

Asia: VN/37157/2023

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

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Luonnos hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta

LAIN TAANNEHTIVA SOVELTAMINEN ONGELMALLISTA

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetaan, että laki tulee voimaan 31.12.2024 mennessä. Lakia on ehdotuksen mukaan kuitenkin tarkoitus soveltaa taannehtivasti ensimmäisen kerran jo 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Ratkaisua on perusteltu sillä, että muutokset perustuvat vuonna 2023 julkaistuihin GloBE-soveltamisohjeisiin ja niiden toteuttaminen yhdenmukaisesti on tärkeää, jotta Suomen minimiverolaki katsotaan ehdot täyttäväksi säännöiksi. Lisäksi luonnoksen mukaan muutosten soveltaminen on myös lähes poikkeuksetta verovelvollisen kannalta edullista.

Keskuskauppakamari katsoo, ettei GloBE-soveltamisohjeita tule soveltaa taannehtivasti niiltä osin kuin ohje on katsottavissa uudeksi verotussäännöksi, josta on PL 81 §:n mukaisesti säädettävä laissa. Hallituksen esitysluonnosta tulisi muuttaa siten, että muutokset tulevat sovellettaviksi vasta 1.1.2025 alkaen ainakin niiltä osin, kuin muutokset voivat olla verovelvolliselle epäedullisia. Keskuskauppakamarin näkemyksen mukaan verovelvolliselle tulisi kuitenkin antaa pyynnöstä mahdollisuus soveltaa GloBE-ohjeistusta taannehtivasti. Keskuskauppakamarin käsityksen mukaan tämä vastaisi tapaa, jolla Ruotsi on toteuttamassa vuoden 2023 GloBE-ohjeistuksesta aiheutuvat muutokset. Lisäksi Keskuskauppakamari esittää, että hallituksen esitykseen tulisi sisällyttää selvyyden vuoksi taulukkomuotoinen esitys verotussäännöiksi katsottavista ohjeen kohdista ja niiden oletettavasti vaikutuksesta verovelvolliseen (esim. edullinen, epäedullinen, tapauskohtaisesti joko edullinen tai epäedullinen).

Seuraavassa on esitetty yksityiskohtaisempia perusteluja näkemyksemme tueksi:

Hallituksen esitysluonnoksen tulkinta OECD:n ohjeiden ajallisesta ulottuvuudesta vaikuttaa olevan muuttunut verrattuna edelliseen minimiverolakia koskeneeseen hallituksen esitykseen (HE 77/2023). Aikaisemmassa hallituksen esityksessä on perustellusti viitattu perustuslain 81 §:än sekä GloBE-mallisääntöjen 8.3 artiklaan:

”Common approach -periaate on ulotettu GloBE-mallisääntöjen 8.3 artiklassa myös myöhempään hallinnolliseen ohjeistukseen, jolla GloBE-kommentaaria aika ajoin päivitetään. 8.3 artiklan mukaan hallinnollista ohjeistusta tulee verotuskäytännössä noudattaa, kotimaisen lainsäädännön vaatimukset huomioiden. GloBE-kommentaarissa on todettu, ettei hallinnollinen ohjeistus voi välttämättä olla kaikilla Inclusive Framework -kehyksen jäsenlainkäyttöalueilla sitovaa suoraan julkaisuhetkellään, vaan paikallisia toimia, mukaan lukien lainsäädäntötoimia, saatetaan edellyttää. Hallituksen käsityksen mukaan Suomi on kommentaarissa tarkoitettu lainkäyttöalue, jolla hallinnollisen ohjeistuksen noudattaminen voi edellyttää lainsäädäntötoimia siltä osin kuin hallinnollinen ohjeistus sisältää verotussäännöiksi tulkittavia kohtia, sillä muutoin perustuslain 81 §:n verosta lailla säätämisen vaatimus ei täyttyisi, eivätkä säännöt olisi Suomessa voimassa olevaa oikeutta. Tästä johtuen hallinnollista ohjeistusta on seurattava, jotta kotimaiseen lainsäädäntöön tuotavat osat voidaan tunnistaa. GloBE-mallisääntöjen 8.3 artikla ei sinänsä sisällä aikataulua kansallisille voimaansaattamistoimenpiteille.”

