

Asia: VN/37157/2023

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

OTT Timo Viherkenttä, Senior Fellow, Aalto-yliopisto

Lausuntonani luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain (1308/2023) muuttamisesta esitän seuraavaa:

Esityksen tarkoituksena on muuttaa lakia ottamaan huomioon OECD:n ja G20-valtioiden niin sanotun Inclusive Frameworkin puitteissa vuonna 2023 tuotettu minimiverotusta koskeva soveltamisohjeistus. Lain pohjana oleva direktiivi (EU) 2022/2523 pohjautuu Inclusive Frameworkin, käytännössä OECD:n, minimiverotyöhön, ja esitysluonnoksessa todetaan sen tarkoituksen toteuttamisen edellyttävän kotimaisen täytäntöönpanon olevan harmoniassa Inclusive Frameworkin tulkintojen kanssa. Edelleen tulkintojen noudattamisen todetaan olevan tarpeen myös, jotta Suomen minimiverotussääntöjä kohdeltaisiin kansainvälisesti ehdot täyttävinä sääntöinä.

Soveltamisohjeista ehdotetaan säädettäväksi lakiin uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat, sekä hyvin tulkinnallisia kohtia koskevat selvennykset. Ohjeisiin sisältyviä muita tulkintaselvennyksiä ei esitettäisi sisällytettäväksi lakiin, vaan tulkintojen yhdenmukaisuuteen uskotaan päästävän muuten. Esitettäviin säännöksiin sisältyy OECD-työn pohjalta myös joukko olettasääntöjä ja muita käytännön työtä yksinkertaistavia elementtejä. Tämä on tervetullutta, koska sääntelyn suurena ongelmana on sen raskaus niin verovelvollisille kuin hallinnolle. Nämä yksinkertaistukset ovat pääosin helpotuksia ja niiden vaikutus verokertymiin arvioidaan vähäiseksi. Tämä pitää luultavasti paikkansa, joskin rahallisesti merkityksellisiäkin yksittäistapausvaikutuksia voinee myös syntyä.

Esitän seuraavassa joitakin lähinnä periaatteellisuonteisia näkökohtia. Luonnoksen säännösteksteissä en ole havainnut selvää korjattavaa. Yksityiskohtien määrän ja monimutkaisuuden sekä oman niitä koskevan asiantuntemukseni puutteellisuuden vuoksi havaitsemattomuuteni ei kuitenkaan ole sinänsä tae mistään.

Kaikkiaan esitysluonnos jatkaa sitä yleisesti ottaen huolellista työtä, jota jo alkuperäistä lakia koskenutta hallituksen esitystä valmisteltaessa kovassa aikapaineessa tehtiin. Tekstin lukijaystävällisyys ei kylläkään ole aivan huippuluokkaa, mikä toki suurelta osin johtuu direktiivin raskassoutuisuudesta.

Esitystä valmisteltaessa olennainen asia on valintojen tekeminen siitä, mitkä OECD:ssä sovitut säännöt ja tulkinnat edellyttävät Suomessa lainsäädäntötasoa. En osaa täysin arvioida, missä määrin näihin valintoihin on liittynyt hankalia rajanvetoja, mutta yleisesti ratkaisut näyttävät tältä osin punnituilta.

Monia asiakokonaisuuteen liittyviä periaatteellisia seikkoja on esitysluonnoksessa käsitelty laajahkosti. Tältäkin osin teksti on asiallista. Tosin lukijalle voi paikoin tulla mieleen, että tekstissä on vähän selittelyn makua. Tämä ei ole ihme, koska joudutaan luistelemaan sillä osin kaltevalla pinnalla, joka liittyy koko minimiveron poikkeukselliseen sääntelyprosessiin.

OECD:n Inclusive Frameworkissä rakennetun ja sovitun säännösten sisällyttäminen direktiiviin ja tämän voimaansaattaminen Suomessa lainsäädännöllä on ollut epätavallinen menettely. Tähän liittyvät erityispiirteet korostuvat nyt kysymyksessä olevassa tilanteessa, jossa ollaan saattamassa lainsäädäntöön OECD-soveltamisohjeistuksen uusia sääntöjä ja tulkintoja, joita ei ole pystytty ottamaan alun perin huomioon direktiivissä tai Suomen voimaansaattamislaissa. Kun nyt ollaan muuttamassa direktiivin täytäntöönpanemiseksi säädettyä lakia ilman, että direktiiviä olisi muutettu, herää se periaatteellinen kysymys, onko voimassa oleva lainsäädäntö direktiivin mukaista vai ei. Tähän luonnoksessa ei havaitakseni oteta nimenomaisesti kantaa. Ilmeisesti asia mielletään niin, että vaikka direktiivin teksti pysyy, direktiivin sisältö elää OECD:ssä yhteisesti sovittavien sääntöjen ja tulkintojen mukana. On selvää, että tällainen on huomattavan epätavallinen asetelma ja edellyttää henkistä joustavuutta.

