

Asia: VN/9714/2023

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

LAUSUNTO

8.9.2023

Valtiovarainministeriö/Vero-osasto

Viite: VN/9714/2023

LAUSUNTO LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI EDUSKUNNALLE SUURTEN KONSERNIEN VÄHIMMÄISVEROA KOSKEVAKSI LAINSÄÄDÄNNÖKSI

Keskuskauppakamari kiittää lausuntopyyntöä ja esittää lausuntonaan kunnioittaen seuraavaa.

Tiivistelmä

Suurten konsernien vähimmäisverotusta koskeva lainsäädäntö muodostaa poikkeuksellisen laajan kokonaisuuden, jonka valmistelu on edelleen osittain kesken OECD:n tasolla. Lainsäädäntöön liittyy erityispiirteitä, jotka ovat epätavanomaisia verolainsäädännölle. Erityispiirteet liittyvät sääntelyn ylikansalliseen luonteeseen, sääntelyn poikkeukselliseen monimutkaisuuteen ja yksityiskohtaisuuteen, soveltamisohjeistuksen keskeneräisyyteen ja dynaamisuuteen sekä poikkeuksellisen matalaan fiskaaliseen vaikutukseen suhteessa lainsäädäntötoimenpiteen laajuuteen.

Keskuskauppakamari tunnistaa, että sääntelyyn liittyvä kansallinen liikkumavara on varsin rajattua. Suomalaisten konsernien näkökulmasta olennaisin kansallinen liikkumavara kohdistuu menettelysääntöksiin, erityisesti ilmoitusvelvollisuuteen, veronkorotuksiin, muutoksenhakuun sekä verotuksen toimittamiseen ja oikaisumenettelyihin. Kansallinen liikkumavara koskee lisäksi kotimaisen täydennysveron käyttöönottoa.

Sääntelyn erityispiirteiden takia, kansallisessa toimeenpanossa tulee kiinnittää erityistä huomiota oikeusvarmuuteen ja hallinnollisen taakan sekä seuraamusmaksujen kohtuullisuuteen.

Keskuskauppakamari ehdottaa, että hallituksen esitysluonnosta muutettaisiin erityisesti seuraavilta osin:

- Mahdollistetaan Verohallinnon (ja KVL:n) ennakkoratkaisumenettely myös vähimmäisverotuksen osalta.
- Täydennysveroilmoituksen antovelvollisuus rajoitetaan tilanteisiin, joissa täydennysveroa tulisi määrättäväksi konserniyksikölle Suomessa.
- Täydennysveroilmoituksen voisi antaa toisen konserniyksikön puolesta vastaavaan tapaan kuin täydennysveron tietoilmoitukset.
- Veronkorotuksen määrääminen rajoitetaan pysyvästi vain tilanteisiin, joissa virheestä aiheutuu täydennysveron määrääminen tai sen määrääminen aiempaa suurempana.
- Lisäksi Keskuskauppakamari esittää säännösten tai esityksen perustelujen täsmentämistä eräiltä osin.

Kotimainen täydennysvero

Keskuskauppakamari pitää lähtökohtaisesti perusteltuna sitä, että Suomessa otetaan käyttöön kotimainen täydennysvero.

Käyttöönotossa tulee kuitenkin kiinnittää erityistä huomiota siihen, ettei kotimaisen täydennysveron käyttöönotosta aiheudu suomalaisten konsernien näkökulmasta hallinnollisen taakan lisääntymistä verrattuna tilanteeseen, jossa kotimaista täydennysveroa ei otettaisi käyttöön. Esitysluonnoksessa on arvioitu, että kotimaista täydennysveroa maksavia yhtiöitä olisi vuosittain vain alle kymmenen ja

verotuottojen määräksi 0–2 miljoonaa euroa. Kotimaisella täydennysverolla ei siis käytännössä arvioida olevan merkittävää fiskaalista vaikutusta ja siitä aiheutuva hallinnollinen taakka tulee suhteuttaa tähän.

Esitysluonnoksen 2 luvun 13 §:ssä on säädetty siitä, että 14–18 §:n poikkeuksia lukuun ottamatta kotimainen täydennysvero laskettaisiin samoin kuin GloBE-sääntöjen mukainen täydennysvero. 16 §:ssä ja 18 §:ssä on säädetty poikkeuksista laskennassa huomioon otaviin väliyhteisöveroihin ja kiinteän toimipaikan veroihin. Näiden poikkeusten käytännön merkitys ja niiden tarkoituksenmukaisuus jää perusteluista epäselväksi.

