



Valtiovarainministeriö / Vero-osasto

valtiovarainministerio@vm.fi

Viite: Hankkeen VM186:00/2021 lausunto

Lausunto ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernien globaalien verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Keskuskauppakamarilta komission 22.12.2021 antamasta direktiiviehdotuksesta monikansallisten konsernien globaalien verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa. Direktiiviehdotuksella pyritään varmistamaan OECD:n globaaliin verouudistukseen sisältyvän pilari II:n mukaisen vähimmäisveromallin yhtenäinen ja johdonmukainen toimeenpano EU:ssa EU-oikeus huomioon ottaen. Direktiiviehdotus seuraa OECD:n globaalia mallia eräin muutoksin.

Keskuskauppakamari kiittää lausuntopyynnöstä ja esittää lausuntonaan kunnioittaen seuraavaa.

Sääntelystä aiheutuvia hallinnollisia kustannuksia tulee pyrkiä rajaamaan kaikin keinoin

Sekä OECD:n vähimmäisveromallin tavoitteiden toteutumiseksi että muutoksesta aiheutuvien hallinnollisten kustannusten minimoimiseksi on erittäin tärkeää, että OECD:n vähimmäisveromalli pannaan täytäntöön mahdollisimman yhdenmukaisesti eri valtioissa. Siten myös EU:n direktiivin tulee vastata OECD:n globaalia mallia. Direktiivin valmistelussa on huomioitava myös ne *safe harbour* -säännöt, jotka OECD:n mukaan julkaistaan vasta vuoden 2022 aikana, sekä muu mahdollinen OECD:n myöhemmin julkaisema tarkempi ohjeistus. Direktiiviehdotusta ei pidä hyväksyä ennen kuin OECD:n vähimmäisveromalli on valmis.

Keskuskauppakamarin näkemyksen mukaan direktiiviehdotus voidaan hyväksyä ja implementoida vain siinä tapauksessa, että Pilari II:n sääntöjen käyttöönotto toteutuu globaalisti. Jos Pilari II:n sääntöjen käyttöönotto viivästyisi tai kaatuisi, direktiivin implementointi EU:ssa heikentäisi unionissa sijaitsevien yritysten kilpailukykyä ja lisäisi kannustinta sijoittautua EU:n ulkopuolelle.

Keskuskauppakamari arvioi, että nyt ehdotettu sääntely ei merkittävästi lisää Suomen verotuottoja, sillä sääntelyyn sisältyy mahdollisuus periä täydentävää veroa matalasti verotetun tytäryhtiön asuinvaltiossa (*domestic top-up tax*). Voidaan olettaa, että matalan verotuksen tason valtiot laajasti hyödyntävät tätä mahdollisuutta, tai muutoin nostavat niihin sijoittautuneiden yritysten



verorasitusta minimiveron tasolle. On myös mahdollista, että minimiveron säätäminen luo valtiolle kannustimen siirtyä verotuista suurempiin julkisiin yritystukiin, joiden soveltaminen on EU:ssa sisämarkkinasääntöjen takia rajoitetumpaa kuin muualla maailmassa. Tällaiset seuraukset saattaisivat kannustaa kansainvälisesti toimivia yrityksiä sijoittamaan toimintaansa EU:n ulkopuolelle.

Ehdotettu sääntely tulisi joka tapauksessa lisäämään sekä julkishallinnon että yritysten hallinnollista taakkaa. Verohallinnolle tulisi varata riittävästi resursseja sääntelyn käyttöönottoon liittyvien tulkintakysymysten selvittämiseen ja yritysten ennakkolliseen ohjaamiseen.

Sääntely aiheuttaisi hallinnollista taakkaa ja kustannuksia suomalaisille sääntelyn piiriin kuuluville konserneille riippumatta siitä, lisäksi vähimmäisveromallin käyttöönotto konsernin verokustannuksia vai ei. Vaikka konserni ei vähimmäisverosääntöjen nojalla joutuisi lainkaan maksamaan täydentävää veroa, veron maksuvelvollisuus jouduttaisiin selvittämään jokaisessa toimintavaltiossa yksityiskohtaisin laskelmin. Hallinnollisen taakan määrä ei siten riippuisi siitä, onko konserni tähän saakka pystynyt hyötymään matalasta verotuksesta joissakin toimintavaltioissa vai ei. Sääntelystä aiheutuvien hallinnollisten kustannusten minimointi tulisi huomioida sekä direktiivin jatkovalmistelussa että mahdollisen täytäntöönpanon yhteydessä tehtävissä sääntelyratkaisuuissa.