Minimiverokokonaisuudessa on kansainvälisesti suuri merkitys sillä, että eri valtioissa sovelletaan säännöstöä yhdenmukaisesti. Projektin alkuvaiheessa ei mielestäni näyttänyt ilmeiseltä, että jonkinasteiset soveltamiserot eri valtioissa veisivät hyvin olennaisesti pohjaa itse asialta, mutta valmistelun kuluessa tarve suureen yhdenmukaisuuteen käsitykseni mukaan tiukkeni. Tämä liittyy muun muassa toisten valtioiden sääntelyn vaatimustenmukaisuuden merkitykseen sekä kotimaisen täydennysveron mukaantuloon. Tärkeä linjaus oli OECD:ssä lokakuussa 2021 sovittu Common Approach, jonka mukaan minimiverosääntöjen käyttöön ottaminen ei ole pakollista, mutta jos säännöt otetaan käyttöön, ne tulee ottaa käyttöön yhdenmukaisia tuloksia tuottavalla tavalla. Yhdenmukaisuus helpottaa verovelvollisten elämää ja toiselta puolen vähentää erilaisesta soveltamisesta syntyviä perusteettomia verosuunnittelumahdollisuuksia. Yhdenmukaisen soveltamisen tarvetta onkin niin OECD:n dokumenteissa kuin direktiivin johdannossakin toisteltu urakalla eikä tavoitteesta ole syytä olla eri mieltä. Yksittäisen valtion näkökulmasta ratkaisevan tärkeää on osaltaan se, että valtion järjestelmä tunnustetaan muissa valtioissa minimiverosääntelyn edellytykset täyttäväksi. Käsitykseni mukaan ei ole todennäköistä, että Suomen järjestelmään, mukaan lukien nyt kaavailut muutokset, liittyisi tältä osin ongelmia.

Direktiivin johdannossa korostetaan kansainvälisesti yhdenmukaisen soveltamisen tarpeen yhteydessä vahvasti ja poikkeuksellisesti OECD:ssä yhteisesti sovittavien sääntöjen ja tulkintojen merkitystä. Tämä näyttää ulottuvan myös direktiivin antamisen jälkeiseen OECD-työhön, joskaan niin pitkälle ei huomatakseni mennä, että direktiivin sisällön sanottaisiin suorastaan muuttuvan OECD-ohjeistuksen mukana. Yhdenmukaisuuteen pyrkiminen palvelee hyvin minimiverojärjestelmän tavoitteita, mutta on silti ilmeistä, että tähän asetelmaan voi liittyä oikeudellisia jännitteitä. OECD:n dokumenttien kuten malliverosopimuksen kommentaarin ja siirtohinnoitteluohjeiden tulkintamerkitys on Suomessakin tuomioistuinkäytännössä monesti noteerattu, mutta on epäselvää, kuinka pitkälle direktiivin sanamuotoja voidaan uusien OECD-ohjeiden pohjalta venyttää. Direktiivin johdannossa useampiakin kertoja esiin tuotu kansainvälisen soveltamiskäytännön yhtenäisyyden tarve ja myös sääntelyn konkreettiset yhdenmukaisuuden ideaan perustuvat elementit antavat kyllä tukea joustavalle lähestymiselle. Mielestäni niin direktiivin voimaansaattamislainsäädännössä kuin tulkintatilanteissakin tulisi pyrkiä mahdollisimman pitkälle noudattamaan OECD:ssä sovittuja kantoja. Tässä on paljolti kyse siitä kansainvälisen veroarkkitehtuurin monimuotoistumisesta, jota on käsitelty mm. Matti Urpilaisen artikkelissa ”Kansainvälinen vero-oikeus : sääntelyalan modernisoitumisen askelmerkkejä” (Lakimies 7-8/2021).

Loputtomiin direktiivin sanamuotoja ei kuitenkaan voida vääntää mutkalle. Vaikka EU:n jäsenvaltioiden edustajat ovat OECD-pöydissä mukana, elävässä elämässä ei voida sulkea pois mahdollisuutta, että OECD:ssä sovitaan linjauksista, jotka eivät kerta kaikkiaan vastaa direktiivin sanamuotoja. Vaikka OECD:n linjaukset hyväksyneet valtiot ovat poliittisesti sitoutuneet soveltamaan minimiverojärjestelmää yhdenmukaisesti, direktiivi luonnollisesti sitoo EU:n jäsenvaltioita ehdottomana lainsäädäntönä. Eikä lainsäätäjän omapäisyyksään tässä välttämättä lopulta pelastaisi, koska direktiivi voi niin sanoakseni voittaa tuomioistuinprosessissa. Selvää on, ettei direktiivin muuttamisen varaan voida laskea.

OECD:ssä sovitusta säännöistä poikkeaminen voisi johtaa käytännön haittoja aiheuttavaan epäyhdenmukaisuuteen ja ääritapauksessa jopa siihen, ettei järjestelmää enää muualla tunnustettaisi OECD-periaatteiden mukaiseksi vähimmäisveroksi. Tällainen voi olla epätodennäköistä, mutta toisaalta järjestelmää soveltavia erillisiä valtioita on maailmassa koko joukko.

Nyt esillä olevan esityksen yhteydessä, jossa nimenomaan pyritään varsin uskollisesti ottamaan huomioon OECD:ssä sovitut säännöt ja tulkinnat, tällaista ristiriita-asetelmaa ei ole näköpiirissä.

