



UNIVERSITY OF
EASTERN FINLAND

Oikeustieteiden laitos

1 (4)

Valtiovarainministeriö

kirjaamo.vm@gov.fi

Asia: Lausunto ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernien globaalien verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa (VM186:00/2021)

Alla on pyydetty lausuntoni ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernien globaalien verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa (VM186:00/2021), jäljempänä ”Direktiiviehdotus” tai ”Ehdotus”. Lausunnossa tarkastellaan Direktiiviehdotuksen laajuuden takia vain eräitä Ehdotuksen kohtia sekä yksityiskohtaisesti vain yksittäisiä Ehdotuksen artikloihin liittyviä seikkoja.

1 Yleistä

Direktiiviehdotuksen *taustalla on OECD:n ns. BEPS-hankkeen pohjalta saavutettu yhteisymmärrys suurien kansainvälisten konsernien efektiivisestä vähimmäisverosta* (ns. Pillar 2 -hanke). Suomi hyväksyi heinäkuussa 2021 usean muun valtion kanssa OECD:n Pillar 2 ratkaisua koskevan lausuman. Lausuman mukaan valtioiden ei ole pakko saattaa voimaan Pillar 2 -sääntöjä, mutta mikäli ne niin tekevät, niiden on saatettava voimaan ja hallinnoitava näitä sääntöjä OECD:ssä sovitun yhteisymmärryksen mukaisesti. Hyväksytyn OECD:n lausuman takia lausunnossa ei erikseen arvioida OECD:n mallin tavoitteita tai toteutustapaa.

Direktiiviehdotuksessa implementoidaan Pillar 2 -hankkeesta vain kansalliseen lainsäädäntöön sisällytettävät säännökset Income Inclusion Rule (IIR) ja Under Taxed Payments Rule (UTPR). Näitä säännöksiä kutsutaan yhdessä *Global anti-Base Erosion säännöiksi (GloBE)*. Hankkeeseen kuuluva Subject to Tax Rule (STTR) toteutetaan verosopimusmääräyksen ja se liittyy lähdevaltioiden verotukseen. STTR-määräys on perusteltua toteuttaa verosopimusmääräyksen ja jättää jäsenvaltioiden toimivaltaan, johon verosopimukset muutoinkin kuuluvat myös EU-oikeuden näkökulmasta.

Direktiiviehdotuksen tavoite, että kaikki yhteisöt maksavat kohtuullisen veron voitoista, jotka ovat syntyneet toiminnoista EU:ssa, on perusteltu. Myös tavoite OECD:n GloBE -säännösten yhdenmukaiseen ja johdonmukaiseen implementointiin jäsenvaltioissa on perusteltu. Tämän tavoitteen osalta on kuitenkin otettava huomioon muun muassa *eri jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön erot*, jotka vaikuttavat esimerkiksi minimiverokannan vertailussa käytettävän efektiivisen veroasteen laskentaan. Tältä osin on *tärkeää arvioida jatkovalmistelussa, onko direktiiviehdotuksessa jäsenvaltioiden, kuten Suomen osalta, riittäviä joustoja*. Suomessa esimerkiksi yritysjärjestelyissä, kuten sulautumisissa ja jakautumisissa, vahvistetut tappiot voivat

ITÄ-SUOMEN YLIOPISTO | uef.fi

JOENSUU Yliopistokatu 2, PL 111, 80101 Joensuu

KUOPIO Yliopistonranta 1, PL 1627, 70211 Kuopio



siirtyä vastaan ottavalla yhtiöllä (tuloverolaki, 1535/1992, 123 §). Vastaavaa säännöstä ei ole kaikissa valtioissa ja tällä voinee olla vaikutusta efektiivisen veroasteen laskentaan. Lisäksi direktiiviehdotuksen jatkovalmistelussa on tärkeää kiinnittää huomiota siihen, että Ehdotuksesta syntyvä *hallinnollinen taakka* yrityksille on mahdollisimman pieni.

Direktiiviehdotuksessa todetaan, että siinä *noudatetaan OECD:n GloBE -mallia*. Tämä on erittäin tärkeää, jotta EU:n tai jäsenvaltioiden kansainvälinen kilpailuasema yritysten sijoittautumis- päätöksissä ei ole muita valtioita tai oikeudellisia alueita heikompi. Jatkovalmistelussa onkin muun muassa artiklakohtaisessa tarkastelussa syytä *kiinnittää huomiota siihen, että OECD:n mallia noudatetaan tarkasti kuitenkin ottaen huomioon EU-oikeuden vaatimukset*.

2 Soveltamisala

Direktiiviehdotuksessa esitetään, että *säännökset ulotetaan myös kansallisiin konserneihin* ("large-scale domestic group"), jotka täyttävät soveltamisalalle asetetun 750 miljoonan euron konsolidoidun liikevaihdon vaatimuksen (artikla 2). Tähän ovat Ehdotuksen mukaan syynä EU:n perusvapaudet, joissa kansallisia ja rajat ylittäviä tilanteita ei yleensä voida asettaa erilaiseen asemaan.

OECD:n määräykset eivät sovellu tilanteisiin, joissa verovelvollisella ei ole ulkomaista läsnäoloa. Direktiiviehdotuksen soveltuminen myös puhtaasti kansallisiin konserneihin on sikäli ongelmallinen, että se saattaa merkitä kansallisen veroasteen nousua soveltamisalaan kuuluvissa konserneissa. Suomen osalta tällä ei kuitenkaan liene suurta merkitystä olettaen, että soveltamisalaan kuuluvien kansallisten konsernien Ehdotuksen mukaan laskettu efektiivinen veroaste ylittää vähimmäisveroasteen. Ehdotus merkitsee kuitenkin jäsenvaltioiden kansalliseen yhteisöverotasoon puuttumista EU-sääntelyllä. Lisäksi Ehdotuksen soveltaminen EU:ssa kansallisiin konserneihin asettaa jäsenvaltioissa toimivat kansalliset soveltamisalaan kuuluvat konsernit eri asemaan kuin muissa GloBE-määräyksiä soveltavissa valtioissa olevat kansalliset konsernit, jos niihin ei OECD:n mallin mukaisesti sovelleta GloBE-säännöksiä. Tästä voi syntyä kilpailuhaitta EU:n jäsenvaltioille.

Direktiiviehdotuksessa (artikla 2 kohta 3.(a)) soveltamisalasta vapautetaan muun muassa valtiolliset yhtiöt ("governmental entity"). Valtiollinen yhtiö olisi tärkeä määritellä Ehdotuksen artiklassa 3.

Artiklan 29 de minimis -säännös on perusteltu. Samoin kansainvälisten konsernien vapautus viitenä ensimmäisen toimintavuotena on perusteltu (artikla 47). Vapautussäännöksen soveltamisalan määrittelyn selkeyteen on kuitenkin syytä kiinnittää huomiota jatkovalmistelussa lainsäädännön ennustettavuuden turvaamiseksi. Erityisesti on syytä selkeyttää, mitä tarkoitetaan kansainvälisen toiminnan alkuvaiheella ("initial phase of the international activity"). On tärkeää, että vastaavaa viiden vuoden vapautusta sovelletaan artiklan 50 mukaisesti myös soveltamisalaan kuuluviin kansallisiin konserneihin. Artikla 50 lieventää osaltaan edellä kerrottuja EU:ssa toimivien soveltamisalaan kuuluvien kansallisten konsernien kilpailuhaittoja.



3 Eräitä määritelmiä

Ehdotuksen artiklan 3 kohdassa (7) määritellään ”*fiscal year*”. Kohdassa viitataan myös siihen, että efektiivinen ja top up -vero lasketaan tältä ajalta. Tältä osin olisi tärkeää jatkovalmistelussa miettiä, miten tämä määritelmä on suhteessa Suomen lainsäädännössä määriteltyyn verovuoteen erityisesti silloin, kun verovuosi muodostuu kansallisessa lainsäädännössämme samana kalenterivuotena päättyneestä useammasta tilikaudesta (laki verotusmenettelystä, 1558/1995, 3.2 §).

”*Ultimate parent entity*” (UPE) määritellään artiklan 3 kohdassa 11. Määritelmässä otetaan huomioon sekä välitön että välillinen omistus. Välillisen omistuksen osalta on tärkeä täsmentää, lasketaanko se esimerkiksi suhteellisena osuutena.

Yleensä ottaen jatkovalmistelussa on tärkeä säännösten selkeyden ja ennustettavuuden takia kiinnittää huomiota siihen, että määritelmät ovat selkeitä ja kattavia.

4 Suhde väliyhteisölainsäädäntöön

Pillar 2 -sääntö on eräänlainen väliyhteisölainsäädäntö. Kuten Direktiiviehdotuksen johdannossa todetaan väliyhteisösäännöksillä voi olla vaikutusta IIR-säännökseen. Väliyhteisösäännön soveltuessa yleensä matalan verotuksen valtiossa olevan yhtiön koko tulos tai tietyt tulot verotetaan joko suoran tai välillisen omistajan kotivaltiossa. Omistaja voi Suomen väliyhteisösääntelyssä olla yhteisö tai luonnollinen henkilö. On tärkeää, että Ehdotuksessa varmistetaan, että väliyhteisösääntelyssä määrätty vero otetaan huomioon IIR-säännöstä sovellettaessa, jotta soveltamisalaan kuuluva konserni ei joudu maksamaan veroa useaan kertaan. Säännös on Ehdotuksessa artiklan 23 kohdassa 3.

Tarkastelussa on tärkeä huomata, että sinänsä eri valtioiden kansallisia väliyhteisösäännöksiä voidaan soveltaa samanaikaisesti ja että väliyhteisövero voidaan määrätä myös luonnolliselle henkilölle. Direktiivin johdannossa ja artiklan 23 kohdassa 3 viitataan vain välittömän tai välillisen emoyhtiön *kirjanpitoon sisällyttämään väliyhteisöveroon*, mutta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi myös luonnolliselle henkilölle määrätty väliyhteisövero olisi otettava huomioon. Tätä on syytä tarkastella Ehdotuksen jatkovalmistelussa.

5 Muutokset kansallisten verojen määrään

Ehdotuksen johdannossa (s. 9) viitataan siihen, että muutokset IIR:ään vaikuttavissa veroissa, tuloissa ja tappiossa otetaan Ehdotuksessa huomioon siten, että top-up -veroa voidaan korottaa. Toisaalta artiklassa 24 näytetään otettavan huomioon myös tilanteet, joissa oikaisu korottaa kansallista veroa ja näin alentaa top up -veroa. Tältä osin olisi toivottavaa täsmentää Ehdotuksen johdantoa.



6 Ehdotuksen vaikutusarvio

Ehdotuksen johdannossa todetaan, että siihen ei sisälly vaikutusarviota. Taloudellisen vaikutusarvion osalta viitataan OECD:n arvioon vuodelta 2020. Tätä perustellaan sillä, että kaikki EU-valtiot ovat jo sitoutuneet Pillar 2 ratkaisuun ja asia on poliittisesti kiireellinen.

Yleensäkin direktiiviehdotuksissa olisi kuitenkin tärkeä olla taloudellinen vaikutusarvio niin koko EU:n kuin yksittäisten jäsenvaltioiden osalta silloin, kun direktiivillä muutetaan kansallista verolainsäädäntöä. Verolainsäädännön yksi keskeinen tavoite on fiskaalinen, joten taloudellinen vaikutusarvio on olennainen osa kansallista verolainsäädännön valmistelua ja direktiivi implementoidaan kansallisella lainsäädännöllä. Suomessa Direktiiviehdotuksen aikanaan implementoivaan hallituksen esitykseen on sisällytettävä vaikutusarvio.

7 Voimaantulon ja soveltamisen aikataulu

Direktiiviehdotuksen mukaan sen on tarkoitus tulla pääosin voimaan 31.12.2022 ja sovellettavaksi 1.1.2023. Tämä vastaa OECD:n 8.10.2021 päiväämässä lausumassa esitettyä aikataulua.

Ottaen huomioon Direktiiviehdotukseen sisältyvien säännösten laajuuden ja monimutkaisuuden *olisi tärkeää, että voimaantulo- ja soveltamisajankohtaa siirrettäisiin ainakin vuodella eteenpäin*. Voimaantulon lykkääminen mahdollistaisi direktiivin käsittelylle EU:ssa ja myös kansallisen lainsäädännön valmistelulla vähän pidemmän ajan, joka sekin olisi tiukka, mikäli voimaantuloa ja soveltamista lykättäisiin vuodella. Lisäksi sekä soveltamisalaan kuuluvilla verovelvollisilla että Verohallinnolla olisi ehdotettua pidempi aika toteuttaa uuden sääntelyn vaatimat järjestelyt. Muutosten suuruusluokkaa arvioitaessa on syytä muistaa, että ETR:n laskennassa käytettävä tulo ("qualifying income", Ehdotuksen luku III) lasketaan tilipäätöksen pohjalta huomioon ottaen siihen Direktiiviehdotuksessa sallitut oikaisut. Kyse on siis merkittävästä muutoksesta nykyiseen yhteisöveron verotettavan tulon määrittämiseen verrattuna.

Direktiiviehdotuksen voimaantulo- ja soveltamisaikataulussa on myös syytä ottaa huomioon, miten OECD:n Pillar 2 -määräyksiä ollaan implementoimassa EU:n ulkopuolisissa valtioissa ja oikeusalueilla. Samanaikainen globaali implementointiaikataulu edesauttaa minimoimaan negatiiviset vaikutukset yksittäisten valtioiden verotukselliseen kilpailuasemaan. OECD:n Pillar 2:lle asetettava toteutusaikataulu on kuitenkin erittäin tiukka ja saattaa olla, että useat valtiot eivät kykene noudattamaan sitä.

Joensuussa 11. päivänä tammikuuta 2022

Marianne Malmgrén
Finanssioikeuden professori (ma.)
marianne.malmgren@uef.fi