

Asia: VN/9714/2023

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 15.8.2023 saapuneen lausuntopyyntön sekä sitä täydentävän 1.9.2023 saapuneen lausuntopyyntön liitteinä olleista luonnoksista otsikkoasiassa.

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523 monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa. Direktiivi pohjautuu OECD:n niin kutsuttuun pilari II -säätelyyn, jonka tavoitteena on, että konserneja verotettaisiin vähintään minimitason mukaisesti riippumatta siitä, missä valtioissa toimintaa harjoitetaan. Asiassa on pyydetty aiemmin lausuntoa allekirjoittaneelta 22.12.2021 annettua direktiiviehdotusta koskien.

Nyt esillä olevassa ehdotuksessa luonnoksesta hallituksen esitykseksi ehdotetaan, että direktiivi pannaan täytäntöön säätämällä direktiivissä tarkoitettusta konsernien minimiverotuksesta erillisessä kansallisessa laissa. Lain on määrä tulla voimaan 1.1.2024.

Huomioon ottaen HE-luonnoksen kansainvälinen ja EU-oikeudellinen tausta ja lainvalmistelun käytettävissä oleva aika en tässä vaiheessa käsittele lausunrossani juurikaan direktiiviin perustuvan lakiesitysluonnoksen sisältöön ja yksityiskohtaiseen tulkintaan liittyviä kysymyksiä.

Eräitä huomioita luonnoksesta hallituksen esitykseksi sekä sen jatkokäsittelystä

Lausuntoa pyydetään jatkokäsittelyä varten 8.9.2023 mennessä. Lain on määrä tulla voimaan 1.1.2024. Kysymys on edellä mainitun direktiivin implementoinnista kansalliseen lainsäädäntöön.

Direktiivin antamista edeltää laajan kansainvälisen hyväksynnän saanut OECD:n niin kutsuttu pilari II-sääntely.

Direktiivi antaa varsin tiukat raamit lain implementoinnille. Luonnoksessa todetaan, että: ”Direktiivin tekniset säännökset sisältävät siten hyvin vähän kansallista liikkumavaraa. Käytännössä esimerkiksi tosiasiallisen veroasteen määrittämistä koskevat säännöt ovat jäsenvaltioille pakottavaa sääntelyä, johon ei liity lainkaan mahdollisuutta tehdä kansallisia ratkaisuja.”

Direktiiviin sisältyy luonnoksen mukaan kaksi varsinaista, vain rajatuissa tilanteissa sovellettavaksi tulevaa optiota. Niistä ensimmäinen koskee mahdollisuutta kotimaiseen täydennysveroon, joka Suomen on määrä säätää ja jota koskeva luonnos saapui 8.9. Toista optiota Suomi ei voi sitä koskevien soveltamisedellytysten vuoksi luonnoksen käyttää.

Luonnos mukaan direktiivin sääntelyyn perustuva täydennysvero muodostaisi uuden itsenäisen verolajinsa. Näin syntyvä sääntely käsittää säännökset lukuisista käsitelmäärittelyistä ja muutoksenhakua koskevista lain kohdista aina rangaistussäännöksiin saakka. Uusien käsitteiden ja muiden määrittelyiden lukuisuus johtaa sääntelyn vaikeaselkoisuuteen sekä mahdollisiin ongelmiin suhteessa muuhun verolainsäädäntöön ja siellä käytettyihin käsitteisiin.

Luonnoksen mukaan ”Verotuksen kohteena ei siten ole tiettyjen veronalaisten tulojen ja vähennyskelpoisten menojen erotus, vaan kansainvälisesti sovitulla tavalla määritellyn ylituoton laskennallinen verovaje. ... Täydennysverotuksen kohde ja systematiikka poikkeavat myös aineellisesti nykyisestä yhteisöjen tuloverotuksesta. Tästä syystä täydennysveroja koskevia aineellisia sääntöjä ei lisittäisi nykyisiin tuloverolakeihin, vaan täydennysveroista ehdotetaan säädettäväksi uusi erillislaki, joka sisältäisi sekä veronmaksuvelvoitetta koskevat aineelliset säännöt, että osan menettelysäännöistä.”

