VALTIOVARAINMINISTERIÖ
FINANSMINISTERIET

Direktiiviehdotus COM(2021) 823 - Konsernien globaalin verotuksen vähimmäistason varmistaminen unionissa

Verojaosto 17.2.2022
Valtiovarainministeriö
Neuvotteleva virkamies Jaana Mikkola
Erityisasiantuntija Laura Burmester

Direktiiviehdotus minimiverotuksesta

- Komission 22.12.2021 tekemä ehdotus neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa (*minimiverotusta koskeva direktiiviehdotus)*
- Tavoitteena, että konserneja verotettaisiin vähintään minimitason mukaisesti riippumatta siitä, missä valtioissa toimintaa harjoitetaan.
  - Samalla asetettaisiin tietyt rajat valtioiden väliselle liialliselle verokilpailulle
- Minimiverotasoa arvioitaisiin valtiokohtaisesti ja tosiasiallisen verotason tulisi olla vähintään 15 prosenttia.

Tausta

- Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestössä (OECD) käynnistetty kansainvälisen tuloverotuksen uudistus:
  - Liiketoiminnan digitalisoituminen, rajat ylittävä liiketoiminta ilman fyysistä sijoittautumista (verotusoikeuden uudelleen allokointi, pilari 1)
  - **Jäljelle jääneet riskit veropohjan rapautumisesta ja voiton siirrosta (minimiverotus, pilari 2)**
- Taustalla veropohjan rapautumista ja voiton siirtoa koskeva hanke (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS) sekä hankkeet digitalisoituvan talouden verokysymyksistä
  - BEPS-työ käynnistyi vuonna 2013 (15-kohtainen Action Plan)

Tausta

- OECD-työtä tehty ns. Inclusive Framework -kokoonpanossa (yhteensä noin 140 valtiota ja lainkäyttöaluetta)
  - O 18/2021 vp (toukokuu 2021): Valtiovarainministeriön selvitys valtiovarainvaliokunnalle
  - Kannanotto uudistuksen päälinjoista 8.10.2021 (137 valtiota liittynyt, ml. EU-valtiot, Kypros erillisellä ilmoituksella)
    - Kannanoton mukaan valtioiden ei ole pakko implementoida minimiverotusta koskevaa kansalliseen lainsäädäntöön vietäväksi tarkoitettua sääntelyä, mutta mikäli ne niin tekevät, valtiot sitoutuvat tältä osin noudattamaan Inclusive Framework -puitteessa sovittuja yhteisiä käytäntöjä.
- OECD:ssä valmisteltu ns. mallisäännöt minimiverotason toteuttamiseksi kansallisella sääntelyllä
  - Global Anti-Base Erosion (GloBE) -säännöt

Ehdotuksen pääasiallinen sisältö

- Komission direktiiviehdotus perustuu pääosin OECD:n mallisääntöihin
  - EU:n primäärioikeudesta, erityisesti sijoittautumisvapaudesta, johtuen ehdotus sisältää kuitenkin eräitä laajennuksia.
- Ehdotus on hyvin laaja ja tekninen kokonaisuus
  - Direktiiviehdotus 75 sivua, OECD:n mallisäännöt 64 sivua

Ehdotuksen pääasiallinen sisältö - Direktiivin kohde ja soveltamisala

- Uudenlainen sääntely, joka tulisi sovellettavaksi nykyisen verojärjestelmän rinnalle ja koskisi vain osaa verovelvollisista
- Monikansallinen tai kotimainen konserni, jonka liikevaihto väh. 750meur vähintään kahtena neljästä peräkkäisestä vuodesta
  - Konsernin määritelmä nojautuu tilinpäätössääntelyyn
- Kaikki konsernit toimialasta riippumatta
  - Eräitä poikkeuksia tietyille toimijoille, kuten rahastoille (ns. Excluded Entity -sääntely)
- Veropohjan laskennassa eräitä rajauksia
  - Esim. kansainvälisen meriliikenteen tulo

Ehdotuksen pääasiallinen sisältö - Minimiverotuksen toteuttavat verotussäännöt ja niiden soveltamisjärjestys

- Pääasiallisesti sovellettava sääntö olisi niin sanottu tuloksi lukemista koskeva sääntö (income inclusion rule, IIR-sääntö)
  - Sovellettaisiin lähtökohtaisesti konsernin ylimmän emon sijaintivaltiossa
  - ”Asuinvaltion sääntö”
- Siltä osin kuin konsernin matalasti verotettuja yksiköitä ei verotettaisi IIR-säännön nojalla, toissijaisesti soveltuisi niin sanottu aliverotettujen suoritusten sääntö (undertaxed payments rule, UTPR)
  - Omat säännökset siitä, millä tavalla sen perusteella perittävä täydennysvero kohdistettaisiin konserniyksiköiden välillä
  - ”Lähdevaltion sääntö”
- Mahdollisuus kotimaiseen täydennysveroon

Ehdotuksen pääasiallinen sisältö – Soveltaminen kotimaisiin tilanteisiin

- OECD:n mallisääntöjen mukaan IIR-sääntö soveltuisi lähtökohtaisesti ainoastaan rajat ylittävissä tilanteissa eli silloin, kun emoyksikkö ja matalasti verotettu tytäryksikkö sijaitsevat eri valtioissa.
- Direktiiviehdotuksessa soveltamisala on kuitenkin laajempi, jotta varmistettaisiin yhdenmukaisuus SEUT-sopimuksen perusvapauksia koskevan sääntelyn kanssa:
  - Monikansallisen konsernin kotimaiset konserniyksiköt, mukaan lukien emoyksikkö itse, mikäli yksiköt olisivat matalasti verotettuja
  - Puhtaasti kotimaiset konsernit

Ehdotuksen pääasiallinen sisältö - Tosiasiallisen verotason ja täydennysveron määrittäminen

- Kyse tosiasiallisen verotason eli efektiivisen veroasteen arvioinnista valtiokohtaisesti
  - Veropohja + verot
- Hyvin yksityiskohtaiset säännöt siitä, millä tavalla sääntelyssä tarkoitettu veropohja laskettaisiin (GloBE-veropohja)
  - Lähtökohta tilinpäätöslaskennan mukainen tuloslaskelma, jota oikaistaisiin tiettyjen erien osalta
    - Konsernin ylimmän emon käyttämä standardi (esim. IFRS)
    - Oikaistaan esim. suorasijoitusosinkoja ja eräitä luovutusvoittoja ja –tappioita
    - Kansainvälisen meriliikenteen tulo rajataan pois
    - Omat säännöt tulojen (ja verojen) allokoinnista rajat ylittävissä tilanteissa

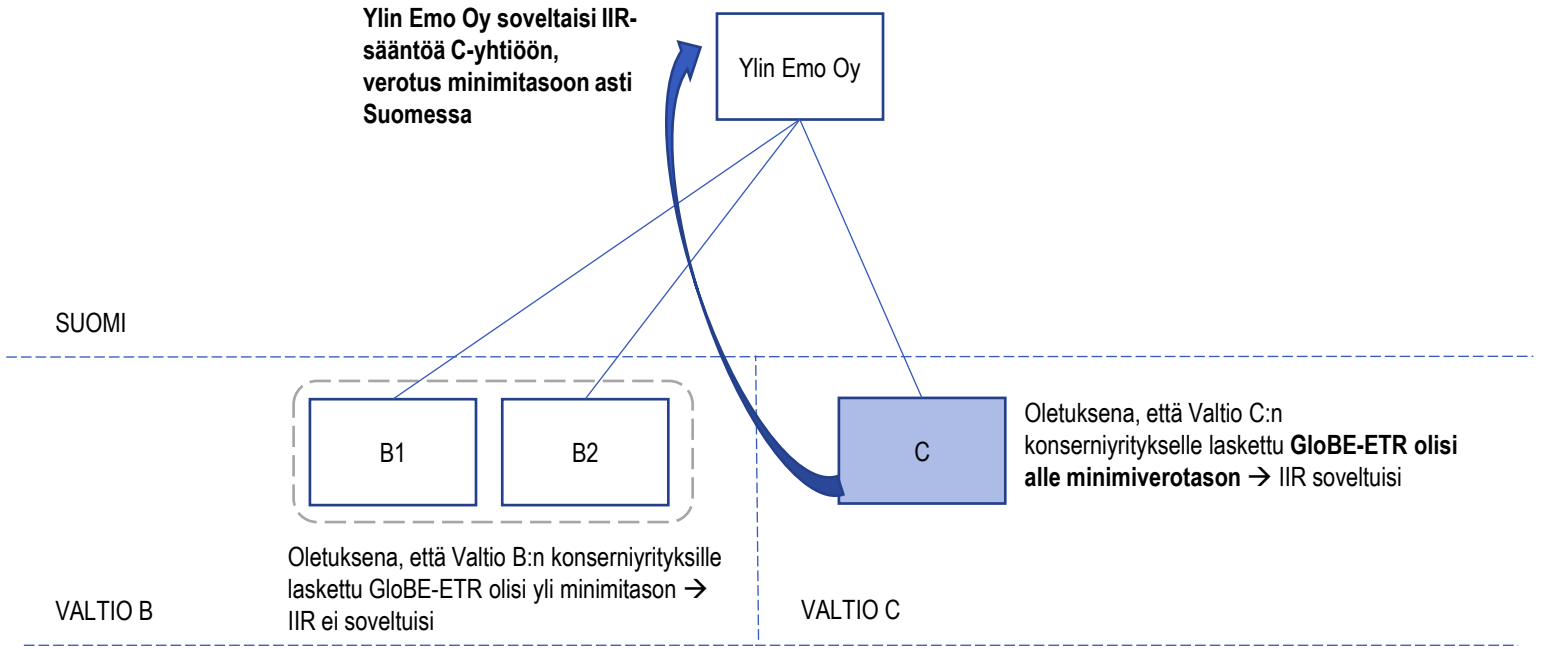
Ehdotuksen pääasiallinen sisältö - Tosiasiallisen verotason ja täydennysveron määrittäminen

- Oma veron määritelmä
- Huomioon otettavat verot perustuisivat tilinpäätöksessä ilmoitettuihin tilikauden veroihin, tietyin oikaisuin
  - Esim. verot, jotka liittyvät tuloon, joka on direktiiviehdotuksessa määritelty GloBE-veropohjan ulkopuolelle rajatuksi tuloksi, ei otettaisi lainkaan huomioon
- Väliaikaisten erojen ratkaisumalli perustuu tilinpäätöslaskennan laskennallisiin veroihin
  - Tietyt oikaisut, esim. oikaistaan aina enintään minimiverokantaan eli 15 prosenttiin asti
  - Laskennalliselle veroveloille 5 vuoden aikarajat; tietyt kategoriat kuitenkin vapaasti käytettävissä (esim. aineellisen omaisuuden nopeutetut poistot)

Ehdotuksen pääasiallinen sisältö - Tosiasiallisen verotason ja täydennysveron määrittäminen

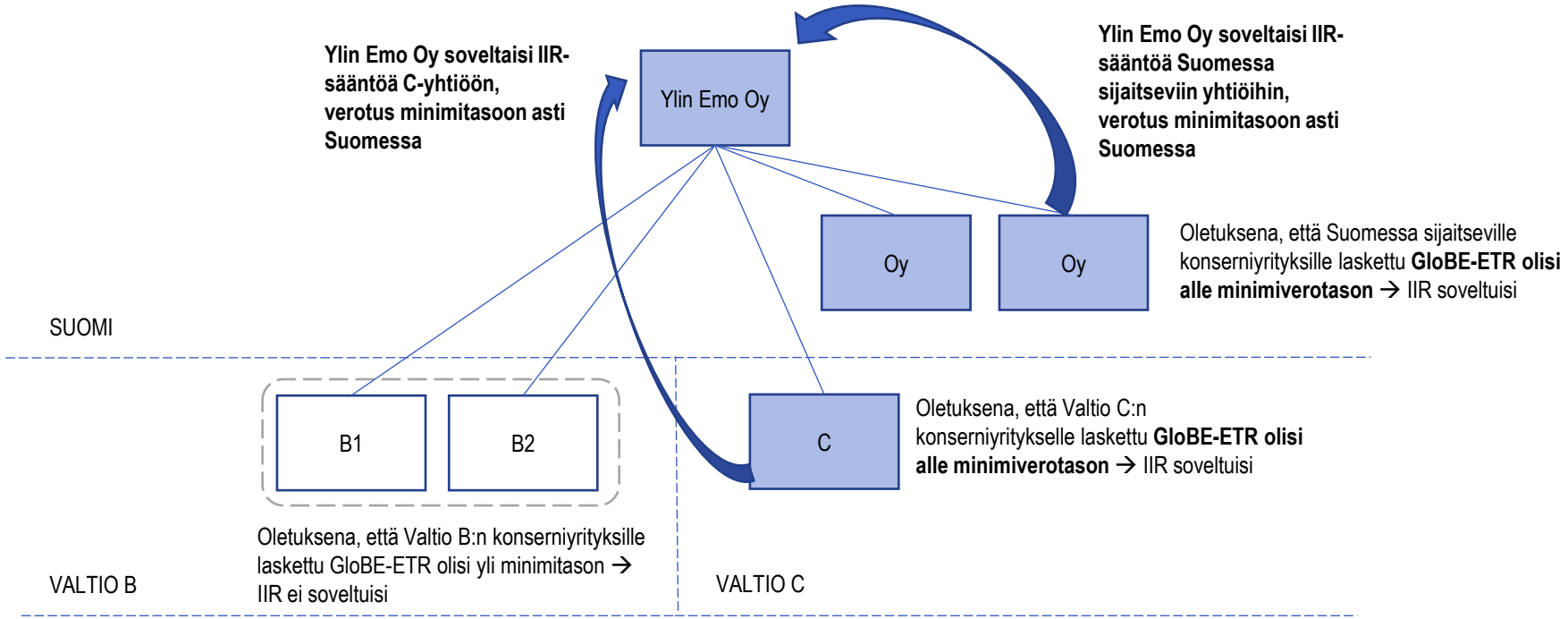
- Valtiokohtainen tarkastelu; millaiseksi muodostuu konsernin yhteinen tosiasiallinen GloBE-veroaste (ETR) kyseisessä valtiossa
- Jos jää alle 15 prosentin > täydennysvero
- Täydennysveron määrää laskettaessa konserneilla olisi mahdollisuus soveltaa myös niin sanottua substanssiperusteista poikkeusta, jonka nojalla tietty määrä tuloa voidaan jättää laskelman ulkopuolelle ja siten vapauttaa minimiverotuksesta (substance-based income exclusion)
- Lisäksi de minimis -poikkeus

Kuvitteellinen yksinkertaistettu esimerkki (IIR-sääntö) – Rajat ylittävä tilanne

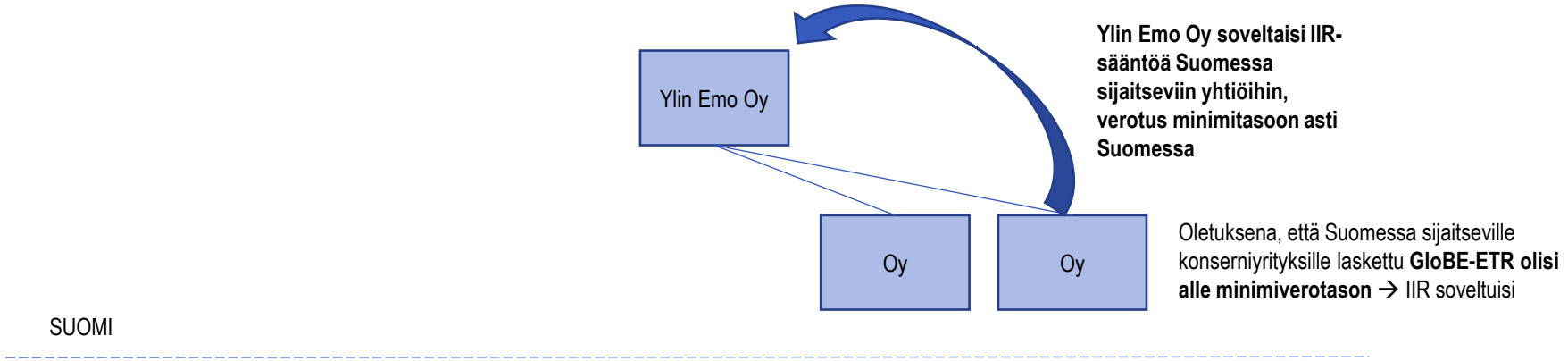


VALTIOVARAINMINISTERIÖ
FINANSMINISTERIET

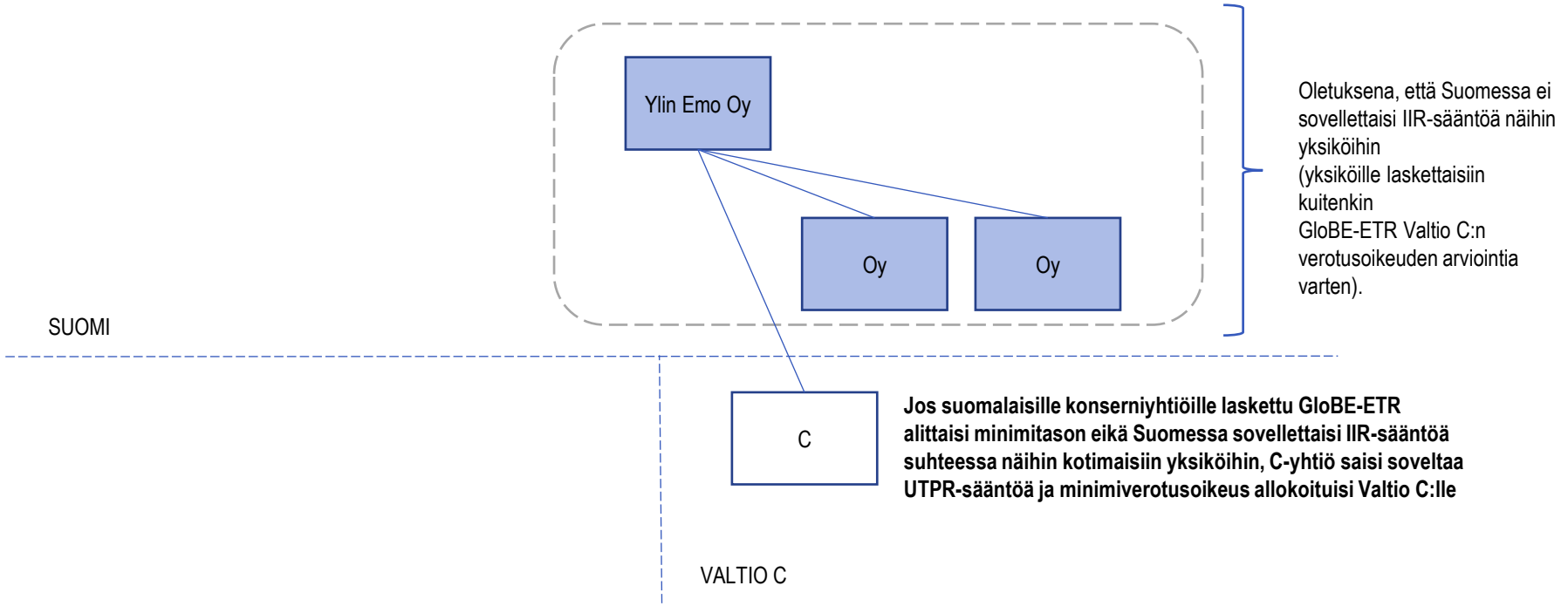
Kuvitteellinen yksinkertaistettu esimerkki (IIR-sääntö) – Rajat ylittävä tilanne + kotimainen tilanne



Kuvitteellinen yksinkertaistettu esimerkki (IIR-sääntö) – Puhtaasti kotimainen konserni



Kuvitteellinen yksinkertaistettu esimerkki (UTPR-sääntö)



Oletuksena, että Suomessa ei sovellettaisi IIR-sääntöä näihin yksiköihin (yksiköille laskettaisiin kuitenkin GloBE-ETR Valtio C:n verotusoikeuden arviointia varten).

Jos suomalaisille konserniyhtiöille laskettu GloBE-ETR alittaisi minimitason eikä Suomessa sovellettaisi IIR-sääntöä suhteessa näihin kotimaisiin yksiköihin, C-yhtiö saisi soveltaa UTPR-sääntöä ja minimiverotusoikeus allokoituisi Valtio C:lle

VALTIOVARAINMINISTERIÖ
FINANSMINISTERIET

Ehdotuksen pääasiallinen sisältö - Eräitä muita kysymyksiä

- Esim. olemassa olevien voitonjaon verotukseen perustuvien verojärjestelmien erityissääntöjä (Viro)
- Siirtymäsäännökset
- Kansainvälisen toiminnan alkuvaiheessa olevaa konsernia koskeva poikkeus
- Hallinnolliset säännökset ja sanktiot

Ehdotuksen pääasiallinen sisältö - Loppusäännökset

- Delegoidut säädökset
- Täytäntöönpanon määräaika
  - Direktiiviehdotuksessa esitetään, että jäsenvaltioiden tulisi täytäntöönpanna direktiivi 31.12.2022 mennessä.
  - Kuitenkin UTPR-sääntöä koskevia artikloja 11, 12 ja 13 sovellettaisiin vasta 1.1.2024 alkaen

EU-toimen perusta

- Direktiiviehdotus perustuu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 115 artiklaan, joten ehdotuksen hyväksyminen edellyttää kaikkien jäsenvaltioiden yksimielisyyttä.
- Toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaate

Ehdotuksen vaikutukset Suomelle ja Ahvenanmaan asema

- Vaikutukset Suomen lainsäädäntöön
- Hallinnolliset vaikutukset
- Taloudelliset vaikutukset

- Ahvenanmaan asema

Asian käsittelyvaihe EU:ssa

- Direktiiviehdotuksesta käytiin periaatekeskustelu Ecofin-neuvostossa 18.1.2022
- Neuvoston työryhmän tekninen käsittely käynnissä

Valtioneuvoston kanta (Kokonaisuudessaan U-kirjelmän sivuilla 18–19)

- Valtioneuvosto pitää tosiasiallisen minimiverotuksen tavoitteita kannatettavina.
- Valtioneuvosto kannattaa globaalin minimiverosääntelyn implementointia direktiivillä EU-tasolla.
- Valtioneuvosto pitää tärkeänä, että sääntelyn soveltamiseen mahdollisesti liittyvät EU:n primäärioikeutta ja erityisesti perusvapauksia koskevat riskit minimoidaan, valtioneuvosto kannattaa direktiiviehdotuksen sääntelyä soveltaa tosiasiallista minimiverotusta myös monikansallisten konsernien kotimaisiin konserniyksiköihin.

Valtioneuvoston kanta (Kokonaisuudessaan U-kirjelmän sivuilla 18–19)

- Valtioneuvosto suhtautuu sen sijaan tässä vaiheessa lähtökohtaisesti varauksellisemmin komission ehdotukseen minimiverotuksen soveltamisesta pelkästään kotimaassa toimiviin konserneihin. Tältä osin on mahdollista katsoa, että komission ehdotus ei olisi niin vahvasti perusteltavissa EU:n perusvapauksia koskevien riskien vähentämisellä, mutta ehdotuksella olisi vaikutusta jäsenvaltioiden verotukselliseen toimivaltaan. Lisäksi kansallisten vaikutusten arviointi on tältä osin kesken. Jatkokäsittelyssä on arvioitava tarkemmin EU:n primäärioikeuden, erityisesti Euroopan unionin toiminnasta tehdyssä sopimuksessa turvatun sijoittautumisvapauden, suhdetta ehdotuksen tähän osaan. Valtioneuvosto pitää tässäkin asiassa kuitenkin tärkeänä, että komission ehdotuksen tavoitteiden mukaisesti sääntelyn soveltamisesta ei aiheutuisi merkittävää epävarmuutta EU:n primäärioikeuden kannalta ja että sääntely estäisi haitallista verokilpailua sekä toisaalta edistäisi reilua kilpailua sisämarkkinoilla. Valtioneuvosto pitää hyvänä, että direktiiviehdotuksessa puhtaasti kotimaisia konserneja koskee viiden vuoden siirtymäsääntö.

Valtioneuvoston kanta (Kokonaisuudessaan U-kirjelmän sivuilla 18–19)

- Valtioneuvosto katsoo, että toimivallan siirtoa voidaan näissä oloissa pitää tarkoituksenmukaisena ehdotuksena, jotta ehdotettu sääntely toimisi tehokkaasti.
- Direktiiviehdotus on hyvin laaja ja tekninen ja sisältää runsaasti uudenlaisia käsitteitä ja sääntöjä. Valtioneuvosto pitää tärkeänä, että direktiiviehdotus ei poikkea tulkintaa vaikeuttavalla tavalla taustalla olevista OECD:n mallisäännöistä.
- Direktiiviehdotuksen implementoinnin määräaika on verolainsäädännölle poikkeuksellisen lyhyt. Ottaen huomioon sääntelyn laajuus ja teknisyys, pidempää määräaikaa voitaisiin pitää perusteltuna. Valtioneuvosto voi kuitenkin hyväksyä ehdotetun määräajan.

VALTIOVARAINMINISTERIÖ
FINANSMINISTERIET

Kiitos!

jaana.mikkola@gov.fi
laura.burmester@gov.fi