

A&S Tax Day: Syksy 2019

Uudet verolait, verojärjestelyjen raportointi (DAC6) ja digitaalisen liiketoiminnan verotus

Torstai 24.10.2019 klo 9.00-11.30

A&S Tax Day: Syksy 2019

24.10.2019

Langaton nettiyhteys:



Amanda



Amandavieras

Osallistu keskusteluun!



#astd24102019

ALDER&SOUND

Agenda | Torstai 24.10.2019

A&S Tax Day: Syksy 2019

1. Alkusanat
2. Uudistuva verolainsäädäntö
Suvi Vänskä | Partner, Tax & Legal Services
3. Sijoitustoiminnan verotuksen muutokset
Suvi Vänskä | Partner, Tax & Legal Services
4. Verojärjestelyjen raportointi (DAC 6)
Pauliina Karumaa | Associate, Tax & Legal Services
5. Digitaalinen liiketoiminta & verosopimukset
Henri Lyyski | Associate, Tax & Legal Services
6. Digitaalinen liiketoiminta & siirtohinnoittelu
Markku Renko | Senior Associate, Transfer Pricing Services

Alder & Sound – Your trusted partner in international business

Founded in 2010 by experienced professionals, A&S is today one of the leading independent Finnish professional service providers

We are committed to serving as a trusted partner and advisor through integrated provision of legal, tax, transfer pricing, financial advisory and data & analytics services.

We highlight pragmatic approach and provide our clients with flexible, comprehensive and cost-effective solutions by utilizing our innovative tools and methodologies.

We believe in true 'one-stop-shop' experience. From start to finish, we provide turnkey solutions that maximize the benefit and value creation while minimizing the administrative burden.



Independent Finnish service provider with a global cooperation network.



Legal, tax, transfer pricing, financial advisory and data & analytics services.



Multidisciplinary professionals with extensive practical experience.



Clientele consisting of large multinational enterprises & smaller domestic companies.



- ▶ The Tier 1 Finnish Tax Firm in 2018 & 2017
- ▶ The Finnish Transfer Pricing Firm of the Year in 2017, 2015 & 2011
- ▶ The European Tax Technology Firm of the Year in 2017

▶ **Client retention rate since 2010: 96.7%**

Uudistuva verolainsäädäntö

Suvi Vänskä | Partner, Tax & Legal Services

Uudistuva verolainsäädäntö | Hallitusohjelmassa identifioidut ongelmat

Verotuksen tulisi paremmin ottaa huomioon sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä kehitys

” Suomen ja maailman talouteen vaikuttaa tällä hetkellä kaksi keskeistä muutospainetta: **ilmastonmuutos** ja **teknologinen kehitys**”

”**Globalisoitunut talous** ja **tekninen kehitys** uhkaavat perinteistä verotuksen päätehtävää: yhteiskuntien palveluiden ja etuuksien rahoittamista. Keskeinen ongelma nykyisessä verojärjestelmässä on se, että pääomat liikkuvat vapaasti rajojen yli ja yritykset toimivat kansainvälisesti, mutta sääntely on pitkälti edelleen kansallista.”

Uudistuva verolainsäädäntö | Hallitusohjelman tavoitteet

Verotuksen osalta on esitetty seitsemän tavoitetta

1. Kansainvälinen verotus

- Suomen tulee edistää sellaisia kansallisia ja kansainvälisiä ratkaisuja, jotka turvaavat ja vahvistavat Suomen veropohjaa globaalisti kestäväällä tavalla

2. Veropohjan tiivistäminen

- Oman asunnon hankintalain korkovähennys poistuu
- Osinkojen lähdeverotuksen käyttöönottoa selvitetään
- Selvitetään asuntosijoittamisen verotuksen muutosmahdollisuus
- Kotitalousvähennyksen supistaminen
- Selvitetään ulkomaisten rahastojen ja muiden verovapaiden yhteisöjen kiinteistösijoituksista saamien voittojen kohtuullisen verotuksen mahdollisuutta
- Harmaan talouden torjunta

3. Kestävän kehityksen verouudistus

- Ilmastotavoitteenäkölmasta valmistellaan kestävä verotuksen tiekartta

4. Työllistävä ja yrittämiseen kannustava verotus

- Ansiotuloveron keventämiseen varataan 200 m€
- Selvitetään työtulotuen käyttöönottoa
- Muuttokustannusten korvausten veronalaisuuden kohtuullistaminen
- EU:n poikkeusluvalla alv-velvollisuuden alaraja 15.000 euroon
- Henkilöstön palkitsemista koskeva lainsäädäntöuudistus
- Avainhenkilölain vakinaistaminen
- Korjataan tulorekisterissä ilmenneitä ongelmia

Uudistuva verolainsäädäntö | Hallitusohjelman tavoitteet

Verotuksen osalta on esitetty seitsemän tavoitetta

5. Terveyden edistäminen verotuksella

- Tupakkaveron korotukset asteittain 200 m€
- Alkoholiveron maltilliset korotukset 50 m€
- Virvoitusjuomaveron korotukset 25 m€
- Terveyttä edistävän veron selvittäminen

6. Kiinteistöverotus

- Tavoitteena, että kiinteistöverotusarvot kokonaisuutena heijastaisivat paremmin kiinteistöjen käypiä arvoja
- Alennetaan merituulivoimaloiden kiinteistöverotusta
- Vapautetaan luonnonsuojelualueet kiinteistöverosta
- Ei laajenneta maa- ja metsätalousmaahan

7. Maakunnat

- Mahdollisen maakuntaveron käyttöönotto (ei nostaisi kokonaisverotuksen tasoa)

Uudistuva verolainsäädäntö | Hallituksen budjettiriihen veropäätökset

Ensimmäisessä budjettiriihessä ehdotetut muutokset verotukseen aloittavat hallituksen verotavoitteiden implementoinnin

Muutokset yritysten verotukseen

- Kone- ja laiteinvestointien kaksinkertaiset poistot (2020)
- Tutkimusyhteistyökannustin aineettomiin investointeihin (2020)
- Kasvuyritysten henkilöstön palkitsemisuudistus (1.7.2020)

Muutokset tuloverolakiin

- Ansiotuloverotuksen keventäminen pienituloisille palkansaajille
- Asuntolainan korkovähennyksen pienentäminen (35 % -> 25 %)
- Kotitalousvähennyksen supistaminen (2.400 € -> 2.250 €)
- Muuttokustannusten osittainen verovapaus (50 % verovapaata)
- Verotusyhtymän käsitteen supistaminen