Luonnos on laajuudeltaan yli 180 sivua. Sääntely jakautuu kymmeneen lukuun ja niissä on 1.9. saapuneen täydentävän lausuntopyyntö myötä yhteensä noin 200 pykälää. Sen lisäksi luonnoksessa esitetyn sääntelyn sisältöön vaikuttavat OECD:n kannanotot ja niiden mahdollisen muutokset sekä muu laskentaa koskeva normisto kuten kansainväliset kirjanpito- ja tilinpäätösstandardit. Luonnoksissa kiinnittää huomiota myös yksityiskohtaisten perustelujen niukkuus, sillä niiden sivumäärä ylittää varsinaisen lakiesityksen (lakiteksti) sivumäärän varsin vähäisessä määrin.

Lisäksi edellä esitetty tarkoittaa sitä, että kahdessa luonnoksessa (15.8. ja 1.9. 2023) esitetyn lainsäädännön on määrä tulla voimaan vajaa neljä kuukautta lausuntoaajan päättymisen jälkeen. Yhdelle muutoksen keskeisimmistä kansallisista sääntelyn kokonaisuuksista – Suomen kotimaista täydennysveroa koskeville säännöksille – on lausuntoaikaa varattu viikko.

Luonnoksen laajaa lakiesitystekstiä tulee edelleen viimeistellä. Lain voimaantuloon on poikkeuksellisen vähän aikaa. Siitä huolimatta edellä sanottujen esimerkkien perusteella epäkiitollisessa ja kireässä aikataulussa tehtävässä lainvalmistelussa tulisi edelleen kyetä selkeyttämään ja viimeistelemään tekstiä merkittävästi. Vaikka direktiivi ei anna kansalliselle lainsäätäjälle juurikaan liikkumavaraa, lain ja sen sanamuotojen selkeyttä ei voi sivuuttaa, vaan asia tulee kyetä ilmaisemaan ymmärrettävällä tavalla. Lukija saattaa esimerkiksi pysähtyä miettimään sitä 1 luvun 23 ja 24 §:n sisältöä, sillä lainkohdissa todetaan:

”Ehdot täyttävällä tuloksilukemissäännöllä tarkoitetaan lainkäyttöalueen tuloksilukemissääntöä, joka on hyväksytty ehdot täyttäväksi tuloksilukemissäännöksi

OECD:n erityisessä vertaisarvioinnissa.”

”Ehdot täyttävällä aliverotettujen voittojen säännöllä tarkoitetaan lainkäyttöalueen aliverotettujen voittojen sääntöä, joka on OECD:n erityisessä vertaisarviossa katsottu ehdot täyttäväksi aliverotettujen voittojen säännöiksi.”

Itsenäisinä säännöksinä tarkastellen kehäpäättelämäistä lakitekstiä on vaikea ymmärtää, saati tulkita. Vaikka luonnosesityksen toisessa luvussa mainittuja määritelmiä ja niihin liittyvää laskentaa avataan, jäävät lain soveltamisen edellytykset ja sisältö edelleen ylikansallisen sääntelyn varaan. Säännösten sanamuoto voitaneen toisin sanoen tulkita siten, että säädettävän lain hyväksyttävyyttä (ja siten sisältö) vahvistetaan vasta OECD:n erityisessä vertaisarviossa. Suvereenin valtion lähtökohdista ja perustuslain näkökulmasta asetelma vaikuttaa monin tavoin ongelmalliselta.

Luonnoksen mukaan sääntelyn on tarkoitus varmistaa ylituoton vähimmäisverotaso. Koska ehdotus sisältää täyden uuden verolajin, ehdotettu sääntely sisältää suuren määrän uusia käsitteitä sekä erilaisia arvostamiseen liittyviä yksityiskohtia ja sääntelyä. Arvostamiskysymysten ratkaiseminen lainsäädäntötasolla on jo yleisesti varsin haastava tehtävä. Kun sen avulla pyritään määrittämään monikansallisten toimijoiden tulojen ja tulosten määriä ja niihin tehtäviä laskennallisia tarkennuksia, on tehtävä monin veroin vaikeampi. Laskenta perustuu suurelta osin kansainvälisiin standardeihin ja OECD:n kannanottoihin, joiden soveltaminen voi muodostua tulkinnanvaraiseksi ja jotka voivat sisällöllisesti muuttua muiden kuin kansallisen lainsäätäjän toimesta.

Luonnoksen mukaan

”Kysymyksestä verotuksen aineellisesta sidoksesta kirjanpitosäännöksiin tai IFRS-standardeihin ei [hallituksen käsityksen mukaan] ole olemassa perustuslakivaliokunnan kannanottoa. Oikeuskirjallisuudessa on arvioitu, ettei verotuksen sitomista kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin voitaisi pitää ongelmattomana perustuslain 81 §:n 1 momentin kannalta, sillä verotuksen aineellinen sidos IFRS-standardeihin voisi merkitä sitä, että yksityisoikeudellisen elimen antamat normit ja

yksityisoikeudellisen elimen antamat tulkinnat ja ohjeistukset tulevat käytännössä osaksi verolainsäädäntöä. Toisaalta oikeuskirjallisuudessa on painotettu sitä, että lainsäätäjällä on mahdollisuus katkaista tämä sidos osittain tai kokonaan, jos se osoittautuu verotuksessa ongelmalliseksi.”

Näin lausuttu viittaa perustuslain lähtökohdista asetelman ongelmallisuuteen, mikä edellyttäisi ainakin perustuslakivaliokunnan kannanottoa tai jopa perustuslain säätämisyjärjestystä.

Luonnoksen seuraavassa kappaleessa edellä mainittua periaatteellista ja ongelmallista kysymyksenasettelua tarkastellaan kuitenkin suhteessa muutoksen OECD:n sääntelyyn ja EU-direktiiviin perustuen, jolloin nämä kansainväliset lähtökohdat näyttävät jättävän kansallista lainsäätämistä koskevan problematiikan varjoonsa. Niiden merkitystä korostamaan nousevat muun muassa muutosten voimaantulo ja käsittelyn aikataulu. Seuraavassa kappaleessa todetaan:

”Ehdotettujen täydennysverojen perustuslainmukaisuuden arvioinnissa on otettava lisäksi huomioon ehdotukseen liittyvät erityispiirteet. Ehdotuksen taustalla on täytäntöönpanoa vaativa EU-direktiivi. Direktiivissä ja ehdotetussa sääntelyssä on kyse maailmanlaajuisesta uudesta järjestelmästä, jonka tavoitteena on, että suuret konsernit maksaisivat toiminnastaan tietyn minimimäärän veroa riippumatta siitä, missä valtioissa toimintaa harjoitetaan. Kyse olisi nykyisen verojärjestelmän rinnalla sovellettavaksi tulevasta täydennysveromekanismista, joka edellyttää kansainvälistä koordinoitua. Tähän nähden vaikuttaisi perustellulta nojautua ehdotetussa sääntelyssä nimenomaisesti tilinpäätösstandardien käyttöön. Puhtaasti kotimaisten konsernien tilanteessa sovellettavan standardin voidaan arvioida monissa tilanteissa olevan kirjanpitolaki, jolloin vastaavaa linkitystä kansainväliseen standardiin ei syntyisi.”

Perustuslain edellyttämien veron perusteiden voidaan katsoa sisältyvän lakiin osin välillisesti. Tästä välillisyydestä johtuen olisi perusteltua ainakin pyytää perustuslakivaliokunnan mietintö asiassa. Direktiiviehdotus annettiin 22.12.2021 lausunnolle vain englannin kielisenä versiona. Nyt tarkasteltavasta luonnoksesta ei käy ilmi, että direktiiviehdotuksen mahdollista implementointia ja perustuslainmukaisuutta olisi problematisoitu laajemmin tai niitä koskevaa lausuntoa olisi tuolloin pyydetty. Samalla tämä nostaa esiin sen, missä vaiheessa kansainväliseen sääntelyyn ja direktiiviin perustuvan lainsäädännön kohdalla näitä kysymyksiä tulisi riittävässä määrin käsitellä.

Luonnoksessa todetaan toisaalla (s. 22), että ”sääntelyn käyttöönotto ja soveltaminen GloBE-mallisääntöjen, kommentaarin ja ohjeistuksen mukaisena on myös edellytys sille, että lainkäyttöalueen tuloksilukemis- ja aliverotettujen voittojen sääntöjä sekä mahdollista kotimaista täydennysveroa pidetään ehdot täyttävinä sääntöinä” (ks. edellä kriittinen kommentti 1 luvun 24 §:n sisällöstä). Juuri 1 luvun 23 ja 24 §:n säännökset (ehdot täyttävä tuloksilukemissääntö ja ehdot täyttävä aliverotettujen voittojen sääntö) osoittavat ehdotetun kansallisen normiston kytkeytymisen OECD:n sääntelyyn ja sen mukaiseen toimintaan.

Näiden lainkohtien yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan muun muassa seuraavaa:

”Ehdot täyttävä tuloksilukemissäännön määritelmässä on kyse veromallista, jota on kuvattu 2 luvussa, mutta joka lisäksi on läpäissyt OECD:n tulevan vertaisarvioprosessin ja tullut siinä hyväksytyksi. Koska GloBE-mallisääntöjen perusteella lainkäyttöalueen säännölle ei anneta ehdot täyttävän säännön asemaa 38 muutoin kuin vertaisarvioprosessin kautta, ehdot täyttävälle säännölle ei voitaisi antaa abstraktimääritelmää, vaan vertaisarvioprosessia olisi seurattava.

Kuten ehdot täyttävä tuloksilukemissääntö, myös ehdot täyttävän aliverotettujen voittojen säännön määritelmä saa sisältönsä OECD:n vertaisarvioprosessissa hyväksytyistä säännöistä.”

Lisäksi lausunnossa todetaan yhden esityksen keskeisimmän tekijän eli aliverotettujen voittojen säännön osalta, että

”Aliverotettujen voittojen verotussääntö tulee ensimmäisen kerran sovellettavaksi direktiivin mukaan vasta 31.12.2024 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin. Säännön yksityiskohtiin on lisäksi tulossa vielä lisää kansainvälistä ohjeistusta. Tästä syystä aliverotettujen voittojen sääntöä ei esitetä pantavaksi täytäntöön tällä esityksellä, vaan siitä annettaisiin myöhemmin erillinen esitys.”

Suomi on sitoutunut näihin edellytyksiin OECD:n ja EU:n jäsenvaltiona sekä edelleen EU-direktiivin velvoittamana eikä näin ollen kansainvälisen uskottavuuden ole perusteltua ja toivottavaa – jos mahdollistakaan - poiketa sääntelyn kansainvälisestä perustasta. Siitä huolimatta edellä esitetyn myötä on perusteltu kysymys, tulisiko voimaantuloa pyrkiä siirtämään vuoden 2025 alkuun, jolloin esitys olisi mahdollista käsitellä kokonaisuutena sen vaatiman ajan puitteissa.

Vaikka nyt tarkasteltavaan sääntelyyn ei tämän esitysluonnoksen käsittelyn kohdalla puututtaisi, suvereenin valtion verotusoikeuden ja -vallan näkökulmasta kysymys on merkittävä. Lainvalmistelu ei voi vero-oikeuden kohdalla mukautua menettely- ja/tai aikataulusyistä ajatukseen, jonka mukaan ”ei voi mitään, juna meni jo”.

Kesäkuussa 2023 pidetyssä Vaasan VERO ei vapise-seminaarissa Nokia Oyj:n Head of Tax Controversy Timo Ohvo esitti havainnollisesti luennossaan sen, mikä tässä esillä olevan, ehdotetun lainsäädännön vaikutus on kansainvälisen konsernin verotukseen, hallinnolliseen taakkaan ja säännösten noudattamiseksi edellytettäviin toimenpiteisiin. Esitys antoi yrityksen näkökulmasta karun kuvan tulevasta todellisuudesta. Esityksen jälkeen käydyssä keskustelussa nousi siin kysymys IT-järjestelmien hyödyntämisen mahdollisuudesta. Ohvo totesi, että kokonaisuuden käsittävää ja asioiden hoitamiseen riittävää tietojärjestelmää ei ollut – ainakaan tuossa vaiheessa - kyetty kehittämään.

Vero-oikeudellisessa ajantasaisessa tutkimuksessa ja kysymyksenasettelussa ylikansallisista lähtökohdista ja sääntelystä aiheutuvat muutokset kansalliseen verolainsäädäntöön ovat olleet esillä. Tässä tarkasteltavan luonnoksen lainsäädäntöesitys voidaan tulkintani mukaan katsoa olevan kritiikille altis ainakin perustuslain (legality) sekä muutoksen aiheuttaman hallinnollisen ja lain noudattamisen taakan (proportionality) näkökulmasta. Perusteeksi nousee tutkimuksessa esitetyn

kolmijaon mukaan hyväksyttävästi vain yksi kriteeri eli ylikansallisen tason jäsenvaltioita sitovan päätöksenteon perusteena oleva oikeutus ja legitimitetti. Direktiivin muodon saatuaan se ei jätä Suomen kansalliselle lainsäätäjälle liikkumavaraa ja se johtaa luonnoksessa esitetyle tavalla sääntelyn fiskaalisiin vaikutuksiin nähden kohtuuttomaan raskaaseen lopputulokseen kansallisella tasolla.

