

Asia: HE 77/2023 vp Hallituksen esitys eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi

Finnwatch kiittää mahdollisuudesta lausua valtiovarainvaliokunnan verojaostolle hallituksen esityksestä suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi.

Esityksen tavoitteena on saattaa Suomessa voimaan viime vuoden lopulla hyväksytty suuryritysten vähimmäisverotusta koskeva direktiivi (neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523 monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa), joka pohjautuu OECD:n Inclusive Frameworkin puitteissa sovittuihin minimiverosäännöksiin (Pilari 2:n nk. GLOBE-säännökset). Sääntelyesityksen laajuudesta ja käytettävissä olevasta ajasta johtuen rajaamme lausuntomme tiettyihin olennaisiksi katsomiimme kysymyksiin.

Kansainvälisesti sovitussa minimiveron toteutusmallissa merkittäviä puutteita, Suomen edistettävä mallin jatkokehittämistä kansainvälisillä foorumeilla

Kansainvälisen minimiveron käyttöönotolla pyritään kitkemään suuryritysten harjoittamaa voitonsiirtoa ja rajoittamaan maiden välistä haitallista verokilpailua. Säännökset on suunniteltu siten, että ne ovat tehokkaita, vaikka osa maista jättäytyisi niiden ulkopuolelle: sovitun tason alle jäävä verotuksen taso yhdessä maassa johtaa aina täydennysverotukseen toisessa maassa (tai toisissa maissa). Näin ollen sääntelyn piirissä olevien suuryritysten voitot tulevat aina verotetuksi vähintään minimiverokannalla vaikka voittoja siirrettäisiin maahan, joka tarjoaa tätä alhaisempaa verotusta tai efektiivistä veroastetta laskevia verohuojennuksia. Finnwatch pitää näitä minimiverosäännösten peruseräitä toimivina ja minimiveron käyttöönottoa tarpeellisena.

Maiden välisissä neuvotteluissa minimiverosäännöksiin jäi kuitenkin useita puutteita, jotka heikentävät sääntelyn tehoa merkittävästi ja johtavat verotulojen epäoikeudenmukaiseen jakautumiseen eri maiden kesken. Keskeisiin puutteisiin lukeutuvat mm. matala minimiveron taso, veropohjaa kaventava ja matalan verotuksen maita hyödyttävä substanssiperusteinen vähennys, korkeat soveltamisrajat sekä täydennysverotuksessa noudatettavien säännösten tietyntyyppisiä maita suosiva ensisijaisuusjärjestys. Lisäksi sääntelyn tehoa ja mm. Suomen verokertymää pienentää merkittävästi minimiverosäännöksiin neuvottelujen loppuvaiheessa lisätty mahdollisuus ottaa käyttöön nk. kotimainen täydennysvero. Mainittuja puutteita sekä minimiverosäännösten tarkempaa toteutusta on kuvattu kattavasti Finnwatchin tammikuussa 2022 antamalla komission alkuperäistä direktiiviesitystä koskevalla lausunnolla¹. Koska puutteet eivät ole korjattavissa nyt käsillä olevan direktiivi-implementoinnin yhteydessä, ei

¹ Finnwatchin lausunto komission minimiverodirektiiviesityksestä (ehdotus neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernien globaalien verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa, COM(2021) 823 final):
https://finnwatch.org/images/pdf/Finnwatchin_lausunto_komission_minimiyhteisoveroa_koskevasta_direktiiviesityksesta_1012022.pdf

niiden yksityiskohtaista läpikäyntiä nähty tässä yhteydessä tarkoituksenmukaiseksi. Suomen tulisi kuitenkin aktiivisesti edistää sääntelyn jatkokehittämistä ja mainittujen puutteiden korjaamista kansainvälisillä foorumeilla, kuten OECD:ssä, EU:ssa ja YK:ssa.

Keskeiset huomiot lakiesityksen kansallista liikkumavaraa sisältävistä kohdista

Vähimmäisverotusta koskeva direktiivi jättää kansalliselle implementoinnille melko vähän liikkumavaraa, ja hallituksen esityksessä (HE) on pyritty noudattamaan direktiiviä tarkasti. Valinnanvapautta löytyy kuitenkin mm. kotimaisen täydennysveron käyttöönottoon, veron toteutukseen sekä seuraamusmaksuihin liittyen.

1. Kotimaisen täydennysveron käyttöönotto kannatettavaa

Kotimaisen täydennysveron käyttöönotto on direktiivin mukaan vapaaehtoista. HE:ssä ehdotetaan, että kotimainen täydennysvero otetaan Suomessa käyttöön, vaikka sen aikaansaamien verotulojen arvioidaan jäävän melko pieniksi Suomessa esiintyvien aliverotustilanteiden vähäisyydestä johtuen. Finnwatch pitää käyttöönottoa kannatettavana: muussa tapauksessa Suomi käytännössä luopuisi oikeudestaan täydennysverottaa mahdollisia alueellaan esiintyviä aliverotustilanteita, ja verotusoikeus siirtyisi tuloksilukemissäännön nojalla sille maalle, jossa Suomessa sijaitsevien aliverotettujen tytäryhtiöiden emoyhtiö sijaitsee. Emoyhtiön sijaintimaan hyväksi tapahtuvalle verotuloista luopumiselle ei ole perusteita, vaikka Finnwatch katsookin, että minimiverosäännökset olisivat olleet huomattavasti oikeudenmukaisemmat ja toimivammat, jos mahdollisuutta kotimaisen täydennysveron käyttöönottoon ei olisi sisällytetty niihin lainkaan.

HE:ssä esitetyt arviot suomalaisten konsernien ulkomaisten toimintojen verovajeesta ja Suomeen uuden sääntelyn seurauksena ohjautuvista verotuotoista vahvistavat Finnwatchin aiemman arvion siitä, että kotimaisen täydennysveron vuoksi kansainvälisen minimiveron synnyttämät verotuotot tullaan keräämään pääosin maissa, joissa vajaaverotus tapahtuu. Toisin sanoen uudistus kasvattaa ennen kaikkea veroparatiisien verokertymiä.

HE:n mukaan suomalaisten konsernien ulkomaisten toimintojen ns. GLOBE-verovaje (=määrä, jolla ulkomaisten tytäryhtiöiden maksamat verot alittavat minimiverosäännösten mukaisen 15 %:n efektiivisen veroasteen) on liikkunut viime vuodet 150–300 miljoonassa eurossa. Isosta verovajeesta huolimatta Suomen vuotuiset verotuotot olisivat kasvaneet arvioiden mukaan vain 5–30 miljoonalla eurolla, mikäli minimiverosäännökset olisi otettu käyttöön jo aiemmin. Syynä tähän on se, että maiden, joissa verovaje syntyy, oletetaan ottavan käyttöön kotimainen täydennysvero, jolloin täydennysvero kerätään säännön ensisijaisuuden vuoksi kyseisissä maissa eikä Suomelle siten jää verotettavaa toissijaisen tuloksilukemissäännön nojalla. Neuvoteltuun kompromissiin sisällytetyn kotimaisen täydennysveron fiskaalinen vaikutus Suomelle on siis hyvin merkittävä – sen lisäksi, että se heikentää koko uudistuksen tavoitteiden toteutumista poistamalla veroparatiiseilta

kannusteet nostaa yhteisöveroastettaan tai luopua matalaan verotukseen johtavista verohuojennuksista.

Kokonaistasolla minimiverosäännösten käyttöönoton arvioidaan kasvattavan Suomen verotuottoja staattisesti arvioituna 20 miljoonalla eurolla vuodessa. Arvioon todetaan kuitenkin liittyvän merkittävää epävarmuutta eikä se staattisena arviona ota huomioon minimiverosääntelyn käyttäytymisvaikutuksia. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, etteivät esimerkiksi sääntelyn seurauksena vähenevän voitonsiirron synnyttämät verotuotot ole mukana arviossa, vaikka voitonsiirron vähenemisen on kansainvälisissä arvioissa arvioitu olevan varsin olennainen verotuottoja kasvattava tekijä.

2. Täydennysveron toteuttamiselle omana verolajinaan on olemassa hyvät perusteet, mutta samalla säädettävä täydennysverotietojen julkisuudesta

HE:n mukaan direktiivi sallisi täydennysverosäännösten sisällyttämisen osaksi olemassa olevaa yhteisöverojärjestelmää. Monet eroavaisuudet yhteisöveron ja täydennysveron ja toisaalta niitä koskevien menettelyjen välillä tekisivät tästä kuitenkin käytännössä hankalaa, mistä johtuen HE:ssä esitetään, että täydennysvero muodostaisi oman, uuden ja itsenäisen verolajinsa. Täydennysveroa koskevista säännöksistä ehdotetaan säädettävän oma lakinsa (sen sijaan, että ne sisällytettäisiin tuloverolakiin). Finnwatch pitää valintoja perusteltuina, mutta katsoo, että täydennysveron julkisuudesta tulisi tässä tapauksessa säätää samassa yhteydessä. Täydennysverotietojen tulisi olla julkisia vastaavassa laajuudessa kuin yhteisöjen tuloverotiedot ovat tällä hetkellä. Lisäksi yritysten maakohtaiset efektiiviset veroasteet olisi syytä säätää julkisiksi. Tietojen säätäminen julkisiksi edellyttää muutoksia lakiin verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta. Lakimuutokset tulisi sisällyttää nyt käsittelyssä olevaan hallituksen esitykseen.

3. Seuraamusmaksujen tasoa tulee vielä arvioida ja alarajaa nostaa

Kolmas keskeinen kansallista liikkumavaraa sisältävä osa-alue on säännösten rikkomisesta seuraavat seuraamusmaksut. Direktiivin mukaan mm. verotietoilmoituksen tekemättä jättämisestä tai virheellisten tietojen antamisesta määrättävien seuraamusmaksujen on oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia, mutta muilta osin seuraamusmaksujen määrittäminen on jätetty kunkin jäsenvaltion päätäntävaltaan. HE:ssä esitetään, että seuraamukset toteutettaisiin veronkorotuksen muodossa siten, että veronkorotuksen määräytymisperusteena olisi lisääntyneen täydennysveron määrä. Finnwatch huomauttaa, että ilmoitusvelvoitteita rikkoneelle yritykselle ei välttämättä tule lainkaan maksettavaksi täydennysveroa, ja siksi ilmoitusvelvollisuuteen liittyvän sanktion sitominen täydennysveron määrään ei ole toimivin ratkaisu.

HE:ssä esitetään, että veronkorotusten määrien osalta noudateltaisiin pitkälti verotusmenettelylain 32 b §:n esimerkkiä ja ns. perustaso olisi 10 % lisääntyneen täydennysveron määrästä. Veronkorotus olisi kuitenkin aina vähintään 10 000 euroa

tilanteissa, joissa määrätty täydennysvero on jäänyt laiminlyönnin vuoksi liian pieneksi. Tapauksissa, joissa laiminlyönti ei ole johtanut täydennysveron määräämiseen liian matalana, veronkorotus voisi olla lakiesityksen mukaan 5 000–25 000 euroa. Jälkimmäisen osalta jää epäselväksi, missä tilanteissa veronkorotus nousisi yli määritetyn 5 000 euron alarajan. 5 000 euron veronkorotusta on vaikea pitää tehokkaana, oikeasuhtaisena ja varoittavana, kun kyse on suuryritykselle määrättävästä laiminlyöntimaksusta. Tämän osalta huomionarvoista on myös se, että HE:een on luonnosvaiheen jälkeen lisätty olettamasaännös, jonka nojalla veronkorotuksia ei peritä lainkaan siirtymäkaudella, mikäli kyse ei ole tahallisesta laiminlyönnistä. Näin ollen matalia veronkorotuksia ei voi perustella uusiin säännöksiin liittyvällä epävarmuudella.

Veronkorotusten tasoa tulisi vielä arvioida kriittisesti ja alarajaa nostaa. Samalla olisi hyvä harkita laiminlyöntiseuraamusten sitomista (täydennysverolisäyksen sijaan) yrityksen liikevaihtoon tai muuhun kokoa heijastavaan lukuun, koska laiminlyönti ei ollenkaan aina johda tilanteeseen, jossa täydennysveroa määrättäisiin maksettavaksi liian vähän. Tämä tekee lisääntyneen täydennysveron määrästä huonon perusteen veronkorotuksen määrätymiselle.

Muita huomioita

Muut huomiot liittyvät erityisesti HE:een luonnosvaiheen jälkeen tehtyihin muutoksiin ja säännösten vaikutusten seurantaan.

1. Viittaus VML 28 §:ään palautettava menettelysäännöksiin

Täydennysveroon liittyvät menettelysäännökset on sisällytetty pääosin täydennysveroa koskevaan lakiesitykseen. Näiden lisäksi verotusmenettelyssä esitetään sovellettavan tiettyjä verotusmenettelylain (VML) säännöksiä soveltuvin osin. Näihin on viittaus lain 8:13 §:ssä. Vielä luonnosvaiheessa sovellettavien säännösten joukossa oli VML 28 § eli niin kutsuttu yleinen veronkiertosäännös. Nyt lausunnoilla olevasta lakiesityksestä tämä viittaus on poistettu. Muutoksen taustoja ei HE:ssä avata ja jää epäselväksi, mikä merkitys viittauksen sisällyttämisellä tai sen poistamisella käytännössä on. Finnwatch katsoo, että VML 28 §:ää tulee voida soveltaa myös täydennysveron kohdalla silloin, kun pykälän soveltamisedellytykset täyttyvät. Näin ollen viittaus olisi hyvä sisällyttää täydennysveroa koskevan lain 8:13 §:ään, vaikka sen voi olettaa soveltuvan vain harvoin.

2. Kotimaisen täydennysveron ison roolin vuoksi pystyttävä varmistumaan, että vero tulee myös tosiasiallisesti perityksi kaikissa sen käyttöönottavissa maissa

Minimiverosäännösten aikaansaamista verotuloista valtaosa tullaan keräämään ns. kotimaisina täydennysveroina. Lisäksi kotimaista täydennysveroa koskeva olettamasaännös vapauttaa konsernit kokonaan muilta täydennysveroilta, mikäli toimintamaan kotimaisen täydennysveron katsotaan täyttävän olettamasaännöksen (QDMTT Safe Harbor)

edellytykset eli käytännössä vastaavan riittävällä tasolla muita täydennysveroja (tämä olettamasäännös 9:10 § oli lisätty HE:een luonnosvaiheen jälkeen). Edellytysten täyttymistä tullaan arvioimaan OECD:n toimesta.

Kotimaisten täydennysverojen rooli on minimiverotuksen toteutumisen kannalta toisin sanoen aivan keskeinen, ja siksi on erittäin tärkeää, että kotimaisten täydennysverojen tosiasiallista perimistä kaikissa sen käyttöönottavissa maissa pystytään myös seuraamaan luotettavasti. Muutoin on mahdollista, että minimiverotus jää todellisuudessa toteutumatta. HE:stä ei käy ilmi, miten tästä käytännössä tullaan varmistumaan.

3. Minimiveron vaikutusten seurannalla tärkeä rooli säännösten jatkokehittämiseksi

HE:ssä ei oteta kantaa siihen, miten minimiverosäännösten vaikutuksia tullaan seuraamaan säännösten käyttöönoton jälkeen. Tämä on kuitenkin tarpeen sääntelyn toimivuuden ja jatkokehitystarpeiden arvioimiseksi. Suomeen kohdistuvien verovaikutusten kansallisen seurannan lisäksi Suomen tulee varmistaa, että uudistuksen vaikutuksia seurataan kattavasti OECD-tasolla. OECD-tasolla tapahtuvan seurannan tulee pitää sisällään maakohtaisten verovaikutusten lisäksi myös sääntelyn eri komponenttien vaikutusten arviointia, jotta esimerkiksi substanssiperusteisen vähennyksen ja kotimaisen täydennysveron käyttöönoton vaikutuksista verotuottojen jakautumiseen saadaan kattavasti tietoa. Lisäksi OECD-tasolla on äärimmäisen tärkeää seurata sitä, minkälaisia vaikutuksia uudella sääntelyllä on kehittyviin maihin.

4. Suomen edistettävä aktiivisesti STTR:n laajaa käyttöönottoa

Kehittyvien maiden kannalta keskeisin OECD:n minimiverokokonaisuuteen sisältyvä komponentti on tämän lainsäädäntöhankkeen ulkopuolelle jäävä nk. STTR-sääntö (veronalaisuuden vaatimusta koskeva sääntö, subject to tax rule), joka mahdollistaa lähdeverojen perimisen tietyistä konsernin sisäisistä maksuista silloin, kun niihin kohdistuva veroaste jää kohdemaassa alle 9 prosenttiin. Säännöksen käyttöönotto edellyttää verosopimusmuutoksia. Verouudistuksen hyväksyneet maat ovat sitoutuneet ottamaan säännön käyttöön joko allekirjoittamalla tätä koskevan monenkeskisen verosopimuksen tai muuttamalla kahdenvälisiä verosopimuksia kehittyvien maiden näin pyytäessä. Suomen tulee allekirjoittaa monenkeskinen sopimus ja ryhtyä viiveettä toimiin verosopimusten muuttamiseksi niiden kehittyvien maiden kanssa, jotka eivät liity monenkeskiseen sopimukseen.