

Valtiovarainministeriö

Viite: Lausuntopyyntöne 15.8.2023, diaarinumero: VN/9714/2023

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle suurten konsernien vähimmäis- veroa koskevaksi lainsäädännöksi

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi. Suomen Veroasiantuntijat esittää pyynnön johdosta seuraavaa.

Yleistä esitysluonnoksesta

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523 (jäljempänä ”direktiivi”) monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa. Kuten esityksessä todetaan, direktiivin taustalla on OECD:ssä käynnistetty kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishanke, jonka perusteella lainsäädäntö saa tarkemman sisältönsä joitakin EU-lainsäädännön vaatimuksista johtuvia poikkeuksia lukuun ottamatta. Sääntelytekniikaksi on valittu uudistuksen säätäminen erillisenä lakina uudesta verolajista. Ottaen huomioon sääntelyn erityispiirteet, laajan kansainvälisen keskustelun täydennysveron luonteesta IAS 12:n soveltamisessa ja sääntelykokonaisuuden erityispiirteet, valinta on perusteltu.

Esitysluonnoksessa valittu sääntelytekniikka noudattaa direktiivin (joissakin kohdissa myös OECD:n GloBE-mallisääntöjen) esitystapaa ja järjestystä varsin vähäisin kansallisin lisäyksin. Esitysluonnoksen perustelut siteeraavat mallisääntöjen kommentaaria ja pyrkivät sen sisällön autenttiseen implementointiin. Esitysluonnoksessakin viitatuista syistä (sääntelykehikon kansainvälisyys ja tarve yhtenäiseen soveltamiseen) pidämme tätä lähestymistapaa sinällään ymmärrettävänä. Haasteeksi muodostuu kuitenkin se, että mallisääntöjen tulkintaan tulee edelleen OECD:n toimesta päivityksiä ja täsmennyksiä, joita ei ole voitu lainsäädäntövaiheessa huomioida. Käytännössä ollaan siten säätämässä laki, jonka soveltaminen täsmentyy myöhemmin OECD:n antamien ohjeistusten perusteella.

Esitysluonnoksen perusteluissa (jaksot 2.1, 3, 4.1.1 ja 5.2) on viitattu OECD:n materiaalien merkitykseen ja tavoitteeseen toteuttaa sääntely myös Suomessa yhteisen lähestymistavan mukaisesti. Esitysluonnoksen perusteluista ilmenee epäsuorasti OECD:n tuottamille sisällöille ajateltu auktoriteettiasema esimerkiksi sivulta 82, jossa esitettävän lainkohdan sisältöä tulkitaan perusteluissa GloBE-komentaariin viitaten. Jaksossa 12.1 on analysoitu lakiluonnoksen suhdetta perustuslakiin ja nähty mahdollisena perustuslaillisenä kysymyksenä IASB:n norminantovalta, koska GloBE-säännöt nojaavat niin vahvasti konsernikirjanpitoon, jota yksityinen norminantaja sääntelee. Vastaava kysymys voidaan nähdä myös OECD:n tosiasialliseen norminantovaltaan liittyen ja käsitellä asianomaisessa jaksossa. Asia ei ole uusi ilmiö, esimerkiksi OECD:n siirtohinnoittelua koskevat ohjeet ja malliverosopimuksen kommentaari vaikuttavat kansallisessa verotuksessa tehtäviin ratkaisuihin merkittävästi. Minimimivero-direktiivin ja GloBE-säännösten soveltumisessa on kuitenkin kyse vielä pidemmälle menevästä norminantovallasta OECD:lle.

Suomen Veroasiantuntijat pitävät ongelmallisena esityksen johtopäätöstä lain oikeaa säätämistä järjestystä koskien. Vaikka valtuutukset EU:lle ja sen myötä OECD:lle on annettu hyväksymällä direktiivi ja sen johdanto-osassa (kappaleet 24 ja 27) mainittu OECD:n tosiasiallinen norminantovalta, tulee Suomen perustuslain 81 §:n mukaan verosta säätää lailla. Tämän vuoksi Suomen Veroasiantuntijat näkee välttämättömäksi sisällyttää kansalliseen lainsäädäntöömme esitettyä laajemmin OECD:n materiaaleihin sisältyviä tulkintaohjeita. Mikäli tätä ei nähdä järkevänä toteuttaa itse lakitekstissä, se tulisi ilmaista ainakin lain perusteluissa. Ruotsissa hallituksen esitys minimiverodirektiivin implementoinniksi on liitteinen yli 800 sivun mittainen. Tämä johtuu ennen kaikkea siitä, että säännösten sisältöä on avattu esityksen perusteluissa huomattavasti laajemmin kuin Suomessa lausunnolla olevassa esitysluonnoksessa.

