

Verojohtaja, KTT, OTL Anita Isomaa
Vero-oikeuden tutkimuksen päivä
Tampereen yliopisto 12.5.2023

Pilareiden kulisseissa:

OECD:n digitalisoituvan
talouden verotuksen hanke
verotutkimuksen ja
veropolitiikan näkökulmasta

Esityksen sisältö

1. Pilarit pähkinänkuoressa
2. Vero-oikeus oikeudenalana ja vero-oikeudellinen tutkimus – lähtökohdat Pilareiden tarkastelulle
3. Verotus on politiikkaa: verotuksen tavoitteet ja hyvä verojärjestelmä vs. poliittinen realismi ja teknisen toteutuksen vaikeus



Pilarit 1 ja 2

101

OECD Pilari 1

- Amount A, ”digivero”
 - Ei tavoittele verotulojen lisäämistä, vaan maailman 100 suurimman ja kannattavimman monikansallisen konsernin yhteisöveron tuottojen *uudelleenjakoa*
 - Vuosittain noin 125 miljardin (USD) voittovarojen uudelleenallokointi verotettavaksi markkina- ja valtioissa
 - Uusi verotusoikeus markkina- ja valtioille, varmistetaan, että konsernit maksavat ”fair share of tax” sinne, missä ne toimivat ja tekevät voittoa
- Amount B = vakiokorvaus vähäriskisille jakelu- ja markkinointiyksiköille (baseline functions), siirtohinnoittelusääntöjen yksinkertaistaminen
 - Implementointi TPG:n päivityksellä

OECD Pilari 1

- Amount A
 - OECD/G20 hyväksymät poliittiset ja tekniset suuntaviivat 8.10.2021
 - Liikevaihtoraja 20 MRDEUR = ”TOP 100-konsernit”
 - 7 vuoden kuluttua liikevaihtorajan alennus 10 MRDEUR, jos veroriidat kurissa (arvio)
 - Koskee konserneja, joiden liikevoittoprosentti on yli 10
 - Digiverona markkinavaltioille jaetaan 25 % residuaalivoitosta (= 10 %:n voiton ylittävä voitto)
 - Nexuksen euromääräinen raja 1 MEUR liikevaihto ko. markkinavaltiossa (pienille markkinavaltioille 0,25 MEUR)
 - Edellyttää yksityiskohtaiset myyntimaasäännöt (revenue sourcing)



OECD Pilari 2

- Globaali minimivero (GloBE)
 - Tarkoitus ei eliminoida verokilpailua, vaan *rajoittaa* sitä
 - Tavoitteena vuosittain noin 150 miljardin (USD) verotuoton lisäys globaalisti yhteisöverojen tuottoihin
 - Koskee yrityksiä, jotka ylittävät 750 miljoonan euron globaalin liikevaihtorajan
 - Minimiverokanta 15 prosenttia, maksetaan joko konsernin kotivaltioon tai lokaalisti (qualified domestic minimum top-up tax eli kotimainen täydennysvero)
- Verosopimusten STTR –säntö – Subject to tax rule
 - Muutoksia lähdeverotusoikeuteen

Vero-oikeus ja veron luonne

Veron luonne

- Liitäntä perustuslain takaamaan omaisuuden suojaan: vero *ei* ole koskaan *vastiketta* mistään, mutta (tulo)vero on aina kustannus
- Verotus ohjaa *aina* yhteiskunnallisten toimijoiden käyttäytymistä reaali maailmassa ja vääristää päätöksentekoa – vaikutukset reaali maailmassa voivat olla toivottuja tai ei-toivottuja!
- Verotuksen kohtaanto – kuka rasituksen loppujen lopuksi kantaa?



Vero-oikeus oikeudenalana

- *Edward Andersson:*
 - Vero-oikeus kytkeytyy kiinteästi taloudellisiin ilmiöihin
 - Verolainsäädännön tehtävänä ei ole periaatteessa säännellä tai ohjata verovelvollisen toimintaa, vaan ainoastaan liittyy verotusseuraamukset sellaiseen toimintaa, jota verovelvollinen yleensä taloudellisen edun saamiseksi harjoittaa
 - Verotuksen pohjana ovat olennaisessa määrin yksityisoikeudelliset olosuhteet; vaatimus, että nämä olosuhteet on hyväksyttävä sellaisenaan, ilman että niille tulkinnalla annettaisiin verotuksen tarpeita silmällä pitäen uusi, yksityisoikeudesta poikkeava merkitys.
 - Verovelvollisen käytettävissä olevat yksityisoikeudelliset valintamahdollisuudet on myös periaatteessa hyväksyttävä vero-oikeudessa – tästä poikkeus veron kiertämistä koskeva sääntely

Veropolitiikka on
kompromisseja

Veropolitiikka: kuinka makkaraa tehdään

- *„Gesetze sind wie Würste, man sollte besser nicht dabei sein, wenn sie gemacht werde“*
- *Kari S. Tikka:*
 - Veropolitiikan päämäärä on yhteiskuntapolitiikan tavoitteiden kannalta tarkoituksenmukaisen verojärjestelmän luominen ja ylläpito.
 - ”Periaatteelliselta kannalta tavoiteltava veropolitiikka ja poliittisesti mahdollinen veropolitiikka ovatkin ongelmallisessa suhteessa keskenään, sillä *teoreettisesti optimaalinen ratkaisumalli ja poliittisesti realistinen ratkaisumalli ovat usein etäällä toisistaan*”





Veropolitiikan tavoitteet

- Veropolitiikan tavoitteita *kansallisessa* kontekstissa (Esim. Heikki Niskakangas)
 - Ensisijainen tavoite fiskaalinen
 - Julkisen talouden menotarpeet ovat rajattomat; verokertymä määrittää sen rajat!
 - Muut tavoitteet – käyttäytymistä ohjaavat tavoitteet
 - Kasvupoliittinen tavoite – vaikea, koska verotus lähtökohtaisesti haitta taloudelliselle toiminnalle
 - Investoinnit, T&K, osaava työvoima, yrittäjyyden kasvu...
 - Tulonjakopoliittinen, sosiaalipoliittinen, terveystaloudellinen, suhdannepoliittinen, ympäristöpoliittinen jne.
- Tärkeää muistaa: verotus ei ole ratkaisu kaikkiin (jos edes harvoihin) ongelmiin, vaan verotuksen keinot ovat rajallisia!

Veropolitiikan tavoitteet

- Veropolitiikan tavoitteita kansainvälisessä kontekstissa
 - Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen
 - Oman verotusvallan puolustaminen ja verotusvallan jako
 - Verokilpailu – tosiasiasa valtioiden kilpailua investoinneista ja verotuloista!
- Myöhempiä tavoitteita: vajaaverotuksen estäminen
 - Nouseeko nykyisin liian määrävään asemaan?



Hyvä verojärjestelmä – veropolitiikan pelikentän rajat

- Oikeusvarmuus ja ennustettavuus lainsäädännön ja verotuskäytännön tasolla
- ”Oikeudenmukaisuus”
- Veronmaksukykyisyysperiaate
- Tehokkuus
 - Hallinnollinen tehokkuus ja verojen kerääminen kustannustehokkaasti
 - Aineellinen ja menettelyllinen lainsäädäntö
- Selkeys ja yksinkertaisuus
- EU-oikeudelliset rajat
- ...





Pilarit: Teknistä valmistelua ja valtapolitiikkaa

- OECD: poliittisen tahdon tulkitsija, uskon luoja, näkemysten koordinoija, tekninen valmistelija
 - Verokeitaat häviävät – tapahtuuko niin, ja mikä on hinta?
 - Entä innovaatio?
 - Entä käsittämättömän raskas tekninen toteutus kansallisella tasolla, miten siitä selviävät verohallinnot ja verovelvolliset?
- Poliittinen vs. tekninen narratiivi eivät kulje käsi kädessä
 - Kiire ei tuota hyvää sääntelyä, mutta lisääjän saaminen poliittisesti vaikeaa
 - Elefantti olohuoneessa: USA
 - Monimutkaisuus – ymmärtääkö kukaan poliitikko sääntelyä, jos se on vaikeaa jo verotuksen ja kirjanpidon parhaille asiantuntijoillekin?