Muutokset avainhenkilölakiin

- Lähdeveroprosentin pienentäminen (35 -> 32 %)

Muutokset valmisteverotukseen

- Liikennepolttoaineiden veronkiristykset (5,27 / 5,89 s / litra)
- Hiilidioksidiveron laskentaperusteiden päivittäminen
- Tupakkaveron korotus (50 m€)
- Virvoitusjuomien veron korotukset (25 m€)
- Energiaverouudistus käynnistyy keväällä 2020

Muutokset sähköisissä asiointipalveluissa

- Tulorekisteri-ilmoittamisen määräaikoihin pidennyksiä
- OmaVero -palvelun muutokset

Muutokset arvonlisäverolakiin

- Arvonlisäverotuksen yksinkertaistamisdirektiivin implementointi (1.1.2020)

Sijoitustoiminnan verotuksen muutokset

Suvi Vänskä | Partner, Tax & Legal Services

Uudistuva verolainsäädäntö | Sijoitustoiminnan verotuksen muutokset

Sijoitustoiminnan verotukseen on tulossa useita muutoksia vuoden 2020 aikana

1. Osakeyhtiömuotoiseen sijoittajaan vaikuttavia verotuksen muutoksia

- Sijoitusvakuutuksia koskevat verotuksen muutokset
- TVL-tulolähteen poisto
- Väliyhteisölain muutokset

2. Yksityishenkilösijoittajaan vaikuttavia verotuksen muutoksia

- Sijoitusvakuutuksia koskevat verotuksen muutokset
- Osakesäästötili

3. Sijoituskohteeseen liittyvät muutokset rajoitetusti verovelvollisen sijoittajan näkökulmasta

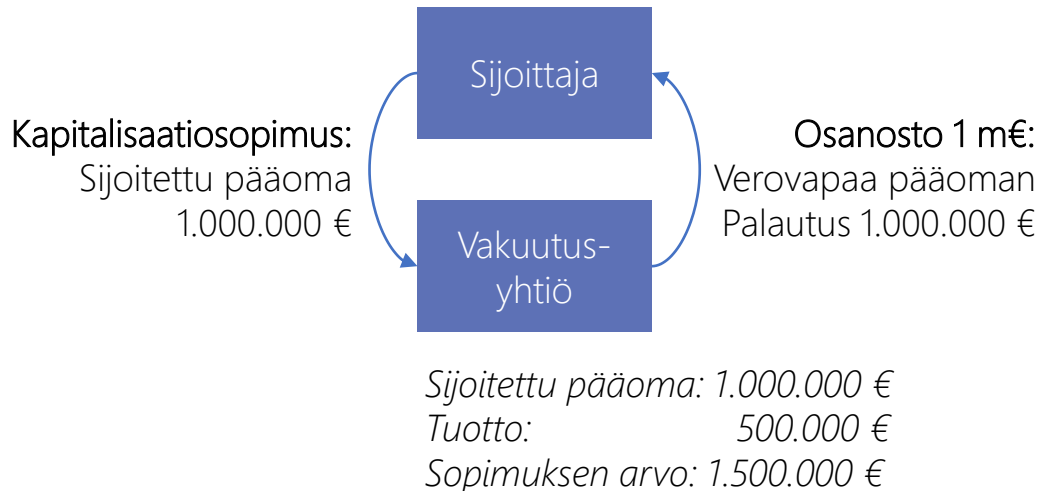
- Lähdeverolain muutokset v. 2021

Uudistuva verolainsäädäntö | Sijoitusvakuutusten verotuksen muutokset

Kapitalisaatiosopimusten ja vakuutussijoitusten verokohtelu muuttuu verovuodesta 2020 alkaen

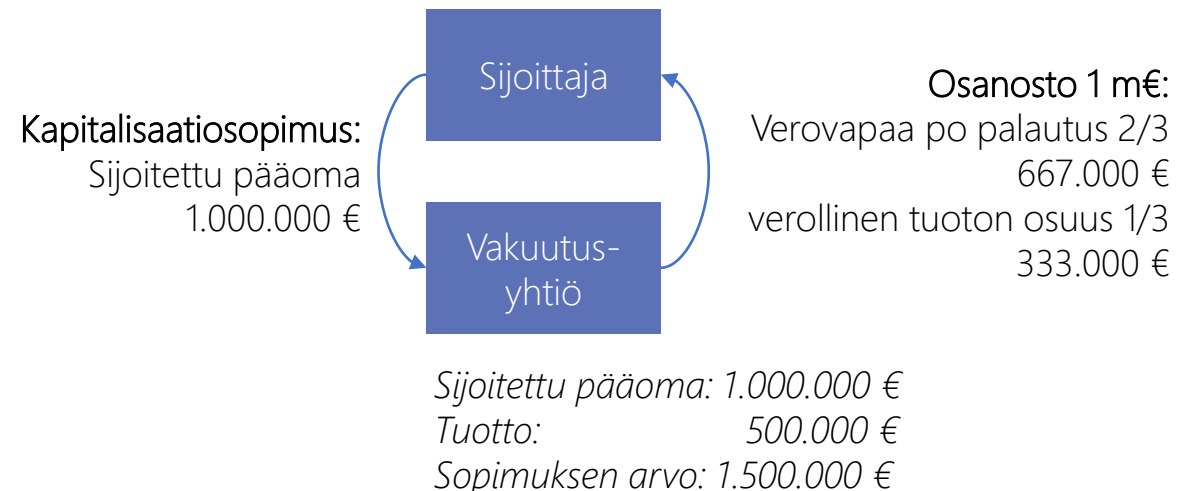
► Nykyisin:

- Sijoitetun pääoman voi nostaa ennen tuottoja
- Sijoitetun pääoman palautus on verovapaa
- Tuotto verotetaan, kun tuotto nostetaan
- Ei tappion vähennysoikeutta



► 2020 alkaen:

- Nostosta verotetaan tuoton suhteellinen osa
- Lopulliset tappiot vähennyskelpoisia
- Lähennetään verokohtelua kasvurahastoihin nähden
- Verotuksen lykkäätymisetu säilyy