Soveltamisala

Suomen Veroasiantuntijat yhtyy jaksossa 12.1 esitettyyn huomioon siitä, että verolaista tulee perustuslain ja perustuslakivaliokunnan vakiintuneen tulkinnan mukaan ilmetä yksiselitteisesti verovelvollisuuden peruste. Lain soveltamisalaan liittyy kuitenkin merkittävää epävarmuutta esimerkiksi vakuutusyhtiöiden osalta. Esitysluonnoksesta, direktiivistä tai OECD:n materiaaleista ei käy ilmi, miten määritellään rahoitusalan toimijoiden liikevaihto 750 miljoonan euron liikevaihtorajaa sovellettaessa. Ennakoitavuus ei tältä osin käsityksemme mukaan toteudu, minkä vuoksi perusteluita voitaisiin kehittää asian selkeyttämiseksi. Soveltamisalan rajojen täsmällisyys on yrityksille olennaista markkinoille annettavan raportoinnin oikeellisuuden näkökulmasta, useiden soveltamisalaan kuuluvien yritysten täytyy raportoida täydennysvero osana vuoden 2024 ensimmäisen vuosineljänneksen osavuositarkastusta.

Esimerkiksi Yhdistyneen Kuningaskunnan aliverotettujen voittojen säännön implementointiin liittyy on ehdotettu seuraavaa määritelmää:

Meaning of “revenue”

13 In section 129, after subsection (5) insert —

“(6) For the purposes of this Part “revenue” includes all income, gains and other amounts received or accrued that are relevant to profit and loss as reported in consolidated financial statements.” (ks. [Draft Finance Bill Measures \(publishing.service.gov.uk\)](#)), josta voisi hakea johtoa kansalliseen implementointiin.

Kuten yllä on todettu, lainsäädäntö saa sisältönsä pääasiassa kansainvälisistä lähteistä, minkä vuoksi kansallista sisältöä ovat lähinnä kotimainen täydennysvero ja menettelysäännökset. Näin ollen kansalliset valinnat esitysluonnoksessa keskittyvät lähinnä kansallisiin menettelysääntöihin, minkä vuoksi keskitymme alla pääasiassa lausumaan näistä.

Menettelysäännöt

Kuten yllä on todettu, lainsäädäntö saa sisältönsä pääasiassa kansainvälisistä lähteistä, minkä vuoksi kansallista sisältöä ovat lähinnä kotimainen täydennysvero ja menettelysäännökset. Esitysluonnoksessa on todettu, että kotimaista täydennysveroa koskevat säännökset perusteluineen eivät sisälly nyt tarkasteltavana olevaan luonnokseen ja ne tullaan lähettämään lausuntokierrokselle erikseen. Näin ollen kansalliset valinnat esitysluonnoksessa keskittyvät lähinnä kansallisiin menettelysääntöihin, minkä vuoksi keskitymme alla pääasiassa lausumaan näistä.

Ilmoitusvelvollisuus

Esitysluonnokseen sisältyy vaatimus jokaiselle konserniyksikölle antaa täydennysveroilmoitus. Käsittelemme mukaan täydennysveroilmoitus palvelisi täydennysverotuksen toimittamista ja maksuunpanoa tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön näkökulmista. Useat GloBE-sääntöjä implementoivat maat ovat omaksuneet vastaavan lähestymistavan. Työekonomisesti lienee järkevää, että myös kotimaisen täydennysveron ilmoittaminen tapahtuisi täydennysveroilmoituksella, kuten ymmärtääksemme luonnoksen 8 luvun 10 §:n yksityiskohtaisissa perusteluissa sivulla 104 on tarkoitettu.

Ilmoitusten antamisen on määritelty tapahtuvan viimeistään 15 kuukauden (transitionvuonna 18 kuukauden) kuluessa tilikauden päättymisestä. Luonnoksen 8 luvun 6 §:ssä Verohallinto on kuitenkin valtuutettu antamaan tarkempia määräyksiä (muun ohella) tietojen antamisen ajasta. Lainsoveltajalle jää epäselväksi, voiko Verohallinto tämän valtuutuksen nojalla vaatia ilmoitusta myös aikaisempaan ajankohtana.