Tutkimuksen osalta viitataan vuoden 2022 EATLP:n Euroopan parhaana väitöskirjana palkitsemaan Felix Desmyttere'n (Gentin yliopisto) tutkimukseen EATLP:n kongressissa siitä pidetyn esityksen ja käydyn keskustelun perusteella. Väitöstutkimuksen nimi englannin kielelle käännettynä kuuluu "Tax Compliance costs in perspective of the right to property and to freedom to conduct a business". Johtopäätöksissään tutkija tarkastelee tutkimuksensa kysymyksenasettelun ja saamiensa tutkimustulosten valossa perusoikeuksien rajoittamisen oikeutusta mainituista kolmesta näkökulmasta. Käydyssä keskustelussa pohdittiin osaltaan tässä tarkasteltavaa kehitystä sekä sitä, onko mahdollista, että nimenomaisesti hallinnollista taakkaa ja vaikeaselkoisen sääntelyn noudattamisen kustannuksia – ei pelkästään verorasitusta – kasvattaen pyritään vähentämään ei-toivottuina pidettyjä yritysrakenteita.

Edellä esitetyn rinnalla on perusteltua nostaa esiin myös lain soveltamista koskevan verovalvonnan järjestämisen haasteet. Luonnoksen mukaan Verohallinto toimittaa verotuksen sekä määrää ja maksuunpanee täydennysverot konserniyksiköiden maksettavaksi. Luonnos sisältää arvion esityksen vaikutuksista kustannuksineen Verohallinnolle. Mikäli yritysten on ongelmallista saattaa esitettyä ja sen mukaista laskentaa tietojärjestelmän tasolle, lienee vaikea edes hahmottaa, millaisia haasteita uudistus aiheuttaa verovalvonnalle. Lisäksi verovelvollisten oikeusturvan näkökulmasta olisi ensiarvoisen tärkeää, että uutta lainsäädäntöä ja sen tulkintaa koskeviin kysymyksiin olisi mahdollista saada hakemuksesta viranomaisia sitova ennakkoratkaisu. Tässä yhteydessä on syytä muistuttaa tämän lausunnon kirjoittajan käsityksestä siitä, että sekä yksityis- että viranomaispuolelle osaaminen on Suomessa erittäin korkealla tasolla.

Luonnoksessa esitetään aiempien vuosien verotukseen pohjautuvia laskelmia luonnoksessa esitetyn uudistuksen vaikutuksista. Sekä asianomaisten verovelvollisten lukumäärä että fiskaaliset vaikutukset jäävät sen mukaan varsin vähäisiksi suhteessa muutoksen laajuuteen ja haasteellisuuteen sekä edellä kuvattuihin muihin vaikutuksiin.

Vaikka on ymmärrettävää, että aikataulupaine kohdistuu ensisijaisesti uudistuksen parissa työskenteleviin valtiovarainministeriön virkamiehiin, uudistuksen laajuus huomioon ottaen käsittelyn aikataulu ja sen muut reunaehdot eivät täytä hyvän lainvalmistelun lähtökohtia myöskään lausunntomenettelyn osalta.

Yhteenveto

HE-luonnoksen lainsäädäntöä koskeva esitys pyrkii ratkaisemaan kansainvälisessä verotuksessa esiintynyttä ongelmaa uudella tavalla. Se tuo OECD:n sääntelyn EU:n direktiivin konkreettisenä

sisältönä jäsenmaiden implementoitavaksi kansalliseen verolainsäädäntöön. Viimeksi mainittu sisältö jää vain vähäisessä määrin kansallisen lainsäätäjän päätettäväksi. Vaikka yhteensovittaminen on annetussa aikataulussa varsin haastavaa, muun muassa edellä esitetyt seikat tulisi kyetä ottamaan mahdollisimman laajasti huomioon ja valmistelussa kertyvät kokemukset tulisi ottaa huomioon jatkoa varten.

Toivon, että edellä esitettyjen pääkohtiin pitäytyvien kommenttien huomioon ottaminen auttaa kehittämään ja täsmentämään uudistusta implementointivaiheessa. Kuten edellä todettiin, myös ehdotusta voimaantulosta tulee tarkastella kriittisesti. Luonnoksessa esitetyt muutokset saattavat aiheuttaa lisäksi muita uudentyypisiä tulkintaongelmia, joiden vaikutuksia on edellä esitetyissä kommentteissa kyetty nostamaan vain osittain esiin.

Juha Lindgren
Vaasan yliopisto, Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö