

Asia: VN/37157/2023

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

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

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

1. Yleisiä näkökohtia

Vuoden 2024 alusta voimaan tullutta suurten konsernien vähimmäisverosta annettua lakia (1308/2023) tulee esityksen mukaan muuttaa, jotta lain varmistutaan olevan linjassa sekä EU-direktiivin että OECD-mallisopimuksen ja siihen liittyvien lisäysten kanssa. Esityksen keskeinen tarkoitus on tuoda OECD:n ja G20 maiden osallistavan kehyksen puitteissa vuonna 2023 tuotettu minimiverotusta koskeva soveltamisohjeistus Suomen lainsäädäntöön. Muutoksen jälkeen Suomen minimiverolainsäädäntö katsottaisiin ehdot täyttäväksi säännöiksi.

Esityksen ehdotukset ovat suurelta osin lakiin tehtäviä selkeytyksiä (mm. eräisiin määritelmiin sekä tulon ja veron laskentasääntöihin) ja pienehköjä lisäyksiä (mm. yksinkertaistaviin valintoihin ja verohyvitysten kohteluun). Lain on tarkoitus tulla voimaan 31.12.2024 mennessä ja sitä on tarkoitus soveltaa 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin.

2. Keskeisiä huomioita

Minimiverolaki ei vaikuta tuottavan kaikilta osin (Common Approach -lähestymisen mukaisia) yhteneviä lopputuloksia maiden välillä, vaikka näin tulisi OECD:n julkilausuman mukaan olla. Täytäntöönpanon harmonia on kuitenkin keskeistä, koska yhtenäisenä se jättää vähemmän mahdollisuuksia hyödyntää maiden verojärjestelmien eroavaisuuksia veronvälttelyssä, mikä on puolestaan keskeinen seikka jo OECD:n esitysten pohjalla. Ilman muutoksia Suomen nykyinen

minimiverolaki ei myöskään täyttäisi GloBE-mallisääntöjen ehtoja, mistä seuraisi negatiivisia vaikutuksia Suomessa sijaitseville konserniyhtiöille.

Esityksen on tarkoitus muuttaa minimiverolakia siten, että vuonna 2023 annetussa GloBE-soveltamisohjeissa syntyneet uudet verotussäännöt otetaan osaksi lakia. Samalla lakiin tuotaisiin vuonna 2023 annetut olettamasäännöksiä koskevat ohjeet. Lisäksi ehdotetaan myös eräiden tulkinnallisten muotoilujen täsmentämistä ja vähäisiä teknisiä korjauksia. Kansallisen liikkumavaran välttämättömien muutosten tekemisessä katsotaan olevan vähäinen ja liittyvän lähinnä toteuttamistapaan. Lainsäädäntömuutokset puolestaan on katsottu ainoaksi mahdolliseksi tavaksi toteuttaa vaaditut muutokset. Tämän lisäksi verohallinnolle ehdotetaan esityksessä oikeutta tiettyjen yksityiskohtien tarkentaviin määräyksiin.

Kokonaisuudessaan ehdotus esittää suurten konsernien vähimmäisverosta annettuun lakiin (1308/2023) lukuisia muutoksia. Nykyiset siirtymäkautta koskevat olettamasäännöt kumotaan (mm. täydennysveron vapautus tietyissä tilanteissa; 9 luvun 4-9 §) ja uudet esitellään (10 luvussa). Selvennyksiä ehdotetaan liittyen niin konsolidointiin, konserniyksiköiden ja omistusosuusien määrittelyihin, vakuutusyhtiöiden sijoitussidonnaisiin vakuutuksiin, substanssiperusteisen vähennyksen rajat ylittäviin ja vuokratun omaisuuden tilanteisiin kuin maakohtaiseen raportointiin perustuvaan olettamasäännökseen. Lisäksi puolestaan ehdotetaan liittyen muun muassa velan anteeksiantotilanteisiin, oman pääoman ehtoisen osuuden valintaan, yksinkertaistetun laskennan mahdollisuuden pienomistusosingoissa, verohyvityksiin sekä epäolennaiseen konserniyksikköön. Muutosten vaikutusten katsotaan olevan pääosin oikeustilaa selventäviä ja verotustuloksia yhdenmukaistava, sekä menettelyjä yksinkertaistava. Veron tuottoon tai lain piiriin kuulumisen osalta muutoksilla ei katsota olevan merkittävää vaikutusta.