Verotusmenettely

Verotuksen raportointia on usein kuvattu niin, että kirjanpidossa omaksuttu materiaalisuuden soveltaminen ei ulotu verotukseen. Tämä lähtökohta huomioon ottaen, hallituksen esityksen perusteluissa olisi hyvä viitata GloBE-mallissääntöjen artiklan 3.1.2 kommentaarissa (kappale 12.) esitettyyn materiaalisesti oikeiden tietojen hyväksyttävyydestä. Tällä on tärkeä käytännön merkitys, koska useissa tapauksissa yritykset aikovat hyödyntää konsolidointiprosessia tuotettavaa tietoa ja konsolidointijärjestelmiä laskennan perustana. Materiaalisuuteen perustuva raportoinnin hyväksyttävyyden vähentää lakiuudistuksen aiheuttamaa hallinnollista taakkaa, kun konsolidointiprosessin tuottama tieto kelpaa tässä mielessä sellaisenaan.

Ennakkoratkaisua ei esityksen perusteella ainakaan alkuvaiheessa olisi saatavilla. Tätä on perusteltu sillä, että Inclusive Framework kehittää oikeusvarmuutta kasvattavia ja veroriitoja minimoivia mekanismeja mutta työ on vielä kesken. Pidämme kuitenkin verovelvollisen oikeusturvan näkökulmasta välttämättömänä, että verovelvollisella on mahdollisuus ennakkoratkaisuun lain säätämistä lukiin. Vastaava mahdollisuus sisältyy myös Ruotsin tulevaan sääntelyyn.

Luonnoksen 8 luvun 13 § ulottaa VML 28 §:n yleisen veronkiertosäännöksen soveltamisen täydennysverotukseen. Täydennysveron erityispiirteistä (kansainvälisesti yhtenäisen täytäntönnäkönnön vaatimus, veropohjan perustuminen konsernin emoyhtiön standardin mukaan laadittuun kirjanpitoon ja se, että täydennysvero perustuu normaalin yritysverotuksen lopputulokseen) johtuen veronkiertosäännöstä sovellettaisiin täysin uudessa tilanteessa ja täysin uuteen verolajiin.

Esitysluonnoksen perusteella useat seikat jäävät epäselviksi, kuten esimerkiksi se, voisiko veronkiertosäännöksen perusteella haastaa ulkomaisen verotuksen lopputuloksen sillä perusteella, että ulkomaisen veroviranomaisen arvioiman liiketoimen verokohtelu ei ole vastannut asian varsinaista tarkoitusta. Viranomaisella voisi olla verotuksellinen intressi väittää, että jonkin maan vero olisi tullut määrätä alhaisempaan, koska tämä mahdollistaisi täydennysveron perimisen Suomessa. Toisaalta voisiko VML 28 §:n nojalla väittää, että konsernin valitsema konserninlaajuinen kirjanpitokäytäntö ei vastaa asian varsinaista tarkoitusta ja luonnetta ja tämän vuoksi arvioida sitä kirjanpitoratkaisuista poikkeavasti. Tällaiset puuttumiset verokohteluun olisivat haasteita yhtenäiselle soveltamiselle ja asettaisivat verovelvolliset hankalaan asemaan oikeusturvan näkökulmasta.

Poikkeamiselle kirjanpidosta voisi ehkä ajatella esiintyvän tarvetta esimerkiksi erien allokoinnissa pääliikkeen ja sivuliikkeen välillä. Tällaisessakin tapauksessa kommentaari lähtee siitä,

että GloBE-sääntöjä sovellettaessa perusteeksi otetaan konsernin kirjanpito- ja kansalliset verotusratkaisut (ks. artiklan 3.4 kommentaari kohta 187: *In making this allocation, the accounting treatment is followed as far as possible. This is subject, however, to the income and expense allocation rules under a Tax Treaty or domestic tax law.*). Edelleen GloBE-mallisiin sääntöihin sisältyvät omia sulkusääntöksiään, esimerkiksi konsernisisäisiä rahoitusjärjestelyitä ja konsernisisäisiä varojensiirtoja koskien (esitysluonnoksessa 3 luvun 9 §:n ja 9 luvun 1 §:n 7 momentti). Mallisääntöjen artiklan 1.1.1 kommentaarissa (kohta 12.) on perusteltu vapautettujen yksiköiden mukaan lukemista liikevaihtorajan soveltamista arvioitaessa sillä, että näin voidaan välttää sulkusääntösten tarve. Tästä voisi päätellä, että GloBE-sääntöihin on ajateltu sisällytettävän tarpeelliset sulkusääntökset. Tätä puoltaa luonnollisesti yhtenäisen soveltamisen vaatimus, josta voidaan katsoa johtuvan, että kansallisia sulkusääntöksiä ei erikseen säädettäisi. Käsityksemme mukaan kansallisissa implementoinneissa ei ole näin myöskään toistaiseksi menetelty vaan useat maat odottanevat OECD:n linjaavan tämän asian.