Sääntelyn voimaantuloa tulisi lykätä vuoteen 2024

Direktiiviehdotuksen artiklan 55 mukaan sääntely tulisi voimaan 1.1.2023 lukuun ottamatta artikloja 11, 12 ja 13, joita sovellettaisiin 1.1.2024 alkaen. Keskuskauppakamari pitää aikataulua yritysten näkökulmasta erittäin haastavana ottaen huomioon, että kysymys on laajamittaisesta kansainvälisen verotuksen uudistuksesta, jonka sääntöjen laatiminen on edelleen osittain kesken.

Vaikka ensimmäiset täydentävää veroa koskevat veroilmoitukset voitaisiinkin antaa ehdotetun 48 artiklan mukaisesti vasta 18 kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä ja myöhemminkin 15 kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä, tulisi täydentävän veron määrän olla käytännössä selvillä jo laadittaessa tilinpäätöstä kyseiseltä tilikaudelta. Konserneilla pitää olla laskentasaännöt tiedossa ja järjestelmät vähimmäisveron laskentaa varten rakennettuina, jotta ne pystyvät laskemaan mahdollisen täydentävän veron määrän tilinpäätöstä varten ja kirjaamaan täydentävästä verosta aiheutuvan verovelan taseeseen.

Implementointiaikataulussa on huomioitava, että laskennallisten verosaamisten ja verovelkojen seuranta mutkistuisi vähimmäisveromallin myötä, ja esimerkiksi luovutusvoittojen ja -tappioiden luokittelu pitäisi tehdä pelkästään vähimmäisveron laskennan tarpeisiin aikaisempaa tarkemmin. Joint venture -yhtiöitä koskeva vähimmäisverolaskenta edellyttäisi huomattavasti aikaisempaa enemmän dataa joint venture -yhtiöltä, ja tällainen raportointi konserniin jouduttaisiin aloittamaan käytännössä nollassa. Vähimmäisverosääntely johtaisi myös tarpeeseen laskea verojen määrä tilinpäätökseen aiempaa tarkemmalla tasolla. Kaikki sääntelyn käyttöönotosta johtuvat muutokset jouduttaisiin rakentamaan nykyisten raportointijärjestelmien päälle, mikä olisi merkittävä ja aikaa vievä IT-projekti ja -investointi. Manuaalinen laskenta olisi puolestaan työlästä, hidasta ja altista virheille.



Täydentävän veron laskentasäännöt ovat monimutkaisia, ja laskennassa huomioidaan useita oikaisueriä, mikä tekee sääntelystä myös tulkinnanvaraisempaa. Konserneille tulisi varata riittävästi aikaa selvittää tulkinnanvaraiset säännöt tapauskohtaisesti paikallisten veroviranomaisten kanssa. Selvitystyö olisi tehtävä ennen kuin muutokset viedään järjestelmiin.

On huomattava, että ennen järjestelmämuutoksia ja tilinpäätösten laatimista konsernien tulee päästä selville vähimmäisveron laskentasäännöistä myös EU:n ulkopuolisissa valtioissa. Konsernien on lisäksi tiedettävä tilikauden päättyessä, perivätkö täydentävän veron piiriin joutuvien tytäryhtiöiden asuinvaltiot direktiiviehdotuksen artiklan 10 mukaista valinnaista asuinvaltion täydennysveroa (*domestic top-up tax*), eli mille konserniyhtiölle täydentävästä verosta laskettava verovelka kohdistetaan.

Sääntelyn piiriin joutuvien konsernien kustannusten ja veroriskien hallinnan kannalta olisi erittäin tärkeää, että vähimmäisveron laskennassa sovellettavat säännökset olisivat ajoissa valmiina kaikissa sääntelyn käyttöön ottavissa valtioissa. Konserneille tulisi varata riittävästi aikaa selvittää säännösten tulkintaa paikallisten veroviranomaisten kanssa ennakkolisissa menettelyissä ja viedä muutokset laskenta- ja raportointijärjestelmiin ennen tilinpäätöksen laatimista ensimmäiseltä sääntelyn käyttöönoton jälkeen päättyvältä tilikaudelta. Tämän vuoksi Keskuskauppakamari katsoo, että säännösten voimaantuloa tulisi lykätä vuoteen 2024.

Sääntelyn soveltamisalan on oltava tarkkarajainen

Direktiiviehdotuksen 2 artiklan 3 kohdassa luetellaan sääntelyn ulkopuolelle jäävät yhteisöt. Direktiivin jatkovalmistelun ja implementoinnin yhteydessä olisi varmistettava, että esimerkiksi kaikki suomalaiset eläkelaitokset sisältyvät sääntelyn ulkopuolelle jäävien yhteisöjen määrittelymään. Soveltamisalan tulisi olla selvä myös muiden kotimaisten tuloverolain nojalla tai käytännössä verovapaiden yhteisöjen kohdalla.

Virheistä määrättävien sanktioiden on oltava kohtuullisia

Direktiiviehdotuksen 44 artiklassa säädetään sanktioista. Artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot säätävät sääntelyn noudattamatta jättämisestä määrättävistä sanktioista. Artiklan 2 kohdassa säädetään, että jos ilmoitusvelvollinen konserniyhtiö jättää täydentävää veroa koskevan ilmoituksen kokonaan antamatta tai antaa väärän veroilmoituksen, eikä korjaa laiminlyöntiään kehoituksesta huolimatta kuudessa kuukaudessa, yhtiölle tulee määrätä sanktio, joka on määrältään 5 % yhtiön tilikauden liikevaihdosta.

Keskuskauppakamari pitää 44 artiklan 2 kohdan määräystä ankarana sääntelyn monimutkaisuus huomioon ottaen ja katsoo, että laiminlyönneistä aiheutuvat sanktiot tulisi Suomessa määrätä verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n, 32 a §:n, 32 b §:n ja 33 §:n veronkorotusta ja myöhästymismaksua koskevien säännösten mukaisesti. Tällöin sanktion määrä riippuisi pääsääntöisesti lisätyn tulon tai lisääntyneen veron määrästä, mikä heijastaisi myös laiminlyönnin vakavuutta paremmin kuin liikevaihdon perusteella laskettu sanktio.



Keskuskauppakamari katsoo, että monimutkaisten laskentasäännösten johdosta sanktioita ei tulisi määrätä lainkaan ensimmäisiltä soveltamisvuosilta. Sanktioiden määräämättä jättämisestä tulisi ottaa erityinen siirtymäsäännös direktiiviin.

Yksityiskohtaisia huomioita ehdotetuista säännöksistä

Keskuskauppakamari katsoo, että direktiivin jatkotyöstämisessä ja mahdollisessa myöhemässä implementointivaiheessa tulisi kiinnittää erityistä huomiota seuraaviin kohtiin:

