

Asia: VN/9714/2023

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Valtiovarainministeriölle

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi

1 Yleisiä näkökohtia esitysluonnoksesta ja vähimmäisveroa koskevasta sääntelystä

Hallituksen esitysluonnoksen mukainen sääntely perustuu neuvoston direktiiviin monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa. Direktiivi puolestaan pohjautuu OECD:n pilari 2 hankkeen mukaisiin GloBe-mallisäätöihin. OECD:n hankkeiden koordinoidusta toimeenpanosta EU:ssa direktiiviperusteisesti on muodostunut merkittävä väylä niin sanotun positiivisen integraation syventämiseen välittömässä verotuksessa, jossa direktiiviperusteinen sääntely on aiemmin ollut varsin vähäistä. Vähimmäisveroa koskevan sääntelyn ja aiemman ATA-direktiivin mukaisen sääntelyn toteuttaminen koordinoidusti EU:ssa on perusteltu ratkaisu, jolla vähennetään jo itsessään hyvin monimutkaisen sääntelyn kansallisia eroja, jotka voivat olla omiaan aiheuttamaan tarpeetonta kitkaa yhteismarkkinoiden toiminnan kannalta. Direktiiviperusteinen sääntely vähentää myös yksittäisten jäsenvaltioiden kansalliseen valmisteluun tarvittavia resursseja. Vähimmäisveroa koskevan sääntelyn implementointi voi joka tapauksessa olla yksi valtiovarainministeriön haasteellisimmista valmistelutehtävistä.

Vähimmäisveroa koskeva sääntely on tarkoitus implementoida Suomessa omalla erillislaillaan. Esitysluonnoksen mukainen sääntely ja käsitteistö on pitkälti kopioitu direktiivistä. Sääntely on hyvin

teknistä ja Suomessa voimassaoleista verotusta koskevista sääntelykokonaisuuksista se vaikuttaa tässä vaiheessa ylivoimaisesti monimutkaisimmalta ja vaikeaselkoisimmalta. Direktiiviin perustuva terminologia ei sovi hyvin yhteen nykyisen kansallisen (tulovero)sääntelyn kanssa, eikä direktiivin mukaista sääntelyä ole ilmeisesti tarkoitukseen pyrkiä integroimaan osaksi kansallista sääntelyympäristöä. Vähimmäisveroa koskevan sääntelyn eristäminen omaan lakiinsa ja eriyttäminen muusta (tulo)verotusta koskevasta sääntelystä on perusteltu ratkaisu, koska vähimmäisverosääntelyllä ei ole juurikaan yhtymäkohtia nykyiseen kansalliseen verosääntelyyn. Lisäksi sääntely koskee lukumääräisesti vain varsin harvoja verovelvollisia, mikä sekin puoltaa valittua sääntelyratkaisua.

Suomen verokertymän kannalta vähimmäisverolla ei esitysluonnoksen mukaan ole olennaista merkitystä. Verokertymän suuruuden arviointiin liittyy kuitenkin epävarmuutta. Esitysluonnoksessa kuvataan ja arvioidaan varsin tarkasti sääntelystä Verohallinnolle aiheutuvia kustannuksia, jotka ovat huomattavia arvioituaan verotuottoon verrattuna. Suurimmat hallinnolliset kustannukset ehdotetusta sääntelystä koituvat kuitenkin yrityksille, jotka joutuvat huolehtimaan sääntelyn mukaisesta monimutkaisesta ilmoittamisvelvollisuudesta. Esitysluonnoksessa todetaan, että vähimmäisverosta aiheutuu yrityksille kuluja kertaluonteisesti, kun sääntely otetaan käyttöön (ja on jo aiheuttanut, koska yritykset ovat ottaneet sääntelyn vaikutukset huomioon etukäteen). Sääntely aiheuttaa myös pysyviä, vuosittaisia kustannuksia raportointivelvoitteiden vuoksi. Näiden kustannusten määrästä esitysluonnokseen ei sisälly arvioita, mutta kustannusten mittaluokka lienee erittäin huomattava verokertymään ja Verohallinnon kustannuksiin verrattuna. Sääntelyllä lienee myös työllistävää vaikutusta, koska näin monimutkainen sääntely lisää eittämättä verokonsultointipalveluiden kysyntää ja muutenkin verotuksen asiantuntijoiden tarvetta. Jatkossa tämänkaltaisen uuden sääntelyn yksityisille toimijoille aiheuttamia kustannuksia olisi perusteltua pyrkiä arvioimaan lainvalmistelun yhteydessä aiempaa tarkemmin.

Merkittävistä hallinnollisista kuluistaan ja Suomen osalta ilmeisen vähäisestä fiskaalisesta vaikutuksestaan huolimatta vähimmäisveroa koskeva sääntely on edistysaskel veropohjien suojaamisen ja ylipäänsä kansainvälisen verojärjestelmän kehityksen kannalta, jos ja kun vastaava sääntely otetaan laajasti käyttöön eri maissa. Sääntely vähentäneen valtioiden välistä verokilpailua veropohjan laajuudella ja verokannoilla. On mahdollista, että sääntelyn seurauksena kansainvälisten konsernien investoinnit kohdistuvat aiempaa vähemmän verovetoisesti ja ilman tosiasiallista substanssia tehtyjen yritysraenteiden käyttö todennäköisesti vähenee.

Vaikka huomioidaan valmistelutehtävän monimutkaisuus, lausuntokierrokselle lähetettyä esitysluonnosta voidaan tässä muodossaan luonnehtia vielä varsin keskeneräiseksi ja osin luonnosmaiseksi. Sanottu koskee sekä perustelutekstejä että osin myös säännösluonnoksia. Esitysluonnoksen perusteluista ei saa kovin selkeää kuvaa ehdotetun sääntelyn kokonaisuudesta. Myös sääntelyn eri osien yhteydet toisiinsa jäävät perusteluissa avaamatta. Monista ehdotetuista säännöksistä tyydytään vain toteamaan lähinnä otsikkotasolla, että tietyssä pykälässä säädettäisiin jotakin asiasta ilman, että samalla perusteltaisiin edes lyhyesti, miksi kyseiset säännökset ehdotetaan otettavaksi lakiin ja mihin kyseinen säännös vähimmäisverojärjestelmässä liittyy. Pelkästään se, että kyseinen säännös vastaa direktiiviä tai GloBe-mallisääntöjä, ei kerro mitään siitä, mihin säännöksellä pyritään tai mikä on sen liittymä kokonaisuuteen. On kuitenkin ymmärrettävää,

että näin laajassa sääntelykokonaisuudessa asiayhteyksien kuvaaminen termiviidakon ja yksityiskohtien tulvan keskellä on haastavaa. Lopulliseen hallituksen esitykseen olisi joka tapauksessa tärkeää sisällyttää lisää monimutkaista sääntelyä kuvaavia ja selkeyttäviä kuvioita sekä konkretisoivia esimerkkejä. Muutenkin esityksen perusteluja tulee vahvistaa ja tekstin kieliasua selkeyttää siinä määrin kuin se on mahdollista ennen lakiesityksen antamista.

Direktiivin mukainen sääntely on varsin yksityiskohtaista, mutta se antaa paikoin mahdollisuuksia kansallisiin valintoihin. Kansallista liikkumavaraa on muun muassa siinä, otetaanko Suomessa käyttöön kotimainen täydennysvero. Lisäksi menettelylliset kysymykset on jätetty lähtökohtaisesti kansallisen lainsäätäjän harkintaan. Seuraavassa ei käsitellä esitysluonnoksen teknisiä yksityiskohtia, vaan nostetaan esiin lähinnä kansalliseen päätösvaltaan jääneitä periaatteellisempia kysymyksiä.

2 Kotimainen täydennysvero

Kotimaista täydennysveroa koskeva sääntely on perusteltua ottaa lakiin kansallisen veropohjan turvaamiseksi. Kotimaista täydennysveroa vastaava vero tulisi joka tapauksessa kannetuksi ulkomailla, jos kotimaista täydennysveroa ei otettaisi Suomessa käyttöön. Todennäköisestä hyvin vähäisestä tuotostaan huolimatta kansallista täydennysveroa on kannatettava.

3 Verotusmenettelyä koskeva sääntely

Esitysluonnoksen mukaan vähimmäisvero on uusi välitön vero, joka ei ole luonteeltaan tulovero. Kysymys on uudesta verolajista. Siten vähimmäisveroon ei sovellettaisi esimerkiksi tuloverotusta koskevia menettelysäännöksiä, vaan tätä koskevat säännökset otettaisiin erikseen lakiin.

3.1 Ennakkoratkaisu

Verojärjestelmämme yleisiin lähtökohtiin kuuluu verovelvollisen mahdollisuus hakea ennakkoratkaisua. Vähimmäisverolainsäädännön monimutkaisuus ja uutuus osana Suomen verojärjestelmää ei ole omiaan ainakaan vähentämään ennakkolisten oikeussuojakeinojen tarvetta. Tähän nähden on poikkeuksellista, että esitysluonnoksen mukaan vähimmäisverolainsäädännöstä ei ole "ainakaan alkuvaiheessa" mahdollista saada Verohallinnon ennakkoratkaisua. Esitysluonnoksessa asiaa on perusteltu sillä, että tulkintojen yhdenmukaistamiseen tähtäävät kansainväliset mekanismit ja menettelyt on tarkoitus luoda ja ottaa käyttöön myöhemmin.

Perustelu ei vaikuta relevantilta tässä asiayhteydessä. Ennakkoratkaisujen tarkoituksena on antaa verovelvollisille mahdollisuus saada viranomaisen sitova kannanotto verolainsäädännön tulkinnasta.