VML 28 §:n soveltaminen on mahdollista vain lainkohdan soveltamisedellytysten ja verovelvollisen oikeusturvavaatimusten täytyessä. Täydennysveroa koskevien ennakkolisten menetelyjen puuttuminen ja täydennysveron perustuminen ulkomaisiin verotusratkaisuihin sekä konsernin globaaleihin kirjanpitokäytäntöihin tarkoittaa, että verovelvollisten oikeusturvan saatavuus olisi rajoitetumpaa kuin tavanomaisessa yritysverotuksessa.

Yllä mainitut näkökohdat huomioon ottaen katsomme, että veronkiertosääntöksen soveltamisalaa ei tulisi ainakaan tässä vaiheessa laajentaa täydennysveroon. Joka tapauksessa tällainen laajennus pitäisi analysoida huolellisesti lain esitöissä.

Veronkorotus- ja viivästysseuraamukset

On ymmärrettävää, että veronkorotusten täytyy kohdistua tulon sijasta lisättävien täydennysverojen määrään, ja ne ovat käsityksemme mukaan oikeassa suhteessa normaalien veronkorotusten määriin, kun korotusten perusta on lisätyn veron määrä tulon asemesta. Pidämme korotusten tasoa GloBE-mallisääntöjen kommentaarissa (8.1.8, kappale 28) tarkoitetulla tavalla oikeasuhtaisina muuhun kotimaiseen lainsäädäntöön nähden. Direktiivin johdanto-osan kohta 25 ei toista kommentaarin vaatimusta rangaistusluonteisten maksujen oikeasuhtaisuudesta vaan puhuu riittävästä rangaistuksista lain noudattamisen varmistamiseksi. Käsityksemme mukaan kotimaiset ja kansainväliset yritykset pyrkivät sopeutumaan Pilari 2 -uudistukseen, minkä vuoksi uskomme valittujen korotusten täyttävän myös direktiivin vaatimuksen riittävydestä.

Käsityksemme mukaan laissa veroviranomaiselle annettu harkintavalta veronkorotusten määräämistä jättämisestä luettuna yhdessä lain esitöiden kanssa täyttää riittävästi *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)* -dokumentissa tarkoitetun alkuvaiheen helpotuksen seuraamuksista.

esitysluonnoksen 8 luvun 16 §:n 3 momentissa säädetään veronkorotuksen määräksi 1 000–25 000 euroa, jos virhe ei johda täydennysveron määräämiseen liian alhaisena. Lainkohdan perusteluissa kuitenkin todetaan, että ”Jos täydennysveroilmoituksen virhe ei ole voinut johtaa veron määräämistä jättämiseen, veronkorotuksen määrä olisi vähintään 10 000 euroa ja enintään 25 000 euroa.” (lainaus lainkohdan 2 momentin perusteluista). Perustelut eivät ole mielestämme täysin linjassa lainkohtien kanssa. Erona on perusteluissa käytetty ilmaisu ”ei ole voinut johtaa” verrattuna lakitekstissä käytettyyn ”ei johda” ja lisäksi perusteluissa lähdetään siitä, että korotus on vähintään 10 000 euroa (vrt. lakitekstin 1 000 euroa).

Arvioidun verokertymän perusteella lisätyn veron määrään perustuvien korotusten taloudellinen merkitys lienee koko yrityspopulaatiossa alhainen ja käytännössä usein päädytään määräämään vähimmäiskorotus tai myöhästymismaksu. Myöhästymismaksun vähimmäismäärä ei ole täysin johdonmukainen veronkorotuksen vähimmäismäärään nähden. Myöhästymismaksu määrätään veronkorotuksen asemesta, jos konserniyksikkö korjaa 8 luvun 15 §:ssä tarkoitetun laiminlyönnin ennen verotuksen päättymistä. Jos kuitenkin tällainen virhe ei johtaisi täydennysveron määräämiseen (kuten useissa tapauksissa voisi olla tilanne) verovelvollisilla ei ole välttämättä kannustinta korjata havaittua virhettä oma-aloitteisesti. Olisi johdonmukaisempaa, jos veronkorotuksen vähimmäismäärä olisi myöhästymismaksun vähimmäismäärää korkeampi myös siinä tapauksessa, että virhe ei johda täydennysveron määräämiseen.

Verotuksen oikaiseminen ja muutoksenhaku

Verotuksen oikaisemiseen varatut määräajat poikkeavat ymmärrettävästi tuloverotuksen normaaleista määräajoista täydennysveron luonteesta johtuvan myöhäisemmän raportointisyklin vuoksi. Raportointisyklin ajallinen ulottuvuus asettaa kysymyksen siitä, miten yritysten omassa raportointiprosessissa tapahtuvat muutokset otetaan huomioon.

Yrityksen päättyneen kauden verot päivittyvät usein tilinpäätöksen julkaisemisen jälkeen. Tyypillisessä vuosisyklissä on yksi tai useampia vaiheita, joissa veroja koskevat kirjaukset päivittyvät. Erityisesti pääomamarkkinoille raportoiva konserni kirjaa tuloksensa ja veronsa pian vuodenvaihteen jälkeen materiaalisesti oikein. Erillisyhtiön tilinpäätöstä laadittaessa laskelmat täsmentyvät ja esimerkiksi siirtohinnoittelua koskevat oikaisut saatetaan kirjata vasta erillisyhtiöiden tilinpäätöksiin. Tämän jälkeen laaditaan veroilmoitus, joka saattaa vielä muuttaa verojen määrää. Edelleen veroviranomainen saattaa poiketa veroilmoituksesta, mikä vaikuttaa toteutuneiden verojen määrään. Nämä muutokset viedään konsernikirjanpitoon yhdessä tai useammassa vaiheessa niin sanottuina *true-up*-kirjauksina, tyypillisesti verovuotta seuraavan tai toiseksi seuraavan vuoden verokirjauksiin kuluvaan kauden veroina. Suurempien muutosten tapauksessa on myös mahdollista, että aikaisempaa vuotta oikaistaan. Lainsäädännöstä tai sen perusteena olevista OECD:n materiaaleista tai direktiivistä ei käy selvästi ilmi, miten tällaiset aikaisemman vuoden lukuja koskevat mutta kuitenkin ennen veroilmoituksen jättämistä tapahtuvat päivitykset otetaan huomioon. Asiaa voisi tulkita niin, että konsernitilinpäätöksen jälkeen kirjanpitoon tehtävät muutokset kuuluvat seuraavalle kaudelle, jos ne tilikauden veroiksi kirjataan, vaikka ne johtuvat aikaisemmasta tilikaudesta. Tällöin oletuksena olisi se, että emoyhtiön konsernitilinpäätöstä koskevat menettelysäännöt tai käytännöt sitovat myös emoyhtiön soveltaman kirjanpitostandardin mukaan laadittuja, GloBE-laskennassa käytettyjä erillisyhtiöiden kirjanpitoja. Ottaen huomioon, että monikansallisten konsernien usein sovellettu IFRS-laskentastandardi ei sisällä tällaisia menettelysääntöjä ja kansallisiin standardeihin perustuvia tilinpäätöksiä koskevat yleensä kansalliset menettelysäännöt, sanottu oletus olisi selvyden vuoksi hyvä mainita ainakin lain perusteluissa. Käytännössä verojen määrää koskevien oikaisujen tekeminen olisi vielä teknisesti mahdollista ennen veroilmoituksen jättämistä, mutta epäselväksi jää, onko tällainen sallittu tai ehkä jopa edellytetty menettely. Kotimaisessa käytännössä verotuksen ajallinen kohdistaminen ei välttämättä riipu kirjanpidon ratkaisusta (esimerkiksi kirjanpidossa tehtävät varaukset ovat usein verotuksessa vähennyskelpoisia myöhempänä vuonna.)

Edelleen verotuksen oikaisujen suhde 5 luvun 8 §:n mukaiseen täydennysveron uudelleen laskemiseen jää epäselväksi. Jos aikaisemman vuoden verojen määrä on alentunut 5 luvun 20 §:ssä tarkoitetulla tavalla, minkä vuoksi tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero tulee lasketa uudelleen, voidaanko vaihtoehtoisesti avoinna olevaa verotusta oikaista. Väistyykö tällöin velvollisuus tehdä uudelleen laskenta, jos verotusta on oikaistu tai muutoksenhaku on antanut oikaisua koskevan päätöksen? Sanotun 5 luvun 20 §:n sanamuoto myös poikkeaa direktiivin sanamuodosta, joka puhuu kirjanpitoon tehtävästä oikaisusta.