Myös valtiovarainvaliokunta on analysoinut OECD:n ohjeiden ajallista ulottuvuutta minimiverolakia koskevassa mietinnössään VaVM 13/2023 vp. Mietinnön mukaan OECD:n ohjeet ovat hallituksen esitysluonnoksessa tarkoitettussa tilanteessa, eli tilanteessa jossa lainsäädäntötoimia tarvitaan, voimassa vasta kun ne on otettu osaksi Suomen lainsäädäntöä: ”Kuten perustuslakivaliokunta on lausunnossaan todennut, lain säännösten tulee olla sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä on sidottua harkintaa. Sikäli kuin OECD-materiaalit ja tuleva ohjeistus sisältävät sellaisia veroa koskevia sääntöjä, että ne edellyttävät lainsäädäntötoimia, on ne otettava osaksi kotimaan lainsäädäntöä, jotta ne voivat olla voimassa.”

Hallituksen esitysluonnoksessa takautuvuutta on perusteltu sillä, etteivät muutokset ole verovelvollisen kannalta yllättäviä, koska ne perustuvat vuonna 2023 julkaistuun OECD:n ohjeistukseen. Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetaan kuitenkin myös eräiden tulkinallisten muotoilujen täsmentämistä ja tehtäväksi vähäisiä teknisiä korjauksia jotka eivät perustu OECD:n vuonna 2023 antamaan uuteen ohjeistukseen. Nämä muutokset eivät ole verovelvollisen ennakoitavissa.

Hallituksen esitysluonnoksen mukaan ehdotetut muutokset ovat pääosin verovelvollisen kannalta edullisia. Hallituksen esitysluonnoksessa ei ole kuitenkaan ohjeen kohdittain kattavasti analysoitu muutosten vaikutusta verovelvollisten kannalta.

Luonnoksessa on viitattu perustuslakivaliokunnan lausuntoon (PeVL 1/2009 vp), jossa takautuva verolainsäädäntö yksittäistapauksessa hyväksyttiin. Kuten viitatussa ratkaisussa on todettu, ratkaisussa oli kyse yksittäistapauksesta, johon liittyi erityispiirteitä: kyse oli yksittäisen yhtiön tuloverovapauden poistamisesta takautuvasti tilanteessa jossa yhtiö itsekin oli ollut aktiivinen. Tästä yksittäistä yhtiötä koskevasta ratkaisusta ei voida tehdä sellaista johtopäätöstä, että yleisesti verovelvollisia koskevia verolakeja voitaisiin muuttaa takautuvasti verovelvollisten vahingoksi.

Keskeisenä perusteena taannehtivan soveltamisen tarpeelle esitetään eri valtioiden miniverolainsäädäntöjen yhdenmukainen tulkinta: "Koska tuloksilukemissäännön mukaan laskettavaan veroon vaikuttaa tyypillisesti konsernin toisessa maassa maksamien verojen määrä, on oleellista, että tuloksilukemissäännön mukaan verottava maa ja konsernin matalasti verotetun yksikön toimintavaltio soveltavat sääntöjä yhdenmukaisella tavalla. Epäjohdonmukaisuus vaarantaisi järjestelmän toimintaa ja voisi johtaa kahdenkertaiseen- tai nollaverotukseen." Suomi ei ole kuitenkaan ainoa valtio, jossa GloBE-ohjeistuksen suhdetta valtiosääntöoikeuteen joudutaan arvioimaan. Vaikka Suomessa katsottaisiinkin, että GloBE-ohjeistusta voidaan soveltaa taannehtivasti myös tilanteissa, joissa PL 81 § edellyttää ohjeistuksen kirjaamista lakiin, ei tämä välttämättä kaikissa muissa valtioissa ole valtiosääntöoikeudellisesti mahdollista. Käytännössä tämä tarkoittaa, ettei Suomi omin toimin voi joka tapauksessa vaikuttaa siihen, että GloBE-ohjeistus tulee sovellettavaksi kaikissa valtioissa myös ajallisesti yhdenmukaisesti.

