

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

10.1.2022

SAK 14936 / 2021

Valtiovarainministeriö

VN/33613/2021

Lausunto ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernien globaalien verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry:ltä kirjallista asiantuntijalausuntoa ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernien globaalien verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa.

SAK kiittää lausuntopyynnöstä ja lausuu asiassa seuraavaa.

Direktiiviehdotuksen sisällöstä

Direktiiviehdotuksen tarkoituksena on implementoida Euroopan unionissa suurten kansainvälistä toimintaa harjoittavien yritysten minimiyhteisöverokanta ja siihen liittyvä sääntely, Pilari II. Direktiiviehdotus perustuu G20- ja OECD-jäsenmaiden muodostaman ryhmän (Inclusive Framework on BEPS) raporttiin¹. Direktiiviehdotuksessa on kuitenkin otettu huomioon EU-oikeuden vaatimukset, mikä on aiheuttanut sääntelyyn muutamia muutoksia. Lisäksi sääntelyn rakennetta on muutettu vastaamaan EU:n muita yritysverodirektiivejä.

OECD:n Pilari II:sta koskevassa lausunnossa todetaan seuraavaa:

The rules define the scope and set out the mechanism for the so-called Global Anti-Base Erosion (GloBE) rules under Pillar Two, which will introduce a global minimum corporate tax rate set at 15%. The minimum tax will apply to MNEs with revenue above EUR 750 million and is estimated to generate around USD 150 billion in additional global tax revenues annually.²

Komission direktiiviehdotuksen myötä suurille monikansallisille yrityksille asetetaan 15 prosentin minimiyhteisöverokanta. Sääntelyn soveltamisala koskee monikansallisia yrityksiä ja yrityksiä, joissa konsernin vuotuinen liikevaihto (consolidated group revenue) on vähintään 750 miljoonaa euroa. Samaa liikevaihdon määrää on käytetty rajana maakohtaisen veroraportoinnin (country-by-country reporting, CBCR) soveltamisessa. Direktiiviehdotuksen soveltamisalan rajausta suuriin konserneihin ja sääntelyyn sisältyvää *de minimis* -sääntöä voidaan pitää perusteltuna.

¹ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). 20.12.2021.

² OECD releases Pillar Two model rules for domestic implementation of 15% global minimum tax. 20.12.2021.

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

10.1.2022

Ehdotuksen tavoitteena on ehkäistä kansainvälistä verokilpailua ja voittojen siirtämistä korkean verotason maista matalan verotason maihin. Tämän lisäksi Pilari II (ja myös Pilari I) tähtäävät muun muassa verotuksen neutraliteetin lisäämiseen ja tehokkaampaan kansainvälisten veroriitojen ratkaisemiseen.

Pilari II koostuu kolmesta osasta. IIR-sääntö (Income Inclusion Rule) perustuu konsernin sisäisiin omistussuhteisiin ja määräysvaltaan. Jos konsernin tytäryhtiön tai kiinteän toimipaikan efektiivinen veroaste (ETR) ei ole vähintään minimiyhteisöverokannan mukainen, konsernin emoyhtiön (tai vastaavan ylimmän yhtiön) tulona verotetaan suhteellinen osuus näiden suoraan tai välillisesti omistettujen toimijoiden voitosta. IIR-säännössä on samoja piirteitä väliyhteisölainsäädännön kanssa, vaikkakin IIR:n mukaisesti tuloa verotettaisiin globaalin minimiyhteisöverokannan mukaisesti.

UTPR-sääntö (Undertaxed Payments Rule) on verotuksen kohdistamissääntö, joka perustuu vähennyskelpoisiin konsernin sisäisiin suorituksiin. Sääntö mahdollistaa tietyissä tilanteissa esimerkiksi menojen vähennyskelpoisuuden epäämisen. UTPR-sääntö on niin sanottu backstop-sääntö, jonka tarkoituksena on viime kädessä varmistaa verotus tilanteessa, jossa tuloja ei veroteta vähintään minimiyhteisöverokannan mukaisesti samaan konserniin kuuluvan suorituksensaajan valtiossa. IIR-sääntö ja UTPR-sääntö muodostavat yhdessä GloBe-säännökset (Global Anti-Base Erosion).