Suomen kotimainen täydennysvero

Mallisääntöjen kommentaaria helmikuussa 2023 julkaistuissa täydentävissä ohjeissa sivulla 99 katsottu, että *“The simplest way to demonstrate that a minimum tax is consistent with the GloBE rules (and therefore meets the criteria for being treated as a QDMTT) would be for a jurisdiction to mirror all the requirements of the GloBE Rules with only minor changes to the charging provisions and administrative provisions that tailor them to apply solely to domestic Constituent Entities”* Ymmärrämme, että esitysluonnos tavoittelee tällaista sääntelytapaa. Kuitenkin esitysluonnoksen 2 luvun 12 §:n Suomen kotimaisen täydennysveron määritelmä ja 13 §:n Suomen kotimaisen täydennysveron laskemista koskeva viittaussäännös puhuvat ai-noastaan täydennysveron ”laskemisesta”. Viittauksen tarkoituksena lienee soveltaa suurten konsernien vähimmäisveroista annettavaa lakia sellaisenaan, ellei samassa luvussa säädetyistä poikkeuksista muuta johdu. Voidaan ehkä ajatella, että lain esimerkiksi soveltamisala, määritelmät tähtäävät veron laskemiseen, mutta olisi selkeämpää viitata lakiin yleisemmin. Selkeämpi viittaus edistäisi kotimaisen täydennysveron pitämistä ehdot täyttävänä täydennysverona ja edistäisi näin ollen tavoiteltavaa lopputulosta. Edelleen huomautamme, että esitysluonnoksen 12 §:n 1 momentin viittaus on 13–17 §:iin kun poikkeus sisältyy myös 18 §:ään.

Luonnoksen 2 luvun 18 §:ssä on säädetty poikkeus hybridiyksiköiden verojen kohdentamiseen 4 luvun 18 §:n mukaan. Perusteluista ilmenee, että Suomen kotimaisen täydennysveron laskennassa olisi tarkoitus soveltaa hybridiyksiköihin vastaavaa poikkeusta kuin väliyhteisöihin. Näyttää kuitenkin, että 2 luvun 16 §:n 2 momenttia vastaava poikkeusta ei ole kirjoitettu saman luvun 17 §:ään (16 §:n 1 momenttia vastaava poikkeus sisältyy 17 §:ään). Esitämme sanotun verojen kohdentamista koskevan poikkeuksen lisäämistä myös 17 §:ään, koska käsitteäksemme heinäkuussa 2023 julkaistuissa OECD:n täydentävissä ohjeissa sivulla 67 tällaista poikkeusta edellytetään säädettäväksi kotimaista täydennysveroa koskien.

Muita huomioita

Luonnoksen 2 luvun 6 §:n 2 momentissa on poikettu direktiivin sanamuodosta ja korvattu sanat ”kohdennettava osuus” sanalla ”osuus” tätä valintaa kuitenkin perustelematta esitöissä. ”Kohdennettava osuus” on GloBE-mallisäännöissä määritelty käsite, mutta direktiivissä ja lakiluonnoksessa vastaavaa määritelmää ei ole. Perusteluissa käytetään myös sanaa ”kohdentamisosuus” ilmeisesti synonyymina.

Lausunnon antamista hankaloittavat monilta osin puutteelliset pykäläviittaukset. Esimerkiksi luonnoksen 3 luvun 3 §:ssä todetaan ”Laskennan ulkopuolelle rajatulla osingolla tarkoitetaan osinkoa tai muuta voitonjakoa, joka on saatu [1 luvun x §:ssä tarkoitettun] omistusosuuden perusteella...”, jonka oikeellisuutta on vaikea tässä muodossa arvioida.

Luonnoksen 3 luvun 20 §:n (Kiinteän toimipaikan kirjanpidollinen tulos tai tappio) 1 momentin virkkeestä näyttää puuttuvan sanoja: ”Jos konserniyksikkö [...], sen kirjanpidon tulos tai tappio on kiinteän toimipaikan erillisen kirjanpidon osoittama tulos tai tappio.”

Luonnoksen 4 luvussa ja direktiivissä GloBE-mallisäännösten sana ”accrual” on käännetty ”kertymäksi”. Kirjanpidolaki käyttää käsitteitä ”siirtosaaminen” tai ”siirtovelka”.

Luonnoksen 4 luvun 4 §:n 1 mom. 1 kohta: lauseesta puuttuu verbi ”on”:

”Konserniyksikön tilikauden huomioitavan veron määrästä vähennetään:

1) tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan veron määrä, joka on rajattu 3 luvun määritellyn tuloksen tai tappion laskennan ulkopuolelle;”

Luonnoksen 4 luvun 4 momentin kohdat 2 ja 3: Kyseisten kohtien sisältö vaikuttaa olevan keskenään identtinen, eivätkä ne ole linjassa direktiivin vastaavien kohtien kanssa. Ymmärrämme että kyseisten kohtien tulisi aiheuttaa oikaisu (vähennys) tilikauden verokuluun, mikäli non-qualified refundable tax credit’ia koskeva hyvitys/palautus (direktiivin kohta b) tai muu huomioitavan veron hyvitys/palautus (direktiivin kohta c) ei ole jo valmiiksi huomioitu yhtiön tuloslaskelmassa tilikauden veron oikaisuna, toisin sanoen vähennyksenä.

