päättymisestä. Eri osapuolilla saattaisi siten olla eri määräaika veroilmoituksen jättämiselle. Jos konsernin koordinoiva yksikkö on jättänyt veroilmoituksen vastaavalle verohallinnolle vastaavan verohallinnon osapuolen asettamassa määräajassa, muiden osapuolten tulisi katsoa veroilmoituksen tulleen jätetyksi ajoissa. Koordinoiva yksikkö olisi joko konsernin osoitettu maksuysikkö tai muu konserniyksikkö, jolle konserni on osoittanut hallinnollisia sääntöjä tai oikeusvarmuusmenettelyä koskevia vastuita tilikauden aikana (ks. 32 artiklan j alakohta). Vastaava verohallinto olisi lähtökohtaisesti sen osapuolen verohallinto, jossa konsernin osoitetulla maksuysiköllä on kotipaikka (ks. 32 artiklan q alakohta). Artikla 15 kuvaisi Amount A -voittoa koskevan veroilmoituksen ja yhteisen dokumentointipaketin sisältövaatimukset pääpiirteissään. Sopimuksen osapuolten tulisi kuitenkin vielä sopia tarkemmin sisältö- ja muotovaatimuksista osapuolten kokouksessa. Sopimuksen 16 artikla sisältäisi säännöt, joiden avulla pyritään varmistamaan, että esimerkiksi osoitetun maksuysikön rekisteröintiin, sopimuksen mukaan verotettavaksi tulevan tulon tulouttamisajankohtaan ja verovuoden päättymisajankohtaan sekä veron maksun määräaikaan liittyvät osapuolten sisäiset säännöt olisivat mahdollisimman yhdenmukaisia.

Mikäli osoitettu maksuysikkö jättää sopimuksen mukaisen veron maksamatta osittain tai kokonaisuudessaan, 17 artikla sallisi osapuolen kohdistaa tämä maksuvelvollisuus joko osapuolella kotipaikan omaaviin konserniyksiköihin tai osapuolella sijaitsevaan konserniyksikön verotettavaan läsnäoloon taikka niihin konserniyksiköihin, jotka ovat oikeutettuja kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen. Sopimuksen 18 artiklan mukaan

osapuolten tulisi sallia oikeusvarmuusmenettelyn kautta saatujen ratkaisujen johdosta muuttuvien maksuvelvoitteiden tai kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevien hyvitysten muutosten toimeen paneminen muuttamalla kuluvan vuoden maksuvelvoitetta tai hyvitystä. Sopimuksen 19 artiklan mukaan osapuolten tulisi vaatia, että sopimuksen soveltamisalassa olevat konsernit ylläpitävät sisäistä valvontajärjestelmää, jonka avulla varmistetaan, että konsernissa sovelletaan oikein oikaistujen tuottojen syntymispaikkaa koskevia sääntöjä sekä säänneltyjä rahoituspalveluja ja kaivannaistoimintaa koskevia poikkeussääntöjä. Sopimuksen 20 artikla sisältäisi säännöt, joilla pyritään varmistamaan, että sopimuksen mukaiseen uuteen verotusoikeuteen liittyvät kansalliset säännöt eivät ole syrjiviä. Sopimus sisältää myös tiettyjä yksinkertaistuksia soveltamisalakynnysten laskentaan sekä sopimuksen voimaantulon jälkeen määräaikaaisesti sovellettavia erityissääntöjä, jotka käytännössä helpottavat soveltamisalaan kuuluvien konsernien selvityselvöllisyyttä sopimuksen ensimmäisinä soveltamisvuosina (ks. liite E).

Sopimuksella luotaisiin sen mahdollistaman uuden verotusoikeuden käyttöä koskeva oikeusvarmuusmenettely, jonka kautta soveltamisalaan kuuluvan konsernin olisi mahdollista saada sopimuksen osapuolia sitovia ratkaisuja sopimuksen soveltamisesta kyseisen konsernin tapauksessa. Tätä oikeusvarmuusmenettelyä koskevat säännöt sisältyvät sopimuksen 22–31 artikloihin ja liitteeseen F. Menettelyn avulla konserni voisi hakea nimeämiään osapuolia sitovan ratkaisun siitä, kuuluuko se sopimuksen soveltamisalaan (ks. 32 artiklan x alakohta). Konserni voisi myös hakea kaikkia osapuolia sitovan ratkaisun siitä, onko konserni soveltanut sopimusta Amount A -voittoa koskevalla veroilmoituksellaan oikein (ks. 32 artiklan h alakohta). Käytännössä konserni voi siis hakea kaikkia sopimuksen osapuolia sitovan tilikausikohtaisen ratkaisun siitä, onko veroilmoituksella eri osapuolille verotettavaksi kohdistettu osuus Amount A -voitosta oikea ja onko kaksinkertaisen verotuksen poistovastuu jaettu veroilmoituksella oikein. Osapuolten tulisi toimeenpanna tällaisen ratkaisun edellyttämät muutokset kansallisen lainsäädännön määräajoista riippumatta (ks. 29 artiklan 3 kohdan b alakohta). Lisäksi konserni voisi hakea ennakkollista ratkaisua siitä, onko sen ehdottama tapa soveltaa oikaistujen tuottojen syntymispaikkaa koskevia sääntöjä taikka säänneltyjä rahoituspalveluja tai kaivannaistoimintaa koskevia poikkeussääntöjä hyväksyttävä ja toimiiko sen sisäinen valvontajärjestelmä tarkoitettulla tavalla. Tällainen ratkaisu sitoisi niitä osapuolia, jotka on mainittu hakemuksessa tai jotka ovat olleet muuten mukana kyseistä ratkaisua koskevassa prosessissa sillä edellytyksellä, että ratkaisussa mainitut kriittiset edellytykset yhä täyttyvät (ks. 32 artiklan c alakohta).

Oikeusvarmuusmenettelyn käytöstä perittäisiin käyttäjämaksu. Maksun suuruudesta sovitaisiin osapuolten kokouksessa (ks. 32 artiklan cc alakohta). Myös oikeusvarmuusmenettelyn aloittamista koskevan hakemuksen muodosta ja sen liitteenä toimitettavien asiakirjojen sisältövaatimuksista sovitaisiin tarkemmin osapuolten kokouksessa (ks. 22 artiklan 3 ja 9 kohdat, 23 artiklan 3 ja 7 kohdat sekä 32 artiklan b, o, ja w alakohdat). Oikeusvarmuusmenettelyssä ensi vaiheessa joko vastaava verohallinto tai prosessissa mukana olevien osapuolien verohallinnoista koostuva paneeli tutkisi veroilmoituksen ja

yhteisen dokumentointipaketin ja antaisi suosituksensa siitä, tulisiko veroilmoitus ja dokumentointipaketti hyväksyä sellaisenaan tai tulisiko siihen vaatia muutoksia. Kaikki prosessissa mukana olevat verohallinnot eivät välttämättä voisi osallistua yksittäiseen paneeliin, mutta ne saisivat aina esittää näkemyksensä suosituksen johdosta. Jos tässä vaiheessa ei saavuteta yksimielistä ratkaisua, erimielisyydet siirretäisiin erillisen ratkaisupaneelin ratkaistavaksi. Ratkaisupaneeli muodostettaisiin kolmesta riippumattomasta asiantuntijasta ja kolmen eri verohallinnon edustajasta sekä puheenjohtajasta, joka voi olla joko riippumaton asiantuntija tai verohallinnon edustaja (ks. 28 artikla).