Väliyhteisöverojen osalta 16.1 §:ssä on säädetty, että kotimaisen täydennysveron laskennassa emoyhtiön huomioon otaviin veroihin ei sisältyisi osakaahan väliyhteisötulosta maksetusta verosta, millä on perustelujen mukaan tarkoitus yksinkertaistaa veron laskemista. Toisin kuin GloBE-säännöissä, 16.2 §:n mukaan väliyhteisö ei saisi kotimaisen täydennysveron laskennassa lukea huomioon otaviin veroihinsa osakaahan emoyksikön kotivaltiossa maksetusta väliyhteisöverosta. Näidenkin poikkeusten tarkoituksenmukaisuus ja käytännön vaikutukset jäävät epäselviksi. Oletettavaa on, että poikkeaminen GloBE-säännöistä on omiaan lisäämään konsernien hallinnollista taakkaa, kun kotimaisen täydennysveron laskennassa joudutaan kohdistettavien verojen osalta noudattamaan eri sääntöjä kuin GloBE-säännöissä.

Suomessa olevan kiinteän toimipaikan osalta 18.2 §:ssä säädetään, että suomalainen konserniyksikkö ei pääsäännöstä poiketen sisällytä oikaistujen huomioon otavien verojensa laskelmaan pääyksikön kirjanpitoon sisältyviä veroja kotimaisen täydennysveron laskemista varten. Säännös vaikuttaa johtavan siihen, että tilanteessa, jossa kiinteällä toimipaikalla ei ole omaa kirjanpitoa, Suomeen maksettava yhteisövero jäisi kokonaan huomioon otamatta täydennysverolaskelmassa, koska kyseinen vero on kirjattu vain pääyksikön kirjanpitoon. Tämä ei liene kuitenkaan säännöksen tarkoitus. Perustelujen mukaan säännöksen tarkoituksena on paitsi yksinkertaistaa laskentaa, myös antaa kotimaiselle täydennysverolle etusija. Jos säännös katsotaan tarkoituksenmukaiseksi, sen perusteluja tulisi täsmentää mm. sen osalta, mitä kotimaisen täydennysveron etusijaisuudella tarkoitetaan.

Oikeusvarmuus ja korostunut tarve ennakkolliseen kannanottoon

Hallituksen esitysluonnoksessa kuvatulla tavalla vähimmäisverotusta koskevan sääntelyn tulkintalähteenä korostuu OECD:n mallisääntöjä koskeva ohjeistus eli ns. GloBE-kommentaari. GloBE-kommentaaria on tarkoitus päivittää aika ajoin ns. hallinnollisella ohjeistuksella, joka tulee osaksi GloBE-kommentaaria. Hallituksen esitysluonnoksessa on katsottu, että tietyiltä osin esimerkiksi GloBE-kommentaariin tai hallinnolliseen ohjeistukseen sisältyvää ohjeistusta ehdotetaan selvyiden vuoksi otettavaksi Suomessa osaksi lain tasoista sääntelyä silloin, kun ne luonteensa

puolesta sisältävät sellaisen veron määrään vaikuttavan ohjeen, joka Suomessa ei yleensä voisi sisältyä lakia alemman tasoiseen normistoon.

Siltä osin kuin GloBE-kommentaaria (tai hallinnollista ohjeistusta) ei ole huomioitu säännöksissä tai niiden perusteluissa, olisi oikeusvarmuuden näkökulmasta tärkeää täsmentää hallituksen esityksen perusteluissa ne periaatteet, joiden perusteella ratkaistaan se, miten kommentaarimuutokset tulevat sovellettavaksi Suomessa toimitettavassa verotuksessa (esim. lakimuutosta edellyttävät muutokset, taannehtiva soveltaminen, tietoilmoituksen/täydennysveroilmoituksen antohetkellä voimassa oleva kommentaari jne.).

Keskuskauppakamari katsoo, että myös vertaisarviointiin liittyvistä prosesseista (peer review) voi aiheutua merkittävää haittaa oikeusvarmuudelle. Tämä koskee erityisesti eri valtioissa käyttöön otettavia kotimaisia täydennysveroja, joiden katsominen GloBE-säännöissä tarkoitetuksi hyväksytyksi kotimaiseksi täydennysveroksi (QDMMT) edellyttää vertaisarvioinnin läpikäyntiä. Vaikka vertaisarviointiprosessien kehittäminen on vielä OECD:ssä kesken, Keskuskauppakamari haluaa kiinnittää huomiota siihen, että konsernien näkökulmasta on olennaisen tärkeää saada varmuus siitä, voidaanko konserniyksikön toimintavaltiossa käyttöön otettua kotimaista täydennysvero katsoa hyväksytyksi vai ei. Tällä on vaikutusta sovellettaviin laskentasäännöksiin (GloBE-säännöt vai QDMMT-säännöt, jotka voivat tietyin osin poiketa GloBE-säännöistä), mahdollisen QDMMT-olettamasäännön (safe harbor) soveltamiseen ja siihen, tulisiko mahdollinen täydennysvero maksettavaksi konserniyksikön sijaintivaltiossa vai Suomessa. Hallituksen esitysluonnoksessa olisi hyvä täsmentää sitä, miten konsernien oikeusvarmuus varmistetaan tilanteissa, joissa vertaisarviointiprosessin lopputulos ei ole tiedossa täydennysveron tietoilmoituksen / täydennysveroilmoituksen antohetkellä. Keskuskauppakamarin näkemyksen mukaan esityksen perusteluihin tulisi lisätä verovelvollisen suosimisen periaatteen mukaisesti, että vertaisarvioinnin ollessa kesken, sen kohteena olevat säännökset (kuten kotimainen täydennysvero) voidaan olettaa hyväksytyiksi. Oikeusvarmuuden näkökulmasta olisi tarpeen ylläpitää ajantasaista listaa vertaisarvioinnin kohteena olevista kansallisista järjestelmistä ja vertaisarvioinnin lopputuloksista.

Laissa tulisi lisäksi varmistaa, etteivät dynaamiset viittaukset missään olosuhteissa johda verovelvollisen kannalta haitalliseen lopputulokseen tai veronkorotuksen määräämiseen. Tämä voitaisiin varmistaa ottamalla ehdotettuun lakiin nimenomainen määräys siitä, että verovelvollisen on otettava huomioon dynaamisen viittauksen kohteena oleva tulkintalähde vain siinä muodossa, kun se on ollut julkaistuna kyseisen tilikauden ensimmäisenä päivänä. Koska verovelvollinen saattaa joutua tekemään vähimmäisveron laskentaan liittyviä ratkaisuja jo tilikauden aikana, tarkoittaisi vaatimus tilikauden aikana tapahtuneiden tulkintalähteiden muutosten huomioimisesta pahimmillaan verolainsäädännön taannehtivuutta.

Ehdotus uudeksi 1 luvun 26 §:ksi:

26 § Oikeuslähteiden huomioiminen ja edellä 23–25 §:ssä tarkoitettujen ehtojen täyttymisen ajankohta

Verovelvollisen on vähimmäisveron laskennassa ja ilmoittamisessa otettava huomioon tilikauden alussa julkaistuna olleet OECD:n julkaisemat vähimmäisveron tulkintalähteet.

Verovelvollinen voi 1 momentin estämättä valintansa mukaan ottaa huomioon tilikauden aikana julkaistut muutokset tulkintalähteisiin ja suorittaa vähimmäisveron laskennan ja ilmoittamisen myös muuttuneiden tulkintalähteiden perusteella.

Keskuskauppakamari katsoo, että oikeusvarmuuden parantamiseksi vähimmäisveron soveltamista koskevista tulkintakysymyksistä tulisi olla mahdollista hakea Verohallinnon ennakkoratkaisua ja Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisua lainsäädännön voimaantulosta alkaen. Esitysluonnoksessa ei ole tarkemmin perusteltu, miksi ennakkoratkaisuja ei olisi mahdollista saada eikä toisaalta otettu kantaa siihen, missä vaiheessa ennakkoratkaisuja mahdollisesti ryhdyttäisiin antamaan. Verovelvollisilla on jopa korostettu tarve saada vähimmäisveron soveltamista koskevia ennakkoratkaisuja voimaantulon alkuvaiheessa. Kuten esitysluonnoksessakin on tunnistettu; ehdotetut säännöt ovat monimutkaisia ja ne eroavat merkittävästi voimassa olevasta tuloverojärjestelmästä. Toiseksi tarvetta ennakkoratkaisuille lisää se, että lakiluonnos vaikuttaa olevan paikoin keskeneräinen muun muassa kehittyvän ohjeistuksen vuoksi.

Ehdotus korvaavaksi lakitekstiksi (verotusmenettelylain 84 §), (ehdotettu lisäys lihavoitu):

Keskusverolautakunta voi verovelvollisen tai yhtymän kirjallisesta hakemuksesta antaa ennakkoratkaisun tuloverotuksesta sekä suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain tulkinnasta siten kuin Verohallinnosta annetussa laissa (503/2010) säädetään.

Ehdotus korvaavaksi lakitekstiksi (verotusmenettelylain 85 §), (ehdotettu lisäys lihavoitu):

Verohallinto voi verovelvollisen tai yhtymän kirjallisesta hakemuksesta antaa ennakkoratkaisun tuloverotuksesta sekä suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain tulkinnasta.

Jos Keskuskauppakamarin näkemyksen vastaisesti ennakkoratkaisumenettelyä ei katsota tarkoituksenmukaiseksi lainsäädännön voimaantulon alkuvaiheessa, tulisi varmistaa se, että konserneilla on mahdollisuus saada muu luottamuksen suoja tuottava ennakkollinen kannanotto Verohallinnolta esim. syvennetyn yhteistyön puitteissa.

Korostetusta neuvonnan ja ohjauksen tarpeesta johtuen esityksen perusteluissa tulisi lisäksi ohjata Verohallintoa kehittämään yleisen ohjaus- ja neuvontavelvollisuuden puitteissa uudelle verolajille sopivia neuvontamenettelyitä, kuten syvennetty yhteistyö ja ennakkolliset keskustelut. Oletettavaa on, että sääntelyn piirissä olevat suuret konsernit ovat muidenkin verolajien osalta tämän menettelyn piirissä. Toimintamallin etuina ovat reaaliaikaisuus, jatkuva keskusteluyhteys ja vuorovaikutteisuus. Teknisesti monimutkainen ja yksityiskohtainen vähimmäisverosääntely aiheuttaa oletettavasti paljon yksittäisiä teknisiä kysymyksiä, jolloin syvennetyn asiakasyhteistyön hyvät puolet ja matala yhteydenottokynnys pääsisivät oikeuksiinsa. Toivottavaa olisi myös, että verovelvolliset, Verohallinto ja Valtiovarainministeriö voisivat perustaa neuvoa antavan kansallisen yhteistyöelimen, jonka puitteissa tulkinnanvaraisiin kysymyksiin voitaisiin hakea ennakolta yhteisymmärrystä.

Täydennysveroilmoitusvelvollisuuden rajaaminen

Esitysluonnoksen 8 luvun 4 §:ssä on säädetty konserniyksikön velvollisuudesta antaa täydennysveroilmoitus. Täydennysveroilmoituksella olisi ilmoitettava tieto lainkäyttöalueittain määrittelyistä tuloksesta tai tappiosta, oikaistuista huomioon otettavista veroista, tosiasiallisesta veroasteesta ja täydennysverosta, tieto konserniyksikölle kohdennettavista täydennysveroista sekä muut tarvittavat tiedot verotuksen toimittamista ja veron määräämisen varten.

Säännöksen sanamuodon ja perustelujen mukaan täydennysveroilmoituksen antovelvollisuutta ei vaikuta olevan rajattu tilanteisiin, joissa täydennysveroa tulisi maksettavaksi. Tämä aiheuttaisi suhteetonta hallinnollista taakkaa sekä Suomessa laajamittaista toimintaa harjoittavissa konserneissa että Verohallinnossa. Esimerkiksi konsernin, jolla olisi useita kymmeniä konserniyhtiötä Suomessa, tulisi antaa vuosittain täydennysveroilmoitus kaikkien konserniyhtiöiden osalta, vaikka yksikään niistä ei tulisi olemaan täydennysverovelvollinen. Keskuskauppakamari huomauttaa, että hallitus on ohjelmassaan sitoutunut olemaan edistämättä veronkierron vastaisessa työssä sellaisia hankkeita, jotka aiheuttavat suhteetonta hallinnollista taakkaa. Vaikka kyse ei ole vain veronkierron vastaisesta hankkeesta on selvää, että siitä aiheutuva hallinnollinen taakka on epäsuhteessa hankkeen fiskaalisiin vaikutuksiin.

Keskuskauppakamari katsoo, että täydennysveroilmoituksen antovelvollisuus tulisi rajata yksinomaan sellaisiin tilanteisiin, joissa konserniyksikölle tulisi määrättäväksi täydennysvero. Esitysluonnoksessa ei ole perusteltu sitä, miksi täydennysveroilmoitus olisi tarpeellinen tilanteissa, joissa täydennysveroa ei tulisi maksettavaksi. Keskuskauppakamari katsoo, että näissä tilanteissa

riittävää on, että Verohallinnon käytettävissä on konserniyksikön toimittama direktiiviin perustuva täydennysveron tietoilmoitus.

Keskuskauppakamarin tietojen mukaan esimerkiksi Ruotsissa täydennysveroilmoituksen antovelvollisuutta oltaisiin rajaamassa vain tilanteisiin, joissa täydennysveroa tulisi maksettavaksi.

Mikäli täydennysveroilmoitus tulisi antaa myös tilanteissa, joissa täydennysveroa ei tule konserniyksikölle määrättäväksi, täydennysveroilmoituksessa annettavat tiedot tulisi rajata vain välttämättömimpään ottaen huomioon, että Verohallinnon käytettävissä on konserniyksikön antama täydennysveron tietoilmoitus. Lisäksi tulisi mahdollistaa se, että joko konsernin ylin emoyksikkö tai toinen nimetty konserniyksikkö voisi antaa täydennysveroilmoituksen toisen konserniyksikön puolesta vastaavalla tavalla kuin täydennysveron tietoilmoituksen.

Veronkorotusten kohtuullistaminen

Esitysluonnoksen 8 luvun 15–16 §:ssä säädetään ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä tai virheestä aiheutuvista veronkorotuksista. Kyse ei ole direktiiviin perustuvasta sääntelystä vaan kansalliseen harkintaan kuuluvasta sääntelystä.

Keskuskauppakamari katsoo, että ehdotettua sääntelyä tulisi lieventää ja täsmentää erityisesti OECD:n hallinnollisessa ohjeistuksessa tarkoittaman siirtymäkauden (tilikaudet 2024–2026) osalta ja sellaisten tilanteiden osalta, joissa verovelvollisen virheestä ei käytännössä aiheudu täydennysveron määräämistä tai sen määrän lisääntymistä.

Esitysluonnoksen 8 luvun 16 §:n mukaan, jos veronkorotus määrättäisiin tilanteessa, jossa virhe on voinut johtaa täydennysveron määräämiseen liian alhaisena tai sen jäämiseen kokonaan määräämättä, veronkorotuksen olisi oltava aina vähintään 10 000 euroa. Jos täydennysveroilmoituksen virhe ei ole voinut johtaa veron määräämättä jättämiseen, veronkorotuksen määrä olisi vähintään 1 000 euroa ja enintään 25 000 euroa. Viimeksi mainitun osalta Keskuskauppakamari kiinnittää huomiota siihen, että vähimmäiskorotuksen määräksi on säännöstekstissä esitetty 1 000 euroa ja perustelutekstissä 10 000 euroa. Ehdotetun lain 8 luvun 15 §:ssä säädetyn veronkorotuksen minimitaso on veronkorotuksen määrää koskevan 8 luvun 16 §:n perusteella huomattavan korkea. Jo pienikin virhe täydennysveroilmoituksessa tai tietoilmoituksessa, mikä johtaa esimerkiksi määrältään hyvin alhaiseen täydennysveron määrään, johtaisi vähintään 10 000 euron veronkorotukseen. Veronkorotuksen minimitasoa tulisi laskea esimerkiksi 1.000 euroon, jotta tahattomat tekniluonteiset virheet tai hankalassa tulkintatilanteessa tehdyt ja myöhemmin virheelliseksi todetut ratkaisut eivät johda automaattisesti virheen moitittavuuteen suhteutettuna liian ankariin sanktioihin.

Ehdotetun lain 8 luvun 17 §:ssä säädetyn myöhästymismaksun taso on myös huomattavan korkea (5 000 ja 1 000 euroa). Vertailukohdaksi voidaan ottaa yhteisöjen tuloveroilmoitus, jossa myöhästymismaksun suuruus on 100 euroa. Tuloveroilmoitusta voidaan pitää olennaisimpana ilmoituksena yhteisön verotuksen kannalta, kun taas täydennysveron tietoilmoitukset ja täydennysveroilmoituksen. Tähän nähden täydennysveron tietoilmoituksen ja täydennysveroilmoituksen myöhästymismaksua on pidettävä suhteettoman korkeana.

Esitysluonnoksen 8 luvun 15 §:ssä on säädetty tilanteista, joissa veronkorotus voidaan jättää määräämättä. Säännöksen mukaan veronkorotusta ei määrätä sen johdosta, että konserniyksikkö on jättänyt ilmoittamatta konserniyksikön hyväksi vaikuttavan tiedon, ellei kyse ole toistuvasta laiminlyönnistä tai konserniyksikön toiminta osoita ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista. Keskuskauppakamari katsoo, että veronkorotus tulisi jättää edellä mainitussa tilanteessa kokonaan määräämättä, kun virheellä ei ole vaikutusta täydennysveron määräämiseen. Keskuskauppakamari kiinnittää huomiota siihen, että kyseessä olevan lainsäädännön oikeaan soveltamiseen liittyy huomattavaa epävarmuutta, koska soveltamista koskevaa ohjeistusta on tarkoitus jatkuvasti täsmentää ja päivittää OECD:n tasolla, eikä säännösten oikeasta soveltamisesta ole esitysluonnoksen mukaan ainakaan alkuvaiheessa edes mahdollista saada Verohallinnon (tai Keskusverolautakunnan) sitovaa ennakkoratkaisua. Mahdollista on, että soveltamiseen liittyvästä epävarmuudesta johtuen konserni toistuvasti ilmoittaisi väärin omaksi hyväkseen vaikuttavan tiedon, jolloin veronkorotuksen määräämättä jättämisen perusteiden ei voitaisikaan katsoa täyttyneen. Keskuskauppakamari ehdottaa, että veronkorotusta koskevissa säännöksissä todetaan nimenomaisesti, ettei veronkorotusta määrätä tilanteessa, jossa virheestä ei aiheudu täydennysveron määräämistä.

Edelleen esitysluonnoksessa on esitetty, ettei veronkorotusta myöskään määrättäisi, mikäli laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy tai jos veronkorotuksen määrääminen olisi olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta. Esitysluonnoksen perusteluiden mukaan ”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 soveltamiskäytännön puute alkuvaiheessa. Jos konserniyksikkö ilmoitusvelvollisuutta täyttäessään on pyrkinyt hyvässä uskossa ottamaan selvää sääntöjen sisällöstä ja noudattamaan niitä, veronkorotuksen määrääminen voi olla kohtuutonta ensimmäisten vuosien aikana alkavien tilikausien osalta.”

Säännöksen perusteluissa on huomioitu OECD:n ”Transitional Penalty Relief” -ohjeistus, jonka mukaan veronkorotuksia ei tulisi pääsääntöisesti määrätä siirtymäkauden ajalta, jos konserni on toiminut hyvässä uskossa ja pyrkinyt soveltamaan vähimmäisveroa koskevaa sääntelyä oikein. Keskuskauppakamari kiinnittää huomiota siihen, että OECD:n ohjeistuksessa siirtymäaika on määritelty perustelutekstiä täsmällisemmin kattaen verovuodet (Fiscal Year), jotka alkavat viimeistään 31.12.2026 mutta ei kuitenkaan verovuosia, jotka päättyvät myöhemmin kuin 30.6.2028. Käytännössä valtaosalle konserneista OECD:n tarkoittama siirtymäaika pitäisi sisällään tilikaudet 2024–2026 eli kolme ensimmäistä soveltamisvuotta.

Keskuskauppakamari katsoo, että esitysluonnoksen perusteluissa tulisi täsmentää käsitettä ”säännösten voimaantuloa seuraavien ensimmäisten vuosien aikana” kattamaan vähintään OECD:n ohjeistuksessa tarkoitetun ajan. Tämän lisäksi säännöksen perusteluissa tulisi viitata OECD:n siirtymäkaudesta riippumatta soveltamisvirheisiin, joihin liittyy tulkinnanvaraisuutta puuttuvan tai puutteellisen OECD:n ohjeistuksen takia. Tällaisissa tilanteissa veronkorotuksen määräämistä tulisi aina pitää kohtuuttomana. Edelleen Keskuskauppakamari katsoo, että tilanteessa, jossa täydennysveroa ei virheen korjauksen johdosta tulisi määrättäväksi, veronkorotusta ei tulisi joka tapauksessa määrätä.

Riidanratkaisu- ja oikaisumenettelyjä täsmennettävä

Hallituksen esitysluonnokseen ei sisälly tässä vaiheessa veroriitojen ennaltaehkäisyyn tähtääviä mekanismeja, koska näiden osalta työ OECD:ssä on vielä kesken. Keskuskauppakamari katsoo, että vähimmäisveroa koskevan lainsäädännön soveltamiseen voi liittyä erityisesti soveltamisen alkuvaiheessa merkittävää tulkinnanvaraisuutta, mikä on omiaan lisäämään valtioiden välisten tulkintariitojen mahdollisuutta. Keskuskauppakamarin näkemyksen mukaan Suomen tulee ajaa OECD:ssä tehokasta ja sitovaa kansainvälistä riidanratkaisumenettelyä.

Kansallisten oikaisumenettelyjen osalta jatkotyössä erityistä huomiota tulisi kiinnittää siihen, että ne mahdollistaisivat Suomessa aiheettomasti maksetun täydennysveron palauttamisen mahdollisimman tehokkaasti kansainvälisen kaksinkertaisen täydennysverotuksen estämiseksi. Hallituksen esitysluonnoksessa tulisi tarkemmin kuvata, miten kaksinkertainen verotus valtioiden välisissä tulkintaerotilanteissa käytännössä estetään.

Täydennysveron luonnetta täsmennettävä

Luonnoksessa todetaan, että täydennysvero olisi Suomen nykyiseen verojärjestelmään verrattuina täysin uudensuomalaisia veroja. Kyse ei olisi luonteeltaan tulon perusteella määrättävästä verosta.

Keskuskauppakamarin käsityksen mukaan kyseessä on kuitenkin IAS 12 -standardin (tuloverot) mukainen tulovero. Esitysluonnoksessa olisi syytä täsmentää, että veronluonteeseen liittyvä kuvaus rajoittuu nimenomaan Suomen verojärjestelmän mukaiseen arviointiin siitä, onko vero luonteeltaan tulovero vai jokin muu vero.

Eräitä säännöskäsitteitä ja muutosehdotuksia

- Kirjaamattomat verotappiot (4 luku)
 - o 4 luvun perusteluissa tulisi täsmentää, että laskennallisena verosaamisena huomioidaan myös sellaiset tappiot, joiden perusteella ei ole tilinpäätöksessä kirjattu laskennallista verosaamista.
- Markkinaehtoperiaate (3 luku 6 §)
 - o Sääntelyssä viitataan markkinaehtoperiaatteeseen. Tätä olisi täsmennettävä viittauksella VML 31 §:ssä tarkoitettuun markkinaehtoperiaatteeseen.
 - o Perusteluissa olisi täsmennettävä, ettei markkinaehtoperiaatetta koskevalla pykälällä ole tarkoitus puuttua ajallisiin eroihin konserniyksiköiden kirjanpitojen välillä. Esimerkiksi siirtohinnoittelun oikaisut voivat näkyä eri tilikausina eri konserniyksiköiden kirjanpidoissa mutta tältä osin kyseessä ei ole säännöksessä tarkoitettu ero, koska tämä ero poistuu useamman tilikauden tarkastelussa.
- Yksinkertaistettu tosiasiallinen veroaste -olettasääntö (4 luku 4 §:n 2 mom. 2 k ja 7 k)
 - o Säännöksen mukaan ”yksinkertaistetulla tosiasiallisella veroasteella konsernin ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla lainkäyttöalueen yksinkertaistettuja huomioitavia veroja jaettuna tuloksella tai tappiolla ennen tuloveroja”. Säännöksen sanamuoto viitaisi siihen, että myös yksinkertaistetut huomioitavat verot huomioitaisiin maakohtaisen raportin mukaisena, vaikka ne huomioidaan tilinpäätöksen mukaisena (säädettyin oikaisuin).
 - o Säännöksen mukaan ”tuloksella tai tappiolla ennen tuloveroja ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla olevaa konsernin tulosta tai tappiota ennen tuloveroja”. Säännöksen sanamuotoa tulisi täsmentää niin, että siinä tarkoitetaan maakohtaista tulosta tai tappiota ennen tuloveroja”.
- Huomioon otettavien verojen (4 luvun 1 §) säännöskohtaisia perusteluja olisi hyvä laajentaa vastaamaan GloBE-kommentaaria siten, että tarkastelun painopiste on veron luonteessa, ei sen nimessä tai keräämismenetyksessä.
 - o Säännöksen perusteluissa on ei-huomioitavien verojen osalta viitattu GloBE-kommentariin 4.1.2 kohdan ”property tax” -käsitteeseen ”varallisuusverona”. Parempi suomenkielinen termi olisi ”kiinteistön tai muun tietyn omaisuuserän omistamiseen perustuvat verot”, jotta vältettäisiin sekaannus huomioitavana verona pidettävään ”equity tax” -käsitteeseen.
 - o Joissakin valtioissa on käytössä verotusratkaisuja, joissa nimellinen tulovero on matala, mutta käytännössä tuloveron sijasta kannettavien muiden veronluonteisten maksujen perimisen vuoksi verotuksellinen lopputulos vastaa esimerkiksi suomalaisen yhteisön tuloveron perimistä. Lisäksi joillakin lainkäyttöalueilla verotus voi olla järjestetty erilaisilla veroryhmämalleilla, joissa samalla alueella sijaitsevien konserniyksiköiden verotusta tarkastellaan kokonaisuutena (vrt. Suomessa voimassa oleva erillisyhtiöperiaate). Tällöin verorasitus voi kohdistua eri tavoin ryhmän sisällä oleviin verosubjekteihin; esimerkiksi yksi konserniyhtiö voi maksaa verot koko veroryhmän puolesta. Hallituksen esitysluonnoksen perusteluissa tulisi tarkemmin todeta, että huomioitaviin veroihin kuuluvat konserniyksiköltä kannettavien verojen lisäksi myös samalla lainkäyttöalueella sijaitsevalta toiselta konserniyksiköltä kannettavat verot.
 - o 4.2.1. artiklan GloBE-kommentaarissa on käytetty veronsaajan osalta termiä ”General Government”, joka puolestaan on määritelty 10.1 artiklassa seuraavasti: “General Government means the central administration, agencies whose operations are under its effective control, state

and local governments and their administrations.” Säännöskohtaisten perusteluiden mukaan huomioitavina veroina pidettäisiin kuitenkin vain valtiolle suoritettavia veroja. Esimerkiksi Saksassa kunnallinen elinkeinovero (”Gewerbesteuer”) muodostaa merkittävän osan yhteisöverorasituksesta. HE:n perusteluita tulisivin muuttaa vastaamaan GloBE-kommenttaaria ja käyttää veronsaajan osalta vastaavaa termiä kuin ”General Government”.

o Säännöskohtaisissa perusteluissa olisi vielä nykyistä selvemmin hyvä tuoda esiin, että huomioitavien verojen määritelmä on laaja. GloBE-kommentaarin mukaan esimerkiksi erän kirjanpidollisella nimellä ei ole merkitystä sen veroluonteisuutta arvioitaessa. HE:n perusteluissa olisi hyvä selventää, että huomioitavat verot voivat sisältää myös muita kuin veroina kirjanpitoon kirjattuja eriä.

- Substanssiperusteisen vähennyksen vaikuttaisi olevan HE-luonnoksessa muotoiltu suppeammin kuin OECD:n mallisäännöissä.

Ehdotus 5 luvun 7.3 §:n korvaavaksi lakitekstiksi (lisäysehdotus lihavoituna):

Huomioon otettavilla henkilöstömenoilla tarkoitetaan lainkäyttöalueella maksettuja palkkoja, sosiaaliturvamaksuja, eläkevakuutusmaksuja, sairausvakuutusmaksuja, tulospalkkioita, osakepohjaisia kannustinjärjestelyjä, päivärahoja ja muita korvauksia, jotka maksetaan lainkäyttöalueella sijaitsevan konserniyksikön työntekijöille [tai näiden hyväksi] ja riippumattomille toimeksisaajille, jotka osallistuvat konsernin tavanomaiseen toimintaan sen ohjauksessa ja valvonnassa kyseisellä lainkäyttöalueella tai näiden toimeksisaajien hyväksi riippumatta niiden oikeudellisesta muodosta. Huomioon otettavina henkilöstömenoina ei kuitenkaan pidetä aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvoon aktivoituja ja sisällytettyjä henkilöstömenoja eikä kansainvälisen merenkulun tuloihin liittyviä henkilöstömenoja.

- Laskennallisten verosaamisten siirtymistä vähimmäisverosääntelyn piiriin koskee ehdotetun lain 9 luvun 1 pykälä. Kyseisen lainkohdan sanamuodot ovat epätarkkoja sen suhteen, millaiset laskennalliset verosaamiset tulee ottaa huomioon. Erityisesti 3 momentin sanamuoto ”verosaaminen, joka on kirjattu” on epätarkka, kun kyse on laskennallisesta verosaamisesta. Viittaaminen laskennallisen verosaamisen ”kirjaamiseen” johtaa liian kapeaan määritelmään.

Ehdotus 9 luvun 1.1-2 §:n korvaavaksi lakitekstiksi (lisäysehdotus lihavoituna, poisto yliviivattu):

Tässä pykälässä lainkäyttöalueen osalta siirtymävuodella tarkoitetaan ensimmäistä tilikautta, jona konserni kuuluu tämän lain soveltamisalaan kyseisen lainkäyttöalueen osalta.

Määrittäessään lainkäyttöalueen tosiasiallista veroastetta siirtymävuonna ja kunakin sitä seuraavana tilikautena konsernin on otettava huomioon kaikki laskennalliset verosaamiset ja -velat, jotka on otettu huomioon tai ilmoitettu lainkäyttöalueen kaikkien konserniyksiköiden kirjanpidossa siirtymävuonna mukaan lukien verosaamiset ja verovelat, joihin on tehty arvonkorotus tai -alennus.

Laskennalliset verosaamiset ja -velat on otettava huomioon vähimmäisverokannalla tai sovellettavalla kansallisella verokannalla sen mukaan, kumpi näistä on alhaisempi. Laskennallinen verosaaminen, joka on huomioitu tai ilmoitettu kirjanpidossa vähimmäisverokantaa alhaisemmalla verokannalla, voidaan kuitenkin ottaa huomioon vähimmäisverokannan mukaisesti, jos konserni osoittaa laskennallisen verosaamisen johtuvan 3 luvun mukaisesta määritellystä tappiosta.

Jos sovellettava verokanta ylittää minimiverokannan, veronhyvitysten perusteella kirjatut verosaamiset voidaan arvostaa tätä pykälää sovellettaessa jakamalla saamisen määrä sovellettavalla verokannalla ja kertomalla näin saatu luku vähimmäisverokannalla.

Laskennallisen veron muutosta, joka johtuu laskennallisen verosaamisen alaskirjauksesta tai sen kirjaamisesta myöhempanä vuonna, laskennallisen verosaamisen alaskirjauksen tai kirjauksen oikaisun vaikutusta ei oteta huomioon.

Ehdotus 4:9 §:n 3 kohdan korvaavaksi lakitekstiksi (lisäysehdotus lihavoitu):

Laskennallisten verojen määrään ei sisällytetä seuraavia eriä:

3) laskennallisen veron muutos, joka johtuu laskennallisen verosaamisen alaskirjauksesta tai alaskirjauksen oikaisusta;

- Ehdotetun lain 4 luvun pykälissä 3, 4, 9 ja 10 käytetään ilmaisua ”liiketoimen epävarma verokohtelu”. Lisäksi siirtymäsäännöksissä 9 luvun 4 §:ssä käytetään ilmaisua ”epävarma veropositio”. Hallituksen esitysluonnoksen perusteluosion s. 62 perusteella ”liiketoimen epävarma verokohtelu” ja ”epävarma veropositio” tarkoittavat samaa asiaa. Ehdotetussa laissa ei ole määritelmää kummallekaan termille.

Ehdotus määritelmäksi ”Epävarma verokohtelu”

Epävarmalla verokohtelulla tarkoitetaan kirjanpitolain (1336/1997) 5 luvun 14 pykälän tai verovelvollisen soveltaman muun 1:32 §:ssä tarkoitetun kirjanpitostandardin mukaisesti epävarmaksi arvioitua veropositiota.

KESKUSKAUPPAKAMARI

Johanna Sipola

Varatoimitusjohtaja

Tomi Viitala

Johtava veroasiantuntija

Viitala Tomi
Keskuskauppakamari