

Asia: VN/9714/2023

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Elinkeinoelämän valtuuskunta kiittää mahdollisuudesta lausua hallituksen esitysluonnoksesta eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi ja esittää lausuntonaan kunnioittavasti seuraavaa.

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön direktiivi monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa. Direktiivi ehdotetaan pantavaksi täytäntöön direktiivin tarkoituksen ja sisällön mukaisesti ilman muita kansallisia laajennuksia kuin kotimainen täydennysvero. Tämä on oikea lähtökohta kotimaiselle lainsäädännölle. Sääntelyn mahdollisimman yhdenmukainen täytäntöönpano eri maissa on välttämätöntä, kun sääntelyn kohteina ovat suuret monikansalliset yritykset, ja kaikki kansalliset poikkeukset monimutkaistaisivat sääntelyä.

Direktiivi jättää kansallista liikkumavaraa verotusmenettelyihin ja sanktioihin. Näistä tulee säätää tavalla, joka minimoi sääntelystä aiheutuvaa hallinnollista taakkaa toimijoille sekä varmistaa yritysten oikeusturvan.

Hallinnollisen taakan minimointi

Pääministeri Orpon hallitusohjelman mukaan hallitus sitoutuu siihen, että yritysten hallinnollinen taakka ei hallituskauden aikana kasva. Hallitus sitoutuu koko valtioneuvoston tasolla ”yksi sisään, yksi ulos” -periaatteeseen, jolla huolehditaan, että uutta sääntelyä esitettäessä velvoitteita kevennetään muualta. Verotuksen osalta todetaan erikseen, ettei hallitus edistä veronkierron

vastaisessa työssä sellaisia hankkeita, jotka aiheuttavat suhteetonta hallinnollista taakkaa, ja jotka ulottuvat laajemmalle kuin veronkierron vastaisen tavoitteen saavuttamisen kannalta on tarpeen.

Esitysluonnoksessa arvioidaan, että ehdotettujen muutosten Suomessa verotuottoja kasvattava vaikutus olisi alkuvuosina keskimäärin noin 20 miljoonaa euroa vuodessa ja ne alenisivat todennäköisesti myöhempinä vuosina. Lakimuutos lisää Suomen verotuottoja siten vain vähäisessä määrin. Hallinnollisen taakan osalta esitysluonnoksessa arvioidaan asianmukaisesti, että alkuvaiheessa yritysten hallinnolliset kustannukset todennäköisesti lisääntyisivät merkittävästi ja järjestelmä lisäisi raportointitaakkaa myös pysyvästi. Verohallinto on arvioinut pelkästään investointikustannukset 2,1 miljoonan euron suuruisiksi, minkä perusteella voi haarukoida kustannusta jopa sadalla eri lainkäyttöalueella toimivalle kansainväliselle konsernille. Esitysluonnoksesta ei käy ilmi toimenpiteitä, joilla hallinnollisen taakan lisäystä olisi tarkoitus minimoida tai kompensoida.

Ehdotetun lain 8 luvun 4 §:ssä esitetään säädettäväksi Suomessa sijaitseville konserniyksiköille velvollisuus antaa direktiiviin perustuvan täydennysveron tietoilmoituksen lisäksi täydennysveroilmoitus Verohallinnolle. Täydennysveroilmoitus ei perustuisi direktiiviin, vaan kyse olisi Suomen kansalliseen sääntelytarpeeseen liittyvästä pykälästä, jotta verotuksen toimittaminen onnistuisi Suomen vero- ja oikeusjärjestelmän edellyttämällä tavalla. Esitysluonnoksessa tarvetta direktiiviin perustumattomalle ylimääräiselle ilmoittamisvelvollisuudelle ei ole tarkemmin perusteltu. Yritysten hallinnollista taakkaa ei pidä lisätä säätämällä ylimääräisiä kansallisia ilmoittamisvelvoitteita, vaan verotus on kyettävä toimittamaan direktiiviin perustuvien harmonisoitujen ilmoittamisvelvoitteiden perusteella.

Hallinnollisen taakan pienentämiseksi olisi myös tärkeää pidentää väliaikaisten safe harbour -säännösten soveltamisaikaa sekä aktiivisesti etsiä kansainvälisessä yhteistyössä mahdollisuuksia keventää sääntelyä.

Yritysten oikeusturva

Oikeusturvan näkökulmasta olisi erittäin tärkeää, että yrityksille annettaisiin mahdollisuus hakea Verohallinnon ennakkoratkaisua täydennysveroista. Kansainvälisten riidanratkaisumekanismien keskeneräisyyden ei tulisi vaikuttaa mahdollisuuteen hakea ennakkoratkaisua Verohallinnolta. Koska direktiivi velvoittaa Suomea säätämään virheellisestä laintulkinnasta tehokkaita ja varoittavia seuraamusmaksuja, yrityksillä tulee olla mahdollisuus selvittää laintulkinta etukäteen.

Ennakkoratkaisun mahdollistamisen lisäksi myös sanktioiden tasoa tulisi tarkastella kriittisesti. Esitysluonnoksen mukaan Verohallinto määräisi myös tulkinnanvaraisessa tai epäselvässä tilanteessa 5 %:n suuruisen veronkorotuksen lisääntyneen täydennysveron määrästä, ellei veronkorotuksen määrääminen olisi olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta. Voidaan katsoa, että veronkorotuksen

määrääminen tulkinnanvaraisessa tai epäselvässä tilanteessa olisi erityisesti alkuvaiheessa pääsääntöisesti kohtuutonta ottaen huomioon tämän poikkeuksellisen vaikeaselkoisen ja monimutkaisen lainsäädännön nopean voimaantulon jo 31.12.2023. On vielä epäselvää, onko yrityksillä tuolloin käytettävissään edes Verohallinnon antamia yleisiä tulkintaohjeita.

Täydennysveron verolaji

Esitysluonnoksessa ehdotetaan, että direktiivin sääntelyyn perustuva täydennysvero muodostaisi uuden itsenäisen verolajinsa, joka suoritetaan valtiolle. Tätä perustellaan luonnoksessa sillä, että täydennysvero tulee kantaa siten, ettei verovelvolliselle myönnetä sitä koskevia etuuksia. Mikäli täydennysveroa pidettäisiin tuloverona, voisi esitysluonnoksen mukaan olla hyvin vaikeaa varmistaa, ettei esimerkiksi tappiontasaus tai ulkomaan veronhyvitys tosiasiasa vaikuttaisi täydennysveron määrään.

Direktiivin johdantokappaleen 20 kohdan perusteella ei kuitenkaan näyttäisi olevan estettä sille, etteikö Suomi voisi sisällyttää täydennysveroja koskevan sääntelyn osaksi yhteisöverojärjestelmäänsä. Esitysluonnoksessa viitataan ilmeisesti direktiivin määritelmiä koskevan 3 artiklan 18 kohtaan, jonka mukaan ehdot täyttävällä tuloksilukemissäännöllä tarkoitetaan "sääntöjä, jotka on pantu täytäntöön lainkäyttöalueen kansallisessa lainsäädännössä, edellyttäen että tällainen lainkäyttöalue ei tarjoa kyseisiin sääntöihin liittyviä etuja". Direktiivistä ei ilmene, että kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen tai tappiontasausjärjestelmän soveltaminen täydennysveroihin olisivat sellaisia kiellettyjä etuja, joiden vuoksi täydennysveroa ei voitaisi sisällyttää Suomen yhteisöverojärjestelmään. Tappiontasausmahdollisuus tai kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen eivät myöskään vesittäisi sääntelyn tavoitetta siitä, että konserneja verotettaisiin vähintään minimitason mukaisesti riippumatta siitä, missä valtioissa toimintaa harjoitetaan. Lainvalmistelussa tehtyä valintaa säätää täydennysvero uudeksi itsenäiseksi verolajikseen tulisi tarkastella uudelleen silläkin perusteella, että täydennysveroa tavoitteiltaan vastaava väliyhteisötulon verotus toimitetaan osana Suomen yhteisöverojärjestelmää sen tulolähteen tulona, johon väliyhteisön osakkeet kuuluvat.

Kotimainen täydennysvero

Direktiivissä valinnaisen kotimaisen täydennysveron sisällyttäminen Suomen lainsäädäntöön on asianmukainen valinta. Sääntelyratkaisu on perusteltu esitysluonnoksessa selkeästi.

Verovaje-termin käyttö

Esitysluonnoksessa käytetään termiä verovaje kuvaamaan nyt säädettävän vähimmäisveron ja kyseisen lainkäyttöalueen kansallisen tuloveron välistä erotusta. Termi on harhaanjohtava. Verovajeella kuvataan Verohallinnon mukaan lainmukaisen verokertymän ja todellisen verokertymän välistä erotusta ja sitä syntyy tahallisista laiminlyönneistä, osaamattomuudesta aiheutuvista virheistä sekä maksukyvyttömyydestä. Näistä ei ole kysymys tässä lakiehdotuksessa, joten verovaje-termiä ei pidä tässä yhteydessä käyttää. Verovajeen sijaan voitaisiin puhua esimerkiksi minimiveron alituksesta.

Esitysluonnokseen sisältyvät konserniyritysten määritelmät

Ehdotetun lain 1 lukuun sisältyy yli viidenkymmenen pykälän verran määritelmiä. Selvyyden vuoksi säännöksissä olisi hyvä käyttää mahdollisimman paljon Suomen lainsäädännössä vakiintuneita käsitteitä.