- Ehdotettu 38 artikla käsittelee Viron ja Latvian veromalliin liittyvää vähimmäisverolaskentaa ja koskisi siten laajasti suomalaisia sääntelyn piiriin tulevia konserneja. Ehdotettu säännös on monimutkainen ja tulkinnanvarainen. Siitä jää epäselväksi, tarkoittaisiko laskennallisen voitonjakoveron seuraaminen erillisellä tilillä kirjanpidon tiliä, eli tulisiko vero kirjata kirjanpitoon IFRS:n tai paikallisen kirjanpitosääntelyn mukaan laskennalliseksi veroksi, jolloin se sisältyisi ehdotetun 21 artiklan soveltamisalaan. 21 artiklassa ei kuitenkaan ole erikseen huomioitu 38 artiklan perusteella kirjattua laskennallista veroa. On myös epäselvää, mahdollistaisiko IFRS laskennallisen veron kirjaamista jakamattomista voittovaroista paikallista voitonjakoon soveltuvaa verokantaa alemmalla 15 %:n vähimmäisverokannalla, vai olisiko vero kirjattava paikallisella voitonjakoon soveltuvalla verokannalla silloin, kun paikallinen verokanta ylittää vähimmäisverokannan. Viron ja Latvian veromallin vähimmäisverolaskentaa koskevia 38 ja 21 artikloja tulisi selvittää jatkovalmistelussa ja sovittaa ne yhteen IFRS-säännösten kanssa.
- Direktiiviehdotuksen mukaan veronkiertodirektiiviin pohjautuva väliyhteisösääntely jäisi ennalleen, ja sitä sovellettaisiin vähimmäisverosääntelyn rinnalla. Väliyhteisösääntelyn nojalla maksetut verot otettaisiin huomioon vähimmäisverolaskennassa. Vähimmäisverosääntelyn soveltamisalassa olevien yritysten näkökulmasta kysymys on kuitenkin kahdesta päällekkäisestä sääntelystä, mikä osaltaan lisäksi selvitettävien tulkintakysymysten määrää. Esitetty väliyhteisösääntelyn ja vähimmäisverosääntelyn välinen soveltamisjärjestys on lisäksi monimutkainen esimerkiksi niissä tilanteissa, joissa direktiiviehdotuksen mukaisesti perittäisiin täydentävää veroa matalasti verotetun konserniyhtiön asuinvaltiossa. Verolaskentaprosessin kannalta voisi olla selkeämpää, että paikalliset yhtiöt voisivat laskea ja kirjata kaikki paikalliset verot (mukaan lukien *domestic top-up tax*) ensin, ja sen jälkeen konsernitasolla laskettaisiin mahdolliset osakkeenomistajalle tai ylimmälle emoyhtiölle (*ultimate parent entity*) lankeavat lisäksi maksettavat verot, eli väliyhteisötulosta maksettava vero ja/tai ylimmälle emoyhtiölle suoritettavaksi tuleva täydentävä vero. Toisenlainen laskentajärjestys voisi olla haasteellinen konsernien raportointiaikataulut ja prosessit huomioon ottaen. Mahdollisuutta keventää väliyhteisösääntelyä yritysten hallinnollisen taakan keventämiseksi tulisi selvittää edelleen. Vähimmäisverosääntelyn ja väliyhteisösääntelyn soveltamisjärjestystä tulisi tarkastella paitsi valtioiden verotusoikeuden, myös konsernien laskentaprosessien ja hallinnollisen taakan näkökulmasta.
- Jälkikäteiset muutokset verovelvollisuuteen johtaisivat vähimmäisveron uudelleenlaskentaan ehdotettujen artiklojen 24 ja 28 mukaisesti, joten esimerkiksi siirtohinnoitteluoikaisuilla voisi olla merkittävä vaikutus täydentävän veron lisäykseen, jos verotettavaa tuloa siirtyisi oikaisussa pois alhaisen verotuksen valtiosta. Liiketoimen määrittäminen tai sivuuttaminen



uudistetun VML 31 §:n nojalla voi myös johtaa tilanteeseen, jossa verotettavan tulon laskenta eriytyy kirjanpidollisista ratkaisuksista, mikä voisi johtaa ennakoimattomiin tulkintakysymyksiin vähimmäisverolaskennan osalta. Jatkovalmistelussa tulisi selkeyttää, miten jälkikäteinen siirtohintaoikaisu ja sen vastaaoikaisu vaikuttavat minimiverosääntelyn mukaiseen laskentaan, kun siirtohintaoikaisun kohteena oleville yhtiöille syntyy oikaisun seurauksena verokulua tai verotuloa, mutta vastaavaa verotettavan tulon tai vähennyskelpoisen menon oikaisua ei jälkikäteisoikaisujen tapauksessa viedä kirjanpitoon. Siirtohintaoikaisun kohteena olevien yhtiöiden kirjanpidon luvuista lasketut efektiiviset veroasteet eivät saisi olla vähimmäisverolaskennan perusteena ilman, että myös kirjanpitoon sisällyttämättömät verotettavan tulon tai vähennyskelpoisen menon oikaisut huomioidaan.

- Oikaisutilanteista johtuvat vähimmäisveron uudelleenlaskentatilanteet tulisi ottaa huomioon myös säädettäessä sanktioista direktiivin tasolla ja/tai kansallisesti. Lisäksi yritykset, jotka pyrkivät välttymään jälkikäteisiltä verotuksen oikaisuilta, saattaisivat tarvita aikaisempaa enemmän ohjausta ja ennakollisia kannanottoja siirtohinnoitteluun ja muihin euromääräisesti merkittäviin verokysymyksiin, mikä tulisi huomioida Verohallinnon resursoinnissa.
- Jatkovalmistelussa tulisi täsmentää, miten oikaisutilanteissa määrätyt veronkorotukset ja viivästyskorot huomioitaisiin vähimmäisveron uudelleenlaskennassa.

KESKUSKAUPPAKAMARI

Anne Horttanainen
Varatoimitusjohtaja

Emmiina Kujanpää
Johtava veroasiantuntija