Osapuolten tulisi pidättäytyä kansallisista valvontatoimenpiteistä oikeusvarmuutta koskevan hakemuksen käsittelyn ajaksi. Tämä velvollisuus lakkaisi ja hakemuksen käsittely loppuisi, jos konserni on luopunut tai sen voidaan katsoa luopuneen hakemuksestaan (ks. 23 artiklan 5 kohta). Konsernin voitaisiin katsoa luopuneen hakemuksestaan esimerkiksi silloin, jos se toimittaa jatkuvasti ja selityksettä tietoja myöhässä tai toimii muuten yhteistyökyvyttömästi tai salaillen taikka ei suostu tekemään Amount A -voittoa koskevaan veroilmoitukseen ja dokumentointipakettiin edellytetyjä muutoksia. Konsernin voitaisiin katsoa luopuneen hakemuksestaan myös silloin, jos sen jälkeen, kun konserni on jo saanut ratkaisun, joku konserniyksikkö antaa jollekin osapuolelle samaa tilikautta koskevan veroilmoituksen, joka on ristiriidassa ratkaisun kanssa (ks. 30 artiklan 1 kohta). Oikeusvarmuusmenettelystä saatu ratkaisu ei tällöin enää sitoisi osapuolia (ks. 29 artiklan 1–3 kohdat ja 30 artiklan 3 kohdan b alakohta).

Sopimuksella luotaisiin myös sopimuksen sallimaan uuteen verotusoikeuteen liitännäisiä asioita koskeva uusi sitova riitojenratkaisumenettely. Tätä menettelyä koskevat säännöt sisältyisivät 33–36 artikloihin ja liitteeseen G. Tätä riitojenratkaisumenettelyä voitaisiin soveltaa sopimuksen soveltamisalaan kuuluvien konsernien konserniyksiköiden keskinäistä sopimusmenettelyä koskeviin hakemuksiin tietyt edellytykset täyttävien riita-asioiden osalta. Riita-asian tulisi olla sellainen, että sillä on 34 artiklan 1–5 kohdissa kuvattu vaikutus sopimuksen kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevien sääntöjen soveltamiseen. Kyseeseen voivat tulla verosopimusten kiinteän toimipaikan muodostumista, liiketulojen verottamista ja siirtohinnoitteluoikaisua koskevia määräyksiä koskevat riidat mukaan lukien kyseisten säännösten sovellettavuutta koskevat riidat. Sopimuksen 35 artikla mahdollistaisi tällaisen riidan ratkaisemisen sitovasti riitojenratkaisupaneelissa, mikäli toimivaltaiset viranomaiset eivät ole päässeet asiassa ratkaisuun 2 vuoden määräajassa. Tämä riitojenratkaisumenettely ei kuitenkaan lähtökohtaisesti olisi käytettävissä, jos tapaukseen sovellettava verosopimus sisältää määräykset sitovasta riitojenratkaisumekanismista tai jos veroriitojen ratkaisumekanismista Euroopan unionissa annettun neuvoston direktiivi (EU 2017/1852) taikka EU:n arbitraatioyleissopimus (90/436/ETY) olisi ollut sovellettavissa tapaukseen (ks. 35 artiklan 14 ja 15 kohdat). Riitojenratkaisumenettely olisi artiklan 36 mukaisesti valinnainen tietyt edellytykset täyttävälle osapuolille, jotka maailmanpankki on määritellyt matalan tulotason, alemman keskitulotason tai ylempään keskitulotason lainkäyttöalueiksi.

Sopimuksen tietojenvaihtosäännöt sisältyvät 37 artiklaan. Osapuolten olisi muun muassa vaihdettava keskenään kaikki sellaiset tiedot, jotka ovat ennalta arvioiden olennaisia sopimuksen tai sen 4 artiklan mukaisesti maksuunpantavia veroja taikka 9 artiklan mukaista kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevan kansallisen lainsäädännön hallinnon tai täytäntöönpanon kannalta. Artikla sisältäisi myös määräykset, joiden perusteella osapuolet voisivat halutessaan ryhtyä keskenään perintäyhteistyöhön sopimuksen 4 artiklan mukaisesti maksuunpantavien verojen osalta. Osapuolten toimivaltaiset viranomaiset voisivat sopia 37 artiklan perusteella vaihdettavasta tiedosta sekä tietojenvaihtoon liittyvistä menettelyistä sekä hallinnollisesta yhteistyöstä keskinäisellä sopimuksella.

2.5. Osapuolien tiettyjen kansallisten toimenpiteiden kohtelu ja loppumääräykset

Yksi sopimuksen keskeisistä tavoitteista on päästä eroon digitaalista toimintaa koskevista kansallisista veroista. Tämän vuoksi sopimuksen osapuolet sitoutuisivat sekä olemaan soveltamatta nykyisiä liitteessä A lueteltuja veroja, että olemaan ottamatta käyttöön sopimuksessa määritellyjä digitaalisia veroja tai vastaavia toimenpiteitä. Sitoumus koskee kaikkia yhtiöitä, ei pelkästään Amount A -verotusoikeuden piiriin kuuluvia konserneja ja niiden konserniyhtiöitä. Veron voidaan katsoa olevan sopimuksen tarkoittama digitaalisia palveluja koskeva vero tai muu vastaava kansallinen toimenpide, jos kolme 39 artiklan 2 kohdassa esitettyä kumulatiivista edellytystä täyttyy. Ensinnäkin veron soveltamisen ja maksettavaksi tulevan veron määrän tulee perustua pääasiassa asiakkaiden tai käyttäjien sijaintiin tai vastaaviin markkinaperusteisiin kriteereihin. Toiseksi veron tulee soveltua ainoastaan ulkomaisiin tai ulkomaisomisteisiin yrityksiin taikka sisältää sellaisia tulokynnyksiä tai vapautuksia, joiden johdosta vero käytännössä soveltuu lähes ainoastaan ulkomaisiin tai ulkomaisomisteisiin yrityksiin ja jotka suojaavat kotimaisia yrityksiä veronalaiseksi joutumiselta. Kolmanneksi veron säätäneen osapuolen tulee käsitellä veroa verosopimustensa ulkopuolisena. Sopimuksen 39 artiklan 3 kohta puolestaan sisältää kuvauksen toimenpiteistä, joita ei pidetä digitaalisia palveluja koskevana verona tai muuna vastaavana kansallisena toimenpiteenä. Tällaisia ovat ensinnäkin säännöt, joilla pyritään puuttumaan keinotekoisiiin järjestelyihin, joilla vältetään perinteisen kiinteän toimipaikan muodostuminen tai muut fyysiseen läsnäoloon perustuvat kansallisen lainsäädännön verotusoikeuden luovat säännöt. Lisäksi myöskään arvonlisäveroja, tuote- ja palveluveroja, liikevaihtoveroja tai vastaavia kulutusveroja taikka yleisesti sovellettavissa olevia veroja, jotka maksuunpantavaan yksikkö- tai transaktiokohtaisesti eikä arvoon perustuen, ei pidetä digitaalisia palveluja koskevinä veroina tai muina vastaavinä kansallisina toimenpiteinä. Jos osapuolella kuitenkin olisi käytössä sopimuksen 39 artiklassa tarkoitettu digitaalisia palveluja koskeva vero tai muu vastaava toimenpide, tällaiselle osapuolelle ei allokoitaisi Amount A -verotusoikeutta.

Sopimuksen 40 artikla koskee toimenpiteitä, jotka eivät täytä 39 artiklan 2 kohdan digitaalisia palveluja koskevan veron tai muun kansallisen toimenpiteen määritelmää sen

takia, että ne ovat osapuolen verosopimusten kattamia. Näitä toimenpiteitä ei saisi soveltaa sopimuksen soveltamisalassa olevaan konserniin kuuluviin konserniyksiköihin. Kyseiset toimenpiteet luovat toimeenpanevalle osapuolelle verotusoikeuden perustuen konsernin toimintaan osapuolen markkinoilla ilman konserniyhtiön tai konsernille maksun maksaneen tahon fyysistä läsnäoloa. Siksi näiden toimenpiteiden tavoite on päällekkäinen sopimuksen tarkoituksen kanssa. Näitä toimenpiteitä saataisiin kuitenkin soveltaa siinä tapauksessa, että osapuolen ja toimenpiteen kohteena olevan yksikön asuinvaltion välinen verosopimus sallii niiden soveltamisen.

