

Timo Viherkenttä

Lausunto

07.09.2023

Asia: VN/9714/2023

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

OTT Timo Viherkenttä

Senior Fellow, Aalto-yliopisto

Vero-oikeuden dosentti, Helsingin yliopisto

Asia: VN/9714/2023

Lausuntonani luonnoksesta hallituksen esitykseksi suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi esitän seuraavaa:

Lausuntopyynnön kohteena oleva luonnos on poikkeuksellinen. Vaikka viime vuosina on nähty lainsäädäntötoimia, joiden pohjatyö on tehty OECD:n piirissä, joista on annettu EU-direktiivi ja jotka on lopulta saatettu voimaan kansallisella lailla, esillä oleva asia on mittaluokaltaan ja merkitykseltään omaa luokkaansa. Myös lainsäädäntöprojektina kyseessä on suuri harjoitus.

En ole vertaillut OECD:n GloBE-sääntöjen, EU:n direktiivin ja esitysluonnoksen sanamuotoja sellaisella tarkkuudella, että minulla olisi juuri edellytyksiä esittää kommentteja säännösten yksityiskohdista. Alla esitetään lähinnä yleisluonteisia näkökohtia ja pari sanonnallista huomiota.

Esitettävä lainsäädäntö on määrällisesti ja yksityiskohtaisuudeltaan hiuksia nostattavaa. Esityksen valmistelu on merkinnyt valtiovarainministeriössä suurta ponnistusta direktiivin ja sen taustalla olevan OECD-aineiston poikkeuksellisen mittavuuden vuoksi. Direktiivin täytäntöönpanolle asetetun tiukan aikataulun vuoksi työtä on myös jouduttu tekemään aivan kohtuuttoman lyhyessä ajassa. Vaikka luonnoksen teksti on pääosin huolellista, perustelut jättävät auttamatta monin kohdin toivomisen varaa. Tämä koskee muun muassa lainsäädännön kokonaisuuden hahmottumista, uusien käsitteiden tarkempaa avaamista ja myös monimutkaisen rakenteen valaisemista useammin esimerkein. Säännösten tulkintaan perustelut antavat eväitä paikoin harmillisen niukasti.

Yksi osa-alue, jolla olisi voinut toivoa hyvästä yrityksestä huolimatta lisää selkeyttä, koskee uusien ratkaisujen kirjanpidollista taustaa. Vaikka verotuksen osittainen kirjanpitosidonnaisuus on Suomessa vanha ilmiö, tässä ollaan siirtymässä uudelle tasolle. Selvän kuvan saaminen uuden systeemin toimivuudesta edellyttää kansainvälisen kirjanpitosääntelyn hyvää tuntemusta. Ei liene realistista toivoa, että perusteluja pystyttäisiin enää merkittävästi laajentamaan, mutta muun muassa juuri kirjanpitoaustaan liittyviä kohtia voitaisiin viimeistelyvaiheessa ehkä vielä avata lisää.

On silti syytä ottaa huomioon, että valittujen perusratkaisujen syiden laaja läpikäynti perusteluissa ei ole täysipainoisen tärkeää enää siinä vaiheessa, kun on kyse yksityiskohtaisen direktiivin implementoinnista, vaan sen paikka on enemmänkin direktiiviehdotusta koskevan kannanmuodostuksen yhteydessä.

Vastaavalla tavalla myöskään nyt annettavissa lausunnoissa ei liene varsinaisesti aihetta arvioida koko minimiverohankkeen tarkoituksenmukaisuutta. Sama koskee keskeisimpiä substanssiratkaisuja. Totean silti, että vaikka Suomen näkökulmasta voidaan hyvin esittää kriittisiä kysymyksiä sääntelyn hyötyjen ja raskauden suhteesta, kansainvälisesti katsottuna kysymyksessä on huomattavan tärkeä hanke. Ilman direktiivistä aiheutuvaa oikeudellista velvollisuuttakin Suomen tulisi olla siinä mukana. Hyvin valitettavana piirteenä on pidettävä kokonaisuuden suunnatonta teknisyyttä ja monimutkaisuutta sekä Verohallinnolle ja verovelvollisille aiheutuvaa hirmuista hallinnollista rasitusta. Vaikka OECD:n ja EU:n työssä on pyritty vähentämään taakkaa tietyillä elementeillä, näiden toimien helpottava merkitys on varsin rajallinen.

