

Valtiovarainministeriö

VN/9714/2023

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi

- FA:n mukaan on tärkeää, että OECD:n ohjeistus sisällytetään säädettävään lakiin mahdollisimman tarkasti ja selkeästi.
- FA toivoo, että Suomessa luovutaan ratkaisusta säätää erillisestä kansallisesta täydennysveroilmoituksesta tai rajoitetaan se tilanteisiin, joissa täydennysveroa tulisi määrättäväksi.
- FA:n mukaan minimiverotuksesta tulee voida saada Verohallintoa sitova ennakkoratkaisu myös järjestelmän alkuvaiheessa ja lisäksi OECD:n mahdollistama siirtymävaiheen vapautus laiminlyöntimaksuista tulee ottaa käyttöön myös Suomessa. Lisäksi veronkorotuksen määrääminen tulee rajoittaa tilanteisiin, joissa virheestä aiheutuu täydennysveron määrääminen tai sen määrääminen aiempaa suurempana.
- FA toivoo, että minimiveron implementoinnin mukanaan tuoma raskas ja taloudellisesti kallis hallinnon lisääntyminen huomioidaan muualla lainsäädännössä.

1. Yleistä

FA pitää kannatettavana suurten konsernien vähimmäisveroa (jäljempänä myös minimivero) koskevaa sääntelyä, jonka tavoitteena on modernisoida kansainvälistä verotusta, torjua haitallista verokilpailua ja ratkoa kansainvälisten verojärjestelmien ongelmia. Tärkeää on, että minimiverotus saatetaan voimaan mahdollisimman laajasti myös globaalisti ja että globaali sääntely on mahdollisimman yhdenmukaista. Mutta vaikka OECD:n sääntely (Pillar 2/GloBE-säännöt tulkintoineen) tämän vuoksi on ratkaisevan tärkeä Suomen sisäisen lainsäädännön kannalta, perustuslaillinen lähtökohta Suomessa on, että veroista säädetään lailla. Näin tulee olla myös minimiveron osalta ja FA katsoo, että on erittäin tärkeää, että OECD:n ohjeistus otetaan lakiin mahdollisimman tarkasti ja selkeästi. Huomioon tulee ottaa myös se, että uuden verojärjestelmän käsitteistö pohjautuu pohjoismaisittain vieraille vero- ja kirjanpitojärjestelmille.

Minimiverojärjestelmän globaali yhdenmukaisuus OECD:n sääntelyn kanssa on välttämätön edellytys kansainvälisesti toimiville konserneille, joiden tulee voida luottaa siihen, että yhdelle konsernille riittää yksi sama ratkaisu laskentatapojen, erilaisten järjestelmäratkaisujen, raportointiroolien jne. osalta. FA korostaa, että tästäkin näkökulmasta Suomen kansallisen lainsäädännön tulee olla tiukasti linjassa kansainvälisesti hyväksytyjen ratkaisujen kanssa. Esimerkiksi hallituksen esitysluonnoksen sisältämä kansallinen täydennysveroilmoitus ei perustu direktiiviin ja se tulee toteutuessaan merkitsemään poikkeusta muiden maiden raportointikäytänteisiin. FA toivoo, että Suomessa luovuttaisiin ratkaisusta säätää

erillisestä kansallisesta täydennysveroilmoituksesta joko kokonaan tai osittain ja että sen tarpeelle esitetään vahvemmat perusteet.

Hallituksen esityksellä luodaan täysin uutta verosääntelyä, jota sovellettaisiin olemassa olevan verojärjestelmän rinnalla. Suurten konsernien vähimmäisvero muodostaisi kokonaan uuden verolajin. On selvää, että uusi sääntely vaatii sen piirissä olevilta konserneilta merkittäviä investointeja sekä erilaisiin tieto- ja laskentajärjestelmiin että henkilöstön osaamiseen erityisesti alkuvaiheessa, mutta myös pysyvästi. Kun tarvittavia investointeja verrataan arvioituihin verotuottovaikutuksiin Suomessa, on panostuotos-suhde varsin heikko. Kotimaisen täydennysveron säätäminen on kannatettavaa, mutta vastaavasti muiden maiden ottaessa käyttöön omia kotimaisia täydennysverojaan, deflatoituu Suomen valtion verokertymä tältä osin. Lisäksi on huomioitava, että OECD:n mallisäännöt on laadittu pitkälti suurten maiden tarpeen pohjalta ja järjestelmän riskinä on, että se vaarantaa pienten maiden verokilpailukyvn.