Luonnoksen 4 luvun 4 momentin 4 kohdan mukaan huomioitavan veron määrästä vähennetään "tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan veron määrä, joka liittyy liiketoimen epävarmaan verokohteluun". Lause ei ole linjassa direktiivin sanamuodon kanssa. Tyypillisesti epävarmoista veropositioista kirjattavat verovaraukset liittyvät aiempina vuosina annettuihin veroilmoituksiin, eivätkä 'tilikauden verotettavaan tuloon'.

Luonnoksen 4 luvun 7 §:ssä viitataan tiettyihin laskennallisiin veroihin, jotka on "tilikauden aikana maksettu". Myös luvun 11 §:ssä viitataan laskennalliseen verovelkaan, jonka ei odoteta tulevan maksetuksi tiettyssä ajassa. Vaikkakin sanaa 'maksettu' ('paid') käytetään myös direktiivissä, sitä voidaan pitää harhaanjohtavana, sillä laskennallista verovelkaa ei käytännössä koskaan makseta, vaan se purkautuu silloin kun sen taustalla oleva väliaikainen ero purkautuu. 4 luvun 13 §:ssä, johon myös 7 § viittaa, on sen sijaan käytetty paremmin soveltuvaa termiä ("Laskennallinen verovelka, joka ei purkautu..."), jota olisi suositeltavaa käyttää maksuun viittaavan termin sijasta.

Luonnoksen 4 luvun 9 § 1 momentin 3) kohdan mukaan laskennallisten verojen määrään ei sisällytetä laskennallisen veron muutosta, joka johtuu laskennallisen verosaamisen alaskirjauksesta tai sen kirjaamisesta myöhemmänä vuonna. Laissa käytetty sanamuoto ei vastaa direktiivissä käytettyä sanamuotoa ("valuation adjustment or accounting recognition adjustment"). Ymmärtääksemme kyseisen säännön tarkoituksena on eliminoida ainoastaan laskennalliseen verosaamiseen kohdistuvan arvonalentumisvarauksen muutoksen vaikutus verokuluun (ns. valuation allowance). Lain sanamuodon voi ymmärtää myös laajemmassa merkityksessä niin, että se kattaisi myös esim. tappioiden vanhenemisesta aiheutuvan laskennallisen verosaamisen alaskirjauksen.

Laskennallisen verovelan käsittely koskeva sääntely on epäselvää erityisesti rahoitusleasingtoiminnan osalta. Suomen kansallisen lainsäädännön mukaan poisto-oikeus on vuokralle antajalla, joka tekee poistot verotuksessa menojäännöspoistojärjestelmän mukaisesti, kun taas useammassa muissa maissa poisto-oikeus rahoitusleasingin osalta on vuokralle ottajalla. Suomen kansallinen lainsäädäntö aiheuttaisi suomalaisille rahoitusleasingtoimijoille tilanteen, jossa vähimmäisveroa laskettaessa laskennallisen verovelan lisäyksenä ei otettaisi huomioon sitä osaa, joka ei purkautu seuraavan viiden vuoden aikana. Käytännössä tällaisella tulkinnalla olisi merkittävä vaikutus erityisesti silloin, kun on kyse kuusi vuotta tai pidempään kestävästä leasingosopimuksista. Tämä on hyvä esimerkki siitä, miten kansallisen lainsäädännön huomiotta jättäminen voisi johtaa kohtuuttomaan lopputulokseen GloBE-sääntöjä sovellettaessa. Hallituksen esitystä voisi täsmentää siten, että 4 luvun 14 §:n mukaista laskennallisen verovelan oikaisua koskevaa poikkeusta sovellettaisiin myös tällaisissa tilanteissa. Tämä vastaisi myös GloBE-mallisääntöjen 4.4.5. a-kohdan tavoitetta.

Luonnoksen 4 luvun 20 §:n 2 momentissa 1 000 000 euron materiaalisuusrajan soveltamista ei ole määritelty verovuosi- ja lainkäyttöaluekohtaiseksi toisin kuin direktiivin 25 artiklan 1. kohdassa.

Luonnoksen 5 luvun 7 §:n perusteluissa on mainittu, että ilmoitusta substanssiperusteisen vähennyksen soveltamatta jättämisestä ei voi perua täydennysveron tietoilmoituksen jälkeen. Tästä muodostuu kuva siitä, että muut valinnat voidaan peruuttaa myöhemminkin. Maininnan merkitys olisi hyvä selkeyttää perusteluissa. Kuten yllä valintojen tekemisen ja peruuttamisen suhde verotuksen oikaisemiseen ja muutoksenhakuun olisi myös hyvä selkeyttää.

Luonnoksen 5 luvun 8 §:ssä on poikettu direktiivin esitystavasta kuvaamalla direktiiviin sisältyvä laskentakaava sanallisesti. Kaava on kirjoitettu perusteluihin direktiiviä vastaavassa esitysmuodossa.