Lukuun 1 Soveltamisala ja sovellettavat määritelmät esitetään seuraavia muutoksia. Ministeriöitä, virastoja, kuntia ja muita yksiköitä, joiden tehtävänä on hallinnon hoitaminen, ei katsota laskettavaksi lain piiriin kuuluvaksi (4 §). Valtiollisia rahastoja ei enää myöskään katsota ylimmiksi emoyhtiöksi (19 §). Tilikausien poiketessa konserniyksikön ja emoyksikön välillä, määräävä on emoyksikön tilikausi (10 §). Esityksessä myös ehdotetaan lisäyksiä ehdot täyttävien 1) tuloksilukemissäännön (IIR; 23 §), 2) aliverotettujen voittojen säännön (UTPR; 24 §) ja 3) kotimaisen täydennysveron (QDMTT; 25 §) ehtoihin siten, että aiemman OECD:n vertaisarvioinnin lisäksi ehdoksi nostetaan myös G20 maiden osallistava kehys (Inclusive Framework). Lisäksi omistusosuutta laskettaessa jokaisen rahoitusinstrumentin katsottaisiin esityksen mukaan olevan joko oman pääoman tai vieraan pääoman rahoitusta, vaikka se poikkeaisi konsernin yksiköiden kirjanpitojen välillä (30 §).

Hallinnollisten tehtävien hoitamiseen muodostetut yksiköt eivät ole lähtökohtaisesti liiketoimintaan liittyviä taloudellista toimintaa pääasiallisesti harjoittavia yksiköitä, josta syystä vaikuttaa perustellulta rajata tällaiset yksiköt lain ulkopuolelle. Tilikauteen ja rahoitusinstrumentteihin liittyvät määrittelytasmennykset selkeyttävät lain säädäntöä ja ovat siksi luontevia lisäyksiä lakiin.

Lukuun 3 Määrittelytuloksen tai tappion laskenta esitetään perusteltuja muutoksia lain rajauksiin ja täsmennyksiin. Nämä liittyvät vakuutuslaitoksia koskeviin oikaisuihin (2a §), suojausinstrumentteihin (2b §), laskentaa yksinkertaistavaan valintaan pienomistusosingoille (2c §), hybridi-instrumenttien kohteluun (3 § 2 kohta), velkajärjestelyjä koskevaan valintaan (3b §), oman ja vieraan pääoman käsittelyyn tapauksissa, joissa instrumentin osapuolet käsittelevät sitä eri tavoin kirjanpidossa (5 §), selvennystä hyvitysten käsittelyyn liittyen läpivirtaavan yksikön kautta saatuun hyvitykseen (6 §), oman pääoman osuuden lainkäyttöaluekohtaiseen valintaan (23 §) sekä siirtokelpoisiin verohyvityksiin (24 §).

Lukuun 5 Tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron laskenta esitetään muutoksia liittyen substanssiperusteiseen vähennykseen (7 § jakaminen nykyistä hienojakoisempiin osiin: kiinteä toimipaikka (7a §), läpivirtaava yksikkö (7b §), vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltava konsernin ylin emoyksikkö (7c §), usealla eri lainkäyttöalueella sijaitsevat henkilöstömenot ja aineellinen omaisuus (7d §), vuokrattu omaisuus (7e §)) sekä tilikauden ylimääräiseen täydennysveroon (8 §; teknisiä korjauksia). Substanssiperusteiseen vähennykseen liittyvä muutos tuo perusteltua selkeyttä vähennykseen liittyviin osa-alueisiin.

Lukuun 9 Erinäiset säännökset esitetään uutta pykälää epäolennaisen konserniyksikön yksinkertaistetuille laskentasääntöjen mahdollisuudelle (11 §). Tämän perusteella tietyissä tilanteissa konserniyksikkö voidaan katsoa epäolennaiseksi, jolloin tämän osalta olisi mahdollista valita yksinkertaistettu laskentamenetelmä. Tällöin niin tulot, voitot kuin verot olisi laskettava yksinkertaistuksen määrittävällä tavalla kyseisen yksikön osalta. Muut luvun 9 muutokset ovat täsmennyksiä, selvennyksiä tai lain kohtien uudelleenjärjestelyä. Yksinkertaistetut laskentasäännöt vaikuttavat perustelluilta, koska tällä tavoin vähennetään sekä veroviranomaisten hallinnollista taakkaa että verovelvolliselle sääntöjen noudattamisesta aiheutuvia kustannuksia, mutta ei kuitenkaan muuteta verotusta oleellisesti.

Lukuihin 2, 4 ja 6 esitetään verrattain pieniä muutoksia. Lukuun 2 Velvollisuus maksaa täydennysveroa esitetään, että tuloksilukemissäännön (IIR) ja aliverotettujen voittojen osalta (UTPR) pykälissä aiemmin esiintynyt muotoilu aliverotettu muutetaan muotoon matalasti verotettu (6 § ja 8 §). Myös rajat ylittäviin voitonjaon veroihin liittyviin tilanteisiin esitetään luvussa muutosta (20 §). Lukuun 4 Oikaistut huomioitavat verot esitetään muutoksia liittyen laskennalliseen verovelkaan (lain kirjoitusasu) ja läpivirtaaviin verohyvityksiin. Lukuun 6 Yritysten uudelleenjärjestelyä ja holdingrakenteita koskevat erityissäännökset esitetään vain tekninen muutos liittyen moniemoisia konserneja koskevaan erityissäännökseen (15 §).

3. Lopuksi

Minimiveron yhtenäiseen täytäntöönpanoon liittyvät uudistukset Suomen lakiin vaikuttavat olevan perusteltuja erityisesti alkuperäisen, Pilari 2:n taustalla vaikuttavan lähtökohdan näkökulmasta. Lähtökohtaisena ongelmana oli se, että yritykset pystyvät hyödyntämään maiden välisiä veroeroja ja tätä kautta maksamaan veroja joissain tapauksissa vain vähän tai ei lainkaan. Minimiveron sekä siihen nyt tehtävien muutosten ja tarkennusten on tarkoitus pienentää maiden välisiä eroja

verotuksessa, mikä pienentää yritysten kannustetta harjoittaa voitonsiirtoa, koska siitä saatava hyöty pienenee. Näin esityksen toimeenpano pienentää myös alkuperäistä ongelmaa.

Muutokset eivät esityksen arvioiden mukaan tuo merkittäviä muutoksia Suomen verotuottoihin, eikä aseta suomalaisia yrityksiä epäedullisempaan asemaan kansainvälisessä kilpailussa. Esityksen yksinkertaistaviin kohtiin liittyvät toimet tulevat sen sijaan pienentämään niin veron keräämisestä aiheutuvaa hallinnollista taakkaa kuin yrityksille verosääntöjen noudattamisesta aiheutuvaa taakkaa – toki on samalla syytä muistaa, että alkuperäisen lain käyttöönotto lisäsi yritysten taakkaa enemmän kuin siihen nyt tehtävä muutos vähentää. Esitys myös vähentää tulkintaepävarmuuksia niin konsernien ja veroviranomaisten kuin eri maiden välillä. Lisäksi muutos poistaa joitain alkuperäisen lain tulemia, joihin se ei pyrkinyt. Näitä ovat muun muassa ministeriöiden, virastojen ja kuntien sekä muiden puhtaasti hallinnollisiin tarkoituksiin muodostettujen yksiköiden kuuluminen alun perin lain piiriin.

Yleisenä huomiona todettakoon, että esityksen ehdottamat muutokset vaikuttavat perustelluilta ja ovat linjassa alkuperäisen Pilari 2:n pohjalla vaikuttavien seikkojen kanssa. Kuitenkin siinä missä osallistava kehikko (inclusive framework) tuo uusia elementtejä myös Suomen lainsäädäntöön, tulee pitää mielessä, ettei tätä kautta tulisi mitään sellaista, joka olisi ristiriidassa Suomen intressien kanssa ja joka kuitenkin tulisi tuoda lainsäädäntöömme aiemman minimiverotuksen periaatteiden hyväksymisen seurauksena, huolimatta siitä, että hyväksymishetkellä ei ollut tietoa tulevista uusista lisäyksistä.

Lähteet

Laki suurten konsernien vähimmäisverosta (1308/2023)

OECD (2021): Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy, 8.10.2021

Olli Ropponen
Elinkeinoelämän tutkimuslaitos Etlä