Sopimuksen loppumääräykset sisältyisivät 41–52 artikloihin. Loppumääräykset sisältäisivät muun muassa säännöt valtioiden mahdollisuudesta tehdä ilmoitus, jonka johdosta tiettyjä sopimuksen määräyksiä sovelletaan johonkin sen lainkäyttöalueeseen ikään kuin se olisi kyseisestä valtiosta erillinen osapuoli. Tämä 42 artiklan mahdollistama ilmoitus olisi merkityksellinen niille lainkäyttöalueille, joita kyseisen lainkäyttöalueen kansainvälisestä suhteista vastaavan valtion verosopimukset eivät yleensä kata. Sopimuksen 45 artiklan mukaan sopimukseen ei saisi tehdä varauksia ja 46 artiklan mukaan sopimuksen määräykset ovat etusijalla osapuolten välillä voimassaolevien verosopimusten määräyksiin nähden mahdollisessa ristiriitatilanteessa.

Sopimuksen voimaantulosäännöt sisältyisivät 48 artiklaan. Sopimus tulisi voimaan sopimuksen allekirjoittaneiden ja ratifioineiden tai hyväksyneiden valtioiden päättämänä päivänä. Jotta valtiot voisivat päättää voimaantulon päivämäärästä, vähintään 30 valtion olisi tullut tallettaa ratifiointia tai hyväksymistä koskeva instrumentti. Lisäksi tallettaneiden valtioiden tulisi edustaa vähintään 600 pistettä liitteen I mukaisista pisteistä. Pisteitä koskevalla vaatimuksella pyritään varmistamaan, että sopimus ei tule voimaan ennen kuin riittävä määrä sellaisia valtioita, joissa oletetaan sijaitsevan soveltamisalaan kuuluvien konsernien emoyksiköitä, on allekirjoittanut ja ratifioinut sopimuksen. Valtioiden myös oletettaisiin voimaantulon päivämäärästä päättäessään ottavan huomioon, kuinka suuri määrä sellaisia valtioita, joille todennäköisesti kohdistettaisiin velvollisuus poistaa kaksinkertainen verotus, tulisi sopimuksen osapuoleksi sekä tavoitteen varmistaa, että sopimuksen osapuoleksi tulevat valtiot edustavat monipuolisesti maantieteellisiä alueita ja vastaavat vähintään noin 60 % maailmanlaajuisesta bruttokansantuotteesta. Päätös voimaantulosta tehdään yksinkertaisella enemmistöllä niin että sitä kannattavien valtioiden tulee edustaa vähintään 600 pistettä liitteen I mukaisista pisteistä. Valtiaille, jotka allekirjoittavat ja ratifioivat tai hyväksyvät sopimuksen vasta sen jälkeen, kun päätös voimaantulosta on tehty, sopimus tulee voimaan aikaisintaan sen kalenterikuukauden ensimmäisenä päivänä, joka alkaa vähintään kolmen kuukauden kuluttua siitä, kun valtio talletti ratifiointia tai hyväksyntää koskevan instrumentin.

Sopimuksen 49 artikla sisältää määräykset sopimuksen soveltamisen alkamisesta. Sopimusta sovelletaan osapuolella kaikkiin sellaisiin sopimuksen soveltamisalaan kuuluvien konsernien tilikausiin, jotka alkavat aikaisintaan sen kalenterivuoden ensimmäisenä päivänä, joka alkaa vähintään kuuden kuukauden kuluttua siitä päivästä, kun sopimus on tullut osapuolen osalta voimaan. Sellaisiin konserneihin, joiden konserniyksiköihin on

kohdistettu liitteessä A lueteltuja toimenpiteitä, sovelletaan kuitenkin nopeamman soveltamisen alkamisen mahdollistavia erityissääntöjä. Lisäksi 49 artikla sisältää tiettyjä sopimuksen määräyksiä koskevia erillisiä soveltamisen alkamista koskevia määräyksiä. Sopimuksen 50 artiklan mukaan osapuoli saa irtisanoa sopimuksen aikaisintaan viiden vuoden kuluttua sopimuksen voimaan tulosta. Sopimuksen 51 artiklan mukaan sopimuksen osapuolet voivat sopia sopimuksen lopettamisesta ja sopimuksen voimassaolo lakkaa automaattisesti, jos jonkun osapuolen irtisanomisen seurauksena osapuolet eivät enää edusta vähintään 550 pistettä liitteen I mukaisista pisteistä.

3. Pääasialliset vaikutukset

3.1. Maailmanlaajuiset taloudelliset vaikutukset

OECD on monenvälisen yleissopimuksen julkaisun yhteydessä julkaissut erillisen vaikutusarvioselvityksen Pilari 1:n Amount A:n maailmanlaajuisista taloudellisista vaikutuksista.⁷ Selvitys päivittää OECD:n aikaisemmin julkaisemia vaikutusarvioita perustuen ajanmukaisempaan ja monipuolisempaan aineistoon sekä Amount A:n tarkempaan mallintamiseen. OECD:n selvitys arvioi järjestelmän vaikutuksia vuosina 2017–2021. OECD:n vaikutusarviossa oletetaan 20 miljardin euron liikevaihtokynnys, joten arviot eivät sovellu myöhemmin mahdollisesti voimaan tulevaan alempaan 10 miljardin euron liikevaihtokynnykseen.

OECD:n selvityksen mukaan vuosina 2017–2021 Amount A:n perusteella jaettavan voiton kokonaismäärä olisi ollut keskimäärin noin 100–205 miljardia Yhdysvaltain dollaria vuodessa. Sen soveltamisalassa olisi ollut 74–106 monikansallista konsernia. Sekä arvioidun Amount A -voiton määrä, että soveltamisalassa olevien konsernien lukumäärä kasvaa tällä aikavälillä, ollen suurin vuonna 2021. OECD:n mukaan myös järjestelmän piirissä olevien konsernien koko ja kannattavuus on kasvanut tällä aikavälillä.

Vaikka Amount A:n tavoitteena ei ole ensisijaisesti lisätä verotuloja, vaan muuttaa verotusoikeuden jakautumista lainkäyttöalueiden välillä, OECD:n selvityksen mukaan samalla maailmanlaajuiset verotuotot kuitenkin kasvaisivat. Tämä johtuu siitä, että markkinavaltioiden verotettavaksi siirtyvää tuloa verotettaisiin korkeammalla verokannalla kuin aiemmin on verotettu. Vuosina 2017–2021 maailmanlaajuiset verotuotot kasvaisivat selvityksen mukaan keskimäärin 10–23 miljardia Yhdysvaltain dollaria vuodessa. Maaryhmittäin tarkasteltuna korkean tulotason taloudet (joihin Suomi luetaan) voittaisivat, mutta suhteellisesti vähemmän kuin matalan tulotason tai keskitulotason taloudet. Investointikeskukset ("investment hubs") sen sijaan menettäisivät verotuloja⁸.

⁷ [Update to the economic impact assessment of pillar one: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project](#)

⁸ OECD:n tarkastelussa investointikeskus määritellään valtioksi, johon suuntautuvien ulkomaisten suorien sijoitusten arvo on yli 150 % BKT:sta.

OECD:n verotuottoarvio on staattinen, eli se ei sisällä mahdollisia käyttäytymisvaikutuksia. Se ei myöskään huomioi järjestelmän käyttöönoton kustannuksia. Yleissopimuksen yhteydessä julkaistu vaikutusarvio ei myöskään sisällä maakohtaisia vaikutuksia.

OECD:n vaikutusarvioihin liittyy epävarmuuksia liittyen OECD:n käyttämien aineistojen rajoitteisiin ja tietopuutteisiin, OECD:n käyttämiin laskentaoletuksiin sekä siihen, kuinka tarkasti arvioinnissa on voitu huomioida Amount A:n eri piirteet. OECD:n mukaan laskelmia tuleekin tarkastella suuntaa antavina suuruusluokka-arvioina.

3.2. Taloudelliset vaikutukset Suomessa

Järjestelmän taloudellisia vaikutuksia Suomessa tarkastellaan seuraavassa sekä OECD:n toimittaman vaikutusarviotyökalun avulla että Verohallinnon laatimien laskelmien valossa. Järjestelmä voi vaikuttaa Suomen verotuloihin kahdella tavalla, verotuloja lisäävästi ja verotuloja vähentävästi. Verotulot lisääntyisivät silloin, kun osa Amount A -velvollisen konsernin tulosta jaetaan verotettavaksi Suomeen eli silloin, kun Suomi on yksi markkinavaltioista. Verotulot puolestaan vähentyisivät, jos Suomi on velvollinen poistamaan kaksinkertaista verotusta muihin markkinavaltioihin jaetun voiton osalta. Järjestelmän kokonaisvaikutus Suomen verotulojen kannalta muodostuu mahdollisten verotulojen lisäysten ja vähennysten yhteisvaikutuksena.

OECD on toimittanut vuoden 2022 syyskuussa Inclusive Frameworkin jäsenmaille taulukkolaskentatyökalun Amount A:n vaikutusarvioiden tarkastelemiseksi. Vaikutusarviotyökalu perustuu vuosien 2017 ja 2018 aineistoihin. Työkalun avulla voidaan karkeasti tarkastella Amount A:n maakohtaisia arvioituja vaikutuksia verokertymään. Työkalu ei sisällä kaikkia sopimuksen mukaisen Amount A -järjestelmän piirteitä, koska useat näistä piirteistä ovat tarkentuneet viimeisen vuoden aikana. Erityisesti markkinointi- ja jakeluvoittoja koskevan oikaisun mallinnus työkalussa ei vastaa sopimuksen mukaisia ominaisuuksia. Työkalun perusteella Amount A lisäisi Suomen saamia verotuottoja staattisesti arvioiden noin 25–50 miljoonalla eurolla vuonna 2017 ja noin 40–60 miljoonalla eurolla vuonna 2018.

Kuten OECD:n sopimuksen yhteydessä julkaisemiin tuoreempiin maailmanlaajuisiin vaikutusarvioihin, myös taulukkolaskentatyökaluun liittyy erilaisia epävarmuuksia. Sen lisäksi, että työkalu ei huomioi Amount A:n viimeisimpiä piirteitä, arvion tarkkuutta vähentää se, että työkalu perustuu vuosien 2017 ja 2018 aineistoihin, joten se ei sisällä tätä tuoreempien muutosten vaikutuksia, kuten esimerkiksi tämän jälkeen toteutettuja BEPS-toimenpiteitä, vuoden 2017 Yhdysvaltojen veroreformin täysimääräistä vaikutusta tai koronapandemian vaikutuksia. Tästä syystä työkalulla laadittuun verotuottoarvioon tulee suhtautua suuntaa antavana suuruusluokka-arviona.

Verohallinnon laatima arvio Amount A:n verokertymävaikutuksista Suomessa perustuu vuosien 2020 ja 2021 aineistoihin. Tässä arviossa on hyödynnetty kansainvälisen Orbis-

tietokannan lisäksi Verohallinnon käytössä olevia yrityskohtaisia tietoja, joita OECD:llä ei ole ollut käytettävissään.

Verohallinnon arvion mukaan Suomi olisi vuosina 2020 ja 2021 ollut joissain tapauksissa markkinavaltio eli Suomelle olisi jaettu Amount A -voittoa. Markkinointi- ja jakeluvoittoja koskeva oikaisu huomioiden Suomen verotuottoja kasvattava vaikutus vuosina 2020–2021 olisi 20 miljardin euron liikevaihtokynnyksellä ollut joitakin kymmeniä miljoonia euroja vuodessa ja 10 miljardin euron liikevaihtokynnyksellä hieman suurempi. Lausuntopyyntöön liitteenä olleen valtiovarainministeriön muistion 3 luvussa esitetyn mukaan Verohallinnon laatimassa arviossa ei alun perin tunnustettu sellaisia konserneja vuosina 2020–2021, joiden osalta Suomelle muodostuisi velvollisuus poistaa kaksinkertaista verotusta. Verohallinto kuitenkin lausunnossaan tarkensi arviotaan, ja totesi, että on mahdollista, että joidenkin suomalaisten verovelvollisten osalta voi syntyä velvollisuus kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen. Verohallinnon lausunnon mukaan tämä tarkoittaisi sitä, että Suomelle voisi koitua myös verotulojen menetyksiä näiden verovelvollisten osalta nykytilaan verrattuna. Verohallinto kuitenkin totesi lausunnossaan, että tarkennetut havainnot eivät muuta laskelmien suuruusluokkia olennaisesti tarkasteltujen vuosien (2020 ja 2021) osalta. Verohallinto totesi lausunnossaan myös, että tarkennetut havainnot korostavat arvioiden laatimiseen liittyvien epävarmuustekijöiden merkitystä. Verohallinnon lausunnossaan esittämien tarkennettujen arvioiden perusteella myöskään verotulojen menetysten mahdollisuutta ei siten voida sulkea pois. Myöskään lausuntopyyntöön liitteenä olleen valtiovarainministeriön muistion 3 luvussa esitettyjen Verohallinnon alkuperäisten arvioiden mukaan verotulomenetysten syntymistä ei voitu sulkea pois tarkasteltuina vuosina tai tulevaisuudessa arvion pohjana käytettäviin tietoihin liittyvistä epävarmuuksista ja kaksinkertaisen verotuksen poistamisen mallista johtuen.

Näihin arvioihin liittyy huomattavia epävarmuuksia ja niihin on suhtauduttava suuntaa antavina suuruusluokka-arvioina. Ensinnäkin, arvioiden pohjana käytettyihin tietoihin liittyy merkittäviä epävarmuuksia, sillä niistä ei ilmene monia järjestelmän soveltamiselle kriittisiä tietoja tai näissä tiedoissa on olennaisia puutteita. Tästä johtuen laskennassa on jouduttu käyttämään useita oletuksia, jotka voivat vaikuttaa merkittävästi laskennan tuloksiin. Lisäksi tilanne voi muuttua järjestelmän piirissä olevien konsernien ja valtioiden osalta. Kun sopimuksen soveltamisalaan kuulumista, Amount A -voiton määrää ja jakautumista sekä kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevat laskelmat tehdään aina jokaisen tilikauden osalta uudelleen, myöhempinä vuosina tilanne voi muuttua olennaisestikin. Suoraa tapaa kohdistaa mahdollinen Amount A -voitto Suomeen ei ole ollut käytettävissä, joten Suomen saamien verotulojen arvioinnissa on käytetty suuntaa antavana oletuksena bruttokansantuotteiden suhteita, mikä lisää arvion epävarmuutta.

Kuten OECD:n vaikutusarviot, nämä verotuottoarviot ovat staattisia, eli ne eivät sisällä mahdollisia käyttäytymisvaikutuksia.

3.3. Vaikutukset yrityksiin

Sääntelyn piiriin kuuluville yrityksille järjestelmän arvioidaan aiheuttavan kustannuksia ja resurssitarpeita sekä alkuvaiheessa että jatkovuosina liittyen muun muassa tietojärjestelmämuutoksiin ja verotustietojen raportointiin.

Verotietojen ilmoittamisesta vastaisi lähtökohtaisesti konsernin emoyksikkö, jonka hallinnollinen taakka olisi konsernin osista suurin. Alustavan arvion perusteella on mahdollista, että sääntely ei koskisi yhtäkään sellaista konsernia, joiden ylin emoyksikkö on Suomessa ja korkeimmillaankin se voisi koskea hyvin vähäistä määrää tällaisia konserneja. Suomessa on tämän lisäksi ulkomaisiin konserneihin kuuluvia yhtiöitä, joiden osalta hallinnollinen taakka muodostuu emoyksikölle toimitettavista tiedoista. Sääntelyn piiriin kuuluvien suomalaisten konsernien vähäisen lukumäärän vuoksi hallinnolliset kustannukset suomalaisille yrityksille arvioidaan kokonaisuudessaan rajallisiksi. Myöhemmin, liikevaihtokynnyksen mahdollisesti alentuessa 10 miljardiin euroon, voisi olla, että sääntelyn soveltamisalaan tulisi joitakin konserneja, joiden ylin emoyksikkö on Suomessa, mikä näiden konsernien osalta lisäisi hallinnollista taakkaa. Lisäksi liikevaihtokynnyksen mahdollisesti alentuessa 10 miljardiin euroon, ulkomaisiin konserneihin kuuluvien yhtiöiden joukon kasvu aiheuttaisi jonkin verran yritysten hallinnollisen taakan määrän kasvua.

Hallinnollisten vaikutusten arvioinnin osalta on otettava huomioon, että ei ole ollut mahdollista arvioida sitä, vähentäisikö tai lisäisikö uusi verojärjestelmä yritysten maailmanlaajuisia hallinnollisia kustannuksia ottaen huomioon, että yritykset eivät joutuisi noudattamaan digitaalisiin palveluihin kohdistuviin veroihin liittyviä kansallisia sääntöjä.

3.4. Vaikutukset viranomaisiin

Sopimuksen mukaisen järjestelmän käyttöönotto aiheuttaisi järjestelmän alkuvaiheessa kustannuksia sekä resurssitarpeita Verohallinnolle. Uusi verojärjestelmä vaikuttaisi Verohallinnossa useisiin toimintoihin, muun muassa tietojärjestelmiin, ilmoittamisenentelyyn, ohjeistukseen, verotustietojen käsittelyyn ja tietojenvaihtoon. Lisäksi uudet oikeusvarmuusmenettelyt aiheuttaisivat jonkin verran lisää resurssitarpeita. Lausuntopyyntön liitteenä olleen valtiovarainministeriön muistion 3 luvussa esitetysti Verohallinto on alustavasti arvioinut hankkeen investointikustannuksiksi noin kaksi miljoonaa euroa, mikä koostuu pääosin ulkoisista, muun muassa tietojärjestelmiin liittyvistä hankintamenoista sekä henkilöstömenoista. Jatkovuosina muun muassa tietojärjestelmien ylläpidosta ja asiantuntijatyöstä koituisi alustavan arvion perusteella joidenkin satojen tuhansien eurojen vuosittaiset kustannukset. Verohallinto on kuitenkin lausunnossaan päivittänyt arviotaan Pilari 2:n kokemusten perusteella ja todennut, että henkilöstöresurssit tulevat ylittämään alustavat arviot. Tämän hetken käsityksen mukaan Pilari 2:n vaatimat henkilöstöresurssit tulevat ilmeisesti olemaan vähintään sen suuruiset, mitä alustavasti arvioitiin

molemmille pilareille yhteensä. Myöhemmin, liikevaihtokynnyksen mahdollisesti alentuksessa 10 miljardiin euroon, sääntelyn piiriin voi todennäköisemmin tulla konserneja, joiden ylin emoyksikkö on Suomessa, mikä voisi kasvattaa merkittävästi myös Verohallinnon hallinnollista taakkaa.

4. Lausuntopalaute

Pilari 1:n Amount A:ta koskevan monenvälisen yleissopimuksen teksti on ollut lausunnonalla 9.11.–4.12.2023. Lausunnonantajilta pyydettiin näkemyksiä yleissopimuksen tekstistä ja sen allekirjoittamisen tarkoituksenmukaisuudesta. Lausuntoa pyydettiin esityksen kannalta keskeisiltä ministeriöiltä, viranomaisilta, etujärjestöiltä, yliopistojen edustajilta sekä muilta sidosryhmiltä, yhteensä 37 taholta. Lausunnot ovat julkisessa palvelussa osoitteessa lausuntopalvelu.fi.

Lausunnon antoivat Ahvenanmaan maakunnan hallitus, Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry, Elinkeinoelämän tutkimuslaitos Etlä, Elinkeinoelämän valtuuskunta, Finanssiala ry, Finnwatch ry, Keskuskauppakamari, SAK ry, STTK ry, Suomalaiset kehitysjärjestöt Fingo ry, Suomen Asianajajaliitto, Suomen Veroasiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät ry, Teknologiateollisuus ry, Verohallinto, Veronmaksajain Keskusliitto ry, ulkoministeriö, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, professori Juha Lindgren, dosentti Marianne Malmgrén, yliopistonlehtori Martti Nieminen, professori Pekka Nykänen ja apulaisprofessori Moritz Scherleitner. Oikeusministeriö, Työeläkevakuuttajat TELA ry ja työ- ja elinkeinoministeriö ilmoittivat, ettei niillä ole lausuttavaa.

Useat lausunnonantajat pitivät sopimukseen liittymistä tarkoituksenmukaisena. Joissakin lausunnoissa katsottiin, että mahdollisista haasteistaan huolimatta yleissopimus on merkittävä askel kansainvälisessä yritysverotuksessa. Muutamassa launnossa kansainvälisen yritysverotuksen uudistamisen tarvetta pidettiin ilmeisenä ja asiakkaan ja asiakailta kerättävän datan roolin yrityksen arvonluonnissa katsottiin olevan usein keskeinen. Amount A -sääntely nähtiin tästä näkökulmasta toivottavana, mutta pienenä askeleena oikeaan suuntaan. Eräissä lausunnoissa huomautettiin myös, että sopimusta tulee pitää vain välivaiheena siirryttäessä kohti nykyistä oikeudenmukaisempaa, YK-vetoista kansainvälistä veroyhteistyötä ja että koko kansainvälisen verojärjestelmän perusteita olisi jollain aikavälillä syytä tarkastella uudelleen. Joissakin lausunnoissa pidettiin tärkeänä, että mahdollisimman moni valtio allekirjoittaa sopimuksen, mikä lisää sen vaikutavuutta. Joidenkin launtonojen mukaan kokonaisuuden taloudelliset, sääntelylliset ja poliittiset näkökulmat puoltavat sopimuksen allekirjoittamista ainakin lyhyellä tähtäimellä. Yhdessä launnossa taas todettiin, ettei yleissopimuksen allekirjoittamista vastaan puhuvia erityisiä argumentteja ole ainakaan lyhyellä tähtäimellä. Lisäksi tarkoituksenmukaisuutta puoltaisi joidenkin launtonojen mukaan parempien vaihtoehtojen puuttuminen ja se että yleissopimus on osoitus siitä, että valtiot pystyvät tarvittaessa myös globaaleihin veroratkaisuihin. Sopimuksen allekirjoittamista puoltavina seikkoina nähtiin myös se,

että Amount A todennäköisesti kasvattaa Suomen verotuloja ja se, että yritysten hallinnollisten kustannusten voidaan arvioida jäävän vähäisiksi, kun Suomessa ei todennäköisesti sijaitse yhtään sääntelyn piiriin tulevan konsernin emoyhtiötä, ja tytäryhtiöiden hallinnollinen taakka on emoyhtiötä selvästi pienempi. Eräissä lausunnoissa kiinnitettiin huomiota Suomen liikkumavaraan asiassa, sillä Suomi on osana OECD:n Inclusive Frameworkia ja Euroopan unionia sitoutunut ottamaan käyttöön niin Pilari 1:n verotusoi-keuksien uudelleenallokointia ja voittojen kohdentamista koskevat säännökset kuin Pilari 2:n minimiverosäännökset.

Toisaalta useat lausunnonantajat suhtautuivat yleissopimuksen allekirjoittamiseen va-
rauksella. Osa lausunnonantajista katsoi, että allekirjoittamisen lykkääminen olisi perus-
teltua muun muassa voimaantulon etenemisen näkökulmasta. Moni lausunnonantaja
pani merkille yleissopimuksen voimaantuloon liittyvät määräykset, sekä erityisesti Yh-
dysvaltojen merkityksen yleissopimuksen voimaantulolle. Lausunnoissa todettiin myös,
että voimaantuloa koskevien määräysten vuoksi Suomen allekirjoituksella ei ole käytän-
nön merkitystä yleissopimuksen voimaantulolle. Useissa lausunnoissa kiinnitettiin huo-
miota siihen, että Pilari 2:n implementointi on parhaillaan kesken, mihin sitoutuu merkit-
tävässä määrin resursseja sekä yritysten että verohallintojen taholta. Joissakin lausun-
noissa kyseenalaistettiin yleissopimuksen toimeen paneminen samaan aikaan kuin Pilari
2:n implementointi on kesken eikä sen mahdollisia vaikutuksia Amount A -uudistuksen
verotuottoarvioihin voida vielä ennakoida. Osassa lausuntoja pidettiin perusteltuna prio-
risoida Pilari 2:n onnistunutta implementointia. Allekirjoittamisen lykkäämisen kannalta
huomiota kiinnitettiin myös mahdollisesti jäljelle jääviin digiveroihin, sekä yleissopimuk-
sen monimutkaisuudesta aiheutuviin hallinnollisiin kustannuksiin sekä vaihtoehtoisten
ratkaisumallien arviointiin (esimerkiksi aineelliselta soveltamisalaltaan vain tiettyihin digi-
taaliin liiketoimintamalleihin rajattu uudistus tai kansalliset tai alueelliset digiverot).
Osassa lausuntoja nousi esiin verotuottovaikutusten epävarmuus ja maltillisuus allekir-
joittamisen lykkäämisen perusteena. Joidenkin lausuntojen mukaan tarkoituksenmukai-
suusarvioinnissa tulisi ottaa huomioon myös, miten yhtäältä sopimuksen allekirjoittami-
nen ja voimaantulo tai toisaalta sen kariutuminen vaikuttaisi kansallisten digiverojen
käyttöönottoon ja EU:n mahdollisiin toimenpiteisiin digitaalisten verojen osalta ja mah-
dollisuuteen tehdä Pilari 1:stä EU:n oma vara.

Osa lausunnonantajista ei ottanut kantaa yleissopimuksen allekirjoittamisen tarkoituk-
senmukaisuuteen. Monimutkaisuudesta johtuvien hallinnollisten kustannusten ja talou-
dellisten vaikutusten huomioon ottamista tarkoituksenmukaisuuden arvioinnissa pidettiin
yleisesti tärkeinä. Yhden lausunnon mukaan Suomen kannalta olisi edullista, jos uudis-
tus kohdistuisi etupäässä tai yksinomaan ulkomaisiin yrityksiin ja mahdollisimman vähän
suomalaisiin yrityksiin, mistä syystä uudistus ei ole huonoin mahdollinen, vaikka sovelta-
misala laajenisikin ajan myötä. Toisaalta lausunnoissa pidettiin Suomelle epäedullisena
piirteensä sitä, että uudistuksen aineellinen soveltamisala on hyvin laaja. Amount A:n so-
veltamisalan rajaamista kaikista suurimpiin ja kannattavimpiin yrityksiin pidettiin perus-

teltuna hallinnollisen taakan rajaamisen vuoksi. Alemman liikevaihtokynnyksen käyttöönotto kuitenkin kyseenalaistettiin joissakin lausunnoissa hallinnollisesta taakasta johtuen. Lausunnoissa myös todettiin perustelujen ja tavoitteiden veropohjan uudelleenjakamiselle olevan muiden kuin digitaalisia palveluita tarjoavien yritysten osalta hatarammat kuin digitaalisia palveluita tarjoaville yrityksille ja lausunnoissa kyseenalaistettiin erityisesti peruste verotusoikeuden uudelleenjaolle sellaisen yrityksen kohdalla, joka harjoittaa perinteistä liiketoimintaa paikan päällä. Yhdessä launnossa pidettiin hyvänä, että Amount A:n soveltamisalan ulkopuolelle on jätetty tiettyjä toimijoita, koska näillä rajauksilla ja ehdotetuilla liikevaihtorajoilla, 20 miljardia euroa ja myöhemmin 10 miljardia euroa, tämä uusi sääntely ei tule koskettamaan suomalaista finanssialaa.

Lausunnoissa on kiinnitetty huomiota myös siihen, onko yleissopimuksen allekirjoittaminen tarkoituksenmukaista ottaen huomioon, että ehdotetun sääntelyn yhteensopivuus hallitusohjelman kanssa on kyseenalaista. Lausunnoissa pidettiin tärkeänä, että jatkosakin hallitusohjelman mukaisesti ratkaisevaa olisi, missä harjoitetaan arvoa luovaa, innovatiivisuuteen sekä tutkimus- ja kehittämistoimintaan perustuvaa toimintaa. Osassa lausuntoja kiinnitettiin huomiota siihen, että ehdotettu muutos ei rajoitu pelkästään digitaaliseen liiketoimintaan, mikä ei lähtökohtaisesti ole pienten, vientimarkkinoista riippuvaisten talouksien intressissä. Jotkut lausunnonantajat pitivät kyseenalaisena sitä, kuinka paljon kuluttajien sijainti määrittää arvonmuodostusta ja katsoivat yritystoiminnasta muodostuvien voittojen taustalla olevan lisäarvon muodostumisen tapahtuvan pikemminkin yritysten innovaatiotoiminnan ja niiden muun toiminnan seurauksena. Yhdessä launnossa esitettiin huolia siitä, että Amount A johtaisi siten tarpeettomankin laajaan tuottojen uudelleenallokointiin tilanteissa, joissa digitalisaatiolla ei ole ollut välttämättä vaikutusta siihen, miten tulot jakautuvat eri valtioiden kesken, erityisesti jos soveltamisala laajenee jatkossa konserneihin, joiden liikevaihto ylittää 10 miljardia euroa.

Lausunnoissa kiinnitettiin huomiota yleissopimuksen tavoitteeseen luopua kansallisista digiveroista. Kansalliset digiverot nähtiin ongelmallisina kansainvälisen kaupan ja yritysten toiminnan kannalta ja niistä luopumista pidettiin perusteltuna ja tärkeänä tavoitteena. Lausunnoissa kiinnitettiin huomiota myös siihen, että jos Pilari 1 ei etene, kansallisten digiverojen yleistyminen on enemmän kuin todennäköistä. Eräissä launnoissa pidettiin todennäköisenä, että Pilari 1 vähentäisi digiverojen määrää huomattavasti. Yhdessä launnossa kiinnitettiin huomiota siihen, että yleissopimus ei sisällä varsinaista määräystä, jossa todettaisiin, että yleissopimuksen osapuoli sitoutuu olemaan säätämättä jatkossa digitaalista toimintaa koskevista kansallisista veroista vaan yleissopimuksen johdanto-osan viimeisessä kappaleessa todetaan tätä koskeva osapuolten yhteinen poliittinen sitoumus. Joidenkin lausuntojen mukaan yleissopimus voisi suojata kansainvälisen yritysverotuksen nykyisiä peruseriaatteita tarpeettomalta pirstaloitumiselta, jota on vaikea estää kahdenvälisillä verosopimuksilla. Yhden lausunnon mukaan yhteinen sääntely saattaisi digiveroja koskevien sitoumusten johdosta pienentää sen soveltamisalaan

kuuluvien konsernien hallinnollisia kustannuksia. Myönteisenä nähtiin myös se, että digiveroihin kohdistuva sitoumus koskee kaikkia yhtiöitä eikä rajoitu pelkästään Amount A -verotusoikeuden piiriin kuuluviin yhtiöihin.

Toisaalta eräässä lausunnossa kielletyn digiveron määritelmää pidettiin suppeana ja lausunnon mukaan valtiot voisivat sopimukseen sitoutumisesta huolimatta kohdistaa erityyppisiä ylimääräisiä veroja digitaaliseen toimintaan. Yhdessä lausunnossa todettiin, ettei yleissopimus kata esimerkiksi arvonlisäveron kaltaisia kansallisia digiveroja. Toisessa lausunnossa taas todettiin, että kansalliset digiverot eivät välttämättä ole huomionpäättävä ratkaisu kuin Pilari 1, mikäli ne voidaan sovittaa yhteen verotusvallan jakoa koskevien verosopimusten kanssa. Kansallisiin digiveroihin nähtiin liittyvän riskejä kuitenkin jatkossakin, mikäli useat maat jättäytyisivät yleissopimuksen ulkopuolelle, minkä seurauksena kansallisten verojärjestelmien ja Amount A:n soveltaminen yhtäaikaaisesti eri toimintamaissa aiheuttaisi yrityksille huomattavia kustannuksia. Eräässä lausunnossa on kiinnitetty huomiota siihen, että lopputulos, jossa järjestelmää ei millään tavalla uudistettaisi, ei ole todennäköinen, vaikka se sinänsä saattaisikin olla Suomen kannalta edullisin ratkaisu. Lausunnoissa oltiin huolissaan myös siitä, että Amount A:n tarjoaa vain väliaikaisen ratkaisun ja kansainvälisen verojärjestelmän epävakaas jatkoo.

