

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

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

Pyynnöstä lausun edellä mainitusta hallituksen esityksestä seuraavaa:

1 Lainsäädäntötekniset huomiot

Hallituksen esityksen mukainen laki suurten konsernien vähimmäisverosta (vähimmäisverolaki) perustuu neuvoston direktiiviin monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa. Direktiivi puolestaan pohjautuu OECD:n pilari 2 hankkeen mukaisesti GloBE-mallissäntöihin ja osin myös mallissäntöjen kommentaariin¹. Koska direktiivi on jo hyväksytty, niin olennainen kysymys ei ole se, sisällytetäänkö direktiivin mukainen sääntely Suomen kansalliseen sääntelyyn vain ei. Kysymys on sen sijaan siitä, miten sääntely teknisesti sisällytetään kansalliseen lainsäädäntöön ja miten direktiivin mahdollistamaa kansallista liikkumavaraa käytetään direktiiviä implementoitaessa. Direktiivin jättämä kansallinen liikkumavara on hyvin kapea, koska suuri osa direktiivin mukaisesta sääntelystä on hyvin yksityiskohtaista ja teknistä.

Yksityiskohtaisuudestaan ja teknisyydestään huolimatta direktiivin sääntelyn muokkaaminen lakiehdotukseksi on ollut valtiovarainministeriöltä poikkeuksellisen suuri urakka, koska GloBE-säännöt ja niiden takia myös direktiivi ja ehdotettu vähimmäisverolaki ovat hyvin monimutkaisia sääntelykokonaisuuksia. Hallituksen esityksen mukaisen vähimmäisverolain monimutkaisuus on asia, jolle ei sääntelyn taustan vuoksi voi mitään. Kysymys on yli sadan valtion kompromissina syntyneistä mallissäännöistä, jotka otetaan EU:ssa käyttöön direktiiviperusteisesti. Vähimmäisverolaki on Suomen verohistorian monimutkaisin kerralla voimaansaattettava verolaki, joka ei myöskään perustu mihinkään aiempaan verolainsäädäntöön eikä se korvaa mitään aiempaan verolainsäädäntöä². Kysymys on hallituksen esityksen mukaan kokonaan uudesta veromuodosta, vaikka vähimmäisverolailla on tuki kiinteä yhteys konserniyhtiöiden tuloverotukseen. Vähimmäisverossa on kuitenkin olennaisia poikkeamia Suomen (ja muidenkin valtioiden) tuloverojärjestelmään. Verotuksen perusteena ei ole yrityksen nettotulo, vaan tästä poikkeavalla tavalla lasketun ylijäämätulon verovaje.

Vähimmäisveroa koskeva sääntely on tarkoitus sisällyttää Suomessa verojärjestelmään erillislailla. Vähimmäisverolain mukainen sääntely ja käsitteistö on pitkälti kopioitu direktiivistä, mikä on käytännössä ainoa tapa sääntelyn toteuttamiseen, jotta GloBE-sääntöjen ja direktiivin tavoitteet voitaisiin saavuttaa. Direktiiviin perustuva terminologia ei sovi hyvin yhteen nykyisen kansallisen (tulovero)sääntelyn kanssa, eikä direktiivin mukaista sääntelyä ole pyrittykään integroimaan osaksi kansallista sääntely-ympäristöä. Tämä on perusteltu ratkaisu, koska vähimmäisverosääntelyllä ei ole juurikaan yhtymäkohtia nykyiseen kansalliseen verosääntelyyn. Lisäksi sääntely koskee lukumääräisesti vain varsin harvoja verovelvollisia, mikä sekin puoltaa valittua sääntelyratkaisua.

¹ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two).

² Ehkä vieläkin asetetta monimutkaisempaa sääntelyä on tulossa, jos Suomi allekirjoittaa OECD:n pilari 1 hankkeeseen sisältyvän monenvälisen verosopimuksen (The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One). Valtiovarainministeriö on pyytänyt sidosryhmiltä lausuntoa sopimuksen tekstistä ja allekirjoittamisen tarkoituksenmukaisuudesta viimeistään 4.12.2023.