ENNAKKORATKAISUMAHDOLLISUUS OTETTAVA PIKAISESTI KÄYTTÖÖN

Globaalia minimiverotusta koskevan ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden parantamiseksi ennakkoratkaisumahdollisuus olisi pikaisesti otettava käyttöön. Keskuskauppakamari muistuttaa, että Valtiovarainvaliokunta piti mietinnössään (VaVM 13/2023 vp) ”tärkeänä, että asian valmistelua jatketaan ja lakiin sisällytetään mahdollisuus ennakkoratkaisun saamisesta joko OECD:n tulevan työn tulosten mukaisesti tai puhtaasti kansallisin ratkaisuin kohtuullisessa ajassa ottaen huomioon, että ensimmäiset minimiveroa koskevat ilmoitukset tulee jättää vuoden 2026 aikana.”

Hallituksen esitysluonnos ei sisällä ennakkoratkaisumahdollisuutta eikä kuvausta siitä, miten OECD:n työ ennakkoratkaisujärjestelmän osalta on edistynyt. Käytännössä ennakkoratkaisu olisi mahdollistettava viimeistään vuoden 2025 aikana, jotta valtiovarainvaliokunnan asettama aikataulutavoite toteutuisi.

ERÄITÄ YKSITYISKOHTAISEMPIA HUOMIOITA

Substanssiperusteinen vähennys

Substanssiperusteisen vähennyksen kiinteän omaisuuden huomioitavan kirjanpitoarvon määritelmää täsmennetään GloBE-ohjeistuksessa siten, että kirjanpitoarvo määritetään sisäisten transaktioiden eliminoinnin jälkeen. Tätä tarkennusta koskevassa OECD-ohjeessa on tarkennettu myös, että yrityskauppojen PPA-oikaisut (purchase price allocation) huomioidaan käytettävässä kirjanpitoarvossa. Myös tämä tarkennus olisi hyvä tuoda laintasolle.

Hallituksen esitysluonnoksen ulkopuolelle jätetyt asiat

Hallituksen esitysluonnos sisältää vain ne asiat, joiden on katsottu vaativan PL 81 §:n mukaisesti lainsäädäntötoimia. Lisäksi olettamasaännöksistä voitaisiin antaa tarkempia Verohallinnon määräyksiä.

Vuoden 2023 GloBE-ohjeistuksessa on kuitenkin näkemyksemme mukaan eräitä ohjeita, joiden saattamista lakiin tulisi vielä harkita:

- 1) Valuuttakursseja koskeva ohjeistus (heinäkuu 2023 ohje sisältää tarkennuksen sen osalta, mitä valuuttakursseja GloBE-laskelmissa käytetään)
- 2) Olettamasaännöksiin sovellettava substanssiperusteinen vähennys siirtymäajalla (joulukuu 2023 ohje sisältää tarkennuksen, että myös olettamasaännöksiä sovellettaessa käytetään siirtymäajan prosenttitasoa eikä 5 prosenttia)

Verohallinnolle delegoitu toimivalta ja ennakoitavuus

OECD:n vuonna 2023 julkaisemat ohjeistukset sisältävät myös paljon uusia ohjeita siitä, minkälaisia oikaisuja yritysten maakohtaisiin raportteihin tulee tehdä olettamasaännösten soveltamiseksi. Näitä ohjeita ei ole tarkoitus vielä lakiin vaan Verohallinnolle delegoidaan oikeus antaa määräyksiä näitä koskien. Verohallinnon määräyksiä koskee vastaava taannehtivaa voimaantuloa ja soveltamista koskeva ongelma kuin lailla säädettävien muutosten osalta. Yrityksillä tulisi olla riittävän ajoissa tieto näistä vaatimuksista, jotta ne pystytään ottamaan huomioon.

KESKUSKAUPPAKAMARI

Johanna Sipola

Varatoimitusjohtaja

Tomi Viitala

Johtava veroasiantuntija

Viitala Tomi

Keskuskauppakamari