STTR-sääntö (Subject to Tax Rule) perustuu verosopimuksiin ja näihin sisältyviin kahdenkertaisen verotuksen poistamisen säännöksiin. Sääntö mahdollistaa tulon lähdevaltiossa bruttomääräisen tulon verotuksen tilanteessa, jossa tuloon ei kohdistu vähintään minimiyhteisöverokannan mukaista veroa. Huomionarvoista on, että STTR-säännön implementointi tapahtuu lainkäyttöalueittain itsenäisesti verosopimusten kautta, joten direktiiviehdotus ei sisällä STTR-sääntöä suoraan koskevaa sääntelyä.

Huomioita komission direktiiviehdotuksesta

Komission ehdotus direktiiviksi monikansallisten konsernien globaalin verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa vastaa pitkälti OECD-jäsenmaiden ja G20-maiden tekemää luonnosehdotusta. Tehdyt muutokset ovat keskittyneet siihen, että direktiiviehdotus on EU-oikeuden mukainen:

The Directive reflects the global OECD agreement, with some necessary adjustments, to guarantee conformity with EU law.³

³ Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, s. 1.

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

10.1.2022

Merkittävimmit muutokset komission direktiiviehdotuksessa laajentavat Pilari II:n soveltamisalaa myös pelkästään Euroopan unionin jäsenvaltioissa sijaitseviin kansallisiin yrityksiin. Tämä on välttämätöntä, jotta direktiiviehdotus on EU:n perusvapauksien, erityisesti sijoittautumisvapauden, mukainen. Direktiiviehdotuksessa todetaan tehdyistä muutoksista edelleen seuraavaa:

While the Directive, in general, closely follows the OECD Model Rules, it extends its scope to large-scale purely domestic groups, in order to ensure compliance with the fundamental freedoms. In addition, the Directive makes use of an option offered in the Commentary to the Model Rules whereby the Member State of a constituent entity applying the IIR, which is usually the jurisdiction of the UPE, is required to ensure effective taxation at the minimum agreed level not only of foreign subsidiaries but also of all constituent entities resident in that Member State and permanent establishments (PEs) of the MNE group established in that Member State.⁴

IIR-säännön soveltamisalasta taas on todettu:

Furthermore, in the case of large-scale domestic groups, the ultimate parent entity located in a Member State is subject to the IIR top-up tax in respect of its low-taxed constituent entities.⁵

Direktiiviehdotuksessa, OECD:n pohjasta poiketen, IIR-sääntöä soveltava jäsenvaltio on velvollinen varmistamaan minimiyhteisöverokannan mukainen verotus myös jäsenvaltiossa sijaitsevien tytäryhtiöiden osalta kolmansissa valtioissa sijaitsevien vastaavien toimijoiden lisäksi.

Direktiiviehdotus tulee lisäämään yritysten ja Verohallinnon hallinnollista taakkaa esimerkiksi raportointivelvollisuuksien lisääntymisen kautta. Raportointivelvollisuuteen liittyviin vaatimuksiin on tullut teknisiä tarkennuksia OECD:n pohjaan nähden, esimerkiksi raportointivelvollisuus koskee jäsenvaltiossa sijaitsevaa emoyhtiötä tai vastaavaa raportointivelvollista yhtiötä. Direktiiviehdotukseen on sisällytetty sanktioluonteinen maksu tilanteessa, jossa raportointi on myöhässä tai puutteellista.

Komission direktiiviehdotus ei sisällä suoria mainintoja mahdollisesta minimiyhteisöveroa koskevasta ilmoituslomakkeesta. OECD:n raportissa on tästä erillinen kohtansa:

⁴ Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, s. 6.

⁵ Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, s. 8.

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

10.1.2022

8.1.4. The GloBE Information Return shall be filed in a standard template that is developed in accordance with the GloBE Implementation Framework and shall include the following information concerning the MNE Group (which shall be specified, expanded or restricted in accordance with the GloBE Implementation Framework –⁶

Direktiiviehdotus keskittyy pääsääntöisesti raportointivelvollisuuksiin itsessään (*Chapter VIII Administrative Provisions, Article 42 Filing obligation*) ja tekstissä puhutaan yleisesti ilmoitettavista tiedoista (*top-up tax information return*). Tekstiin kuitenkin sisältyy viittaus OECD:n raportin sisältöön koskien raportointivelvoitteita, joten oletusarvoisesti myös ilmoituslomakkeen mahdollisuudesta tullaan keskustelemaan:

In the first twelve-months after its entry into force, the Commission should review this Directive in line with the agreement reached by the Inclusive Framework on filing requirements under the GloBE implementation framework.⁷

Koska sääntely koskee suuria monikansallisia yrityksiä, efektiivisen veroasteen (ETR) laskeminen tapahtuu usein IFRS-tilinpäätösstandardin mukaan laaditun tilinpäätöksen perusteella. Todettakoon lyhyesti, että eri valtioissa käytettävien kirjanpitoikäntöiden eroavaisuuksista johtuen verotettavan tulon laskeminen voi aiheuttaa tulkintatilanteita. Huomio on tärkeä, vaikkakin tällaiset epäselvyydet tullaan käytännössä ratkaisemaan vasta verotus- ja oikeuskäytännössä.

Direktiiviehdotuksen hyväksyminen vaatii yksimielisyyden Euroopan unionin neuvostossa, joten teoriassa muutokset ovat vielä mahdollisia. Lisäksi asiassa on kuultava myös EU:n parlamentin sekä talous- ja sosiaalikomitean (EESC) näkemys. Joka tapauksessa direktiiviehdotuksen on tarkoitus edustaa mahdollisimman pitkälle niitä periaatteita ja säännöksiä, joita OECD:n raportti edustaa:

The Directive aims to provide rules to ensure minimum level of taxation for large multinational enterprises and large-scale domestic groups, in consistent terms with the global agreement reached by the IF of 8 October 2021 and further to the OECD Model Rules agreed by the IF and published on 20 December 2021, in circumstances where a Member State is required to apply the GloBE Model Rules.⁸

⁶ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), s. 46. 20.12.2021.

⁷ Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, s. 17.

⁸ Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, s. 5.

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

10.1.2022

Euroopan komissio on todennut tulevasta sääntelyn valmisteluprosessista seuraavaa:

All EU Member States which are members of the Inclusive Framework have already agreed on the main aspects of Pillar 2 and committed to apply the OECD Model Rules. – This means all Member States except Cyprus. However, Cyprus have stated that they do not oppose to the content of the Statement by the Inclusive Framework.⁹

Huomionarvoista on, että Pilari I:n sääntelyn yksityiskohtainen sisältö on edelleen työn alla OECD:ssä. Avoin kysymys on, kuinka paljon ensimmäisen pilarin keskeneräinen valmisteluprosessi vaikuttaa poliittiseen keskusteluun koskien Pilari II:n hyväksyntää. Vaikka pilareita käsitellään poliittisessa valmistelussa erikseen, molemmat ovat välttämättömiä kansainvälisen verojärjestelmän uudistamisen näkökulmasta.

Suomen kannanmuodostuksesta

Kansainvälisessä yhteisöverotuksessa on ollut pitkään merkittäviä rakenteellisia ongelmia. Pilari II:n näkökulmasta haasteet ovat liittyneet kansainväliseen yhteisöverokilpailuun ja mahdollisuuteen siirtää voittoja matalan verotuksen maihin. Huomionarvoista on, että Pilari-hankkeet eivät ensisijaisesti tähtää kokonaisveroasteen tai -verotulojen kasvattamiseen, vaan kansainvälisen verotuksen oikeudenmukaiseen uudistamiseen.

Vuosikymmenien saatossa yhteisöveroaste on kansainvälisesti laskenut merkittävästi. Esimerkiksi vuonna 2000 EU-15-maiden nimellinen yhteisöveroprosentti on ollut hieman yli 35 prosenttia, kun vuonna 2020 vastaava luku on ollut vajaa 24 prosenttia. Ilman minimiyhteisöverokantaa tämä kehitys tulisi jatkumaan. Alhaisinta mahdollista veroastetta tavoitteleva yhteisöverokilpailu johtaa ainoastaan verotulojen hupenemiseen ja hyvinvointivaltion perustusten vaarantumiseen.

Valtiovarainministeriön arvioiden mukaan pilareiden yhteisvaikutus yhteisöverotuottoihin on muuttujien arvoista riippuen pienimmillään +41 – +50 miljoonaa euroa ja suurimmillaan +166 – +223 miljoonaa euroa. Jälkimmäisessä lukemassa on huomioitu Pilari II:n voitonsiirtoja vähentävä vaikutus. Verohallinto arvioi Pilari I:n amount A:n vaikutukset muuttujien arvoista riippuen -52 ja +13 miljoonan euron välille.¹⁰ Todennäköistä on, että pilareiden lopputulos on Suomelle verotuottojen näkökulmasta lähellä neutraalia. Kuten aikaisemmin todettua, ei ole tarkoituksenmukaista keskittyä ainoastaan yhteisöverotuottojen muutoksiin. Kokonaisuutena

⁹ Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, s. 5.

¹⁰ Valtiovarainministeriön selvitys valtiovarainvaliokunnalle OECD:n kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishankkeesta 6.5.2021.

Kasvu ja vaikuttaminen -osasto

10.1.2022

sääntelykokonaisuus on Suomelle eduksi, koska se vähentää kansainvälistä verokilpailua ja antaa Suomelle mahdollisuuden kilpailla vahvuuksillamme, kuten osaavalla ja koulutetulla työvoimalla.

Mitä laajempi tuki pilareilla on, sitä vähemmän valtioilla tai Euroopalla on tarve kansallisille tai unionitason verotusratkaisuille, jotka ajaisivat samoja tavoitteita. Useat ja erilliset kansalliset ratkaisut tulisivat väistämättä monimutkaistamaan verojärjestelmää enemmän kuin yhdessä sovittu sääntelykokonaisuus. Sääntelykokonaisuus on joka tapauksessa suunniteltu niin, että minimiyhteisöverokanta soveltuu myös tilanteissa, joissa Pilari II:n sääntelyä ei sovelleta suoraan:

In practice, multinational groups with subsidiaries in countries that operate a rate below the agreed minimum rate will ultimately also have to face the consequences of Pillar 2. This is because the rules test the effective tax rate per jurisdiction and apply a top-up tax to companies in the low-tax jurisdictions.¹¹

Tarkoituksena on, että Pilari II tulisi soveltuvin osin voimaan jo vuoden 2023 alusta. Aikataulu on tiukka, mutta välttämätön. On todettava, että kansainvälisen yhteisöverojärjestelmän uudistaminen on jo nykyisellään myöhässä. Koska esitys lisää resurssitarvetta sekä verovelvollisilla että veronsaajalla, on tarkoituksenmukaista kiinnittää huomiota Verohallinnon määrällisiin ja laadullisiin resursseihin.

Suomen ja Euroopan unionin tulee kannattaa komission direktiiviehdotusta, koska sääntelykokonaisuudella on merkittävä rooli kansainvälisen yritysverojärjestelmän kehittämisessä. On tärkeää, että järjestelmän oikeudenmukaisuutta lisääville verotusratkaisuille on mahdollisimman laaja kansainvälisen yhteisön tuki.

Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry

¹¹ Questions and Answers on Minimum corporate taxation. 22.12.2021.