Yksi periaatteellinen kysymys esillä olevassa esitysluonnoksessa liittyy sen voimaantuloon ja mahdolliseen taannehtivuuteen. Lakia sovellettaisiin 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Lähes kaikilla verovelvollisilla tilikausi on jo käynnissä ja hallituksen esitystäkin annettaessa jo loppupuolella. Yrityksissä on jo voitu tehdä monia ratkaisuja, joiden veroseurauksiin uusi sääntely voi vaikuttaa. Tällainen voimaantulo ei ole täysin tyydyttävä menettely, vaikka onkin vähän määrittelykysymys, missä määrin se on varsinaisesti takautuvaa sikäli kuin laki tulee voimaan ennen tilikausien päättymistä. Esityksessä tällaista voimaantuloa on puolustettu muun muassa

kansainvälisen soveltamiskäytännön yhtenäisyyden tavoitteella. Lienee kuitenkin epäselvää, kuinka laajasti kyseisiä muutoksia/selvennyksiä kansainvälisesti sovelletaan vuoden 2024 verotuksessa.

Edellä sanotusta huolimatta pidän luonnoksen mukaista voimaantuloa oikeudellisen hyväksyttävyyden ja myös muuten siedettävyyden rajoissa olevana. Perustuslakivaliokunnan kannanottojenkin mukaan taannehtivuutta tulisi välttää, mutta taannehtivuus ei ole valtiosääntöoikeudellisesti kaikin osin kiellettyä. Lisäksi on huomattava, että kyseessä ei ole ihan alaston taannehtivuus, samoin kuin se, että esityksen sisältö on pääosin lieventävä. Kyse on myös verovelvollisista, joilla on ollut edellytykset seurata OECD-prosessia. Meillä on myös vuosikymmenten mittaan säädetty runsaasti yritysverolakeja, jotka ovat ainakin osalle verovelvollisia koskeneet meneillään olevia tilikausia.

Teoriassa kyseenalaisin yksityiskohta voimaantulossa on se, että sääntely voisi koskea myös jo päättyneitä tilikausia, koska 1.1.2024 alkanut tilikausi on voinut jo päättyä. Soveltaminen näihin tilanteisiin olisi vältettävissä sanamuodon pienellä täydennyksellä, mutta kun se johtaisi eri verovelvollisten erilaiseen verotukseen vuodelta 2024 ja kun tällaisia suuryrityksiä ei ehkä ylipäänsä ole, näitäkään tapauksia koskeva poikkeussääntö ei liene välttämätön.

Esityksen ulkopuolelle jäävistä asioista viittaa muun muassa valtiovarainvaliokunnan aiemmassa lausunnossakin esillä olleen ennakkotietomahdollisuudesta säätämisen tarpeellisuuteen.

Lopuksi

Ei ole aivan selvää, kuinka sisäistetysti Suomi ja muut EU:n jäsenvaltiot ovat ensin OECD-sitoumuksen ja sitten direktiivin hyväksyessään samalla ajatelleet hyväksyvänsä kaikki verotussäännöt, joista OECD:n jäsenvaltioiden virkamiehet tulevaisuudessa sopivat. Eduskunnan aseman kannalta voidaan todeta, että vaikka direktiivien hyväksyminen yleisestikin sitoo tuleviakin eduskuntia, nyt omaksuttuun sääntelytekniikkaan liittyy käytännössä pitkälle myös tulevaan, sisällöltään epäselvään sääntelyyn sitoutuminen. Tätä voidaan periaatteelliselta kannalta pitää kritiikille alttiina. Oma näkemykseni on silti, että yhteistyö kansainvälisesti toimivan verolainsäädännön kehittämisessä on niin tärkeää, että tiettyyn joustavuuteen on perusteltua aihetta. En myöskään näe, että sellaiseen olisi asetelman poikkeuksellisuudesta huolimatta valtiosääntöoikeudellisia esteitä niin kauan kuin uusi sääntely voidaan jotenkin selittää direktiivin mukaiseksi.

Yllä kuvattu jännite on seurausta siitä, että direktiivillä mentiin säätämään tällaisesta kokonaisuudesta, jonka nimenomaisesti odotettiin elävän vuosien mittaan. On selvää, että kun direktiivin muuttaminen on hyvin vaikeaa, tällaiseen asetelmaan liittyy riskejä. Alun perinkin oli kyseenalaista, oliko direktiivi tarpeellinen minimiveron saattamiseksi voimaan EU:n jäsenvaltioissa. Ainoa konkreettinen syy näytti olevan väliyhteisösääntelyä rajoittanut EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö, mutta saattaa myös olla, että direktiivireitin omaksuminen tämän vuoksi oli

hätävarjeluun liioittelua. On vaikeaa vapautua ajatuksesta, että direktiivillä säätämisen taustalla olivat komission institutionaaliset tavoitteet. Mutta siellähän direktiivi nyt on, ihan virallisessa lehdessä.

OTT Timo Viherkenttä

Senior Fellow, Aalto-yliopisto

Timo Viherkenttä
Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu