

LAUSUNTO

Ehdotus neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernien globaalien verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa

Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 22.12.2021 päivätystä direktiiviehdotuksesta otsikkoasiassa.

Lausunnossa esitän eräitä direktiiviehdotuksen aikatauluun, käsitteisiin, menettelyyn, sääntelytapaan, soveltamisalaan, voimaantuloon sekä muihin ehdotetun muutoksen vaikutuksiin liittyviä kommentteja otettavaksi huomioon valtiovarainministeriön direktiiviehdotuksen jatkokäsittelyssä tarpeelliseksi katsomassa laajuudessa. Lisäksi kiinnitän huomiota mahdollisiin tuleviin muutoksiin sekä Suomen verotusvaltaan.

En tässä vaiheessa käsittele lausunnossani direktiiviehdotuksen tekniseen toteutukseen ja yksityiskohtaiseen tulkintaan liittyviä kysymyksiä.

Uudistuksen lähtökohdat

Komissio on antanut direktiiviehdotuksen 22.12.2021 perustuen Sopimukseen Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) ja nimenomaisesti sen 115 artiklaan. Välittömän verotuksen sitovia sääntöjä koskien lainsäädäntö tulee antaa direktiiveinä ja niiden tulee koskea rajat ylittäviä tilanteita. Siten esillä olevista vaihtoehdoista komissio on päättänyt ehdottamaan direktiiviä, jonka mukaan jäsenvaltioita vaaditaan varmistamaan monikansallisten konsernien globaalien verotuksen vähimmäistason unionissa.

Ehdotuksella on siten vahva kytkentä kansainvälisen verotuksen viimeaikaiseen kehitykseen sekä OECD:n piirissä hyväksytyihin periaatteisiin. Näistä lähtökohdista ehdotettua muutosta voidaan pitää tärkeänä ja kannatettavana.

Direktiiviehdotuksesta ja sen jatkokäsittelystä

Aikataulusta

Lausuntoa pyydetään Euroopan unionin neuvoston työryhmässä tapahtuvaa direktiiviehdotuksen jatkokäsittelyä varten 10.1.2022 mennessä. Mainittuna lausunnon viimeisenä antopäivänä direktiiviehdotuksesta ei ole saatavissa versiota muulla kuin englannin kielellä ja kansainvälisten lähteiden mukaan direktiiviehdotuksen käsittelyä on jatkettu EU-tasolla jo edellisellä viikolla. 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 lausuntomenettelyn osalta.

Komission lehdistötiedotteessaan ilmoittama tavoite, jonka mukaan ”ehdotuksella täytetään EU:n lupaus panna ensimmäisten joukossa nopeasti täytäntöön äskettäin tehty historiallinen maailmanlaajuinen verouudistussopimus”, on selkeä ja kunnianhimoinen. Lisäksi yksittäisten jäsenmaiden intressit vaikuttanevat aikatauluun (Ranskan puheenjohtajakausi ja keväällä pidettävät presidentinvaalit). Asetettava aikataulu ei kuitenkaan saisi vaarantaa jäsenmaiden mahdollisuuksia käydä läpi, käsitellä ja tarvittaessa uskottavasti vaikuttaa kokonaisuuden muotoutumiseen.

Soveltamisalasta

OECD:n piirissä saavutettu sopimus vähimmäisverosta koskee kansainvälisiä konserneja. Ehdotuksen mukaan direktiivin säännöksiä sovelletaan konserneihin, joiden liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa. Komission direktiiviehdotus laajentaa soveltamisalan myös liikevaihdoltaan suuriin, jäsenmaiden kansallisiin konserneihin EU:n sijoittautumisvapauden vaatimuksista johtuen. Soveltamista koskeva efektiivisen vähimmäisveroaste on 15 prosenttia. Kysymys ei siten ole unionin yhteisestä yhteisöveroasteesta mainituille konserneille.

Ehdotettua direktiiviä on määrä soveltaa edellä mainitut edellytykset täyttävään konserniin, jonka emoyhtiö tai tytäryhtiö sijaitsee EU:n alueella. Ottaen huomioon konsernien kokoluokkaa koskeva vaatimus ja toisaalta efektiivinen vähimmäisveroaste ehdotettu direktiivi soveltuu varsin harvoihin kotimaisiin konserneihin tai konserneihin, joiden emoyhtiö on suomalainen yhtiö.

Ehdotuksessa nostetaan esiin ehdotetun direktiivin tuloksi lukemissäännön (IIR) soveltaminen esimerkiksi tilanteissa, joissa ulkomaiseen konserniyhtiöön tulisi sovellettavaksi väliyhteisöjä koskevia (CFC) tai muita veronkiertodirektiiviin (ATAD) perustuvia säännöksiä. Vaikka direktiiviehdotuksen saatteessa nämä kysymykset sivuutetaan melko kevyesti, näihin erikoistilanteisiin on syytä kiinnittää huomiota direktiiviä edelleen valmisteltaessa. Myös ns. substanssi- ynnä muita poikkeuksia sekä toimiala- ja muita rajauksia on perusteltua tarkastella tarkoin Suomen verolainsäädännön ja verotusvallan näkökulmasta.