Minimiverojärjestelmä on monimutkainen ja sen implementoiminen konserneissa on vaativa tehtävä. Minimiveron osalta ei ainakaan alkuvaiheessa olisi hallituksen esitysluonnoksen mukaan mahdollista saada ennakkoratkaisua, mikä vaarantaa suomalaisten konserniyksiköiden oikeusturvan. FA:n mukaan minimiverotuksesta tulisi saada Verohallintoa sitova ratkaisu myös järjestelmän alkuvaiheessa. Lisäksi FA katsoo, että OECD:n joulukuussa 2022 julkaiseman ohjeistuksen sisältämä mahdollisuus siirtymävaiheen vapautuksesta laiminlyöntimaksuista (Transitional Penalty Relief) tulee ottaa käyttöön myös Suomessa.

Nykyiseen hallitusohjelmaan on sisällytetty sitoumus siitä, ettei yritysten hallinnollinen taakka kasva hallituskauden aikana kasva ja että uutta sääntelyä esitettäessä velvoitteita kevennetään muualta. FA toivoo, että minimiveron implementoinnin mukanaan tuoma raskas ja taloudellisesti kallis hallinnon lisääntyminen huomioidaan muualla kotimaisessa lainsäädännössä ja että Suomi vaikuttaa tältä osin aktiivisesti myös sekä OECD¹:n että EU:n tulevaan sääntelyyn.

FA toivoo, että jatkossa minimiveron kaltaisia suuria ja laajavaikutteisia muutoksia valmistellaan ripeämmin ja ottamalla eri tahot mukaan jo valmistelun alkuvaiheessa. On selvää, että OECD:n/EU:n parissa tapahtuvassa valmistelussa ei voida huomioida riittävästi Suomen kansallisia poikkeuksia ja muista maista poikkeavia käytäntöjämme, mistä on esimerkkinä jäljempänä 2 luvussa mainittu konsernimääritelmä keskinäisten vakuutusyhtiöiden osalta. Myös lakiesitysluonnosten kommentoinnille tulee jättää riittävästi aikaa. Nyt esimerkiksi kotimaista täydennysveroa koskevalle osuudelle annettiin lausuntoaika vain viikko, mikä on riittämätön aika.

FA korostaa, että minimiveron kaltaisen uuden ja monimutkaisen järjestelmän alkuvaiheessa myös Verohallinnon resurssien on oltava riittävät. Yritysten on saatava mahdollisimman kattavaa ja ehdottoman oikeansisältöistä neuvontaa minimiveroa koskeviin kysymyksiin. Tämä luo valtavia osaamistarpeita ja koulutustarpeita myös Verohallinnolle. Yhteistyö yritysten, neuvonantajien ja Verohallinnon välillä onkin

¹ Esimerkkinä selvittämällä verotuksen maakohtaisen raportin tarve minimiverojärjestelmän tultua voimaan ja vaikuttamalla aktiivisesti verotuksen maakohtaisen raportoinnin lakkauttamiseen, mikäli minimiverojärjestelmän katsottaisiin riittävällä tavalla toteuttavan ne tarkoitukset, joita varten maakohtainen raportointi aikoinaan säädettiin (verotuksen oikeudenmukaisen jakautumisen valtioiden välillä, verohallintojen riittävä tiedonsaanti jne.).

merkittävämmässä roolissa kuin koskaan aiemmin. FA katsoo siksi, että valtiovarainministeriön, Verohallinnon ja suurten yritysten välille tulisi perustaa vapaamuotoinen yhteistyöelin, jossa monimuotoisia säännöksiä voisi käsitellä ja tulkita yhdessä ja tehdä kehitysehdotuksia OECD:lle.

FA esittää seuraavia tarkentavia huomioita hallituksen esitysluonnoksesta.

2. Yhdenmukaisuus OECD:n sääntelyn ja ohjeistuksen sekä EU-direktiivin kanssa – legaliteettiperiaate ja oikeusturva

Verotuksen tulee olla selkeää, kestävä ja ennustettavaa. Verovelvollisten tulee kyetä toimimaan oikein: verolakien tulee olla mahdollisimman selkeitä, kattavia ja verotusmenettelyn toimivaa, tehokasta ja mahdollisimman yksinkertaista. Suomen perustuslain 81 §:n mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Näin tulee olla myös minimiveron osalta ja siksi on erittäin tärkeää, että kansallisesti varmistetaan, että vaikeaselkoisen ja tulkinnallisen säännösten lopputulos ei muodostu kohtuuttomaksi ja virheelliseksi esimerkiksi erilaisista verojärjestelmistä johtuen.

Vaikka minimivero koskee myös puhtaasti kansallisia konserneja, valtaosa sen soveltamisalan piirissä olevista konserneista toimii useammassa valtiossa. Useammassa valtiossa toimivien konsernien kannalta on ensisijaisen tärkeää, että minimiverosääntely on yhtenäistä, jotta ensinnäkin varmistetaan se, ettei konserneille aiheudu ylimääräisiä implementointi- ja soveltamiskustannuksia, ja toisaalta jotta vältetään virheitä/laiminlyönneitä tilanteissa, joissa esimerkiksi jossain valtiossa sijaitsevan pienen tytäryhtiön henkilökunta ei osaa huomioida paikallisia poikkeuksia riittävästi. FA pitääkin erittäin hyvänä lähtökohtana, että hallituksen esitysluonnoksessa (s. 22) tunnustetaan GloBE-kommentaarin, sen myöhempien päivitysten sekä hallinnollisten ohjeistusten keskeinen merkitys GloBE-sääntöjen tulkintalähteenä. OECD:n mallisäännöt ja niiden tulkinta tulee kuitenkin saattaa voimaan myös lain tasolla.

FA korostaa tässä Suomen lainsäätäjän roolia; sen tulee varmistaa, että Suomen sisäinen lainsäädäntö on mahdollisimman tarkasti ajantasaisen OECD:n ohjeistuksen mukaista. Hallituksen esitysluonnoksessa olevat viittaukset OECD:n ohjeistukseen ja tulkintoihin ovat hyvä lähtökohta, mutta OECD:n ohjeistus ja tulkinnat on jo yksin legaliteettiperiaatteen vuoksi saatettava lakitasolle. Pillar 2 on monimutkainen kokonaisuus monine ohjeistuksineen ja ohjeistus näyttää olevan lähes jatkuvan päivityksen kohteena. Kaikkien muutosten ja tarkennusten huomioiminen kansallisessa lainsäädännössä on haastavaa, mutta verovelvollisten oikeusturvan kannalta tulee välttää tarpeetonta epävarmuutta sääntöjen sisällön soveltamisesta ja tulkinnasta. Tämä on äärimmäisen tärkeää muutoinkin, mutta erityisesti, koska esitysluonnoksen mukaan ainakaan alkuvaiheessa ei tulkintakysymyksistä ole mahdollista saada sitovaa kannanottoa Verohallinnolta.

Ehdotetussa lainsäädännössä sääntelyn ensivaiheessa tapahtuva tulkinta on jätetty OECD:n jo julkaisemien ja myöhemmin julkaistavien ohjeiden varaan, mikä on verovelvollisten oikeusturvan kannalta ongelmallista. Ongelmallisuutta lisää se, että ehdotettuun sääntelyyn ei sisälly mahdollisuutta hakea ennakkoratkaisua tai muuta ennakkollista kannanottoa Verohallinnolta. Tämä on merkittävä puute verovelvollisten

oikeusturvassa. Käytännössä tämä johtaa tilanteeseen, jossa verovelvollisella ei ole mahdollisuutta selvittää veloitteidensa tarkkaa sisältöä ja tältä osin verotuksen lakisidonnaisuuden toteutuminen on heikkoa. Lisäksi lainsäädännön sisällön lopullinen tulkinta on korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) tehtävä ja KHO voi tulkita OECD:n ohjeiden sisältöä OECD:n tulkinnasta poiketen. FA toteaa, että verovelvollisten oikeusturvan kannalta tällainen lainsäätämistapa on ongelmallinen.

Uusi verojärjestelmä perustuu lukuihin, jotka laaditaan ylimmän emon soveltaman tilinpäätöskäytännön, IFRS-säännöksiin, mukaisesti ja edellyttää siten IFRS:n konsernikirjanpidon hyvää tuntemusta. OECD:n säännösten tulkintakyvyn lisäksi tarvitaan myös paikallista suomalaisen elinkeinoverotuksen tuntemusta. Implementointi on haasteellinen kaikille tahoille, niin yrityksille kuin myös Verohallinnolle ja VM:lle.

Minimiveroa ollaan implementoimassa nopealla aikataululla. Kiireestä johtuen on olemassa ilmeinen yli-implementoinnin vaara. Koska pohjoismainen veropohja eronnee monelta osin OECD:n muiden jäsenvaltioiden veropohjista, on implementoinnissa otettava huomioon moninkertaisen verorasituksen syntymsvaara. Esimerkiksi Suomessa perinteisesti veropohja on ollut hyvin laaja ja verokanta nimenomaisesti laajasta veropohjasta johtuen kansainvälisesti vertailun kilpailukykyinen. Kun nyt implementoidaan täysin uutta verojärjestelmää muiden valtioiden verojärjestelmien pohjalta, on vaarana, että syntyy aivan yllättäviä ja suomalaisten suuryritysten kilpailukyvyn kannalta virheellisiäkin verotuksia. Olisi kestävämpää, jos Suomen kaltaisten verojärjestelmien verokertymä ja toisin sanoen verojärjestelmä todettaisiin riittämättömäksi. Minimivero ei saa johtaa vääristyneisiin ja kohtuuttomiin lopputuloksiin.

Ehdotettu sääntely koskee toteutuessaan jo tilikautta 2024, mikä asettaa verovelvollisille epärealistisen aikataulun uuden sääntelyn implementointiin. Vaikka ensimmäinen raportointi sinällään tapahtuu 30.6.2026 (kalenterivuosi tilikautena), on olemassa olevat laskentajärjestelmät ja mahdollisten uusien järjestelmien käyttöönotto ja testaus tehtävä paljon ennen raportoinnin määräpäivää. Lisäksi verovelvollisten tulee jo antaa ensimmäiset arviot uuden sääntelyn vaikutuksissa julkisessa talousraportoinnissaan jo vuoden 2024 ensimmäisellä kvartaalilla. On siis selvää, että valmistautumisaika täysin uuden verolajin vaatimiin järjestelmä- ja prosessimuutoksiin on riittämätön.

Lainsäädännön voimaantulon aikataulu on kestävämpää esitetyle uudelle, vaikeaselkoiselle ja monitasoiselle lainsäädännölle. Sääntely tulisi hyvän hallinnon periaatteita noudattaen toteuttaa siten, että Verohallinto voi antaa soveltamisohjeet ja ilmoituslomakkeet ohjeistuksineen riittävän ajoissa ennen lainsäädännön voimaantuloa verovelvollisten käyttöön. Tähän Verohallinnolle tulisi osoittaa riittävät resurssit.

FA korostaa, että minimiveron soveltamisen osalta yritykset eivät ole saaneet viranomaisohjeistusta tähän mennessä, vaan verovelvolliset ovat joutuneet hyödyntämään ulkopuolisia neuvonantajia ja omia resurssejaan sekä tekemään kansainvälistä vertailua muiden valtioiden sääntelyratkaisusta. Suomen tulisi ensisijaisesti varmistaa sääntelyn kansallinen toimiminen sekä verovelvollisten että veroviranomaisten näkökulmasta. OECD:n ja EU:n asettamat tiukat määräajat eivät saa voi johtaa kohtuuttomiin tilanteisiin näin merkittävässä hankkeessa. FA suosittaa,

että Suomi käyttäisi kaikki mahdollisuudet sääntelyn voimaantumisen lykkäämiseen, kunnes kaikki viranomaisohjeistus on verovelvollisten saatavilla.

3. Huomioita hallituksen esitysluonnoksesta erityisesti finanssialan kannalta

Laskennallisen verovelan ja -saamisen käsittely

Laskennallisen verovelan ja -saamisen käsittely ehdotetun lain 4 luvun 13 §:n mukaisesti on epäselvä.

Rahoituslalla muodostuu laskennallista verovelkaa tai -saamista IFRS tilinpäätökseen eristä, jotka on käsitelty yhtiön FAS-kirjanpidossa ja verotuksessa eri laskentaperiaattein kuin IFRS-tilinpäätöksessä, muun muassa IFRS 17 Vakuutus sopimukset, IAS 19 Työsuhde-etuudet, IAS 40 Sijoituskiinteistöt, IFRS 16 Vuokrasopimukset ja IFRS 9 Rahoitusinstrumentit, jossa erityisesti vakuutussektorin sijoitukset. Lisäksi laskennallista verovelkaa syntyy verotusperusteisista varauksista, jotka IFRS tilinpäätöksessä kirjataan omaan pääomaan ja niiden määrästä kirjataan laskennallinen verovelka.

Esimerkkinä luottotappiovarauksen osuus, jonka pankki kirjaa kansallisiin säännöksiin laadittuun tilinpäätökseensä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 46 §:n mukaisesti. Luottotappiovarauksesta syntyy laskennallista verovelkaa pankin IFRS laskentaperiaattein laadittuun tilinpäätökseen siltä osin, kun kirjatun luottotappiovarauksen osuus eroaa IFRS 9 mukaisesti kirjatusta odotettujen luottotappioiden määrästä (ECL). Lisäksi pankille voi muodostua laskennallista verosaamista odotettujen luottotappioiden (ECL) osalta siltä osin, kun odotettujen luottotappioiden määrä pankin kirjanpidossa ylittää elinkeinoverolain salliman maksimimäärän verovuoden aikana. Erän käsittely ehdotettujen säännösten perusteella on epävarmaa.

Laskennallinen verovelka – viiden vuoden määräaikaleikkuri

Ongelmaksi muodostuu myös viiden vuoden eräntymisajan seuranta, koska verovelkaa tai -saamista kirjataan laskentaperiaatteiden erotuksesta eikä muodostumisen ajallista kohdentumista seurata. Lisäksi pankkitoiminnassa muodostuvat positiot ovat tyypillisesti pitkäaikaisia (yli viisi vuotta), jolloin minimiveron laskennassa pääsääntönä tulisi olla kirjattujen laskennallisten verojen määrä ilman ehdotettuja aikarajoituksia.

Laskennallisiin verovelkoihin liittyvän recapture -säännön viiden vuoden määräaikaleikkuri on poistettava ja laskennalliset verovelat on luettava aikarajoituksetta hyväksi. Varsinkin vuokralleantajan rahoitusleasingin osalta aikarajan poisto on tärkeä ja se on sisällytettävä aineellisen omaisuuden poikkeussääntöön (OECD 4.4.5). Tätä on ehdotettu myös useissa ruotsalaisten edunvalvontaorganisaatioiden lausunnoissa Ruotsin valtiovarainministeriölle, sillä sääntö aiheuttaa toimialalla valtavia haasteita ainakin Pohjoismaissa.

Rahoitusleasing sopimukset raportoidaan taseessa IFRS:n mukaan saamisena vuokralleottajalta. Omaisuudesta tehdään suunnitelman mukaiset poistot sopimuksen

pituudelle jaksotettuna huomioiden omaisuuserän jäännösarvo. Verotuksessa rahoitusleasing-kanta käsitellään käyttöomaisuutena, josta tehdään 25 prosentin suuruiset menojäännöspoistot. Käytännössä tämä tarkoittaa, että omaisuuserä tulee poistetuksi ensimmäisten 4–5 vuoden aikana, minkä jälkeen poistoero purkautuu jäljellä olevien vuosien aikana useimmiten loppupainotteisesti. Kysymyksessä on siten luonteeltaan käyttöomaisuus.

Menojäännöspoistojen ja suunnitelman mukaisten poistojen erotus kirjataan FAS-taseeseen poistoeroksi, joka IFRS-sääntöjen mukaan tulee purkaa laskennalliseksi verovelaksi ja oman pääomaksi. Recapture –säännön mukaan laskennallisen verovelan lisäyksestä ei voida huomioida sitä osuutta, joka ei purkaudu seuraavan viiden vuoden aikana. Recapture-sääntöä ei tule tulkita niin ahtaasti, että pelkkä IFRS-kirjaus saamiseksi muuntaa tämän käyttöomaisuuden recapture-säännön alaiseksi eikä käyttöomaisuutta koskevan poikkeuksen alaiseksi. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, ettei rahoitusleasing-toimiala voisi huomioida vähimmäisveroa laskettaessa merkittävää osaa laskennallisen verovelan lisäyksistä, jotka liittyvät pituudeltaan kuuden vuoden ylittäviin sopimuksiin. Tällainen tulkinta olisi omaisuuden luonne huomioiden virheellinen ja kohtuuton.

Recapture –säännön soveltaminen näissä tilanteissa ahtaasti johtaisi tarkoituksettoman alhaiseen vähimmäisveroon ja mahdollisesti vääristyneeseen täydennysveron maksuun tietyllä toimialalla, jonka ei nähdäksemme pitäisi olla säännösten tarkoitus.