Lausunnoissa kiinnitettiin kuitenkin huomiota myös siihen, että Pilari 1 -sääntelyssä kyse on kompromissista ja sellaisesta paketista, joka sopii jollakin tavalla kaikille, vaikka se ei vastaa sitä, mitä kukin maa itse olisi halunnut. Kansainvälisen yritysverotusjärjestelmän kehitystyötä pidettiin tarkoituksenmukaisena viedä eteenpäin OECD:n tasolla tehdyn konsensuspohjaisen ratkaisun pohjalta. Yhdessä lausunnossa todettiin, että globaalitason ratkaisu lienee edelleen Suomelle paras vaihtoehto.

Vaikutusarvioiden osalta lausunnoissa oli pantu merkille, etteivät vaikutusarviot ota huomioon käyttäytymisvaikutuksia, vaikutuksia investointeihin tai Pilari 2:n käyttöönottoa eivätkä arviot huomioi todennäköisiä tulevia kehityssuuntia. Joidenkin lausuntojen mukaan vaikutusarviointia tulisi päivittää vuoden 2022 tiedoilla. Positiivisena vaikutuksena yrityksille eräässä lausunnossa nähtiin se, että verokilpailun vähentyessä sääntely antaa Suomelle mahdollisuuden kilpailla vahvuuksillamme, kuten osaavalla ja koulutetulla työvoimalla. Yhden lausunnon mukaan olisi tärkeää saada tietoa, miten paljon suomalaiset yritykset maksavat tällä hetkellä tai hankkeen kaatuessa kansallisia digiveroja ja jäävätkö ne nykyisellään suoraan rasittamaan yritysten tulosta. Verohallinto on todennut lausunnoissaan, että Verohallinnon aiempiin arvioihin pohjautuvista havainnoista poiketen on mahdollista, että joidenkin suomalaisten verovelvollisten osalta voi syntyä velvollisuus kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen eli Suomelle voisi koitua myös verotulojen menetyksiä. Verohallinnon lausunnon mukaan tarkennetut havainnot eivät kuitenkaan muuta laskelmien suuruusluokkia olennaisesti tarkasteltujen vuosien (2020 ja 2021) osalta. Verohallinnon lausunnon mukaan todennäköisemmin kaksinkertaisen verotuksen poistotilanteita voi tulevaisuudessa esiintyä, jos sääntelyn soveltamisen kon-

sernikohtainen liikevaihtoraja laskee myöhemmin 10 miljardiin euroon. Vuosittaisten resurssitarpeiden osalta Verohallinto on päivittänyt myös aikaisempia arvioitaan ja todennut lausunnoissaan, että alustavat arviot tulevat ylittymään.

Lausunnoissa tuotiin esiin myös huolia yritysten oikeusvarmuuteen liittyen, vaikka yleissopimus sisältää oikeusvarmuusmenettelyä ja riitojenratkaisua koskevat säännökset. Toisaalta yleissopimukseen sisältyvää menettelyä, jonka kautta soveltamisalaan kuuluvan verovelvollisen olisi mahdollista saada sopimuksen osapuolia sitovia ratkaisuja sopimuksen soveltamisesta pidettiin myönteisenä. Lausunnoissa pidettiin tärkeänä, että veroviranomaisilla on riittävät resurssit yritysten neuvontaa ja ohjausta varten. Yhden lausunnon mukaan yrityksille on mahdollistettava sääntelyn tulkinnan ennakkollinen selvittäminen Suomessa myös siltä osin kuin sääntelyyn sisältyvä kansainvälinen oikeusvarmuusmenettely ei tulisi sovellettavaksi.

Ahvenanmaan maakunnan hallitus suhtautui myönteisesti yleissopimuksen tavoitteisiin. Maakunnan hallitus edellyttää, että valtakunta jatkaa kansallisten etujen valvontaa Ahvenanmaa mukaan lukien, mikä lausunnon mukaan edellyttää, että maakunnan hallitukselle annetaan mahdollisuus osallistua asian jatkovalmisteluun valtioneuvostossa. Ulkoministeriö on todennut lausunnoissaan, että koska maakunnalla on Ahvenanmaan itsehallintolain mukaan lainsäädäntövaltaa verotuksen alalla, tulee yleissopimuksen voimaansaattamissäädökselle aikanaan pyytää maakuntapäivien hyväksyntä.

Lausuntopalautteessa esiin tuotuja näkökulmia on otettu huomioon valtiovarainministeriön kannanmuodostuksessa yleissopimuksen allekirjoittamisen tarkoituksenmukaisuudesta. Vaikutusarvioissa on otettu huomioon Verohallinnon tarkennetut arviot taloudellisista vaikutuksista ja vaikutuksista viranomaisiin.

Lausuntopalautteesta nousi esiin kaksi asiaa, joiden osalta seuraavassa täsmennetään ja laajennetaan luvussa 2 tehtyä selostusta sopimuksen sisällöstä. Ensiksi, lausuntopalautteessa esiin tulleen mukaisesti on hyvä kiinnittää huomiota siihen, että yleissopimus ei sisällä varsinaista määräystä, jossa todettaisiin, että yleissopimuksen osapuoli sitoutuu olemaan säätämättä jatkossa digitaalisia palveluja koskevia veroja. Sopimuksen johdanto-osioon on kuitenkin kirjattu osapuolten yhteinen poliittinen sitoumus olla ottamatta käyttöön uusia digitaalisia palveluja koskevia veroja tai muita vastaavia toimenpiteitä. Tätä poliittista sitoumusta tehostetaan 39 artiklan 1 kohdan määräyksellä, jonka mukaan osapuolelle, jolla on sopimuksessa tarkoitettu digitaalisia palveluja koskeva vero tai muu vastaava toimenpide, ei jaeta verotettavaksi Amount A -voittoa, eikä se saa panna veroa maksuun Amount A -verotusoikeuden toimeenpanevan kansallisen lainsäädännön perusteella. Toimenpiteen luonne arvioitaisiin sopimuksen osapuolten välisessä arviointi- ja päätöksentekoprosessissa, jota koskevat määräykset sisältyvät liitteeseen H. Sopimuksen osapuolet voisivat asettaa omat voimassa olevat tai suunnittelemansa toimenpiteet arvioitavaksi. Tämän lisäksi osapuolet voisivat vaatia myös muiden osapuolten voimaan saattamien toimenpiteiden arvioimista. Amount A -voiton allokaatio ja siihen kohdistuva verotusoikeus evättäisiin kaikilta päätöstä seuraavilta tilikausilta sekä tietyissä

tilanteissa takautuvasti enimmillään kolmelta päätöstä edeltäneeltä sellaiselta tilikaudelta, jonka aikana toimenpide on ollut voimassa.

Toiseksi, valtiovarainministeriö kiinnittää myös huomiota siihen, että yleissopimus sisältää määräykset, joilla pyritään varmistamaan, että eri valtioiden hallinnolliset säännöt olisivat mahdollisimman yhdenmukaisia ja että konserni voisi toimia mahdollisimman usein yhden verohallinnon kautta. Erityisesti on syytä kiinnittää huomiota siihen, että yleissopimus sisältää sen soveltamista koskevan kattavan oikeusvarmuusmekanismin, jonka avulla verovelvollisella konsernilla olisi mahdollisuus saada kaikkia sopimuksen osapuolia koskeva ratkaisu siitä, onko sen Amount A -voittoa koskevalla veroilmoituksella eri osapuolille verotettavaksi kohdistettu osuus Amount A -voitosta oikea ja onko kaksinkertaisen verotuksen poistovastuu jaettu osapuolille oikein. Osapuolten olisi pantava tällaisen ratkaisun edellyttämät muutokset toimeen kansallisen lainsäädännön määräajoista riippumatta.

5. Jatkotyö

Amount A:ta koskevan monenvälisen yleissopimuksen tekstin hyväksymisen jälkeen yleissopimus etenisi allekirjoitusvaiheeseen. IF-kokoonpanon tavoitteena on viimeistellä monenvälisen yleissopimuksen teksti maaliskuun 2024 loppuun mennessä ja järjestää ensimmäinen allekirjoitustilaisuus kesäkuun 2024 loppuun mennessä. Kukaan valtio valmistautuu omien valtiosopimuksia koskevien sääntöjensä mukaisesti. Allekirjoitusvaltuuksia koskevat päätökset tehdään valtioneuvoston yleisistunnossa ja tasavallan presidentin esittelyssä. Sopimuksen voimaansaattaminen edellyttää eduskunnan hyväksyntää ja voimaansaattamislakia. Voimaansaattamislaille pyydetään Ahvenanmaan maakuntapäivien hyväksyntä. Sopimus itsessään sisältää määräykset sen voimaantulosta ja näiden mukaan keskeisimmät edellytykset ovat, että vähintään 30 valtiota on saattanut sopimuksen voimaan ja että näiden valtioiden joukossa on riittävästi sellaisia valtioita, joissa sijaitsee sopimuksen soveltamisalaan oletettavasti tulevien konsernien emoyhtiöitä.

6. Valtiovarainministeriön kanta yleissopimuksen allekirjoittamisen tarkoituksenmukaisuudesta

Valtiovarainministeriö toteaa, että pääministeri Petteri Orpon hallitusohjelmassa mainittu mukaisesti verotuottojen jakautumisessa kansainvälisesti keskeistä pitäisi jatkossakin olla se, missä on arvoa luovaa, innovatiivisuuteen sekä tutkimus- ja kehittämistoimintaan perustuvaa liiketoimintaa. Tämä perusperiaate säilyisi edelleen Amount A:ta koskevan monenvälisen yleissopimuksen voimaantulosta riippumatta. Amount A:ta tullaan soveltamaan olemassa olevien yritysverotus- ja siirtohinnoittelusäännösten ja periaatteiden ohella eikä se siten tarkoita näistä periaatteista luopumista. Amount A tarkoittaisi osittaista verotusoikeuden uudelleenallokaatiota siten, että osa sen soveltamisalaan kuulu-

van konsernin verotettavasta tulosta jaettaisiin verotettavaksi kaavamaisesti sen mukaan, missä konsernin tuotteiden tai palvelujen kuluttajat tai käyttäjät ovat. Amount A:n myötä markkinavaltioille uudelleenjaettava verotusoikeus määräytyisi erillisyhtiö- ja markkinaehtoperiaatteista poikkeavalla tavalla, koska Amount A -voiton määrittäminen perustuisi konsernin tulokseen ja koska tiettyyn markkinavaltioon kohdistettavan Amount A -voiton osuus määritettäisiin kaavamaisella tavalla. Amount A -voitto on kuitenkin vain tietty, rajattu osuus konsernin jäännösvoitosta ja muilta osin verotusoikeus myös Amount A:n soveltamisalaan kuuluvan konsernin tuloon jakautuisi yhä olemassa olevien erillisyhtiö- ja markkinaehtoperiaatteiden mukaisesti. Verotusoikeuden uudelleenallokatio tulisi ylipäättään kyseeseen vain kaikista suurimpien ja kannattavimpien konsernien kohdalla. Valtiovarainministeriö katsoo, että yleissopimuksesta seuraava sääntely ei heikentäisi edellytyksiä innovatiivisen ja lisäarvoa tuottavan toimintaympäristön luomiseen ja ylläpitämiseen pienissä vientiin suuntautuviissa valtioissa.

Suomi on osallistunut aktiivisesti tekniseen työhön ja yleissopimuksen sopimusneuvotteluihin IF-kokoonpanossa. Työskentelyä tässä kokoonpanossa on tärkeää jatkossakin pyrkiä edistämään edellä kuvatut hallitusohjelman tavoitteet huomioon ottaen. Valtiovarainministeriö pitää digitaalisen talouden verotukseen liittyviä kysymyksiä tärkeinä ja ajankohtaisina. Valtiovarainministeriö katsoo, että työtä on perusteltua tehdä kansainvälisellä tasolla, jotta asiassa saavutettaisiin yhtenäinen pitkän aikavälin ratkaisu. Kansainvälisen ratkaisun saavuttamista IF-kokoonpanossa voidaan siten pitää tavoiteltavana.

Valtiovarainministeriö toteaa, että yleissopimuksen arvioidut taloudelliset vaikutukset eivät yksinään ole ratkaisevassa asemassa kun arvioidaan sopimuksen allekirjoittamisen tarkoituksenmukaisuutta, vaikka sekä OECD:n että Verohallinnon arvion mukaan Suomen verotuottokertymät saattaisivat kasvaa jonkin verran. Valtiovarainministeriö toteaa, että yleissopimuksen monimutkaisuudesta johtuen uudesta sääntelystä seuraisi yritysten ja veroviranomaisten hallinnollisen taakan lisääntymistä. Tämä kuitenkin kohdistuisi vain hyvin rajalliseen joukkoon verovelvollisia. Kun lisäksi otetaan huomioon Amount A:n soveltamisalaa koskevat liikevaihto- ja kannattavuuskynnykset, hallinnollinen taakka kohdistuisi pääasiassa konserneihin, joilla voidaan lähtökohtaisesti olettaa olevan suhteellisen hyvät resurssit sääntelyn noudattamiseksi. Yleissopimukseen sisältyvät kansallisten digitaalisia palveluja koskevien verojen ja vastaavien toimenpiteiden poistamiseen ja käyttöönoton ehkäisemiseen tähtäävät määräykset puolestaan koskevat kaiken kokoisiin verovelvollisiin kohdistuvia toimenpiteitä, eivätkä rajoitu pelkästään Amount A –sääntelyn piiriin tuleviin konserneihin ja niihin kuuluviin yhtiöihin.

Yleissopimuksen allekirjoittamisen tarkoituksenmukaisuuden arvioinnissa ja allekirjoittamisen ajankohdassa on otettava huomioon myös lausunnoissa esiin tuotu piirre yleissopimuksen voimaantulosäännöistä. Käytännössä yleissopimus ei tule voimaan ennen kuin merkittävä määrä valtioita on tallettanut ratifiointia tai hyväksymistä koskevan instrumentin ja nämä valtiot edustavat vähintään 600 pistettä liitteen I mukaisista pisteistä. Pisteitä koskevalla vaatimuksella pyritään varmistamaan, että sopimus ei tule voimaan

ennen kuin riittävä määrä sellaisia valtioita, joissa oletetaan sijaitsevan soveltamisalaan kuuluvien konsernien emoyksiköitä, on allekirjoittanut ja ratifioinut sopimuksen. Siten Suomen näkökulmasta voidaan pitää perusteltuna seurata tilannetta, minkälainen joukko valtioita allekirjoittaa sopimuksen ja ryhtyy ratifiointia tai hyväksymistä edistäviin toimiin. Toisaalta on otettava huomioon myös se, että allekirjoittamisella osoitettaisiin tukea kansainvälisellä tasolla IF-kokoonpanossa saavutetun ratkaisun toimeenpanemiseksi. Nämä seikat huomioon ottaen valtiovarainministeriö pitää tarkoituksenmukaisena, että Suomi on valmiudessa allekirjoittamaan Pilari 1:n Amount A:ta koskevan monenvälisen yleissopimuksen kansainvälisen ratkaisun saavuttamiseksi IF-kokoonpanossa.