Luonnoksen 5 luvun 9 §:n perusteluissa todetaan, että täydennysveron tietoilmoituksen jälkeiset oikaisut, jotka vähentävät aikaisempien tilikausien määriteltyä tuottoa tai määriteltyä tulosta eivät johda *de minimis* -poikkeuksen soveltamiseen aikaisemmilla tilikausilla. Tämänkin kohdan suhde verotuksen oikaisemiseen ja muutoksenhakuun olisi hyvä selkeyttää.

Luonnoksen 6 luvun 3 §:n mukaisissa konserniin liittymis- ja eroamistilanteissa noudatetaan arvojen jatkuvuutta. Tämä saattaa olla käytännössä ongelmaton, mikäli siirtyvä yksikkö pitää erillisyhtiön kirjanpitoa, jonka pohjalta täydennysverotuksen perusteena olevat laskelmat laaditaan. Kuten yllä, useissa tapauksissa yritykset aikovat hyödyntää konsolidointiprosessissa tuotettavaa tietoa ja konsolidointijärjestelmiä laskennan perusteena. Tämä ajatus on luettavissa myös OECD:n materiaaleista. Konsolidointiprosessi tähtää konsolidoidun tilinpäätöksen tekemiseen ja näin ollen erillisyhtiön arvojen seuraaminen emoyhtiön standardissa saattaa olla käytännössä haastavaa. Kommentaarin mallisääntöjen 6 lukua koskevassa kohdassa 51. on todettu:

Where the financial accounting standard used by the UPE in preparing its Consolidated Financial Statements permit the UPE to “push down” adjustments to the carrying value of assets and liabilities that were attributable to a purchase of a business to the separate accounts of the acquired Constituent Entity, the Constituent Entity may use the carrying value reflected in its separate accounts if the acquisition occurred prior to 1 December 2021 and the MNE Group does not have sufficient records to determine its Financial Accounting Net Income or Loss with reasonable accuracy based on the unadjusted carrying values of the acquired assets and liabilities,

mistä voisi päätellä, että muussa aikaisemmin tapahtuneet konserniyhtiöiden hankinnat velvoittavat soveltamaan historiallisia arvoja riippumatta hankinnan ajankohdasta. Tällainen vaatimus on käytännössä mahdoton, minkä vuoksi asia olisi hyvä selkeyttää ainakin lain perusteluissa.

Luonnoksen 6 luvun 9 §:ssä ”Uudelleenjärjestelyllä tarkoitetaan yritysmuodon muutosta tai varojen ja velkojen siirtoa sulautumisen, jakautumisen, purkautumisen tai vastaavan liiketoimen yhteydessä ...” verrattuna direktiivin 15 artiklan 1. a) -kohtaan, jossa käytetään ilmaisua ”Tässä artiklassa tarkoitetaan ’uudelleenjärjestelyllä’ muodonmuutosta tai varojen ja velkojen siirtoa *esimerkiksi* sulautumisen, jakautumisen, likvidaation tai vastaavan liiketoimen yhteydessä ...” Perusteluista ilmenee, että merkityseroa ei ole tarkoitettu, mutta tämä voitaisiin vielä selkeämmin todeta.

QDMTT Safe Harbour -säännökseen on viitattu perusteluissa, mutta tätä ei ole vielä otettu mukaan esitysluonnokseen (mukaan lukien direktiivin 11 artiklan 2. kohdan toisen kappaleen mukainen Safe Harbour). Ymmärrämme, että esitystä on tarkoitus täydentää tältä osin. Edelleen ymmärrämme, että esitysluonnos on vielä muutoinkin keskeneräinen ja esimerkiksi sisäisiä viittauksia on tarkoitus päivittää, minkä vuoksi emme näitä kommentoi tässä tarkemmin.

Lopuksi

Minimiverodirektiivin ja OECD:n Pilari 2 -sääntelyn soveltaminen sekä GloBE tulosten laskeminen tulee olemaan konserneille mittaava hallinnollinen ja järjestelmätekninen ponnistelu. Vastaavasti sääntelyn verovalvonta tulee edellyttämään Verohallinnolta täysin uudenlaista osaamista, vaikka verotuottojen ei juurikaan odoteta lisääntyvän. Tämän vuoksi on tärkeää, että lainsäädännöstä pyritään tekemään mahdollisimman selkeää ja yksiselitteistä sekä kansallisen verojärjestelmämme piirteet huomioivaa.

Helsingissä 8. päivänä syyskuuta 2023

Suomen Veroasiantuntijat ry

Virpi Pasanen
hallituksen puheenjohtaja

Erkki Tiitta
jäsen