Joitakin veropoliittisia näkemyksiä Pilareista

- Fiskaalinen vaikutus ja tehokkuus
 - Jo nyt yhteisöveroon liittyvä hallinnollinen taakka on suhteeton sen tuottoon nähden.
 - Monessa valtiossa yhteisöveron merkitys verokertymän kannalta on pieni, eikä se tule muuttumaan pilareiden myötä.
 - Lyhyen aikavälin lisätuotto monille valtioille hyvin pieni
 - Pilari 1 - kehittyvät maat hyvin skeptisiä, ja on selvää, että niiden odotukset eivät tule täyttymään. USA out – kansalliset digiverot?
- Vaikka virkakoneistot valmistelevat GloBE:n käyttöönottoa, viimekädessä poliitikot päättävät, otetaanko se käyttöön.
 - Muistettava erityisesti USA!

Joitakin veropoliittisia näkemyksiä Pilareista

- Onko tavoite oikea, vai onko fokus oikea?
 - G20 haluaa maksimoida verotuotot, ei poistaa kaupan ja kasvun esteitä kuten verosopimuksia tehdessä aikoinaan
- Pilarit soveltuvat isompiin yhtiöihin, ja verojärjestelmä jakautuu kahteen osaan?
 - Syrjivyyys perustuslakien näkökulmasta? Mm. Sveitsi
- Hallinnollinen taakka – katsotaan, että yritykset voivat ostaa palveluita ja niihin on varaa. Mutta pitää miettiä myös taakkaa verohallinnoille!





Joitakin veropoliittisia näkemyksiä Pilareista

- Säännöt eivät ole absoluuttinen totuus, vaan poliittisen kompromissin tulos. Tämä näkyy mm. rajauksissa.
 - Säännöt eivät ole täydellisiä, niitä tulkitaan eri valtioissa eri tavoin. Erilaiset tulkinnat johtavat välittömiin vaikutuksiin Pilari 2:ssa.
 - Yksinkertaistaminen - ensin oltiin optimistisia, mutta nyt havaittu, ettei mahdollista, vaan uusi kerros jo monimutkaisen sääntelyn päälle.
 - Pilari 2 muuttaa merkittävästi jo veroraportointia!
- Onko oikeusvarmuutta?
 - Tärkeintä ei veron määrä sinänsä, vaan se, että tiedetään ylipäätään veron määrä!
 - Verobasaari, jossa veron määrä perustuu enemmän neuvotteluun kuin sääntöihin?

Verotutkimus



Verotutkimuksen metodit

- Oikeusdogmatiikka
- Oikeuspolitiikka
- Oikeushistoria
- Oikeusvertailu

- Metodinen pluralismi

Verotutkimuksen metodit ja pilarit

- Oikeusdogmatiikka
 - Yksittäiset säännökset ja niiden tulkinta
- Oikeuspolitiikka
 - Minne vero kuuluu maksaa, missä arvo muodostuu – mikä on itse asiassa ”oikeudenmukaista” (”fair share of taxes”)
- Oikeushistoria
 - Mitä vaikutuksia on ollut yritysten sijoittautumiseen?
 - Onko saavutettu oletettuja verotuottojen lisäyksiä?
 - Olivatko vaikutusarvioinnit realistisia

Miksi pilarit ovat eivät ole helppo tutkimusaihe?

- Laaja ja yksityiskohtainen sääntely, jonka vaikutukset voi ymmärtää konkreettisesti vasta yksittäisen yrityksen lukujen kautta.
- Verosääntelyä, joka perustuu kirjanpitosääntelyyn, joka määrittää verotuksen.
 - Pelkkä oikeudellinen lähestymistapa jättää paljon olennaista huomioimatta
 - IFRS-osaaminen
 - Poliittinen tavoite voi olla kirkas ylätasolla, mutta teknisesti niin monitahoinen kokonaisuus, että reaalimaailman toimivuus on täysin epäselvää.



Anita Isomaa, verojohtaja, KTT, OTL
@AnitaIsomaa_EK
anita.isomaa@ek.fi