2 Sääntelyn kytkennät OECD:n ohjeistukseen

OECD:n ohjeiden, erityisesti OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden, asema oikeuslähteenä on ollut pitkään oikeustieteellisen keskustelun kohteena ja asiaan on otettu luonnollisesti kantaa myös verotus- ja oikeuskäytännössä. Näiden ohjeiden asema on kansainvälisesti tunnustettu ja niitä pidetään OECD:n mallisopimuksen mukaisten verosopimusmääräysten ja siirtohinnoittelua koskevien säännösten tulkinnassa merkittävänä oikeuslähteenä, vaikka niiden asemaa ei ole suoraan lainsäädännössä määritetty. Uutena tähän joukkoon on tulossa vähimmäisverosääntelyn mukana GloBE-kommentaari ja muu OECD:n vähimmäisveroa koskeva ohjeistus. Hallituksen esityksessä kuvataan GloBE-kommentaarin merkitystä vähimmäisverolain tulkinnassa hyvin merkittäväksi, vaikka näitä sanoja ei esityksessä nimenomaisesti käytetä (s. 21–22). On selvää, että GloBE-kommentaari tulee olla merkittävä asema vähimmäisverosääntelyn tulkinnassa. Tätä korostaa se, että kommentaarin asema tuodaan esiin direktiivin johdannossa (k. 24 ja 27) ja erityisesti se, että sääntelyä tulee tulkita kaikissa GloBE-sääntelyn käyttöönotaneissa valtioissa mahdollisimman samalla tavalla. Viimeksi mainittu ei olisi mahdollista ilman yhteistä ohjeistusta, jota myös noudatetaan kaikissa valtioissa. Näin on perusteltua, että GloBE-kommentaari on vahva asema vähimmäisverolain tulkinnassa.

Ohjeet tulevat muuttumaan jatkossa, kun niitä tarkennetaan ja täydennetään. Siten on perusteltua, että ohjeiden muutosten aiheuttamia mahdollisia lainsäädännön muutostarpeita arvioidaan aina ohjeistuksen muuttuessa. Se, milloin lainsäädännön muuttamisen kynnys ylittyy, on arvioitava tapauskohtaisesti erikseen. Tähän liittyy kysymys GloBE-kommentaarin ja muiden OECD:n vähimmäisveroa koskevien ohjeiden suhteesta PL 81 §:n mukaiseen legaliteettiperiaatteeseen. Vähimmäisveroon liittyvät perustuslailliset kysymykset ovat peruslakivaliokunnan käsiteltävänä, joten en ota tässä laajemmin kantaa tähän kysymykseen.

3 Kansallinen liikkumavara ja sen käyttäminen

3.1 Kansallinen täydennysvero

Kansallista liikkumavaraa vähimmäisveron toteuttamisessa on vähän. Olennaisin kysymys on se, otetaanko Suomessa käyttöön kotimainen täydennysvero. Kotimainen täydennysvero varmistaa sen, että kotimaisten konserniyhtiöiden vähimmäisverosääntelyn perusteella suoritettava vero maksetaan Suomeen. Tästä syystä kotimaisen täydennysveron käyttöönotto on perusteltu ratkaisu, vaikka kotimaisen täydennysveron verototto jäänee hyvin pieneksi, kuten hallituksen esityksessä on arvioitu.

3.2 Veronkorotusta koskevat säännökset

Direktiivi jättää vähimmäisveron määrittämisessä sovellettavat menettelyt pitkälti kansallisen lainsäätäjän päätettäväksi. Lähtökohtana tulisi olla sen, että monimutkaisia ja kustannuksia aiheuttavia menettelyjä tulisi välttää, jos nämä eivät ole välttämättömiä säännöksen tavoitteiden saavuttamiseksi. Direktiivi ei määritä tarkasti myöskään sitä, millaisia seuraamuksia vähimmäisveroa koskevan sääntelyn velvoitteiden rikkomisesta yhtiöille tulee antaa. Direktiivi (46 art.) kuitenkin edellyttää, että seuraamukset ovat tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia. Veronkorotusta ja myöhästymismaksua koskevat ehdotetut säännökset (8:15–17) ovat mielestäni linjassa direktiivin tavoitteiden kanssa.

On hyvä, että sääntelyn soveltamisen alkuvaihetta varten vähimmäisverolain 9:4:ään on tarkoitus ottaa säännökset veronkorotuksesta luopumisesta, jos verovelvollinen on pyrkinyt selvittämään lain oikean tulkinnan ja noudattamaan sitä. Erityisesti sääntelyn monimutkaisuus puoltaa tätä kuten myös se, että hallituksen

esityksen mukaan vähimmäisverolain tulkinnasta ei olisi mahdollista saada ennakoratkaisua. Esitettyä siirtymäkautta pidän riittävänä.

3.3 Ennakoratkaisu

Hallituksen esityksessä lähdetään siitä, että täydennysverosta ei voisi saada alkuvaiheessa Verohallinnon ennakoratkaisua. Tätä perusteellaan seuraavasti:

Inclusive Framework -jäsenet ovat sitoutuneet implementoimaan GloBE-säännöt niin sanotun Common Approach -lähestymistavan mukaisesti. Koska GloBE-säännöt on kuitenkin tarkoitus implementoida osaksi ne käyttöön ottavien valtioiden kansallista lainsäädäntöä ja niiden mukaisen verotuksen toimittavat kansalliset veroviranomaiset, on mahdollista, että syntyy tilanteita, joissa eri valtioissa sääntöjä tulkitaan eri tavalla. Tämän vuoksi Inclusive Framework tutkii erilaisia keinoja ja mekanismeja, joilla voitaisiin lisätä sääntöjen soveltamiseen liittyvää oikeusvarmuutta. Inclusive Framework -kehityksen tarkastelemat mekanismit sisältävät sekä veroriitojen ennaltaehkäisyyn että veroriitojen ratkaisuun liittyviä keinoja. Tämä työ on vielä kesken. Hallitus katsoo asianmukaiseksi odottaa tämän työn valmistumista ennen kuin säädetään kansallisista veroriitojen ennalta ehkäisyyn tähtäävien mekanismeista.

On selvää, että vähimmäisveroa koskevia säännöksiä voidaan ja todennäköisesti tullaan tulkitsemaan ja soveltamaan jossain määrin eritavoin eri maissa. On perusteltua, että näistä johtuvien veroriitojen ratkaisuun tullaan kehittämään kansainvälisiä mekanismeja. Tämä ei kuitenkaan mitenkään poista verovelvollisen tarvetta saada omaa verotustaan varten sitovaa ennakoratkaisua vähimmäisverolain tulkinnasta. Tämä tarve korostuu erityisesti sääntelyn käyttöönottoaiheessa, koska sääntely on poikkeuksellisen monimutkaista ja haastavaa soveltaa. Siten en pidä hallituksen esityksessä esiintuvia perusteluja vakuuttavina. Sen sijaan pidän olennaisena, että verovelvollisella on mahdollisuus ennakkollisesti varmistaa sääntelyyn liittyvät tulkinnot sitovalla ennakoratkaisulla heti kun sääntely on tullut voimaan. Mahdollisuus ennakkolliseen keskusteluunkaan ei poista tätä tarvetta. Verohallinnolla on joka tapauksessa vähimmäisverosääntelyä koskevissa tulkintatilanteissa ratkaisupakko – joko ennakoratkaisua annettaessa tai verotuspäätöstä tehtäessä. Näin Verohallinto joutuu tekemään vähimmäisveroa koskevia päätöksiä riippumatta siitä, ovatko kansainväliset mekanismit käytössä vai eivät.

4 Sääntelyn vaikutusarvioista

Vähimmäisveron vaikutuksia verokertymään on vaikea arvioida, kuten hallituksen esityksestä ilmenee. On kuitenkin ilmeistä, että sääntelyn monimutkaisuuteen ja sääntelyn hallinnollisiin kustannuksiin verrattuna vähimmäisveron vaikutukset Suomen verokertymään ovat vähäiset. Tuotto jäänee vähäiseksi, koska monet valtiot tulevat todennäköisesti kantamaan kotimaista täydennysveroa, jolloin tuloksilukemissäännön ja ali-verotettujen voittojen säännön perusteella kannettavan veron määrä jää vähäiseksi. Suomen ja suomalaisten konsernin kannalta sääntely voi kuitenkin saada vähäisten verovaikutustensa vuoksi pitkälti hallinnollisen raportointivelvoitteen leiman. Sääntelyn toimivuus kuitenkin edellyttää varsin laajan raportointivelvoitteen asettamista yrityksille.

Sääntely saavuttanee joka tapauksessa keskeisimmän tavoitteensa, koska sääntelyn piiriin kuuluvien suurten konsernien konserniyhtiöiden voitot tulevat globaalisti vähintään 15 %:n suuruisen veron piiriin. Samalla sääntely todennäköisesti hillitsee verokannoilla ja veropohjalla käytävää verokilpailua. Lisäksi on mahdollista, että vähimmäisverosääntely lisää Suomessa verotuottoja välillisesti, koska veroasteiden erojen kaventuminen saattaa vähentää kiinnostusta verokantojen eroja hyödyntävään verosuunnitteluun ja ilman tosiasiallista substanssia tehtyihin verovetoisiin yritysrakenteisiin. Tällaisen vaikutuksen arvioiminen on kuitenkin hyvin vaikeaa.

Vähimmäisveroa koskeva sääntely aiheuttaa huomattavia kustannuksia Verohallinnolle ja erityisesti sääntelyn mukaisten raportointivelvoitteiden piiriin kuuluville yrityksille. Hallituksen esityksen vaikutusarvioissa tämä on tuotu varsin hyvin esiin, vaikka yrityksille aiheutuvien kustannusten määrää ei ole tarkemmin arvioitu. On oletettavaa, että nämä ovat moninkertaiset suhteessa Verohallinnolle aiheutuviin kustannuksiin. Vähimmäisverosääntelyllä on myös työllistävää vaikutusta, koska näin monimutkainen sääntely lisää eittämättä verokonsultointipalveluiden ja veroteknologian kysyntää sekä muutenkin verotuksen asiantuntijoiden tarvetta.

Hyvän verojärjestelmän piirteenä voidaan pitää sitä, että sääntely ei itsessään aiheuta suhteettomia kustannuksia sen paremmin verovelvollisille kuin Verohallinnolle. Hyvä verosääntely on siten kustannustehokasta. Tässä mielessä vähimmäisverosääntely ja monet muut viimeaikaiset veron kiertämisestä tai aggressiivista verosuunnittelua torjuvat säännökset eivät ole erityisen hyviä esimerkkejä kustannustehokkaasta sääntelystä. Erityisesti arvioituun tuottoonsa nähden on mahdollista, että vähimmäisveron kustannukset voivat jopa ylittää verotuoton määrän. Tosin on huomattava, että sääntelyn perimmäisin tavoite ei ole yksittäisen valtion verotulokertymän kasvattaminen, vaan kansainvälisten yritysten aggressiivisen verosuunnittelun yleisempi torjuminen. Tässä mielessä vähimmäisveroa koskeva sääntely on kustannuksistaan huolimatta edistysaskel veropohjien suojaamisen ja ylipäänsä kansainvälisen verojärjestelmän kehityksen kannalta.

Jatkossa uuden verosääntelyn verovelvollisille aiheuttamia kustannusvaikutuksia sekä näiden kustannusten suhdetta verotuottoon ja sääntelyn muihin yhteiskunnallisiin tavoitteisiin on syytä arvioida nykyistä paremmin jo sääntelyn valmisteluvaiheessa. Jos sääntelystä aiheutuu verovelvollisille ja Verohallinnolle olennaisia hallinnollisia kustannuksia, näiden on syytä olla oikeassa suhteessa sääntelyn päämääriin nähden. Muutenkin hallinnollisen taakan lisäämiseen tulisi suhtautua riittävän kriittisesti.

Helsingissä 15.11.2023

Pekka Nykänen
Professori
Tampereen yliopisto