Hallinnollista rasitusta vähentää toki kaikkiaan perustavanlaatuisesti se, että sääntely koskee vain yli 750 miljoonan euron liikevaihdon konserneja. On selvää, ettei nyt olisi mielekästä harkita soveltamisalan laajentamista pienempiin yrityksiin, vaikka siihen ei sinänsä olisi estettä. Näin on siitä huolimatta, että verotuksen tason riippuvuus yrityksen liikevaihdosta ei lähtökohtaisesti ole suotavaa. Laajennus on tuskin mielekäs ajatus jatkossakaan moneen vuoteen. Pitemmällä tähtäyksellä asia riippunee saatavista kokemuksista ja kansainvälisestä kehityksestä.

EU-direktiivin antaminen asiassa ei ole nähdäkseni ollut ilmeinen ratkaisu, kun taustalla on suuren, ehkä yli sadan valtion joukon liittyminen järjestelyyn OECD-vetoisella sääntelyllä. Direktiiviin on joka

tapauksessa päädytty ja kun substanssisääntely on direktiivissä pääosin hyvin yksityiskohtaista, jäsenvaltioiden lainsäätäjillä on huomattavan niukasti harkinnanvaraa. Käytännössä harkinnanvara olisi ollut niukahkoa – vaikka toki vähän laajempaa – ilman direktiiviäkin, mikäli olisi haluttu olla kansainvälisen yhteisön lojaali jäsen.

Nyt pyrkimyksenä on korostetun samanlainen sääntely EU:n jäsenvaltioissa ja laajemminkin OECD:n hankkeessa mukana olevissa valtioissa. Hankkeen eri vaiheissa on korostettu tämän yhtenäisyyden keskeistä merkitystä. Mielestäni kattava identtisyys eri valtioiden sääntelyssä ei kaikin osin olisi sinänsä välttämätöntä minimiveroajatuksen keskeisten tavoitteiden toteuttamisessa. Nyt kokonaisuuteen sisältyy kuitenkin elementtejä, jotka tekevät yhtenäisen käytännön tarpeelliseksi. Tämä koskee muun muassa kotimaisen täydennysveron sovittamista järjestelmän muihin, alun perin perustavanlaatuisempiin elementteihin. Direktiivin yksityiskohtaisuuden taso yhdistettynä ennen muuta OECD:n piirissä valmisteltuun tulkinta-aineistoon johtanee suurehkoon yhdenmukaisuuteen EU:n jäsenvaltioissa. Ei liene kuitenkaan realistista uskoa, ettei direktiivin täytäntöönpanoon ja tulkintaan jäisi mitään kansallisia eroja.

OECD:n tulkintamateriaaliin viitataan varsin painokkaasti myös direktiivin johdannossa, jonka mukaan jäsenvaltioiden olisi muun muassa hyödynnettävä tulkinnan lähteenä OECD:n GloBE-mallisääntöjä sekä GloBE-kommentaaria ja täytäntöönpanokehystä. Asetelma ei ole täysin vailla periaatteellisia kysymyksiä, jotka liittyvät OECD:n tulkintaohjeiden ja vertaisarvioprosessien asemaan yhdistettynä direktiivin johdannon edellä mainittuun sanontaan, joka näyttää viittaavan OECD:n tulevienkin tulkintaohjeiden huomioon ottamiseen. Nykymaailmassa voimme paikoin olla osana kansainvälistä yhteisöä – ja erityisesti tietysti EU:ta – asetelmissa, joissa klassista verosta lailla säättämisen vaatimusta ei tulisi tulkita suurella ankaruudella vaan tulkinnassa on annettava merkitystä laajemmalle kontekstille. Sekään ei ole tässä vailla merkitystä, että Suomi on jo hyväksynyt eri organisaatioiden rooleja koskevat perusratkaisut direktiivin yhteydessä. Mielestäni luonnos täyttääkin perustuslain vaatimukset sekä tämän että muidenkin kysymyksiä ehkä herättävien seikkojen suhteen, vaikkakaan ei ehkä Armand Duplantis -tyylisesti. Tämä hyväksyttävyyys ei tarkoita, että OECD:n tulkintaohjeiden perusteella voitaisiin suoraan poiketa lain säännöksistä tai myöskään direktiivin velvoittavasta sisällöstä. Säädännäisen oikeuden puitteissa ohjeille on kylläkin perusteltua antaa huomattava merkitys oikeuslähteenä erityisesti asioissa, joissa tulkintojen yhtenäisyys eri maissa on tärkeää.

Tärkein direktiivin kansalliseen harkintavaltaan jättämä kysymys on kotimaisen täydennysveron säättäminen. OECD:n hankkeen alkuvaiheissa ajatuksena oli käsitykseni mukaan minimiveron toteuttaminen viimekätisen emoyhtiön asuinvaltiossa. Kotimainen täydennysvero muuttaa jossain määrin kokonaisuuden luonnetta. Välittömin vaikutus tyyppitapauksessa on tietysti verotulojen päätyminen näissä tapauksissa tytäryhtiön asuinvaltioon emoyhtiön fiskuksen sijasta. Kotimaisilla täydennysveroilla on kuitenkin myös laajempi, välillinen merkitys. Kotimaiset täydennysverot vähentävät kannusteita karsia erilaisia erityishuojennuksia ja poikkeuksellisen matalia verokantoja yleisistä yritysverojärjestelmistä, koska verotulomenetyksiä voidaan kattaa kyseisen täydennysveron avulla tilanteissa, joissa veroa menisi muualla. Tämän vuoksi kotimaiset täydennysverot eivät tue yritysverojärjestelmien kehittämistä vähemmän poikkeuksia sisältävään suuntaan.

Tässä vaiheessa näyttää vahvasti siltä, että eri valtiot ovat ottamassa kotimaisen täydennysveron käyttöön laajasti ainakin EU:n alueella ja ehkä muuallakin. Ainakin näin ollen Suomen on asianmukaisen itsekkyyden vuoksi ilman muuta syytä olla tässä mukana. Arvio ei olisi yhtä selvä, jos kotimaisia täydennysveroja ei otettaisi yleisesti käyttöön, vaikka sama perusajatus välittömästi verotulohyödystä pätesi silloinkin.

Esityksen taloudellisten vaikutusten arviointi on monesta syystä poikkeuksellisen vaikeaa. Vaikeudet johtuvat muun muassa siitä, että verot kertyvät harvalukuiselta joukolta yrityksiä ja tulevat verot ovat suuresti riippuvaisia yritysten ja myös eri valtioiden tulevista ratkaisuista. Arvioita onkin syytä pitää erittäin epävarmoina ja ne voivat mennä pahastikin vikaan. Tästä ei voida syyttää valmistelijoita vaan kyse on asian luonteesta. Myös yritysten hallinnollisten kustannusten arviointi on ymmärrettävästi ollut jokseenkin epätoivoinen tehtävä.

Käsillä oleva direktiivi sääntelee aineelliset kysymykset huomattavan tarkasti, mutta lainsäädäntötekniset ja hallinnolliset seikat jäävät monin osin jäsenvaltioiden asiaksi. Näiden ratkaisujen osalta huomio kiinnittyy muun muassa siihen, että asianomaisiin lakeihin perustuvat verot olisivat oma verolajinsa eivätkä osa yleistä tuloverotusta. Luonnoksessa on korostettu täydennysverojen suurta poikkeavuutta yleisestä tuloverotuksesta. On silti vähän vaikea yhtyä täysin tekstin juoksutukseen, josta saa käsityksen, ettei veropohjana oikeastaan ole tulo. Kaikkein keskeisin elementti, tuloksilukemissääntö, on myös luonteeltaan hyvin lähellä väliyhteisötuloa, jota ei meillä ikinä harkittukaan muuksi kuin yleiseen tuloverotukseen sisältyväksi (tästä minulla on ensi käden tietoa!). Myös aiemmat hieman samanhenkiset yhtiöveron hyvitysjärjestelmän täydennysvero ja jopa kunnallinen harkintaverotus olivat osa yleistä tuloverotusta. On kuitenkin myös erillistä veroa puoltavia tekijöitä, mukaan lukien uuden sääntelyn osittain oma käsitteistö. Perusteluissa esitetyt käytännön edut erilliselle verolle lienevät ainakin osin relevantteja ja ratkaisu on paremmin perusteltavissa niillä kuin ”muu kuin tulovero” -selityksellä. Muun muassa uuden veron kirjanpitokäsittelyn tai verosopimustarkastelun yhteydessä tuloveronomaisuus voi kuitenkin vielä nostaa päätään. Kuten sanotaan, ”if it looks like a duck, swims like a duck, and quacks like a duck, then it probably is a duck”.

Eräänlaisena sivutuotteena erillisen veron ajatuksesta on se, että verot maksetaan kokonaan valtiolle. Osana yhteisöjen tuloverotusta ne luonnostaan sisältyisivät valtion ja kuntien kesken jaettavaan määrään. On vaikea nähdä perustavanlaatuisia syytä sille, että veronsaajakysymys ratkaistaan tässä yhteisön tuloverosta poikkeavasti. Veronsaajan jakamattomuus voinee kuitenkin tarjota pieniä hallinnollisia etuja ja kun täydennysverojen tuoton voidaan arvioida jäävän vähäiseksi, asialla ei liene huomattavaa kuntataloudellista merkitystä – olkoonkin, että isot yhteisöveronsaajakunnat hienoisesti kärsivät.

Veron erillisuus lienee alentanut kynnystä linjaukseen, että uuteen veroon ei liittyisi ennakkoratkaisumahdollisuutta. Tätä pidän erittäin huonona erityisesti sääntelyn vaikeaselkoisuuteen nähden. Ennakkoratkaisumahdollisuuden puuttuminen ei tietenkään ole

välttämätön seuraus veron erillisyydestä ja olisi tärkeää arvioida asiaa vielä nyt annettavan esityksen yhteydessä eikä vasta tulevaisuudessa.

Luonnoksessa viitataan siihen, että kaikilla direktiiviin sisältyvillä käsitteillä ei ole vanhastaan vastinetta Suomen oikeusjärjestyksessä. Ei ole yllättävää, jos tästä aiheutuu jatkossa kysymyksiä joissakin yksittäistapauksissa. Minulla ei ole kuitenkaan tähän(kään) liittyviä konkreettisia muutosehdotuksia. Oman harrastuspiirini asioista totean silti, että esimerkiksi eläkerahastojen ja niitä palvelevien yksiköiden (ja ehkä myös kiinteistösijoitusvälineen) määritelmien soveltuvuus sijoitustoiminnan hyvin monimuotoisiin organisointiratkaisuihin ei välttämättä ole aina selvää.

Keskeinen käsite täydennysvero tuntuu ainakin perusteluissa vaativan lukijalta valppautta, kun aina ei tunnu aivan selvältä, milloin yksikkömuodollakin viitataan mahdollisesti kaikkiin esityksen eri elementteihin ja milloin vain johonkin. Erikseen toimitetuissa kotimaista täydennysveroa koskeissa säännöksissä myös puhutaan ilman selvästi avautuvaa logiikkaa välillä Suomen kotimaisesta täydennysverosta ja paikoin vain kotimaisesta täydennysverosta. Lieneekö ”Suomen” tässä ylipäänsä tarpeellinen? Ensimmäisen pykälän (2:12) alku ”Tilikauden kotimainen täydennysvero on Suomen osalta 5 luvun 2 §:ssä tarkoitettu määrä, joka lasketaan Suomessa yksiköiden perusteella...” ei ole kielellisesti onnistunut.

Veropoliittisesti kevyehkönä toteamuksena mainitsen vielä pitäväni harmillisena sitä, että luonnoksen pykäliin on varsin yleistä huonoa tapaa noudattaen pesiytynyt huomioida-sana, kun tarkoitetaan ottamista huomioon. Ilmaisuu aiheuttaa tuskin tulkintaongelmia, mutta huomioiminen tarkoittaa sanana yleensä pitempiaikaisten huomioiden tekemistä jostain asiasta, mistä säännöksissä ei ole kysymys.

Merkille pantava lainsäädäntötekniinen ratkaisu on, että pykälänumerointi on lukukohtainen. Tämä ei ole ollut verolainsäädännössä käytäntönä, mutta muussa lainsäädännössä se on tuttua esimerkiksi osakeyhtiölaista. Voimme uskoa, että myös veroihmiset ovat kykeneviä oppimaan luvun mainitsemisen pykälänumeron yhteydessä.

8.9.2023

Timo Viherkenttä

Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu

Timo Viherkenttä
Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu