

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Lausunto hallituksen esityksestä suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi (HE 77/2023 vp)

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön suurten konsernien vähimmäisverotaso koskeva direktiivi (EU) 2022/2523. Direktiivi pohjautuu OECD:n niin kutsuttuun Pilari 2 -sääntelyyn, jonka mukaan valtiokohtaisen tosiasiallisen verotason tulisi olla vähintään 15 prosenttia. Jos tosiasiallinen verotaso olisi tuota alempi, minimiverolla toteutettaisiin verotus 15 prosentin tasoon asti. Esityksen mukaan minimiverotuksesta säädettäisiin erillisessä laissa.

Minimiveroa koskeva direktiivi on huomattavan yksityiskohtainen ja jättää jäsenvaltioiden lainsäätäjille vain niukasti päätösvaltaa. Nähdäkseni direktiivi pan-taisiin esityksen mukaisella lainsäädännöllä asianmukaisesti täytäntöön, vaikka joistakin yksityiskohdista voidaankin esittää eri näkemyksiä. Kansallisen päätös-vallan osalta olennaisin asia on direktiivissä vapaaehtoiseksi jätetty kotimaisen täydennysveron käyttöönotto. Ehdotettava ratkaisu sen säätämisestä myös Suo-meen on perusteltu. Valitettavin piirre uudessa lainsäädännössä on tuntuva hal-linnollinen taakka yrityksille ja Verohallinnolle.

Esitykseen liittyy myös joitakin valtiosääntöoikeudellisia erityispiirteitä. Yhdyn esityksessä esitettyyn käsitykseen, ettei perustuslakivaliokunnan lausunnon pyy-täminen ole asiassa tarpeen.

Yleisiä näkökohtia

Uuden minimiveron perusratkaisujen arviointi on varsinaisesti kuulunut direktiiviehdotusta koskevaan kannanmuodostukseen. Totean silti, että kansainvälisesti katsottuna kysymyksessä on huomattavan tärkeä hanke, jossa Suomen tulisi olla mukana ilman direktiivistä aiheutuvaa oikeudellista velvollisuuttakin. Näin on huolimatta siitä, että kapeasti Suomen näkökulmasta voidaan hyvin esittää kriittisiä kysymyksiä sääntelyn hyötyjen ja raskauden suhteesta. Kokonaisuuden suurta monimutkaisuutta samoin kuin Verohallinnolle ja verovelvollisille aiheutuvaa suurta hallinnollista raskautta on pidettävä kovin valitettavana piirteenä.

Hallinnollista raskautta vähentää toki perustavanlaatuisesti se, että sääntely koskee vain yli 750 miljoonan euron liikevaihdon konserneja. Vaikka verotuksen tason riippuvuus yrityksen liikevaihdosta ei lähtökohtaisesti ole suotavaa, minimiveron laajennus pienempiin konserneihin on tuskin mielekäs ajatus ainakaan moneen vuoteen. Pitemmällä tähtäyksellä asia riippunee saata- vista kokemuksista ja kansainvälisestä kehityksestä.

EU-direktiivin antamiseen ei ole sinänsä ollut ehdotonta tarvetta, koska olisi ollut muutenkin mahdollista edetä yksityiskohtaisen OECD-konsensuksen pohjalta. Joka tapauksessa on päädytty direktiiviin, jota laadittaessa komissiossa näyttää käytetyn lähinnä copy paste -tekniikkaa OECD:n jo valmiiksi säädöstyyppisen materiaalin pohjalta. Kun direktiivin substanssisääntely on hyvin yksityiskohtaista, jäsenvaltioiden lainsäätäjillä on vain niukasti harkinnanvaraa.

Hankkeen eri vaiheissa on korostettu sääntelyn kansainvälisen yhtenäisyyden merkitystä. Täysi yhtenäisyys ei olisi täysin välttämätöntä minimiveron keskeisten tavoitteiden toteuttamisessa. Nyt kokonaisuuteen sisältyy kuitenkin elementtejä, kuten kotimaiset täydennysverot, jotka tekevät yhtenäisyyden tarpeelliseksi. Direktiivin yksityiskohtaisuus yhdistettynä OECD:n tulkinta-aineistoon johtanee suurehkoon yhdenmukaisuuteen EU:n jäsenvaltioissa. Ei liene kuitenkaan realistista uskoa, ettei direktiivin täytäntöönpanoon ja tulkintaan jäisi mitään kansallisia eroja.

Esitettävä lainsäädäntö on laaja ja yksityiskohtaisuudeltaan hiuksia nostattava. Monien yksittäisiin kohtiin liittyvien kysymysten voidaan odottaa nousevan esiin vasta käytännössä niin Suomessa kuin muissakin maissa. Esityksen teksti on pääosin huolellista, joskin perusteluista voitaisiin paikoin toivoa lisää tukea säännösten soveltamiseen. Tämä koskee muun muassa lainsäädännön kokonaisuuden hahmottumista, uusien käsitteiden avaamista sekä monimutkaisen rakenteen valaisemista erilaisin esimerkein. Tällaiset puutteet ovat ymmärrettäviä, kun otetaan huomioon asian vaativuus ja direktiivin aikatauluista johtunut kohtuuttoman lyhyt aika.