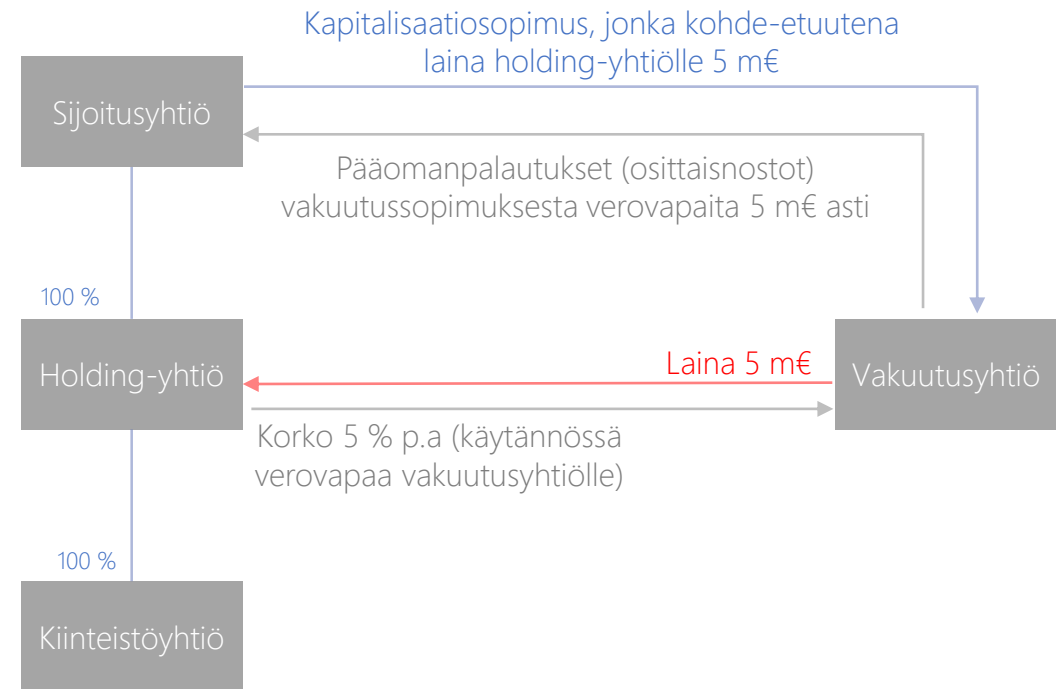
Uudistuva verolainsäädäntö | Sijoitusvakuutusten verotuksen muutokset

Tietyntyypiset sijoitusvakuutukset voidaan jatkossa sivuuttaa tuloverolain uuden 35 b §:n nojalla

► Vakuutus sivuutetaan ja siihen kertynyt tuotto verotetaan suoraan vakuutuksenottajan tulona TVL 35 b §:n nojalla, jos vakuutuksenottajalla tai tämän määräämällä henkilöllä on oikeus käyttää yhtä tai useampaa seuraavista sopimuksen kohde-etuutta koskevista oikeuksista:

- 1) oikeus päättää kohde-etuuteen liittyvän määräys- tai äänivallan käyttämisestä;
- 2) oikeus päättää siitä, kenelle tai millä ehdoilla kohde-etuutena oleva varallisuus luovutetaan;
- 3) oikeus päättää kohde-etuutta koskevasta käyttö- tai hallintaoikeudesta;
- 4) oikeus tehdä kohde-etuutena olevaan varallisuuteen liittyviä toimeksiantoja tai muita kohde-etuuteen liittyviä sopimuksia vakuutusyhtiön puolesta kolmannen kanssa.

Esimerkki vakuutuksesta, joka sivuutettaisiin TVL 35 b §:n nojalla:



Uudistuva verolainsäädäntö | Tulolähdejaon poistamisen vaikutukset

Tulolähdejaon poistamisen seurauksena sijoitustoiminta verotetaan jatkossa elinkeinotoiminnan tulolähteessä

- Osakeyhtiön sijoitukset ovat voineet kuulua yhtiön henkilökohtaiseen (TVL-) tulolähteeseen tai elinkeinotoiminnan (EVL-) tulolähteeseen
- Osakeyhtiöiden TVL-tulolähteen poistamisen myötä kaikki sijoitukset, vakuutussijoitukset mukaan lukien, kuuluvat osakeyhtiön EVL-tulolähteeseen verovuodesta 2020 lähtien
- Jatkossa vakuutussijoitukset voivat kuulua osakeyhtiön rahoitusomaisuuteen (EVL 9 §) tai muuhun omaisuuteen (EVL 12 a §)
- Käytännön merkitys on yritysten kannalta pieni, sillä elinkeinoverolaissa on vakuutussijoitusten verotuksesta erilliset tuloverolakiin viittaavat säännökset, joiden nojalla vakuutussijoitusten verokohtelu on omaisuuslajista huolimatta sama

Uudistuva verolainsäädäntö | Väliyhteisölain muutosten vaikutukset

Väliyhteisölain kiristykset voivat johtaa ulkomaisen EU- tai ETA-valtiossa sijaitsevan sijoitusyhtiön luokittelemiseksi väliyhteisöksi

- Sijoitusvakuutuksen keskeinen hyöty on verotuksen lykkääntymisetu
- Lykkääntymisetua sijoitusvakuutuksen vaihtoehtona voidaan tavoitella myös harjoittamalla sijoitustoimintaa ulkomaisen sijoitusyhtiön kautta
- Väliyhteisölain muutosten perusteella EU- tai ETA-valtiossa sijaitseva sijoitusyhtiö ei voi enää vapautua väliyhteisölain soveltamisesta sillä perusteella, että Suomen ja sijoitusyhtiön valtion välillä on verosopimus
- Taloudelliseen toimintaan perustuva vapautus voi estää väliyhteisölainsäädännön soveltumisen
- Milloin sijoitusyhtiön voidaan katsoa olevan todellisuudessa asettautunut asuinvaltioonsa ja tosiasiallisesti harjoittavan siellä taloudellista toimintaa?
- *KVL:2019/35 – Väliyhteisölainsäädäntö soveltui sijoitusyhtiöön (ei lainvoimainen)*

Taloudellisen toiminnan vapautuksen arviointi:



Uudistuva verolainsäädäntö | Osakesäästötili

Laki osakesäästötilistä tuli voimaan 1.6.2020 ja tähän liittyvät tuloverolain muutokset tulevat voimaan 1.1.2020

► Etuja:

- Tuotto verotetaan vasta, kun tililtä tehdään nostoja
- Nostosta verotetaan tuoton suhteellinen osa, kuten kapitalisaatiosopimuksen ja sijoitusvakuutuksen osalta
- Verotuksen lykkääntyminen koskee sekä osinkotuottoa että myyntivoittoja
- Tuodaan piensijoittajalle käyttöön samantyyppisiä instrumenttejä, joita tällä hetkellä käytössä suursijoittajilla
- Tuodaan suoraan sijoittamiseen samoja etuja, joita liittyy välilliseen sijoittamiseen (verotuksen lykkääntymisetu)
- Palveluntarjoajan siirto voidaan toteuttaa verottomasti
- Kansalaisten pankkitilivarojen aktivointi on hyvä tavoite

► Haasteita:

- 50.000 euron katto (tehdyt sijoitukset)
- Vain listattujen yhtiöiden osakkeiden sijoitukset mahdollista tehdä tilin kautta
- Henkilösijoittaja ei saa 15 %:n huojennusta pörssiosinkojen verotuksessa
- Myyntitappiot tilin sisällä vähennyskelvottomia
- Ulkomainen lähdevero jää hyvittämättä (kuten kapitalisaatiosopimusten ja rahastosijoitustenkin osalta)
- Potentiaaliset ongelmat liittyen kansainvälisiin tilanteisiin, kuten miten kohdellaan rajoitetusti verovelvollisen tekemiä sijoituksia

Uudistuva verolainsäädäntö | Lähdeverolain uudistukset

Hallintarekisteröidyille osakkeille maksettavien osinkojen lähdeverotukseen on tulossa muutoksia 1.1.2021

1. **Julkisesti noteeratusta yhtiöstä maksettavasta osingosta perittävä 35 % lähdevero, jos edunsaaja ei ole tiedossa**
 - Jos maksajalla ei ole verotusmenettelystä annetun lain ("VML") 15 c §:n tarkoittamia tietoja osingon loppusaajasta, on hallintarekisteröidylle osakkeelle maksettavasta osingosta perittävä 35 % lähdevero
2. **Maksaja voi periä verosopimuksen mukaisen lähdeveron, jos loppusaajan verotusmaa on tiedossa**
 - Edellytyksenä, että sijoittajaa lähinnä oleva rekisteröitynyt säilyttäjä on sitoutunut antamaan loppusaajatiedot vuosi-ilmoituksella Verohallinnolle
3. **Rekisteröityneen säilyttäjän velvollisuudet ja vastuut**
 - Vastuu osingonsaajan tunnistamisesta ja verosopimuksen oikean soveltamisen varmistamisesta
 - Selvitettävä luotettavasti osingonsaajan verotuksellinen asuinvaltio
 - Säilyttäjälle muodostuu vastuu sen virheellisen ilmoituksen johdosta perimättä jääneestä verosta

Verojärjestelyjen raportointi (DAC 6)

Pauliina Karumaa | Associate, Tax & Legal Services

Mikä ihmeen DAC 6?

Tietyt tunnusmerkit täyttävät rajat ylittävät järjestelyt tulevat raportointivelvollisuuden piiriin

- ▶ Euroopan unionin talous- ja rahoitusasioiden neuvosto (ECOFIN) hyväksyi viime kesänä **DAC 6** -nimellä yleisesti kulkevan direktiiviehdotuksen, joka koskee *rajat ylittäviä järjestelyjä ja rajat ylittäviä järjestelyjä koskevan tiedon automaattista tietojenvaihtoa*.
- ▶ DAC 6 -direktiivin päätarkoitus on parantaa verotuksen läpinäkyvyyttä ja ehkäistä niin sanottua aggressiivista verosuunnittelua, jonka osalta direktiivi tarjoaa ennalta määriteltäviä **tunnusmerkkejä**.
- ▶ Yhdenkin tunnusmerkin täytyminen johtaa direktiivin mukaisen **pakollisen raportointivelvollisuuden syntymiseen**. Lisäksi direktiivi velvoittaa jäsenvaltioiden veroviranomaiset automaattiseen keskinäiseen tietojenvaihtoon tunnusmerkin täyttävän järjestelyn tietojen osalta.

Direktiivin voimaantulo Suomessa

Suomessa DAC 6 koskevat säännökset tulevat taannehtivasti voimaan 1.1.2020 lähtien

Luonnos hallituksen esitykseksi julkaistu

- Valtiovarainministeriö lähetti kesällä 19.6.2019 lausuntokierrokselle luonnoksen hallituksen esitykseksi raportoitavia rajatylittäviä järjestelyjä koskevasta sääntelystä verotuksen alalla.
- Ehdotetuilla säädöksillä pannaan täytäntöön EU:n direktiivi (DAC 6), jonka tarkoituksena on parantaa jäsenvaltioiden veroviranomaisten tiedonsaantia rajat ylittävistä verosuunnittelujärjestelyistä, joissa voi olla veron kiertämisen tai välttämisen elementtejä.
- Lakiluonnosten mukaan järjestelyistä raportoisi Verohallinnolle *ensisijaisesti järjestelyn välittäjä* eli suunnittelija, markkinoija tai organisoija (käytännössä konsultti tai muu neuvonantaja). *Toissijaisesti* raportointivelvollisuus koskisi *järjestelyjä hyödyntävää verovelvollista* (eli asiakasyritystä).

Taannehtiva voimaantulo

- Jäsenvaltioiden on implementoitava direktiivi kansalliseen lainsäädäntöönsä 31.12.2019 mennessä.
- Suomen säännökset on luonnoksessa ehdotettu sovellettavaksi **1.1.2020** lähtien.
- Suomen ehdotettuja säännöksiä sovellettaisiin taannehtivasti ensimmäisen kerran *rajoitetusti* 25.6.2018 toteutettuihin järjestelyihin ja *täysimääräisesti* 1.7.2020 toteutettuihin järjestelyihin.
- Aikavälillä toteutetut järjestelyt tulee lähettää paikalliselle viranomaiselle viimeistään **31.8.2020**.

Tunnusmerkit ja pääasiallista hyötyä mittaava testi

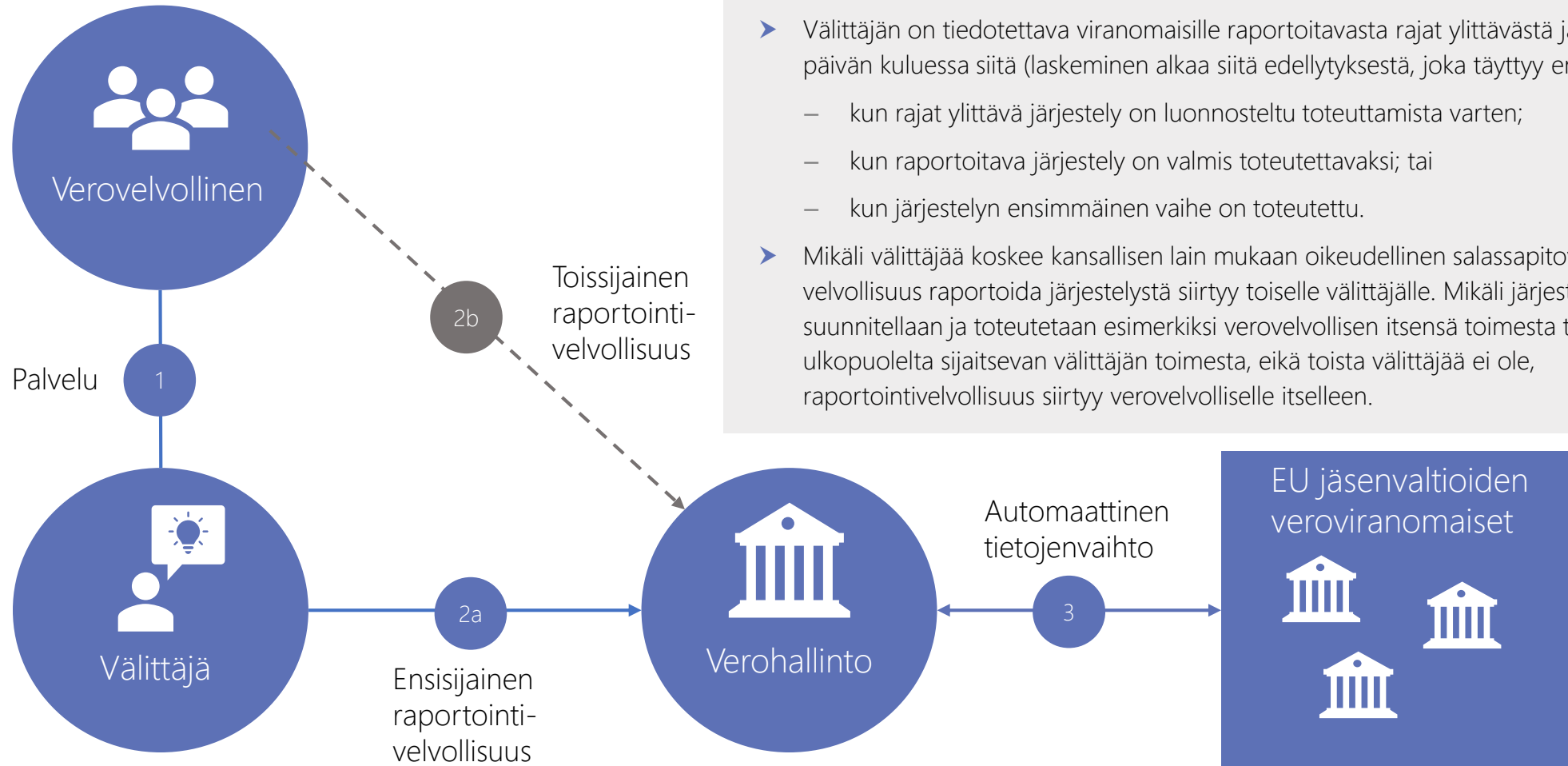
Ilmoitettavaksi järjestelyksi katsotaan järjestely, joka täyttää ainakin yhden direktiivin listaamista tunnusmerkeistä

Direktiivin esittämät tunnusmerkit perustuvat yleisiin ja erityisiin tunnusmerkkeihin:

- Yleiset tunnusmerkit ja osa erityisistä tunnusmerkeistä edellyttävät, että niiden täyttymisen lisäksi täyttyy pääasiallisen hyödyn testi, jotta järjestelystä tulee raportoitava. Pääasiallisen tarkoituksen testi täyttyy, jos verotuksellisen edun saaminen on järjestelyn pääasiallinen hyöty tai yksi pääasiallisista hyödyistä
 - 1) **Yleiset tunnusmerkit** ovat piirteitä, jotka usein sisäytyvät laajalti markkinoitaviin ja hyödynnettäviin järjestelyihin tai uusiin ja innovatiivisiin verotuunnittelyjärjestelyihin. *Esim. rajat ylittävä järjestely, jossa on sovittu saatavan veroedun määrään kytketty palkkio (ns. success fee)*
 - 2) **Erityisillä tunnusmerkeillä** pyritään puttumaan ensisijaisesti verojärjestelmissä olevien tunnettujen puutteiden ja haavoittuvuuksien sekä yleisesti käytettyjen menettelyjen hyödyntämiseen verotuunnittelujärjestelyissä. *Esim. yhtiön hankkiminen tappioiden hyödyntämistarkoituksessa.*
- Lisäksi aina raportoitaviin järjestelyihin kuuluvat esimerkiksi järjestelyt, joihin liittyy konsernin sisäinen toimintojen ja / tai riskien ja / tai varojen rajat ylittävä siirtäminen, mikäli tällä on merkittävä vaikutus siirtäjän taloudellisen toiminnan näkökulmasta.

Raportointivelvollisuus

Ensisijainen raportointivelvollisuus on usein välittäjällä



- Välittäjän on tiedotettava viranomaisille raportoitavasta rajat ylittävästä järjestelystä 30 päivän kuluessa siitä (laskeminen alkaa siitä edellytyksestä, joka täyttyy ensin):
 - kun rajat ylittävä järjestely on luonnosteltu toteuttamista varten;
 - kun raportoitava järjestely on valmis toteutettavaksi; tai
 - kun järjestelyn ensimmäinen vaihe on toteutettu.
- Mikäli välittäjää koskee kansallisen lain mukaan oikeudellinen salassapitovelvollisuus, velvollisuus raportoida järjestelystä siirtyy toiselle välittäjälle. Mikäli järjestely suunnitellaan ja toteutetaan esimerkiksi verovelvollisen itsensä toimesta tai EU:n ulkopuolelta sijaitsevan välittäjän toimesta, eikä toista välittäjää ei ole, raportointivelvollisuus siirtyy verovelvolliselle itselleen.

Raportoitavat tiedot, ilmoittaminen ja automaattinen tietojenvaihto

Kansallisella raportointivelvollisuudella kerätyt tiedot jaetaan asianomaisten jäsenvaltojen veroviranomaisten kanssa

Jäsenvaltion on toimitettava raportoitavista järjestelyistä muille jäsenvaltioille:

- 1) Välittäjien, asianomaisten verovelvollisten ja asianomaiseen verovelvolliseen etuyhteydessä olevien henkilöiden yksilöintitiedot
 - 2) Tunnusmerkit, jotka järjestely täyttää
 - 3) Tiivistelmä järjestelyn sisällöstä
 - 4) Järjestelyn ensimmäisen vaiheen toteuttamispäivä
 - 5) Tiedot kansallisista säännöksistä, joihin järjestely perustuu
 - 6) Järjestelyn arvo
 - 7) Asianomaisten verovelvollisen EU:ssa sijaistevien verotuksellisten kotipaikkavaltojen yksilöinti sekä muiden EU:n jäsenvaltioiden yksilöinti, joita raportoitava järjestely todennäköisesti koskee
 - 8) Muiden henkilöiden tunnistamiseen liittyvät tiedot, joiden verotuksellinen kotipaikka on EU jäsenvaltiossa ja joita raportoitava järjestely todennäköisesti koskee sekä niiden henkilöiden kotipaikkavaltojen yksilöinti.
- Automaattisen tiedonvaihdon osalta DAC 6-direktiivi velvoittaa viranomaisia jakamaan rajat ylittävistä järjestelyistä välittäjiltä sekä verovelvollisilta saamansa tiedot automaattisesti muiden EU jäsenvaltojen viranomaisten kanssa.

DAC 6 | Muistilista

Tietyt tunnusmerkit täyttävät rajat ylittävät järjestelyt tulee raportoida paikalliselle veroviranomaiselle määräajassa



Mitä pitää ilmoittaa?

Kaikki rajat ylittävät järjestelyt, jotka täyttävät ainakin yhden direktiivin listaamista tunnusmerkeistä.

Direktiivi soveltuu kaikkiin järjestelyihin tai järjestelyiden sarjaan, jotka koskavat yhtä tai useampaa EU-jäsenvaltiota tai EU-jäsenvaltioita ja kolmansiä valtioita.



Kenen pitää ilmoittaa?

Useimmissa tilanteissa ensisijainen vastuu on järjestelyssä avustaneella välittäjällä (verokonsultit, asiantuntijatalot).

Raportointivelvollisuus ulottuu lähtökohtaisesti kuitenkin kaikkiin mitä tahansa liiketoimintaa harjoittaviin yrityksiin.



Milloin pitää ilmoittaa?

Ensimmäiset raportoitavat järjestelyt ovat aikaväliltä 25.6.2018-1.7.2020, jotka tulee raportoida 31.8.2020 mennessä.

Tästä eteenpäin järjestelyt tulee raportoida 30 päivän kuluessa järjestelyn saatavuudesta / valmiudesta / ensimmäisen vaiheen toteuttamisesta.



Miten ilmoitetaan?

Paikalliselle veroviranomaiselle.

Suomessa ilmoittaminen tulee todennäköisesti toteutumaan OmaVeron kautta sähköisellä lomakkeella.

Digitaalinen liiketoiminta & verosopimukset

Henri Lyyski | Associate, Tax & Legal Services

Verotusoikeuden muutokset

OECD:n tavoitteena on luoda verotusoikeus tilanteissa, joissa tulojen lähdevaltiossa ei ole perinteistä fyysistä läsnäoloa

- ▶ OECD:n tavoitteena on luoda markkina-alueille verotusoikeus tilanteissa, joissa yhtiöillä ei ole perinteistä fyysistä läsnäoloa tulojen lähdevaltiossa.
- ▶ Käytännössä tällä tarkoitetaan tilanteita, joissa yhtiöille ei muodostu markkina-alueille kiinteää toimipaikkaa nykyisten määritelmien puitteissa, mutta yhtiöillä on merkittävä määrä kuluttajia ja siten myös tuloja markkina-alueelta.
- ▶ Lisäksi luodaan periaatteet sille, missä olosuhteissa verotusoikeus muodostuu.
- ▶ Vaihtoehtona oli joko laajentaa kiinteän toimipaikan käsitettä tai luoda täysin uusi verotuksellisen läsnäolon muoto.
 - OECD esittää uuden verotuksellisen läsnäolon kehittämistä kiinteän toimipaikan käsitteen rinnalle.

Verotusoikeus tällä hetkellä

Nykyisin lähdevaltion verotusoikeus voi muodostua fyysisen läsnäolon kautta

Kiinteän toimipaikan muodostumisen pääsääntö

- Tällä hetkellä OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan mukaiselta kiinteältä toimipaikalta edellytetään jonkin asteista fyysistä läsnäoloa ja ja pysyvyyttä tulojen lähdevaltiossa.
 - Ajallinen ja maantieteellinen pysyvyys.
 - Käytännössä tämä tarkoittaa esimerkiksi toimistoa, sivuliikettä tai johtopaikkaa.
- Myös rakennus- ja asennustoiminnassa sekä epäitsenäisen edustajan kautta muodostuvat kiinteä toimipaikat perustuvat fyysiseen läsnäoloon tulojen lähdevaltiossa.

OECD:n nykyinen malliverosopimus ei mahdollista kuluttajien sijaintivaltion verotusoikeutta

Tulojen allokoinnin muutokset edellyttävät kiinteästä toimipaikasta täysin itsenäisen säännösten luomista, jos kiinteän toimipaikan määritelmää ei muuteta.

OECD:n ehdotus kv. verotusoikeuden muokkaamiseksi

OECD:n ehdotuksen soveltamisala

Soveltamisala

- Kohteena suuret digitaalista liiketoimintaa ja kuluttajaliiketoimintaa harjoittavat yhtiöt.
- Todennäköisesti liikevaihtoon perustuva soveltamisraja. Julkisuudessa on esitetty €750 miljoonan soveltamisrajaa.
- Tähtäimessä yhtiöt, jotka saavat merkittävää arvoa kuluttajien ja käyttäjien toiminnasta. Lisäksi tähtäimessä on digitaaliset liiketoimintamallit (esim. alustatalous ja online-mainonta). Kohteena on pääasiassa B2C-liiketoiminta, mutta jossain määrin myös B2B-liiketoiminta.
- Mahdollisista toimialakohtaisista poikkeuksista neuvotellaan..

Uuden verotuksellisen läsnäolon kehittäminen

Uusi säännöstö olisi itsenäinen kiinteän toimipaikan käsitteestä

Uusien säännösten kehittäminen

- Miten verotuksellinen läsnäolo muodostuisi?
 - Tavoitteena *non-physical taxable presence*.
- Verotusoikeuden muodostuminen perustuisi pitkäkestoiseen ja merkittävään osallistumiseen markkina-alueen taloudelliseen elämään etänä. Tätä arvioitaisiin:
 - Liikevaihtorajojen avulla – Mahdollista, että erilaisille ja kokoisille markkina-alueilla säädettäisiin eri tasoisia liikevaihtorajoja.
 - Arviossa otettaisiin huomioon myös toiminnan pitkäkestoisuus.
 - Muista kriteereistä neuvotellaan.

Avoimet kysymykset

OECD:n ehdotus jätti monia merkittäviä osa-alueita vielä avoimeksi

- Käsitteiden määrittelyt ja liikevaihtorajojen asettaminen,
 - Mahdolliset toimialapoikkeukset,
 - Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen,
 - Tappioiden käsittely, ja
 - Implementointi ja hallinto.
-
- OECD on ottanut edellä mainittuihin kysymyksiin kantaa myös aiemmissa työpapereissa.

Riidanratkaisu

Nykyiset riidanratkaisumekanismit eivät välttämättä soveltuisi suunniteltuihin muutoksiin

Riitojen todennäköisyys kasvaa

- OECD on arvioinut, että etenkin muutosten alkuvaiheessa voisi olla vaikeaa määrittää, millä valtiolla on verotusoikeus uusia säännöksiä sovellettaessa.
 - OECD arvioikin sitä, ovatko nykyiset riidanratkaisumekanismit riittäviä tulevaisuudessa.
- OECD arvioi myös tarvetta luoda monenkeskinen ja koordinoitu riskien arviointi (-järjestelmä) uuden verotuksellisen läsnäolon ja tulojen allokoinnin määrittämiseksi.

Riidanratkaisun ongelmakohdat

- Nykyiset mekanismit liittyvät vahvasti kahden valtion välisiin tilanteisiin.
- Uudet säännökset tarkoittaisivat käytännössä sitä, että riidat koskisivat yhä useammin useampaa kuin kahta valtiota.
 - OECD arvioi tarvetta kehittää monenkeskisiä riidanratkaisumekanismeja.
 - Yleisesti suuntaus kohti monenkeskisiä mekanismeja kahden valtion välisten mekanismien sijaan.

Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Soveltuvatko vanhat kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevat säännökset uusiin tilanteisiin?

OECD arvioi, ovatko olemassa olevat keinot verosopimuksissa ja kansallisissa lainsäädännöissä riittäviä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen

- ▶ Voidaanko kaksinkertainen verotus poistaa tilanteessa, jossa lähdevaltion veroa hyvitettyäksi vaativa verovelvollinen olisi eri kuin nyky säännöksillä?
 - Käytännössä tarkoitetaan tilanteita, joita edellä mainitut tulojen allokatiota koskevat muutokset koskisivat.
- ▶ Ovat nykyiset kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevat mekanismit (hyvitys- ja vapautusmenetelmä) riittäviä ja millä tavalla näitä mekanismeja tulisi täydentää
- ▶ Miten kaksinkertainen verotus poistetaan tilanteessa, joissa sama tulo on veronalaista tulojen allokatioluokissa A, B ja C?

Compliance ja hallinnointi muutosten jälkeisessä ajassa

Hallinnollinen taakka kasvaa ja voi luoda riitatilanteita

Merkittävimmät kysymykset liittyvät oikeaan verovelvolliseen ja verotusoikeuteen

- Mikä konsernin yhtiö on verovelvollinen ja missä valtioissa?
 - Jos verovelvollisen asuinvaltio ei ole tulon lähdevaltio, tulee arvioida sitä, miten velvoitteet kyseisessä valtiossa hoidetaan.
 - OECD on esittänyt aiemmin mm. yksinkertaistettujen rekisteröintimenettelyjen mahdollisuutta. Myös lähdeverotusta on esitetty.
- Jotta verot voitaisiin ilmoittaa ja kerätä uusien säännösten mukaisesti, tämä vaatisi sekä valtioille että verovelvollisille uusia dokumentaatio- ja raportointivaatimuksia.
 - Uusien säännösten myötä tilanteet voivat kuitenkin yhä useammin koskea useita valtioita.
 - OECD arvioi tarvetta kehittää monenkeskisiä riidanratkaisumekanismia.

Muutosten implementointi

Kansainvälinen ratkaisu edellyttää kansainvälistä konsensusta muutoksista

Muutosten implementointi edellyttää nykyisten verosopimusten muuttamista

- OECD pyytää lausuntoja ehdotuksesta 12.11.2019 mennessä.
- Lopullinen malli pitäisi olla valmiina hyväksyttäväksi 2020 loppuun mennessä.
- Tavoitteena on, että muutokset implementoitaisiin yhtäaikaaisesti kaikkialla.

Digitaalinen liiketoiminta & siirtohinnoittelu

Markku Renko | Senior Associate, Transfer Pricing Services

Markkinaehtoperiaatteen ydinajatus

Post-BEPS (lokakuusta 2015 lähtien)

Markkinaehtoinen siirtohinnoittelu johtaa verotusoikeuden oikeudenmukaiseen jakautumiseen monikansallisen konsernin toimintamaiden välillä sen paikallisille yksiköille allokoitujen *keskeisten toimintojen sekä tärkeiden riskien ja omaisuuserien* mahdollistaman **arvonluonnin** (*value creation*) suhteessa.

Digitaalinen liiketoiminta ja siirtohinnoittelu | Arvoketju

Digitaalisen liiketoiminnan arvoketju ei pääty asiakkaaseen vaan sisältää myös asiakkaan tekemät kontribuutiot

Perinteisen liiketoiminnan yksinkertaistettu arvoketju (tuotanto):



Digitaalisen liiketoiminnan yksinkertaistettu arvoketju (vaihdanta):



OECD | Tax Challenges Arising from Digitalization – 2018 Interim Report

OECD:n väliraportissa listataan kolme (3) digitalisoituneen liiketoiminnan tunnusomaista piirrettä

➤ Digitalisoituneen liiketoiminnan tunnusomaiset piirteet:

- 1) Globaali operatiivinen toimintakyky ilman paikallista fyysistä läsnäoloa
(scale without mass)
- 2) Liiketoiminnan vahva tukeutuminen aineettomiin omaisuuseriin
(heavy investment in intangibles)
- 3) Datan, käyttäjien osallistumisen ja aineettomia omaisuuseriä koskevien synergioiden merkitys
(the importance of data, user participation and user generated content, network effects, and synergies with IP as sources of value creation)

OECD | Digitaalista liiketoiminnan verotusta koskeva työsuunnitelma

Ensimmäisen pilarin (Pillar One) piirissä on tarkoitus uudelleenallokoida kansallisia oikeuksia verottaa tiettyä tuottoa

- OECD:n digitaalisen liiketoiminnan verotusta koskevan työsuunnitelman ensimmäisen pilarin (*Pillar One*) piirissä on tarkoitus uudelleenallokoida kansallisia oikeuksia verottaa tiettyä tuottoa **markkina-alueiden** hyväksi
 - ➔ Nykyisellään rajat ylittävän yritystoiminnan tuoton jakamiseen kansallisesti verotettavaksi käytössä olevien menetelmien (erillisyhtiö- ja markkinaehtoperiaatteet) katsotaan olevan riittämättömiä, erityisesti mikäli tulon taustalla oleva arvonmuodostus koostuu etänä (=ilman paikallista presenssiä) suoritetuista toimenpiteistä
 - ➔ Toukokuussa 2019 julkaistun työsuunnitelman ehdotukset erosivat toisistaan niin tavoitteiltaan kuin myös soveltamisalaltaan (*scope*)
 - ➔ Nyt julkaistu ehdotus ("Unified Approach") perustuu aiemman työsuunnitelman ehdotuksia yhdistäviin tekijöihin:
 - (1) Tulojen allokointi markkina-alueiden hyväksi;
 - (2) Paikallisen verovelvollisuuden syntyminen ilman fyysistä presenssiä;
 - (3) Nykyisten siirtohinnoitteluperiaatteiden laajentaminen ja osittainen luopuminen erillisyhtiöperiaatteesta;
 - (4) Kuluja ja kiistoja vähentävien yksinkertaistavien käytäntöjen soveltaminen (vaikka ne olisivat ristiriidassa markkinaehtoperiaatteen kanssa)

OECD | Digitaalista liiketoiminnan verotusta koskeva ehdotus

Nyt esitetyn lähestymistavan keskiössä on tavoite verotettavan tulon laskennan kaavamaistamisesta

OECD:n ehdotuksen keskeisimmät teemat ovat:

- (1) Kohderyhmä ("Scope") – Consumer-facing businesses
- (2) Uudelleen määrittely verotuksellinen presenssi ("New Nexus") / Henri Lyyski
- (3) Markkinaehtoperiaatteesta irrallinen verotettavan tulon allokointi markkina-alueelle
- (4) Verovarmuuden kasvattaminen tehokkailla riidanratkaisumenetelmillä / Henri Lyyski

OECD | Digitaalista liiketoiminnan verotusta koskeva ehdotus (jatkuu)

Suunnitelma sisältää merkittäviä menettelyeroja nykyisiin siirtohinnoitteluperiaatteisiin

Markkinaehtoperiaatteesta irrallinen verotettavan tulon allokointi markkina-alueelle:

- Ei perustu toimintoihin, riskeihin tai käytettyihin omaisuuseriin
- Tuloallokaatio riippumaton nykyisestä presenssistä markkina-alueella
- Perustuu kaavamaiseen jäännösvoiton jakamiseen (*Residual profit split / Fractional apportionment method*)

OECD | Digitaalista liiketoiminnan verotusta koskeva ehdotus (jatkuu)

Suunnitelma perustuu laajasti kaavamaiseen verotettavan tulon allokoimiseen

“Amount A”

Markkina-alueelle kuuluvan verotettavan tulon määrittäminen konsernin kokonaistuloksesta

- Konsernin jäännösvoiton (residual) määrittäminen kaavamaisten rutiinituottotasojen kautta
- Markkina-alueelle kuuluvan osan kaavamainen allokointi jäännösvoitosta

“Amount B”

Markkina-alueella nykyisen verotuksellisen presenssin mukaisen toiminnan verotettavan tulon määrittäminen

- Kaavamaisten kompensatiomallien luominen nykyisten siirtohinnoitteluperiaatteiden mukaan määriteltäville toiminnoille (erityisesti markkinointi- ja jakelutoiminta)

“Amount C”

Riittävän verotettavan tulon ja soveltuvien riidanratkaisumenetelmien varmistaminen ns. rutiinitason (“Amount B”) ylittävälle toiminnoille

OECD | Digitaalista liiketoiminnan verotusta koskeva ehdotus (jatkuu)

Ehdotuksen vaikutusta nykyisin sovellettaviin siirtohinnoittelumenetelmiin on vaikea arvioida

- Allokaatiota varten määriteltyjen rutiinituottotasojen käyttäminen laajemmin
- "Consumer-facing businesses" erityispiirteet verrattuna BtoB liiketoimintaan siirtohinnoitteluperiaatteiden valossa
- Markkina-alueelle allokoitavan tulon ("Amount A") huomioiminen markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa
- Jäännösvoitonjakamismenetelmän laajempi soveltaminen tulevaisuudessa
- Implementointiaikatauluun liittyvät kysymykset



Suvi Vänskä | Partner, Tax & Legal Services

+358 40 080 0012

suvi.vanska@aldersound.fi

Pauliina Karumaa | Associate, Tax & Legal Services

+358 44 239 9655

pauliina.karumaa@aldersound.fi

Henri Lyyski | Associate, Tax & Legal Services

+358 40 826 3409

henri.lyyski@aldersound.fi

Markku Renko | Senior Associate, Transfer Pricing Services

+358 44 500 5071

markku.renko@aldersound.fi