Sääntelystä

Direktiiviehdotus perustuu siis pääosin OECD:n piirissä saavutettuun sopimukseen. EU-direktiivi edellyttää jäsenmaiden yksimielisyyttä.

Sääntely sisältää useita uusia legaalitermejä ja niiden lyhenteitä, joiden suomenkielisiä käännöksiä ei lausuntoa annettaessa ole vielä julkaistu. Direktiiviehdotuksen (artikla 3) englanninkielinen versio sisältää näitä käsitelmäärityksiä noin kuusi sivua. Lainsäädännön selkeyden vaatimus lienee vaikeaa ellei mahdotonta saavuttaa implementoitaessa direktiiviehdotus osaksi kansallista verolainsäädäntöä.

Pääpiirteissään direktiiviehdotusta kattava sääntely käsittää suomalaisen lainsäädäntöperinteen suhteen vierasta ainesta lähes 60 artiklan ja sivun verran. Verrattuna veronkiertodirektiiviin (ATAD1) määrä on moninkertainen. Toinen rinnastus voidaan tehdä suhteessa käänteisiä hybridejä koskevan artiklan implementointiin, joka tuotti moninkertaisen määrän normitekstiä verolainsäädäntöömme. Sen vuoksi ehdotettua direktiiviä edelleen valmisteltaessa tulisi kyetä hahmottamaan kohdat, jotka ovat ongelmallisimpia niitä yhteen sovitettaessa kansalliseen sääntelyymme ja pyrkiä muuttamaan niitä.

Direktiiviehdotus tuo lainsäädäntöömme edellä kuvatuin tavoin paljon uutta implementoitavaa ainesta, vaikka soveltamisala kattaa suhteellisen pienen määrän yhtiöitä ja konserneja. Jo tässä vaiheessa tulisi ottaa huomioon ne tekijät (parametrit), joiden muuttaminen saattaa johtaa soveltamisalan laajentumiseen jatkossa. Mitä ovat ne kansalliset keinot, joilla voidaan vaikuttaa ja varautua tähän mahdolliseen muutokseen?

Voimaantulo

Vaikka direktiiviehdotus sisältää eräiltä osin siirtymäsäännöksiä, esimerkiksi tuloksi lukemista koskeva sääntö (Income Inclusion Rule, IIR) on määrä implementoida ja tulla voimaan jo vuoden 2023 alusta. Sen sijaan aliverotettujen tulojen verotusta koskevan säännön on määrä tulla voimaan (Undertaxed Payment Rule, UTPR) vuotta myöhemmin. OECD:n piirissä hyväksytyä ja komission asettamaa tavoitetta vasten kansalliset vaikutusmahdollisuudet rajautuvat aikataulusta ja muista reunaehdoista johtuen varsin vähäisiksi.

Niinpä annetussa aikataulussa keskeinen toive on lähinnä, että Euroopan unionin neuvoston työryhmässä tapahtuvaan direktiiviehdotuksen jatkokäsittelyyn osallistuvat kansalliset toimijat (VM) kykenevät edelleen nostamaan esiin maamme verolainsäädännön ja verotusvallan kannalta keskeisimmät seikat ja saamaan äänensä kuuluviin.

Lopuksi on tarpeen kiinnittää huomio direktiiviehdotusta edelleen valmisteltaessa tarkkarajaiseen sääntelyyn sekä siihen, miten ehdotettujen laskenta- ja tulkintasääntöjen soveltamista voidaan ennakoida eli mikä on esimerkiksi ennakkolisten ratkaisujen merkitys uuden pääosin rajat ylittävien tilanteiden sääntelyn soveltamista arvioitaessa.

Yhteenveto

Direktiiviehdotus pyrkii ratkaisemaan kansainvälisessä verotuksessa esiintynyttä ongelmaa uudella tavalla. Direktiiviehdotus tuo OECD:n piirissä käydyin keskustelun ja hyväksytyt periaatteet EU:n jäsenmaissa monin veroin konkreettisemmalle tasolle. Direktiiviehdotuksen ja sen kansallisen implementoinnin valmistelussa tulee ottaa huomioon useita verotusvaltaan sekä verolainsäädännön ja -järjestelmän perusteisiin liittyviä tekijöitä.

Toivon, että edellä esitettyjen pääkohtiin pitäytyvien ja varsin yleiselle tasolle jäävien kommenttien huomioon ottaminen voi auttaa kehittämään ja täsmentämään uudistusta sekä implementoimaan muutos kansalliseen lainsäädäntöön. Kuten edellä todettiin, myös ehdotusta muutosten voimaantulosta ja siirtymäajasta tulee tarkastella kriittisesti. Direktiiviehdotuksessa esitetyt muutokset saattavat aiheuttaa lisäksi muita uudentyyppisiä tulkintaongelmia, joiden vaikutuksia on direktiiviehdotuksen saatteessa ja näissä sitä koskevissa kommentteissa kyetty nostamaan vain osittain esiin.

Tampereella 10.1.2022

Juha Lindgren
professori, vero-oikeus
Vaasan yliopisto