

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto

Viite: Lausuntopyyntöne 7.11.2023

Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi HE 77/2023 vp

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt lausuntoa hallituksen esityksestä eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi HE 77/2023 vp. Suomen Veroasiantuntijat esittää pyynnön johdosta seuraavaa.

Yleistä esityksestä

Nyt annettu hallituksen esitys, jota tämä lausunto koskee, vastaa olennaisilta osin esitysluonnosta, josta Suomen Veroasiantuntijat ovat jo aikaisemmin lausuneet. Suomen Veroasiantuntijat viittaavat sen vuoksi aikaisempaan luonnokseensa esitysluonnoksesta ja lausuvat nyt vain hallituksen esityksen merkittävimmistä kehittämistarpeista. Keskeisimmät kehitystarpeet liittyvät oikeusvarmuuteen.

Oikeusvarmuuden tarve on korostunut lainsäädännön käyttöönottoaiheessa, kun yritykset tekevät toimintatapoihin ja tietojärjestelmiin liittyviä ratkaisuja. Useimmat sääntelyn piirissä olevat suomalaiset konsernit laativat konsernitilinpäätöksensä IFRS-standardien mukaisesti. Tämä tarkoittaa, että tulkintaratkaisuja joudutaan tekemään jo vuoden 2023 raportointia koskien ja siitä alkaen jokaisessa raportoinnissa, yleensä vuosineljänneksittäin.

OECD:n lähdemateriaalien asema

Hallituksen esityksessä (s. 22) on todettu, että osa julkaistusta ja julkaistavasta hallinnollisesta ohjeistuksesta voi edellyttää kotimaisia lainsäädäntötoimia. Lainsäätämisyjärjestystä koskien (s. 119–121) on todettu, että perustuslain 81 §:n vaatimus edellyttää verosäännöistä säätämistä lailla eikä GloBE säännöistä muutoin voi tulla Suomessa voimassa olevaa oikeutta. Samassa yhteydessä on viitattu perustuslain 80 §:n 2 momenttiin, jonka nojalla viranomaisen voidaan kuitenkin lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määrätyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädettäisiin lailla tai asetuksella. Erityisinä syinä mainitaan lähinnä tekninen ja vähäisiä yksityiskohtia koskeva sääntely, johon ei liity merkittävää harkintavallan käyttöä. Hallituksen esitys ei kuitenkaan sisällä selvää kannanottoa OECD:n lähdemateriaalien asemasta.

Paitsi lainsäätämisyjärjestyksen kannalta, asialla on ratkaisevaa merkitystä verovelvollisille oikeusvarmuuden näkökulmasta. GloBE-mallsäännöt saavat merkittävän osan sisällöstään mallisääntöjen kommentaarista, jonka osaksi myös hallinnollisten ohjeistusten johtopäätökset otetaan. GloBE-säännösten toimeenpanossa on sovellettu erilaisia lähestymistapoja, esimerkiksi Ruotsin hallituksen esitys on 800 sivun mittainen ja toisaalta Uuden Seelannin sääntelytapa nojaa paljolti OECD:n ohjeistuksiin. Käytännön laintulkintaa ohjaisi valtiovarainvaliokunnan selkeämpi kannanotto OECD:n asiakirjojen asemasta ja selkeä johtopäätös siitä, että verovelvolliselle epäedullisia seikkoja ei tulisi soveltaa takautuvasti.

Tarve ennakkoratkaisun saamiseen

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 lukien, kun otetaan huomioon sääntelyn laajuus ja monimutkaisuus. Vastaava mahdollisuus sisältyy myös Ruotsin tulevaan sääntelyyn.

Hallituksen esityksessä (s. 24) viitataan mahdollisuuteen käydä ennakkollisia keskusteluja, joiden perusteella voi saada luottamuksensuojaa. Menettelyyn kuuluu, että verohallinto ohjaa verovelvollisen hakemaan kirjallista muutoksenhakukelpoista ennakkoratkaisua, jos osapuolet ovat asiasta erimielisiä. Koska ennakkoratkaisumahdollisuutta ei kuitenkaan ole, erimielisyyden tapauksessa verovelvollinen joutuu tyytymään saatuun ohjaukseen ja toimimaan tämän perusteella. Jos ohjaus myöhemmin osoittautuu vääräksi, verovelvollinen on saattanut ryhtyä kustannuksia aiheuttaviin toimenpiteisiin, kuten esimerkiksi raportointikäytäntöjen muokkaamiseen, saadun virheellisen ohjauksen perusteella.

Tarve ennakkoratkaisuille tai yleisemmin tarkentaville ohjeille tai kannanotoille on tietyissä tilanteissa kiireellinen. Esimerkiksi rahoitusalan toimijoiden osalta ei ole selvää, miten liikevaihtorajaa sovelletaan ja tällä saattaa olla merkitystä markkinoille tehtävän raportoinnin osalta (tuleeko yrityksen raportoida IAS 12:n mukaisesti täydennysveroa vai ei).

Kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa olevien monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien siirtämäsäännös

Otsikossa mainittu säännös sisältyy Hallituksen esityksen 9 luvun 2 §:ään ja direktiivin (2022/2523/EU) 49 artiklaan. Lakiesityksen 2 luvun 2 §:n 2 momentin ja direktiivin 5 artiklan 2 kohdan, joihin lakiesityksen 9 luvun 2 § 1 momentti ja direktiivin 49 artiklan 1. kohta viittaavat, sanonnat eroavat toisistaan. Direktiivi ulottaa poikkeuksen emoyksikön sijaintivaltion kaikkiin konserniyksiköihin, kun lakiesitys rajaa poikkeuksen emoyksikköön.

Lakiesityksen 2 luvun 2 §:n 2 momentti:

”Konsernin ylin emoyksikkö on velvollinen suorittamaan tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa *konsernin ylimmän emoyksikön* osalta, jos ylin emoyksikkö on tässä laissa tarkoitettu matalasti verotettu konserniyksikkö.”

Direktiivin 5 artiklan 2 kohta:

”Jäsenvaltioiden on varmistettava, että jos konserniyksikkö, joka on monikansallisen konsernin tai suuren kotimaisen konsernin ylin emoyksikkö, sijaitsee sellaisessa jäsenvaltiossa, joka on alhaisen verotuksen lainkäyttöalue, siihen sovelletaan tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa *sekä sen itsensä että kaikkien sen samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien matalasti verotettujen konserniyksiköiden* osalta kyseisenä tilikautena.”

(Korostukset tässä.)

Poikkeusta direktiivin sanamuodosta ei ole hallituksen esityksessä perusteltu ja ero olisi hyvä oikaista tai selittää eduskuntakäsittelyssä.

Veronkorotus

Notifikaatioihin (8 luvun 15 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskeva ilmoitus) 8 luvun 16 §:n 3 momentin perusteella sovellettava enimmäisveronkorotus (25 000 euroa) on korkea tällaisen informatiivisen velvoitteen laiminlyönneistä.

Teknisenä huomiona myös esitämme, että 8 luvun 16 §:n 2 momentin teksti ei ole linjassa lainkohdan yksityiskohtaisten perusteluiden kanssa. Sanotun lainkohdan teksti: ”Jos virhe *ei johda* täydennysveron määräämiseen liian alhaisena, veronkorotuksen määrä on kuitenkin vähintään 5 000 euroa ja enintään 25 000 euroa.” eroaa ”Jos täydennysveroilmoituksen virhe *ei ole voinut* johtaa veron määräämättä jättämiseen, veronkorotuksen määrä olisi vähintään 5 000 euroa ja enintään 25 000 euroa.” Uskomme, että merkityseroa ei ole tarkoitettu, mutta asia olisi hyvä selkeyttää eduskuntakäsittelyssä mahdollisten väärinkäsitysten välttämiseksi.

Peer review ja kaksinkertainen verotus

GloBE-sääntöjen perusrakenne jakaa uudelleen verotusvaltaa niiden lainkäyttöalueiden kesken, joilla kansainvälinen konserni toimii. Voitaisiin ajatella, että sääntely uudelleen allokoiki käyttämättä jätetyn tai ”alikäytetyn” verotusoikeuden. On todennäköistä, että eri maiden välillä tulee syntymään tulkintaerimielisyyksiä ja niiden myötä kaksinkertaista täydennysverotusta. Hallituksen esityksessä ei ole tarkasti kuvattu, miten mahdollinen kaksinkertainen verotus poistetaan valtioiden välisissä tulkintaerolanteissa.

Tällainen tilanne voisi syntyä esimerkiksi, jos vieraan valtion sääntelyn vertaisarviointi on kesken. Hallituksen esityksen määritelmät (1 luvun 23-25 §) on kirjoitettu siten, että vertaisarviointi täytyy olla hyväksytty ennen kuin vieraan valtion sääntelyä voidaan pitää ehdot täyttävänä. Esimerkiksi, jos emoyhtiön sijaintivaltion sääntelyä ei ole arvioitu ja Suomi tämän vuoksi katsoo, että tuloksilukemissääntöä on sovellettava Suomessa välitason emoyhtiöön, mutta toisaalta emoyhtiön sijaintivaltio myös verottaa tuloksilukemissäännön perusteella, syntyy kaksinkertaista täydennysverotusta.

Kuten hallituksen esityksessä on todettu, OECD kehittää konfliktin ehkäisy- ja ratkaisumenettelyjä. Sääntelyä käyttöön otettaessa ja vertaisarviointien ollessa vielä mahdollisesti kesken, voitaisiin sääntelyllä antaa verovelvolliselle mahdollisuus esittää selvitystä vieraan lainkäyttöalueen tuloksilukemissäännön, aliverotettujen voittojen säännön ja kotimaisen täydennysveron sääntöjen ehtojen mukaisuudesta.

True-up-oikaisut

Lainsäädännöstä tai sen perusteena olevista OECD:n materiaaleista tai direktiivistä ei käy selvästi ilmi, miten aikaisemman vuoden lukuja koskevat, mutta kuitenkin ennen veroilmoituksen jättämistä tapahtuvat ns. true-up-oikaisut verojen määrään otetaan huomioon. Asiasta tarvittaisiin siten tarkempaa ohjeistusta.

Oikaisujen osalta voisi katsoa, 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 erillisyyhtiöiden kirjanpitoja. Ottaen huomioon, että monikansallisten konsernien usein soveltama IFRS-laskentastandardi ei sisällä tällaisia menettelysääntöjä ja kansallisiin standardeihin perustuvia tilinpäätöksiä koskevat

yleensä kansalliset menettelysäännöt, asiaan olisi tärkeätä saada selvyys. 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 ratkaisuksista (esimerkiksi kirjanpidossa tehtävät varaukset ovat usein verotuksessa vähennyskelpoisia myöhempanä vuonna.)

True-up-oikaisujen käsittely pelkästään kirjanpidon perusteella voivat johtaa kohtuuttomiin lopputuloksiin erityisesti siirtymävaiheessa. Esimerkiksi, jos sääntöjen voimaan tultua vuoden 2023 verojaksotukseen liittyvä epätarkkuus oikaistaan kirjaamalla vuoden 2024 tilinpäätöksen verojaksotukseen aiempien vuosien tuloverojen oikaisuna verotuotto, vuoden 2024 efektiivinen verokanta saattaa jäädä alle minimiverokannan. Ottaen huomioon, että sääntelyn piirissä on suuria konserneja, joissa materiaalisuusrajat ovat korkeita, yksittäinen oikaisu saattaa heilauttaa verokannan yhden maan osalta minimiverokannan alapuolelle. Tällaisessa tilanteessa täydennysvero määrättäisiin käytännössä ennen sääntelyn voimaantuloa tehdyn verojaksotuksen epätarkkuudesta johtuen.

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 laskea uudelleen, voidaanko vaihtoehtoisesti avoimna olevaa verotusta oikaista? Väistyykö tällöin velvollisuus tehdä uudelleen laskenta, jos verotusta on oikaistu tai muutoksenhakuelin on antanut oikaisua koskevan päätöksen? Sanotun 5 luvun 20 §:n sanamuoto myös poikkeaa direktiivin sanamuodosta, joka puhuu kirjanpitoon tehtävästä oikaisusta.

Lopuksi

Minimiverodirektiivin ja OECD:n Pilari 2 -sääntelyn soveltaminen sekä GloBE tulosten laskeminen tulee olemaan konserneille mittava 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 16. päivänä marraskuuta 2023

Suomen Veroasiantuntijat ry

Virpi Pasanen
hallituksen puheenjohtaja

Erkki Tiitta
jäsen