

Asia: VN/9714/2023

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Elinkeinoelämän keskusliitto EK:n lausuntoa otsikkoasiassa. EK kiittää lausuntopyynnöstä. Lausuntonamme esitämme seuraavan.

Hallituksen esitysluonnos on pääsääntöisesti odotetun mukainen. GloBE- eli IIR- ja UTPR-laskentasäännöt ovat näkemyksemme mukaan yhdenmukaiset direktiivissä esitettyjen sääntöjen kanssa.

Esitysluonnos koskee sikäli poikkeuksellista veroa, että siihen liittyvä ilmoitusmenettely ja hallinnollinen taakka tulee sekä selkeästi verovelvollisten että veroviranomaisten päässä ylittämään verosta Suomelle kertyvät verotuotot. Verovelvollisten näkökulmasta ongelmallista ei ole vähimmäisverosta johtuva verotaakan kasvu, vaan siihen liittyvä valtava hallinnollinen taakka ja oikeudellinen epävarmuus.

Kriittiset huomiot

EK katsoo, että Verohallinnon sitovan ennakkoratkaisun saaminen vähimmäisveroa koskevan sääntelyn tulkinnasta on välttämätöntä yritysten oikeusturvan näkökulmasta. Esitykseen tulee lisätä mahdollisuus ennakkoratkaisun saamiseen. Tarvetta ennakkoratkaisun saamiseen lisää myös se, että OECD on julkaissut laajasti vähimmäisveroa koskevaa materiaalia, jota käytetään sääntelyn tulkinnassa, ja joka on myös itsessään hyvinkin tulkinnanvaraista. Näitä kaikkia tulkintaohjeita ei sisälly esitysluonnoksen laajuuteen eikä niistä tulla säätämään lailla.

Esitysluonnoksessa on lausuttu, että ennakkoratkaisusta ja vastaavista kansallisista mekanismeista ei ole asianmukaista säätää vielä tässä vaiheessa, koska OECD-tasolla vasta valmistellaan oikeusvarmuutta lisääviä kansainvälisiä mekanismeja. EK katsoo luonnoksessa lausutusta poiketen, ettei tämä ole peruste rajata vähimmäisveroa Verohallinnon ennakkoratkaisumahdollisuuden ulkopuolelle. Päinvastoin: kansainvälisten oikeusturvamenettelyiden puuttuminen ja keskeneräisyys alleviivaa tarvetta varmistaa verovelvollisten oikeus saada lain soveltamisesta ainakin kansallisella tasolla sitova ja valituskelpoinen Verohallinnon ennakkoratkaisu. On ymmärrettävää, että ennakkoratkaisun antaminen uudesta ja mutkikkaasta asiasta on myös Verohallinnolle hyvin vaativa tehtävä. Kun Suomi on kuitenkin päättänyt ottaa käyttöön nyt tarkasteltavan uuden veron, vaikka sen kansainvälinen valmistelu on kesken, on lainsäätäjän perustavanlaatuisena asiana (ja Verohallinnon tehtävänä viranomaisena) huolehtia yksittäisen verovelvollisen oikeusturvasta ja verotuksen ennakoitavuudesta mm. antamalla sitovia ennakkoratkaisuja lain soveltamisesta.

Esitysluonnokseen liittyvien raportointivelvoitteiden osalta on erittäin tärkeää varmistaa, että yritysten hallinnollinen taakka ei kasva tarpeettomasti. Esitysluonnokseen liittyvä veronmaksuvelvollisuus ei ole ongelma, vaan siihen liittyvä valtava hallinnollinen työ. Verovelvollisille sääntely tarkoittaa neljää laskentakehikkoa: kirjanpidon tulos, IFRS-tulos, verotettava tulos ja GloBE-sääntöjen (IIR ja UTPR) mukainen tulos.

Valinta kotimaisen täydennysveron käyttöönotosta on sinänsä ymmärrettävä, koska se on muuttanut minimiveron luonnetta ja toimintaperiaatetta huomattavasti alun perin ajatellusta, mutta päätöksenteossa tulisi huomioida sen perusteella saatavan verotuoton määrä suhteessa siitä syntyvään ylimääräiseen hallinnolliseen kustannukseen sekä verovelvollis- että veronsaajapuolella. Menettelyllisesti GloBE-sääntöihin (ts. IIR ja UTPR) liittyisi esitysluonnoksen mukaan kaksi erillistä ilmoitusta; suoraan direktiiviin perustuva täydennysveron tietoilmoitus ja lisäksi ”kansallisesta sääntelytarpeesta johtuva” erillinen täydennysveroilmoitus. Näiden lisäksi ilmoitusvelvollisuutta voi syntyä lisäksi täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskevan ilmoituksesta (vastaa tarkoituseriaatteiltaan jo olemassa olevaa Country-by-Country notifikaatiota). Luonnoksen täydennyksenä tullessa osuudessa on käsitelty Suomen kotimaista täydennysveron soveltamisalaa, mutta luonnoksen täydennyksessä jää edelleen epäselväksi täydennysveroilmoituksen suunniteltu toimittamistapa.

Esitysluonnoksen mukaan minimiverosääntelyn piiriin kuuluvien konsernien kaikki suomalaiset konserniyhtiöt olisivat velvollisia antamaan vuosittain täydennysveroilmoituksen riippumatta siitä, onko konsernin Suomessa harjoittaman liiketoiminnan efektiivinen veroaste minimiverosääntelyn mukaisella kaavalla laskettuna yli vai alle 15 %. Tämä johtaa Suomessa laajaa liiketoimintaa harjoittavien konsernien osalta aivan kohtuuttomaan ja täydennysverojen määräämisen kannalta täysin turhaan compliance-työhön silloin, kun jo konsernin tietoilmoitukselta on luettavissa, ettei konserni tule maksamaan täydennysveroa Suomeen.

Lähtökohtaisesti verovelvollisilta ei tulisi edellyttää GloBE-tietoilmoituksen ylittävää tai sen lisäksi tulevaa kansallista raportointia, ellei sitä katsota jostakin syystä ehdottoman tarpeelliseksi. Jos kansallinen ilmoitus katsotaan välttämättömäksi, kansalliseen täydennysveroon liittyvällä

veroilmoituksella ei tule edellyttää annettavaksi mitään sellaista tietoa, joka ei ole tarpeen veron oikeamääräisen maksuunpanon vuoksi. Tietoilmoituksen laaja sisältö huomioiden kotimaisen ilmoituksen ei tulisi olla tarpeettoman laaja. Lisäksi kansallista ilmoitusta tulee edellyttää Ruotsissakin omaksutun ratkaisun mukaisesti vain niissä tapauksissa, kun verovelvollisella on kyseiseltä vuodelta maksuunpantavaa täydennysveroa. Raportointitapaan minimoimiseksi ilmoitukset pitäisi pystyä antamaan CbC-raportin tapaan keskitetysti ja yhdellä ilmoituksella koko konsernin yhtiöiden osalta.

Vähimmäisveron säätäminen omana verolajinaan on esimerkiksi tappiontasauksen ja konserniavustuksen kannalta ongelmallinen ratkaisu. Ongelmien välttämiseksi vähimmäisveron maksuunpano yhteisöverona oman verolajinsa sijaan olisi toivottava vaihtoehtoinen toteuttamistapa. Esitysluonnoksen sivulla 30 todetaan, että "täydennysvero tulee kantaa siten, ettei verovelvolliselle myönnetä sitä koskevia etuuksia. Mikäli täydennysveroa pidettäisiin tuloverona, voisi käytännössä olla hyvin vaikeaa varmistaa, ettei esimerkiksi tappiontasaus tai ulkomaan veronhyvitys tosiasiaassa vaikuttaisi täydennysveron määrään." Esitysluonnoksessa jää epäselväksi, mihin tappiontasauksen tai ulkomaan veron hyvityksen katsominen verovelvolliselle myönnettäväksi kielletyksi etuudeksi perustuu. Direktiivin johdanto-osan kohdassa 20 (sivu 5) todetaan sen sijaan, että "tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön rakenne täydennysveroina ei kuitenkaan estä lainkäyttöaluetta soveltamasta kyseisiä sääntöjä kansallisessa lainsäädännössään osana yhteisöverojärjestelmäänsä."

"Verovaje" tai "GloBE-verovaje" termin käyttäminen esitysluonnoksessa on harhaanjohtavaa ja se tulisi korvata esitysluonnoksessa muulla termillä (esimerkiksi "vähimmäisveron ja tuloveron erotus"). Verovaje on verovuoden lainmukaisen verokertymän ja todellisen verokertymän erotus. Harmaa talous on tunnetuin verovajetta kerryttävä seikka, mutta sitä synnyttävät myös osaamattomuus, huolimattomuus, lakien tulkintaan liittyvät ongelmat sekä Verohallinnon asiakkaiden tai yhteistyökumppaneiden tekemät virheet verojen summassa tai aikatauluissa. Verovajetta syntyy tahallisista laiminlyönneistä, osaamattomuudesta aiheutuvista virheistä sekä maksukyvyttömyydestä. Minimiveroon ei liity lainmukaisten verojen maksamatta jättämistä tai mitään muitakaan edellä mainituista seikoista, vaan minimiverolla asetetaan maiden väliselle verokilpailulle tietty minimitaso, jota ei voida alittaa. Vähimmäisveron tarkoituksena on poistaa matalan verotuksen maassa toimimiseen liittyvä verohyöty.

EK katsoo, että ottaen huomioon esitetyn sääntelyn monimutkaisuus, tulkinnanvaraisuus ja luonne täysin uutena verolajina, vähimmäisveroon ja ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiin liittyviä veronkorotuksia ja myöhästymismaksuja on kohtuullistettava.

Verohallinnolle on annettava laajempaa tapauskohtaista harkintavaltaa veronkorotuksen määräämiseen esimerkiksi muuttamalla 8 luvun 15 §:n 1 momentti kuulumaan: "Verohallinto voi määrätä ilmoitus- ja tiedonantovelvolliselle konserniyksikölle veronkorotuksen..." Yritysten hallinnollisen taakan pienentämiseksi saman pykälän 2 momenttia sekä 17 §:n 2 momenttia tulisi muuttaa siten, että veronkorotusta ei yksiselitteisesti määrätä, jos konserniyksikkö on jättänyt ilmoittamatta omaksi hyväkseen vaikuttavan tiedon (eli poikkeama tapahtuu yrityksen omaksi

vahingoksi) tai jos veroa ei ole jäänyt saamatta. Tällöin mahdollistettaisiin todennäköisesti erittäin monimutkaiseksi muodostuvan vähimmäisverolaskennan vähäiset yksinkertaistukset ilman sanktiouhkaa, jos ne tapahtuvat yrityksen omaksi vahingoksi. Saman luvun 16 §:n 4 ja 5 kohdissa tulisi säätää, että veronkorotus on enintään 5 prosenttia tulkinnanvaraisissa tai epäselvissä tilanteissa ja enintään 2 prosenttia oma-aloitteisen korjaamisen tilanteissa.

Euromääräisinä säädetyillä veronkorotusten vähimmäis- ja enimmäisrajoilla tulee todennäköisesti olemaan huomattava käytännön merkitys, koska vähimmäisveroa tullaan tosiasiasa määräämään vain melko harvoissa tapauksissa. Sääntelyn monimutkaisuus ja tulkinnanvaraisuus huomioon ottaen EK esittää, että veronkorotusten ja myöhästymismaksujen euromääräisenä säädetyjä määriä tulee merkittävästi alentaa. EK huomauttaa myös, että 16 §:n perusteluissa on lyöntivirhe siten, että 3 momentin mukaisen veronkorotuksen vähimmäismääräksi on kirjoitettu 10.000 euroa 1.000 euron sijaan. Lisäksi 2 ja 3 momentin perustelut on kirjoitettu yhteen 2 momentin perusteluiksi ja 4 momentin perustelut kirjoitettu 3 momentin perusteluiksi.

Oikeusvarmuus

GloBE-säännöt ovat täysin uutta sääntelyä, josta ei ole olemassa aiempaa käytäntöä sen enempää verotuksessa kuin kirjanpidossakaan. Säännökset ovat edelleen tulkinnanvaraiset ja oikeusvarmuus ei tältä osin ole vielä tasolla, jota verolainsäädännöltä voidaan odottaa. Veroriitojen ehkäisyn ja ratkaisun osalta hallituksen esitysluonnos on keskeneräinen, osittain johtuen OECD-työn keskeneräisyydestä. GloBE-säännöt saatetaan osaksi kansallista lainsäädäntöä useassa eri valtiossa, joten on todennäköistä, että eri lainkäyttöalueiden veroviranomaiset tulkitsevat sääntöjä eri tavoin ja tekevät niistä erilaisia johtopäätöksiä. Tämä voi johtaa jopa kaksinkertaiseen verotukseen.

Monikansallisen konsernin näkökulmasta on tärkeää, että GloBE-sääntöjen osalta sovelletaan mahdollisimman yhdenmukaista lähestymistapaa ja -tulkintaa eri jäsenvaltioiden kesken. Kokonaan uuden verolajin käyttöönotto on sekä veronmaksajille että veroviranomaisille poikkeuksellinen ja haastava tilanne. Onkin erittäin tärkeää varmistua siitä, että Verohallinnolla on riittävät resurssit tarjota verovelvollisille ohjeistusta sekä menettelyllisissä asioissa että veroon liittyvissä substanssikysymyksissä. Verohallinnolla on viranomaisena laaja velvollisuus antaa verovelvollisille menettelyllistä ohjausta.

Esitysluonnoksen mukaan Verohallinnon sitovan ennakkoratkaisun hakeminen ei olisi mahdollista. EK haluaa muistuttaa, että uuden ja hyvin monimutkaisen sääntelykokonaisuuden tulkinta tulee johtamaan vuosien, jopa vuosikymmenien oikeudelliseen epävarmuuteen. Sen vuoksi olisi hyvin tärkeää saada oikeusvarmuutta myös sääntelyn tulkintaa koskeviin kysymyksiin ja sitovan ennakkoratkaisun saaminen Verohallinnolta olisi tähän ehdottoman tarpeellinen keino. Jos ennakkoratkaisumenettely katsotaan jostakin syystä mahdottomaksi, tulee Verohallinnon käyttää muita ohjauksen välineitä, kuten ennakkollisia keskusteluja, matalalla kynnyksellä.

Näiden ennakkoratkaisujen anonyymiä julkaisemista tulisi myös harkita, jotta saisimme mahdollisimman nopeasti oikeuskäytäntöä GloBE-sääntöjen tulkinnasta. Koska kyseessä on EU tasoinen sääntely, tulisi myös muiden maiden vastaaville päätöksille antaa merkitystä.

OECD:n julkisen kuulemisasiakirjan ”Public Consultation Document – Tax Certainty for the GloBE Rules” mukaisesti olisi toivottavaa, että kansallisen lainsäädännön mukainen paikallinen eriävien tulkintojen ratkaisukäytäntö sisällytettäisiin esitysluonnokseen. Käytännön avulla konsernit voisivat esittää veroviranomaisille pyyntöjä epäselvyyksien ja lainkäyttöalueiden välisten oikaisujen selvittämiseksi sekä johdonmukaisten ja tasavertaisten tulkintojen varmistamiseksi jäsenvaltioiden välillä. Näillä ratkaisuilla pitäisi olla vahva ohjaava vaikutus kansalliseen päätöksentekoon.

EK haluaa muistuttaa, että Verohallinnon resurssien oltava riittävät myös siltä osin, kun edellä mainitut mekanismit otetaan käyttöön. Yritysten on saatava mahdollisimman kattavaa ja ehdottoman oikeansisältöistä neuvontaa vähimmäisveroa koskeviin kysymyksiin. Tämä luo valtavia osaamistarpeita ja koulutustarpeita myös Verohallinnolle. Yhteistyö yritysten, neuvonantajien ja Verohallinnon välillä onkin merkittävämmässä roolissa kuin koskaan aiemmin.

Muut yksityiskohtaiset kommentit

Hallituksen esitysluonnoksesta on havaittavissa, että OECD:n ohjeistus on vähimmäisveron soveltamisessa merkittävä tulkintalähde. Esitysluonnoksessa ja sen täydennyksessä ei kuitenkaan ole käsitelty säännöstöä kokonaisuudessaan, vaan hallituksen esitysluonnoksessa ja sen täydennyksestä puuttuvat esim. Penalty Relief- säännösten ja Treatment of Debt Release -säännösten tarkastelu ja niiden vaikutusten arviointi Suomeen implementoitavaan lainsäädäntöön. Tämä heikentää verovelvollisen oikeusturvaa, koska lainsäädännön taustatyössä ei huomioida lain muutoksen vaatimaa säännöstöä kokonaisuudessaan. Esitysluonnoksessa ja sen täydennyksessä on voitu huomioida vain osa OECD:n ohjeissa mainituista säännöstoista.

Se, että Penalty Relief- sääntöä ei ole sisällytetty esitysluonnokseen indikoi sitä, että sanktioita voidaan määrätä myös siirtymäkauden (FY24-FY26) aikana. Esitysluonnoksessa jää epäselväksi sanktioiden luonne ja niiden laajuus ja sitä pitäisi tarkentaa. Hallituksen esitysluonnoksen mukaan sovellettavat sanktiot tulevat riippumaan rikkeen vakavuudesta, ja vaihtelevaan asteikolla 2–50 %. Rikkeen sisältöä, rikkeen vakavuutta tai sen määräytymisperustetta ei avata riittävästi, vaan tarkastelu jää keskeneräiseksi.

Hallituksen esitysluonnos väliaikaisista huojennussäännöistä (Transitional Safe Harbour -säännöt) vastaa käsityksemme mukaan OECD:n linjaa. Safe Harbour -sääntö tuo merkittävää ja paljon toivottua helpotusta laskenta- ja raportointivaatimuksiin siirtymäkauden aikana. Arviomme mukaan

väli aikaisten huojennussääntöjen siirtymäkautta (FY2024-FY2026) olisi hyvä pidentää implementoitavan säännösten monimutkaisuuden ja sen laajuuden vuoksi. Mikäli Safe Harbour -sääntöihin tulisi muutoksia, nämä muutokset tulee ehdottomasti indikoida ajoissa.

Esitysluonnoksen täydennykseen sisältyvät, lain 2 luvun 18 §:n perustelut ja itse säännös olettavat ilmeisesti, että kiinteä toimipaikka on pääliikkeestään erillinen kirjanpitovelvollinen. Näin ei kuitenkaan ole, jos kyseessä vain verotuksessa syntyvä kiinteä toimipaikka eikä esim. jatkuvaa toimintaa harjoittava ulkomainen sivuliike. Kun kiinteä toimipaikka ei ole erillinen kirjanpitovelvollinen, kaikki kiinteän toimipaikan tuotot ja kulut sisältyvät samaan (yhtiötasoiseen) kirjanpitoon kuin pääliikkeenkin tuotot ja kulut. Tätä ajatellen 18 §:n säännös, jonka mukaan suomalainen kiinteä toimipaikka ei voi sisällyttää oikaistujen huomioitavien verojensa laskelmaan pääyksikön kirjanpitoon sisältyviä veroja kotimaisen täydennysveron laskemista varten, muodostuu ongelmalliseksi. Tarkoituksena on ilmeisesti se, että kiinteän toimipaikan verona ei laskelmassa huomioida pääliikkeen asuinvaltioon kiinteän toimipaikan tuloksesta maksettua veroa, vaan ainoastaan sivuliikkeen sijaintivaltiossa maksettu vero. Jos tarkoitus on tämä, haluttuun lopputulokseen olisi varmasti mahdollista päästä muullakin tavalla kuin kytkemällä säännös verojen kirjanpitokäsittelyyn.

Esityksen sivulla 22 todetaan, että ”... säännöt eivät toimi perinteisen tuloveron tavoin, vaan niiden tarkoitus on varmistaa ylituoton vähimmäisverotaso”. EK huomauttaa, että vähimmäisveron tarkoitus ei kuitenkaan ole varmistaa ylituoton vähimmäisverotusta, vaan ylituotto liittyy käsitteellisesti OECD:n Pilari 1 -hankkeeseen, jossa on kysymys valtioiden välisestä verotusoikeuden uudelleenjaosta osin ko. sääntelyssä määritellyn residuaalivoiton osalta. Ylituotto-sanaa ei ole myöskään käytetty direktiivin suomenkielisessä versiossa, joten muotoilu ei ole onnistunut.

Lopuksi

Esitysluonnoksessa on kirjoitettu neuvoston direktiivin (EU) 2022/2523 sisältö luettavaan suomenkieliseen muotoon, mikä on jo sääntelyn erityispiirteet ja sen sisältämä uusi terminologia huomioiden esitysluonnoksen ansio. Esitysluonnos on lähetetty lausunnon keskenään, mikä on sinänsä ymmärrettävää johtuen asiaan liittyvän OECD-tason valmistelutyön jatkumisesta.

Lainsäädännön voimaantulon aikataulu on kuitenkin kestävä esitetyle uudelle, vaikeaselkoiselle ja monitasoiselle lainsäädännölle. Sääntely tulisi hyvän hallinnon periaatteita noudattaen toteuttaa siten, että Verohallinto voi antaa soveltamisohjeet ja ilmoituslomakkeet ohjeistuksineen riittävän ajoissa ennen lainsäädännön voimaantuloa verovelvollisten käyttöön. Osin sääntelyä koskevan OECD:n pohjatyon keskenäänmyydestä ja osin Suomen implementaatiotyön myöhäisestä aloittamisesta johtuen tämä periaate ei toteudu.

Viranomaisohjeistusta ei ole saatu, vaan verovelvolliset ovat joutuneet hyödyntämään ulkopuolisia neuvonantajia ja omia resurssejaan sekä tekemään kansainvälistä vertailua muiden valtioiden sääntelyratkaisusta. Suomen tulisi ensisijaisesti varmistaa sääntelyn kansallinen toimiminen sekä verovelvollisten että veroviranomaisten näkökulmasta. OECD:n ja EU:n asettamat tiukat määräajat eivät saa voi johtaa kohtuuttomiin tilanteisiin näin merkittävässä hankkeessa. Tämä ei ole myöskään omiaan lisäämään myönteistä ilmapiiriä sääntelyä ja sen aiheuttamia valtavia kustannuksia kohtaan. EK suosittaakin, että Suomi käyttäisi kaikki mahdollisuudet sääntelyn voimaantulon lykkäämiseen, kunnes kaikki viranomaisohjeistus on verovelvollisten saatavilla.

EK peräänkuuluttaa myös sääntelyn vaikutuksien pikaista arviointia sekä Suomen että EU:n tasolla.

Kunnioitavasti

Elinkeinoelämän keskusliitto EK

Sami Pakarinen

Johtaja

Isomaa Anita
Elinkeinoelämän keskusliitto EK