LAUSUNTO

U 10/2022 vp Valtioneuvoston kirjelmästä eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernien globaalin verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa

Kiitän eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostoa mahdollisuudesta antaa lausuntoni 10.2.2022 päivätystä valtioneuvoston kirjelmästä otsikkoasiassa.

Lausunnossa esitän eräitä direktiiviehdotuksen aikatauluun, käsitteisiin, rakenteeseen, sisältöön, soveltamisalaan, vaikutuksiin liittyviä kommentteja sekä muistiossa esitetyn direktiiviehdotuksen jatkokäsittelyyn ja implementointiin. Lisäksi kiinnitän huomiota muihin muutoksiin, sääntely-ympäristöön sekä Suomen verotusvaltaan.

En tässä vaiheessa käsittele lausunnossani direktiiviehdotuksen tekniseen toteutukseen ja yksityiskohtaiseen tulkintaan liittyviä kysymyksiä.

Uudistuksen lähtökohdat

Komissio on antanut direktiiviehdotuksen 22.12.2021 perustuen Sopimukseen Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) ja nimenomaisesti sen 115 artiklaan. Välittömän verotuksen sitovia sääntöjä koskien lainsäädäntö tulee antaa direktiiveinä ja niiden tulee koskea rajat ylittäviä tilanteita. Siten esillä olevista vaihtoehdoista komissio on päätynyt ehdottamaan direktiiviä, jonka mukaan jäsenvaltioita vaaditaan varmistamaan monikansallisten konsernien globaalin verotuksen vähimmäistason unionissa.

Ehdotuksella on vahva kytkentä kansainvälisen verotuksen viimeaikaiseen kehitykseen sekä OECD:ssä käynnistettyyn tuloverotuksen uudistamishankkeeseen ja sen toiseen sääntelykokonaisuuteen koskien globaalia minimiverotusta (pilari 2). Mikäli valtio implementoi globaalia minimiverotusta koskevan sääntelykokonaisuuden kansalliseen lainsäädäntöön, valtion tulee sitoutua tältä osin noudattamaan OECD:n piirissä Inclusive Framework –puitteessa sovittuja yhteisiä käytäntöjä.

Esityksen kohteena olevan muutoksen lähtökohtia voidaan pitää tärkeinä ja kannatettavina. Uudistuksen nykyvaiheessa on tarkoituksenmukaista edetä asiassa muistiossa esitetyllä tavalla. Samalla tulee kuitenkin pyrkiä edistämään Suomen verotusvaltaa ottaen huomioon verolainsäädännön koherenssi ja selkeys sekä yritystoiminnan ja talouden toimintaympäristö. Nämä tavoitteet tulee ottaa huomioon sekä direktiivin viimeistelyssä että implementoinnissa. Tarkasteltavia tekijöitä ovat sääntelyn aikataulu, käsitteet, rakenne, muoto, sisältö, soveltamisala, vaikutukset sekä sääntely-ympäristö.

Direktiiviehdotuksesta

Kirjelmää koskevassa muistiossa todetaan, että direktiiviehdotuksesta ei ole saatavissa versiota muulla kuin englannin kielellä. Valmisteluun ja ensisijaisesti uudistuksen parissa työskenteleviin valtiovarainministeriön virkamiehiin kohdistuu lisäksi aikataulupaine asetettujen tavoitteiden vuoksi. Uudistuksen laajuus huomioon ottaen käsittelyn aikataulu ja sen muut reunaehdot voidaankin nähdä ongelmallisina hyvän lainvalmistelun lähtökohdista.

EU:n lupaus panna ensimmäisten joukossa nopeasti täytäntöön äskettäin tehty historiallinen maailmanlaajuinen verouudistussopimus, on selkeä ja kunnianhimoinen. Asetettava aikataulu ei kuitenkaan saisi vaarantaa jäsenmaiden mahdollisuuksia käydä läpi ja käsitellä sisältöä sekä tarvittaessa vaikuttaa kokonaisuuden muotoutumiseen.

Direktiiviehdotus sisältää lukuisan joukon aiemmasta poikkeavia legaalitermejä ja niiden lyhenteitä. Lausunnon kohteena oleva muistio on sisällöltään ja rakenteeltaan hyvin ja selkeästi kirjoitettu. Direktiiviehdotuksen ja siihen kirjattujen artiklojen (57 kappaletta) jatkovalmistelussa ja implementoinnissa vastaavan selkeyden saavuttaminen ei näytä mahdolliselta. Sen vuoksi jo aikaisessa vaiheessa tulisi kyetä kuvaamaan se verovelvollispiiri, joita uusi sääntely tulee koskemaan sekä tuon sääntelyn vaikutukset.

OECD:n uudistamishanke koskee kansainvälisiä konserneja, joiden liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa. Komission direktiiviehdotus laajentaa soveltamisalan myös jäsenmaiden kansallisiin konserneihin EU:n sijoittautumisvapauden vaatimuksista johtuen. Soveltamista koskeva efektiivinen vähimmäisveroaste on 15 prosenttia. Kysymys ei siten ole unionin yhteisestä yhteisöveroasteesta mainituille konserneille.

Ehdotettua direktiiviä on määrä soveltaa edellä mainitut edellytykset täyttävään konserniin, jonka emoyhtiö tai tytäryhtiö sijaitsee EU:n alueella. Ottaen huomioon konsernien kokoluokkaa koskeva vaatimus ja toisaalta efektiivinen vähimmäisveroaste ehdotettu direktiivi näyttäisi soveltuvan varsin harvoihin konserneihin, joiden emoyhtiö on suomalainen yhtiö. Myös monikansallisten konsernien kotimaisten konserniyhtiöiden kuulumista sääntelyn soveltamisalan piiriin tulisi kyetä arvioimaan tarkemmin.

Valtiovarainministeriön muistion mukaan direktiivin tuloksi lukemissäännön (IIR) piiriin voisi kuulua 50-60 sellaista monikansallista konsernia, joiden ylin emoyhtiö on Suomessa. Sääntelyn soveltamisalan piiriin, monikansalliseen konserniin kuuluvia konserniyhtiöitä Suomessa on arvioitu olevan noin 2 800 ja sääntely koskisi noin 300 kiinteää toimipaikkaa. Soveltamisalan ulkopuolelle jäävät tietyin edellytyksin muun muassa eläkerahastot ja erää

muut tahot. Vastaavasti toimintansa alkuvaiheessa olevat konsernit rajautuvat soveltamisalan ulkopuolelle. Kotimaiset yhteisöt ovat yleisen 20 prosentin yhteisöverotuksen piirissä ja kotimaisia konserneja koskee 5 vuoden siirtymäsäännös. Suomen 20 prosentin yhteisöveroasteen myötä myös efektiivinen 15 prosentin veroaste saavuttaneen melko yleisesti. Lisäksi on verotusvallan näkökulmasta kiinnitettävä huomio siihen, minkä konserniyhtiön sijaintivaltion verotuloja sääntelyn soveltaminen yksittäistapauksessa kasvattaa.

Näiden tietojen perusteella tulisi kyetä konkretisoimaan esimerkein erilaisia rajanvetotilanteita sekä niitä vaikutuksia, joita sääntelystä seuraa. Huomio kohdistuu tällöin erityisesti voimassa olevaan väliyhteisölainsäädäntöön ja maakohtaisen raportoinnin sääntelyyn. Samalla on tarpeen päivittää tieto siitä, onko aiempi arvio mahdollisesta 113 -139 miljoonan euron verotulojen lisäyksestä ehdotetun sääntelyn nojalla perusteltu. Direktiiviehdotusta koskevissa lausunnoissa esitettiin arvioita esimerkiksi ns. mankala-yhtiöiden aiempaan oikeuskäytäntöön perustuvasta käsittelystä verotuksessa sekä kysymys siitä, onko tulkinta ehdotetun direktiivin implementoinnin jälkeen edelleen mahdollinen.

On selvää, että suuri rooli uuden sääntelyn tulkinnan ohjauksesta jää Verohallinnon tehtäväksi. Muistiossa mainitut ja ohjaustehtävä tulee ottaa huomioon Verohallinnon resursoinnissa. Vastaavasti sääntelyn voimaan tulon jälkeen sen vaikutusten seuranta tulee järjestää asianmukaisesti. Myös verovelvollisten kasvava hallinnollisen taakka tulisi kyetä ottamaan huomioon.

Direktiiviehdotuksen jatkovalmistelusta ja implementoinnista

Euroopan unionin neuvoston työryhmässä ja muilla mahdollisilla forumeilla tapahtuvassa direktiiviehdotuksen jatkokäsittelyssä kansallisten toimijoiden (VM) tulisi kyetä nostamaan esiin maamme verolainsäädännön ja verotusvallan kannalta keskeisimmät seikat.

Direktiiviehdotus tuo lainsäädäntöömme edellä kuvatuin tavoin paljon uutta implementoitavaa ainesta, vaikka soveltamisala kattaa suhteellisen pienen määrän yhtiöitä ja konserneja. Sääntely sisältää useita uusia legaalitermejä ja niiden lyhenteitä, joiden suomenkielisiä käännöksiä ei lausuntoa annettaessa ole vielä julkaistu. Tästä esimerkkinä direktiiviehdotuksen asianomainen artikla 3 englanninkielisessä versiossa sisältäen näitä käsitemäärittelyjä noin kuusi sivua.

Vaikka lainsäädännön selkeyden vaatimus lienee vaikeaa, ellei mahdotonta saavuttaa implementoitaessa direktiiviehdotus osaksi kansallista verolainsäädäntöä, sen pitää olla keskeinen tavoite verotuksen ennakoitavuuden näkökulmasta. Jo tässä vaiheessa tulisi ottaa huomioon ne tekijät, joiden muuttaminen voi johtaa soveltamisalan laajentumiseen jatkossa. Samalla tulee pohtia, miten voidaan vaikuttaa ja varautua tähän mahdolliseen muutokseen?

Lopuksi on tarpeen kiinnittää huomio direktiiviehdotusta edelleen valmisteltaessa tarkkarajaiseen sääntelyyn sekä siihen, miten ehdotettujen laskenta- ja tulkintasääntöjen soveltamista voidaan ennakoida eli mikä on esimerkiksi ennakollisten ratkaisujen merkitys uuden pääosin rajat ylittävien tilanteiden sääntelyn soveltamista arvioitaessa.

Voimaantulo

Esimerkiksi tuloksi lukemista koskevan säännön (Income Inclusion Rule, IIR) implementoinnin on määrä tulla voimaan 1.1.2023 alkaen ja aliverotettujen tulojen verotusta koskevan säännön (Undertaxed Payment Rule, UTPR) vuotta myöhemmin. OECD:n piirissä hyväksytyn uudistuksen ja komission ehdottaman direktiivin aikataulun vuoksi kansalliset vaikutusmahdollisuudet näyttävät jäävän varsin vähäisiksi, kuten edellä on esitetty.

Vielä valtioneuvoston kirjelmästä ja sääntely-ympäristön muutoksista

Valtioneuvoston kirjelmän sisältämässä valtiovarainministeriön muistiossa todetaan, että kyse on uudenlaisesta sääntelystä, joka tulisi sovellettavaksi nykyisen verojärjestelmän rinnalle ja koskisi vain osaa verovelvollisista, mutta sääntelyllä olisi kuitenkin liittymäkohtia myös nykyiseen verojärjestelmään. Tätä sääntely-ympäristön ja uuden sääntelyn välistä yhteyttä ja kokonaisuutta tulisi tarkastella myös kansainvälisen yritystoiminnan näkökulmasta. Samanaikaiset kansallisista lähtökohdista tehdyt verolainsäädännön muutokset eivät saa tässä tarkasteltavien uudistusten kanssa johtaa ennakoimattomaan kokonaisuuteen, jota soveltamisalan piiriin kuuluvat yritykset eivät hallitse ja joka rajoittaa kansainvälisten monikansallisten yhtiöiden sijoittumista Suomeen.

Verotuksen tulee täyttää ensisijaisesti sen fiskaaliset tavoitteet, joita kansainvälisen veronkieroon ja aggressiivisen verosuunnittelun vastaiset toimet luonnollisesti tukevat. Näiden toimien tulee kuitenkin olla myös johdonmukaisia ja verotuottovaikutuksiltaan riittävän perusteltuja, eivätkä ne saisi johtaa vaikeasti hallittavaan ja ennakoitavaan kokonaisuuteen. Koska valtioneuvoston kirjelmässä esitetyn (ja esimerkiksi pöytälaatikkoyhtiöiden verotusta koskevan) direktiiviehdotuksen mukaisesti tultaneen etenemään, tulee samaan aikaan hallituksen jo toteuttamia ja suunnittelemia kansallisia toimenpiteitä arvioida kriittisesti. Muutoin yhteisvaikutuksena syntyvä kokonaisuus ei tue maamme yritystoimintaa eikä Suomi näyttäydy verotusta koskevan sääntely-ympäristönsä vuoksi houkuttelevalta toimintaympäristöltä kansainvälisille konserneille niiden tehdessä sijoittautumispäätöksiään.

Yhteenveto

Direktiiviehdotus pyrkii ratkaisemaan kansainvälisessä verotuksessa esiintynyttä ongelmaa uudella tavalla. Direktiiviehdotus tuo OECD:n uudistamishankkeen sekä Inclusive Framework –puitteen ja kannanoton EU:n jäsenmaissa konkreettiselle tasolle. Samalla erityisesti EU-oikeuden sijoittautumisvapauden huomioon ottaminen ja syrjivän sääntelyn välttäminen johtavat siihen, että direktiiviehdotus koskee myös kotimaisia konserneja. Direktiiviehdotuksen jatkovalmistelussa ja sen implementoinnissa tulee ottaa huomioon Suomen verotusvaltaan sekä verolainsäädännön ja -järjestelmän perusteisiin liittyviä tekijöitä edellä esitetyin perustein.

Kuten edellä todettiin, myös ehdotusta muutosten voimaantulosta ja siirtymäajasta sekä niiden ja kansallisista lähtökohdista tehtävien muutosten yhteisvaikutuksesta syntyvää kokonaisuutta tulee tarkastella kriittisesti. Direktiiviehdotuksessa esitetyt muutokset saattavat aiheuttaa lisäksi muita uudentyyppisiä tulkintaongelmia, joiden vaikutuksia koskevissa kommenteissa on edellä kyetty nostamaan vain osittain esiin. Tämä korostaa muutosten vaikutusten arvioinnin ja soveltamisen seurannan merkitystä.

Toivon, että edellä esitettyjen pääkohtiin pitäytyvien kommenttien huomioon ottaminen voi auttaa valtioneuvoston kirjelmän ja sen kohteena olevan vaikeaselkoisen sääntelyn arvioinnissa ja että eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto ottaa ne tarpeelliseksi katsomassaan laajuudessa huomioon.

Tampereella 21.2.2022

Juha Lindgren
professori, yritysverotus
Vaasan yliopisto