Ehdotetun lain 1 luvun 6 §:n mukaan konsernilla tarkoitettaisiin sellaisten yksiköiden joukkoa, jotka ovat toisiinsa etuyhteydessä omistuksen tai määräysvallan kautta siten, että niiden varat, velat, tulot, menot ja rahavirrat on yhdisteltävä ylimmän emoyhtiön konsernitilinpäätökseen tai on jätetty yhdistelemättä yksinomaan koon tai epäolennaisuuden takia tai siksi, että sitä pidetään kaupankäyntitarkoituksessa. Toisin kuin direktiivissä, säännösehdotuksen 1 kohdan sanamuodossa ei viitata hyväksyttävään tilinpäätösstandardiin konsernikäsitteen perustana. Säännöksen perusteluissa konsernin muodostumisen perusteena mainitaan ehdotetun lain 1 luvun 9 §:ssä määritetty konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätöksellä voidaan tarkoittaa joko hyväksyttävän tilinpäätösstandardin (kansainväliset tilinpäätösstandardit ja EU-valtioiden kansalliset kirjanpitosäännöt) tai hyväksytyyn tilinpäätösstandardiin (muut valvonnan kohteena olevat kirjanpitosäännöt) mukaisesti yhdisteltyä konsernitilinpäätöstä.

Näin ollen konsernin määritelmä näyttäisi vastaavan olennaisilta osin Suomen verolainsäädäntöön jo sisältyvää termiä liikekirjanpidollinen konserni. Se viittaa konserniin, joka koostuu kaikista niistä yksiköistä, jotka on täysimääräisesti sisällytetty kansainvälisten tilinpäätösstandardien tai kansallisen tilinpäätösjärjestelmän mukaisesti laadittuun konsernitilinpäätökseen. Selkeyden vuoksi myös ehdotetun lain konsernimääritelmässä tulisi käyttää Suomen verolainsäädännössä vakiintunutta liikekirjanpidollisen konsernin käsitettä mukaan lukien ne yksiköt, jotka on jätetty yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen yksinomaan niiden pienen koon tai olennaisuusperusteiden vuoksi taikka sen vuoksi, että yksiköt ovat myytävänä. Konsernimääritelmässä ei ole tarpeen mainita etuyhteyttä, sillä lakiehdotuksessa ei ole määritelty, mitä verolainsäädäntöön sisältyvää etuyhteyksimääritelmää tässä sovellettaisiin, eikä kirjanpidossa konserni muodostu etuyhteyden vaan määräysvallan perusteella.

Säännösehdotuksen 2 kohdan mukaan konsernilla tarkoitettaisiin myös lainkäyttöalueella sijaitsevaa yksikköä, jolla on vähintään yksi toisella lainkäyttöalueella sijaitseva kiinteä toimipaikka. Tämä konsernimääritelmä on muuhun vero- ja kirjanpitosääntelyyn nähden erittäin poikkeuksellinen, ja

siinä tulisi täsmentää direktiivin mukaisesti, että kysymys on yksiköstä, joka ei kuulu toiseen konserniin.

Lisäksi ehdotetun lain 1 luvun 4 §:ssä säädettäisiin laissa sovellettava yksikön määritelmä, joka sekin poikkeaa verolainsäädäntöön jo sisältyvistä yksiköistä. Säännöksen mukaan yksiköllä tarkoitetaan oikeushenkilöä tai sellaista järjestelyä, joka laatii erillisen kirjanpidon. Sanamuodosta ei selkeästi ilmene, tarkoitetaanko säännöksessä oikeushenkilöä tai muuta kirjanpitovelvollista järjestelyä vai oikeushenkilöä tai muuta sellaista järjestelyä, joka laatii erillistilinpäätöksen. Esimerkiksi esitysluonnoksen sivulla 8 viitataan erillisen tilinpäätöksen laatimiseen, mutta lakitekstissä kirjanpitoon. Määritelmää tulisi täsmentää.

Emoyrityksestä käytetään esitysluonnoksessa vaihtelevasti nimityksiä emoyhtiö ja emoyksikkö. Kirjanpitolaissa käytetty termi emoyritys kuvaa vakiintuneesti suomen kielessä yritystä, jolla on määräysvalta toisessa yrityksessä. Osakeyhtiölaissa käytetään osakeyhtiömuotoisista emoyrityksistä termiä emoyhtiö. Termiä emoyksikkö käytetään suomen kielessä sen sijaan lähinnä koneista ja laitteista. Nyt ehdotetussa sääntelyssä olisi perusteltua käyttää termiä emoyritys, sillä se kattaa oikeudelliselta muodoltaan erilaiset yritykset, ja konsernin emoyritys määritellään lakiehdotuksessa kirjanpidon kautta.

Vastaavasti esitysluonnoksessa käytetyt termit tytäryritys, tytäryhtiö ja tytäryksikkö tulisi yhtenäistää ja käyttää näistä suomen kielessä vakiintunutta kirjanpidollista termiä tytäryritys.

Kujanpää Emmiliina
Elinkeinoelämän valtuuskunta