Eräistä yksittäiskysymyksistä

Minimiveron laskennan pohjana käytetään lähtökohtaisesti IFRS-kirjanpitosstandardia tai sitä vastaavia standardeja kuten EU:n jäsenvaltioiden säännökset ja Yhdysvaltain GAAP. Vaikka verotuksen osittainen kirjanpitosidonnaisuus on Suomessa vanha ilmiö ja myös IFRS-standardia käytetään tietyissä tapauksissa myös verotuksessa, uuden veron määräytyessä keskeisesti näiden standardien pohjalta siirrytään uudelle tasolle. Sekä täyden kuvan saaminen uudesta verosta että sen soveltaminen käytännössä edellyttääkin kansainvälisen kirjanpitosääntelyn osaamista. Veron piirissä olevilla konserneilla on toki mahdollisuus hankkia tällaista asiantuntemusta.

Tärkein direktiivin kansalliseen harkintavaltaan jättämä kysymys on kotimaisen täydennysveron säätäminen. Se merkitsee tyypillisessä tilanteessa verotulojen päätymistä tytäryhtiön asuinvalti-oon emoyhtiövaltion sijasta. Kotimaiset täydennysverot vähentävät kuitenkin myös kannusteita karsia erilaisia erityishuojennuksia yritysverojärjestelmistä, koska verotulomenetyksiä voidaan kattaa kyseisen täydennysveron avulla tilanteissa, joissa veroa menisi toisessa valtiossa. Kotimaiset täydennysverot eivät kaikkiaan tuekaan yritysverojärjestelmien kehittämistä yleisesti hy-
vänä pidetyn laajan veropohjan ja matalan verokannan suuntaan.

Kotimainen täydennysvero ollaan ilmeisesti ottamassa käyttöön laajasti ainakin EU:n alueella ja ehkä muuallakin. Ainakin näin ollen on ilman muuta perusteltua, että Suomi on tässä mukana, jotta emme jää kansainvälisessä veropolitiikassa hyväntahtoisen hölmön rooliin.

Direktiivi sisältää tarkat säännökset useimmista aineellisista kysymyksistä, mutta lainsäädäntö-tekniset ja hallinnolliset seikat jäävät monin osin jäsenvaltioille. Uudet verot muodostaisivat Suomessa oman verolajinsa eivätkä ne olisi osa yleistä tuloverotusta. Tämä on tuntunut vähän yllättävältä siihen nähden, että erilaiset tavanomaista tuloverotusta täydentävät elementit (väli-yhteisötulo, aiemmin kunnallinen harkintaverotus ja yhtiöveron hyvitysjärjestelmän täydennys-vero) on meillä tyypillisesti ympätty tuloverotuksen sisään. Esityksessä ja myös Verohallinnon esitysluonnoksesta antamassa lausunnossa on tuotu esiin järkeviä käytännön näkökohtia ratkai-
sun tueksi. Tosiasiallinen tuloveronomaisuus voi silti aiheuttaa vielä kysymyksiä muun muassa kirjanpidossa sekä verosopimuksia sovellettaessa.

Uudet verot maksetaan kokonaan valtiolle, kun taas osana yhteisöjen tuloverotusta ne luonnos-
taan sisältyisivät valtion ja kuntien kesken jaettavaan määrään. Kun täydennysverojen tuoton
voidaan arvioida jäävän melko vähäiseksi, ratkaisulla on tuskin huomattavaa kuntataloudellista
merkitystä, joskin isommat yhteisöveronsaajakunnat oletettavasti hieman kärsivät.

Uusiin veroihin ei liittyisi ennakkoratkaisumahdollisuutta. Taustalla on se, että kun tulkintakysy-
myksiä ratkotaan myös valtioiden yhteistyössä OECD:ssä, ennakkoratkaisut voisivat ajautua risti-
riitaan kansainvälisesti sovittavien tulkintojen kanssa. Tämä on sinänsä huomionarvoinen näkö-
kohta, mutta pidän silti ennakkoratkaisumahdollisuuden puuttumista valitettavana erityisesti
säätelyn vaikeaselkoisuuteen nähden.

Esityksen taloudellisten vaikutusten arviointi on monesta syystä poikkeuksellisen vaikeaa. Vai-
keudet johtuvat muun muassa siitä, että verot kertyisivät harvalukuiselta joukolta yrityksiä ja
tulevat verot ovat suuresti riippuvaisia yritysten ja myös eri valtioiden ratkaisuista. Arvioita on-
kin syytä pitää kovin epävarmoina ja ne voivat mennä pahastikin vikaan. Tästä ei voida syyttää
valmistelijoita vaan kyse on asian luonteesta. Myös yritysten hallinnollisten kustannusten arvi-
ointi on ymmärrettävästi ollut jokseenkin epätoivoinen tehtävä.¹

¹ Saksassa esitettiin syksyllä 2022 arvio, jonka mukaan yritysten hallinnolliset kustannukset uudistuksen voimaan-
tullessa olisivat 319 miljoonaa euroa ja jatkuvasti 100 miljoonaa euroa vuodessa (ZEW Policy Brief, 10.11.2022).

Säätämisyjärjestyksestä

Esityksessä on käsitelty joitakin säätämisyjärjestykseen liittyviä kysymyksiä. Esiin nostetaan tässä yhteydessä muun muassa tilinpäätösstandardien rooli, mutta olennaisemmat kysymykset liittyvät nähdäkseni OECD:n tulkintamateriaalin asemaan suhteessa perustuslain 81.1 §:n sisältämään lailla säätämisen vaatimukseen. Myös sitä on esityksessä kyllä tarkasteltu.

Koska kyse on maailmassa laajasti sovellettavaksi aiotusta järjestelmästä, soveltamisen yhtenäisyydestä on pyritty erityisesti huolehtimaan. Tämä on tärkeää myös yrityksille. Yhtenäisyyttä tavoitellaan OECD:n mallisäännöillä sekä kommentaarilla. Näille ohjeille onkin perusteltua antaa huomattava merkitys erityisesti asioissa, joissa tulkintojen yhtenäisyys eri maissa on tärkeää.

OECD-dokumentteihin viitataan useita kertoja myös *direktiivin johdannossa*, jonka mukaan jäsenvaltioiden olisi hyödynnettävä esimerkkien tai tulkinnan lähteenä OECD:n mallisääntöjä sekä kommentaaria ja täytäntöönpanokehystä. Direktiivin johdanto ei ole vailla oikeudellista merkitystä, vaikkakaan se ei ole aivan samassa asemassa kuin täsmälliset artiklat. Suomi on osaltaan tekstin aikana hyväksynyt eikä sillä, että direktiivin hyväksymisen jälkeen on jo annettu vähän uuttakin OECD-ohjeistusta, ole merkitystä arvioitaessa OECD-aineiston oikeudellista asemaa.

OECD:n tulkintaohjeiden huomioon ottamisen periaate ulottuu myös *tulevaan* ohjeistukseen. Jos OECD:n olemassa olevalla tai tulevalla ohjeistuksella olisi määrä poiketa Suomen lainsäädännöstä, asiaan liittyisi ilmeisiä valtiosääntöoikeudellisia ongelmia. OECD:n ohjeiden perusteella ei kuitenkaan voida poiketa lain säännöksistä tai myöskään direktiivin velvoittavasta sisällöstä. Esityksessä lausutaan aivan oikein, että ohjeistuksen tulevien muutosten linjausten saattaminen voimaan Suomessa voi edellyttää jatkossa lainsäädäntötoimia, koska ohjeistus voi sisältää myös meillä lainsäädännön alaan kuuluvia seikkoja. Näin toimittaessa esitys täyttää mielestäni selkeästi perustuslain mukaiset lailla säätämisen vaatimukset, kun lainsäätäjän käsiä ei tässä sidota enempää kuin direktiivi jo tekee.

Sikäli kuin direktiiviin katsottaisiin sisältyvän perustuslakiin liittyviä epäselvyyksiä, niiden arviointi olisi kuulunut direktiiviä koskevan kannanmuodostuksen yhteyteen. Käsitykseni mukaan *esitykseen ei liity sellaisia säätämisyjärjestykseen liittyviä epäselvyyksiä, joiden vuoksi asia olisi tarpeen saattaa perustuslakivaliokunnan käsiteltäväksi*.

Yleisemmin totean, että valtioiden välisen veroyhteistyön lisääntyessä voimme olla ajoittain asetelmissa, joissa lailla säätämisen vaatimusta tulkittaessa on paikallaan antaa merkitystä kansainväliselle kokonaisuudelle sekä valtioiden yhteisille linjauksille. Tämä ei tarkoita perustuslaissa asetetun vaatimuksen heittämistä romukoppaan vaan sen ymmärtämistä kulloisenkin asiayhteyden huomioon ottavalla tavalla.²

16.11.2023

OTT Timo Viherkenttä
Senior Fellow, Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu

² Sekä sitovaa kansainvälistä sääntelyä että löyhempiä kansainvälisiä oikeuslähteitä käsitellään eri näkökulmista artikkelissa Matti Urpilainen, Kansainvälinen vero-oikeus murroksessa: sääntelyalan modernisoitumisen askelmerkejä. Lakimies 7–8/2021, 1312–1332.