Verovelvollisen kannalta ennakkoratkaisun tarve voi painottua joko rahallisten veroseuraamusten tai omien ilmoittamisvelvollisuuksien sisällön selvittämiseen. Viranomaisen näkökulmasta ennakkoratkaisut koskevat laintulkintaa, johon on otettava kantaa verotuksen toimittamisen tai verovalvonnan yhteydessä – eli laintulkintaa, jonka suhteen viranomaisella on viime kädessä niin sanottu ratkaisupakko. Esitysluonnoksessa viitatu kansainväliset mekanismit eivät poista verovelvollisten tarvetta saada ennakkolisesti tietää, miten Verohallinto vähimmäisverolainsäädäntöä tulkitsee. Tulevaisuudessa käyttöön otettavat kansainväliset mekanismit eivät poista myöskään Verohallinnon niin sanottua ratkaisupakkoa ottaa verotuksen toimittamisen yhteydessä itsenäisesti kantaa Suomen vähimmäisverolainsäädännön tulkintaan.

Onkin vaikea nähdä, miten ennakkoratkaisujen antamatta jättäminen Suomessa voisi edesauttaa kansainvälisesti yhdenmukaisten tulkintojen saavuttamista, tai miten ennakkoratkaisujen antaminen Suomessa voisi tätä estää. Esitysluonnoksessa ennakkoratkaisumahdollisuuden puuttumista ei ole perusteltu verojärjestelmän yleisten toimintaperiaatteiden ja ennakkoratkaisujen tavoitteiden kannalta kestäväällä tavalla. Jatkovalmistelussa tulisi vielä vakavasti harkita ennakkoratkaisun hakemista koskevien säännösten sisällyttämistä lopulliseen lakiesitykseen.

3.2 Sanktiosäännökset

Vähimmäisverolainsäädäntöön perustuvien velvoitteiden laiminlyönti on sanktioitu seuraamusmaksuilla, joiden sisältö vastaa pitkälti voimassa olevia verotusmenettelylain säännöksiä. Esitysluonnoksessa todetaan, että ”veronkorotuksen määrääminen ilmoituksella olevan soveltamisvirheen perusteella voi olla kohtuutonta erityisesti säännösten voimaantuloa seuraavien ensimmäisten vuosien aikana, ottaen huomioon sääntöjen monimutkaisuus ja niiden merkittävät erot verrattuna olemassa oleviin tuloverojärjestelmiin ja edellisistä johtuva soveltumiskäytännön puute alkuvaiheessa”. Esitysluonnoksen mukaan veronkorotuksen määrääminen voi olla kohtuutonta ensimmäisten vuosien aikana, ”jos konserniyksikkö ilmoitusvelvollisuutta täyttäessään on pyrkinyt hyvässä uskossa ottamaan selvää sääntöjen sisällöstä ja noudattamaan niitä”.

Esitysluonnoksen yllä lainatuissa kohdissa ilmaistu käsitys veronkorotussäännösten soveltamisesta on perusteltu, mutta ei ole aivan selvää, miten hyvin kuvattu tulkintalinja voi ehdotettujen säännösten sanamuotojen puitteissa toteutua verotuskäytännössä. Yleisesti ottaen vuonna 2018 voimaan tulleet veronkorotussäännökset ovat kaventaneet Verohallinnon harkintavaltaa veronkorotuksen määräämisessä. Tässä yhteydessä huomionarvoisiin piirteisiin kuuluu se, että veronkorotuksen määräämättä jättäminen on vuodesta 2018 sovellettujen säännösten systematiikassa poikkeuksellista, ja veronkorotus tulee pääsäännön mukaan määrätä – joskin alennettuna – myös tulkinnanvaraisissa ja epäselvissä tilanteissa. Esitysluonnoksen säännösehdoitusten mukainen lähtökohta, jonka mukaan veronkorotus on määrättävä myös tulkinnanvaraisissa ja epäselvissä tilanteissa, on selvästi ristiriidassa esitysluonnoksen varovaisempaa soveltamista painottavien perustelulausumien kanssa, varsinkin kun huomioidaan ehdotetun sääntelyn uutuus ja poikkeuksellinen monimutkaisuus.

Veronkorotussäännösten muotoilua tulisikin arvioida jatkovalmistelussa vielä uudelleen, vaikka tämä edellyttäisikin poikkeamista muualla verolainsäädännössä sovellettavien veronkorotussäännösten sisällöstä.

Esitysluonnoksen veronkorotussäännöksiä arvioitaessa on syytä huomioida myös se, että esitysluonnoksen mukaan ilmoitusvelvollisuuden asianmukaista täyttämistä ei olisi mahdollista varmistaa ennakkoratkaisua hakemalla. Ennakkoratkaisumahdollisuuden puute on jo sellaisenaan peruste omaksua suhteellisen varovainen ote veronkorotusten määräämisessä varsinkin alkuvaiheessa. Tällöinkin tavoitellun soveltamistavan tulisi ilmetä riittävän yksiselitteisesti veronkorotussäännösten tekstistä, eikä pelkästään perusteluista.

Tampereella 7.9.2023

Pekka Nykänen

Professori, vero-oikeus

Tampereen yliopisto

Matti Urpilainen

Yliopistonlehtori, vero-oikeus

Tampereen yliopisto

Pekka Nykänen

Nykänen Pekka ja Matti Urpilainen