



Valtiovarainministeriölle

Lausuntopyyntönnö VN/33613/2021 VM186:00/2021

## LAUSUNTO EHDOTUKSESTA NEUVOSTON DIREKTIIVIKSI MONIKANSALLISTEN KONSERNIEN GLOBAALIN VEROTUKSEN VÄHIMMÄISTASON VARMISTAMISESTA UNIONISSA

Suomen Asianajajaliitto (jäljempänä ”Asianajajaliitto”) kiittää mahdollisuudesta lausua ehdotuksesta Neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernienvälisten globaalien verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa (jäljempänä ”Direktiiviehdotus”).

Asianajajaliitto pitää Direktiiviehdotusta ja globaalia verotuksen vähimmäistason varmistamista Suomen kannalta yleisesti ottaen kannatettavana. Lausuntonaan Asianajajaliitto esittää seuraavaa:

### 1. Implementoinnin aikataulusta

Direktiiviehdotuksessa esitetään, että Global anti-Base Erosion (GloBE) -säännösten tulisi olla saatettuna Income Inclusion Rulen (IIR) osalta kansallisesti voimaan ja niiden tulisi olla sovellettavissa 1.1.2023 alkaen.

Direktiiviehdotus on käsillä olevalla lausuntokierroksella vielä tammikuussa 2022. Lausuntokierroksen jälkeen Direktiiviehdotusta on tarkoitus käsitellä Euroopan unionin neuvoston työryhmässä. Kansallisella tasolla Direktiiviehdotuksesta on tarkoitus antaa eduskunnalle U-kirjelmä. Lisäksi Direktiiviehdotusta ei ole toistaiseksi saatavilla kaikilla EU:n virallisilla kielillä.

Yllä esitettyjen seikkojen valossa Asianajajaliitto huomauttaa, että aikataulu kansalliselle implementoinnille on tiukka. Koska kyseessä on suuriin konserneihin merkittävästi vaikuttavasta sääntelystä, tulisi Direktiiviehdotus ja sen kansallinen implementointi toteuttaa sellaisessa aikataulussa, jonka puitteissa sääntelyn kohteena olevat verovelvolliset pystyvät tekemään direktiivin noudattamisen kannalta tarvittavat toimet organisaatioiden sisällä. Asianajajaliiton pelkona on, että suunniteltu aikataulu ei anna tähän riittävää mahdollisuutta.

### 2. Sääntelykokonaisuudesta yleensä

Asianajajaliitto katsoo, että Direktiiviehdotuksessa on kyse erittäin monimutkaisesta sääntelykokonaisuudesta, joka aiheuttaa haasteita verovelvollisten oikeusturvaan ja verotuksen ennustettavuuteen. Tämä ilmenee muun muassa siten, että verovelvoitteet Suomessa tulevat riippumaan siitä, miten verotus on toimitettu toisella lainkäyttöalueella. Näin ollen Asianajajaliitto pitää tärkeänä muun muassa että:

- Suomi pyrkisi vaikuttamaan niin, että sääntelyä vielä yksinkertaistettaisiin jatkovalmistelussa aina kun mahdollista;
- Suomi pyrkisi vaikuttamaan niin, että direktiivin aineelliset tulokset eivät johtuisi OECD:n aineistosta vaan direktiivistä itsestään, jolloin aineisto olisi myös EU:n kielillä eli myös suomeksi saatavilla;
- Kansallisessa implementaatiossa panostettaisiin selkeisiin ja yksityiskohtaisiin esimerkkeihin mahdollisimman paljon; sekä
- Verohallinto olisi tiiviisti mukana direktiivin implementoinnissa, jotta Verohallinnon kannat erilaisiin aineellisiin kysymyksiin voitaisiin julkaista ohjeena tai muutoin mahdollisimman aikaisin.

### 3. Effective Tax Rate -testi

Effective Tax Rate (ETR) -testi, jota käytetään määrittämään se, tuleeko Direktiiviehdotuksessa suunniteltu minimiverokannan soveltaminen kyseeseen tietyllä lainkäyttöalueella sovellettavaksi, ts. onko ko. lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniin osien yhteenlaskettu verorasitus alle 15 %, toimii siten, että kaikkien em. lainkäyttöalueen konserniin osien

verorasitus lasketaan yhteen. Mikäli tuloksena on alle 15 % verorasitus, määrätään lisävero (*top-up tax*) kaikille em. osille, jotta Direktiiviehdotuksen verotuksen vähimmäistaso täyttyy näiden osalta.

Asianajajaliitto pitää laskentatapaa sinällään varsin selkeänä, vaikkakin melko teknisenä. Huomionarvoista on kuitenkin se, että Suomen verojärjestelmä ei käsittele konsernia yhtenä verovelvollisena, vaan jokainen konserniyhtiö on erillinen verovelvollinen. Tästä johtuen ETR-testin implementoiminen Suomen verojärjestelmään voi osoittautua hankalammaksi kuin mitä se on sellaisissa valtioissa, joissa konsernit verotetaan ns. yhtenä poolina. Ongelma Suomen osalta on myös se, että ETR perustuu IFRS:ään.

ETR-testi ehdotetussa muodossa on lähtökohtaisesti olennainen osa Direktiiviehdotusta, joten oletettavasti konsernin jakaminen erillisiin verovelvollisiin Suomen verotuksessa ei voi estää ETR-testin käyttöönottoa. Asianajajaliitto katsoo kuitenkin tarpeelliseksi kehottaa Valtiovarainministeriötä ottamaan huomioon ETR-testin luonteen poikkeuksena erillisten verovelvollisten pääsäännöstä, kun kansallista lainsäädäntöä muotoillaan laskentatapojen osalta.

#### 4. Varauma verotuksen vähimmäistason varmistamiseksi kansallisella tasolla

Direktiiviehdotuksen 10 artikla mahdollistaa verotuksen vähimmäistason varmistavan lisäveron perimisen kansallisella tasolla niiltä konsernin yhtiöiltä ja kiinteiltä toimipaikoilta, jotka sijaitsevat ko. jäsenvaltiossa. Tämä on vaihtoehto sille, että konsernin toisessa valtiossa sijaitseva emoyhtiö tai väliyhtiö ovat velvollisia omassa valtiossa suorittamaan lisäveroa myös näiden tytäryhtiöiden ja kiinteiden toimipaikkojen osalta.

Vaikka Suomen yhteisöverokanta lähtökohtaisesti ylittää Direktiiviehdotuksessa säädetyn 15 prosentin minimitason, suosittelee Asianajajaliitto Suomen valtiota hyödyntämään 10 artiklan varauman, jotta sen verotusoikeus on mahdollisimman kattava ja Suomessa sijaitsevat yhtiöt sekä kiinteät toimipaikat voivat täyttää verovelvoitteensa mahdollisimman pitkälle kotimaisen lainsäädännön puitteissa.

#### 5. Palkkakulujen määritelmä

Direktiiviehdotuksen 27 artiklan kohdan 1 alakohdassa (b) määritellään substanssipohjaisen tulon poikkeuksen (*substance-based income exclusion*) laskennassa huomioon otettavat palkkakustannukset seuraavasti:

*“eligible payroll costs” means employee compensation expenditures, including salaries, wages and other expenditures that provide a direct and separate personal benefit to the employee, such as health insurance and pension contribution, payroll and employment taxes, and employer social security contributions;”*

Asianajajaliitto katsoo, että ko. määritelmään tulisi selkeästi sisällyttää myös ainakin Suomen kansallisessa verolainsäädännössä tunnettu työkorvauksen määritelmä, koska saman kohdan alakohta (a) sisällyttää myös itsenäiset alihankkijat työntekijän käsitteeseen. Mikäli näin ei menetellä, asettaa Direktiiviehdotus omia työntekijöitä käyttävät konsernit ja yhtiöt parempaan asemaan kuin alihankkijoiden avulla samalla lainkäyttöalueella toimivat konsernit ja yhtiöt. Tätä ei voida pitää tarkoituksenmukaisena, kun huomioidaan Direktiiviehdotuksen sivulla 16 kohdassa 14 todettu poikkeuksen tarkoitus, ts. mahdollistaa materiaalista läsnäolo vaativa teollinen toiminta matalasti verotetussa valtiossa. Näin ollen suositeltavaa onkin, että palkkakulujen määritelmä sisältää työkorvauksen, jonka saaja voi olla myös toisen konsernin tai yksittäisen verovelvollisen osa.

#### 6. De minimis -rajan suuruus

Direktiiviehdotuksen 29 artikla säättää De minimis -poikkeuksesta, jonka soveltuessa lisävero edellytykset täyttävällä matalan verotuksen lainkäyttöalueella sijaitsevien konsernin tytäryhtiöiden/kiinteän toimipaikan osalta on nolla euroa.

Asianajajaliitto pitää lähtökohtaisesti suotavana sitä, että Direktiiviehdotus sisältää De minimis -rajan. Raja-arvoja tulisi kuitenkin nostaa, jotta pienimuotoiseen toimintaan kohdistuvat hallinnolliset velvoitteet eivät ole liian suuret. Ehdotetut raja-arvot (10 MEUR liikevaihto ja alle 1 MEUR tulos) täyttyvät varsin pienimuotoisella toiminnalla (liikevaihto 1,3 % koko konsernin liikevaihdosta, jos konsernin liikevaihto on Direktiiviehdotuksessa tarkoitettu 750 MEUR raja). De minimis -rajan kytkemistä esimerkiksi keskisuuren yrityksen määritelmään<sup>1</sup> (mm. liikevaihto yli 50 MEUR) tulisi harkita.

#### 7. Sanktiot

<sup>1</sup> [https://ec.europa.eu/growth/smes/sme-definition\\_fi](https://ec.europa.eu/growth/smes/sme-definition_fi)



Direktiiviehdotuksen 44 artiklan 2 kohdassa säädetään, että 42 artiklan mukaisen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönteelle yhtiölle voidaan määrätä rangaistusmaksu, jonka suuruus on 5 prosenttia sen ko. tilikauden liikevaihdosta. Asianajajaliitto pitää yllä kuvattua rangaistusmaksun suuruutta poikkeuksellisen ankarana, kun sitä vertaa esimerkiksi kotimaisiin myöhästymismaksu- ja veronkorotussanktioihin. Lisäksi sakon määräytyminen liikevaihdon perusteella on verojärjestelmän systematiikan vastaista.

Helsingissä 10. tammikuuta 2022

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Niko Jakobsson  
Suomen Asianajajaliiton pääsihteeri

LAATIJA

Asianajaja Sami Tuominen, Bird & Bird Asianajotoimisto Oy, Helsinki

*Suomen Asianajajaliiton lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 120 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu vero-oikeuden asiantuntijaryhmässä.*