Lisäksi on todettava, että konsernitilinpäätöksessä esitetään IFRS:n mukaan asiakohtaiset saldot ja niiden muutokset. Asiakohtaisten kokonaissaldojen sisältö pääosin vaihtuu viiden vuoden kuluessa. Näiden erien yksilöllisestä todentamisesta jouduttaisiin luomaan detaljitason seuranta jokaisen asiakohtaisen laskennallisen verovelkasaldon sisälle eritelläkseen yli ja alle viiden vuoden erät. Käytännössä tämä voi olla mahdotonta toteuttaa. Siten seuranta on mahdollistettava yksinkertaistetusti.

Rahoitusalan liikevaihdon käsite on epäselvä

FA huomattaa, että lakiluonnoksessa rahoitusalan liikevaihdon käsite on epäselvä.

Konsernin määritelmä

Ehdotetun lain 1 luvun 6 §:n konsernin määritelmässä konserniin kuuluvaksi katsotaan myös yksikkö, joka on jätetty epäolennaisena konsolidoimatta. Tämä lisäys tuottaa hallinnollista taakkaa ja ei luonteensa mukaisesti tuo lisäarvoa sääntelyyn. FA:n käsityksen mukaan tämä konsernikäsitteen laajennus on tarpeeton.

Lakiehdotus on hyvin hankalasti tulkittava konsernimääritelmän suhteen osalta. Esimerkiksi keskinäiset vakuutusyhtiöt voivat muodostaa vakuutusyhtiölain 26 luvun 2 §:ssä tarkoitetun vakuutusyhtyrühmän ja raportoida konsernitilinpäätöksensä tässä laajuudessa, vaikka ko. yhtiöt eivät muodosta kokonaisuudessaan kirjanpitolain mukaista konsernirakennetta. Konsernitilinpäätöksen laatiminen vakuutusyhtyrühmän laajuudessa on perusteltua mm. Finanssivalvonnan vakuutusyhtiölakiin perustuvan ryhmävalvonnan suorittamiseksi, vaikka vakuutusyhtyrühmä ei muodosta kokonaisuudessaan kirjanpitolain mukaista konsernia, mikä johtuu erityisesti vakuutusyhtiöiden keskinäisestä yhtiömuodosta.

Lakiehdotuksen konsernia koskevien pykälien perusteella jää epäselväksi, tulkitaan tällaista Finanssivalvonnan vaatimuksesta laadittua konsernitilinpäätöstä lakiehdotuksen mukaiseksi konsernitilinpäätökseksi vai tulisiko tällaisessa tapauksessa laatia vähimmäisverotuksen raportointia varten vielä erillinen kirjanpitolain mukaiseen konsernimääritelmään perustuva konsernitilinpäätös.

Lakiehdotuksessa tulisi tarkentaa, mitä tarkoitetaan konsernilla sekä konsernitilinpäätöksellä, huomioiden muun muassa keskinäiseen yhtiömuotoon perustuvat vakuutusyhtymäryhmittymät. Myös konsernitilinpäätökseen viittaamisen sijaan olisi konsernirakenteesta puhuttaessa hyvä viitata konsernitilinpäätöksen laajuuden määritteleviin lakeihin, kuten Kirjanpitolakiin.

Sijoitusrahastot ja erikoissijoitusrahastot

Finanssialan toimijat eivät välttämättä yhdistele sijoitusrahastoja, joissa omistus on yli 50 prosenttia ryhmän konsernitilinpäätökseen mukaan luettavien yhtiöiden omistus huomioiden, niiden epäolennaisuuden vuoksi. Sijoitusrahastot ovat Suomen lainsäädännön mukaan verovapaita yhteisöjä. Lakiehdotuksen 1 luvun 3 §:ssä mainitaan, että sijoitusrahasto on vapautettu yksikkö ainoastaan konsernin ylläpitäjän emoyksikkönä: ” 5) sijoitusrahasto tai kiinteistösijoitusväline, jos sijoitusrahasto tai kiinteistösijoitusväline on konsernin ylläpitäjän emoyksikkö.” FA katsoo, että 1 luvun 3 §:n määrittelyä tulisi täsmentää huomioiden Suomen verolainsäädäntö eri yhtiömuotojen osalta, huomioiden myös verovapaaksi säädetyt sijoitusrahastot ja erikoissijoitusrahastot.

Eläkekulujen kertymä

Ehdotetun 3 luvun 3 § 1 momentin 11 kohdan mukaan ”Eläkekulujen kertymällä tarkoitetaan kirjanpidon tulokseen tai tappioon sisältyvän eläkevastuuta koskevan kulun ja eläkerahastoon tilikauden osalta maksetun määrän erotusta”. Tätä kohtaa tulisi FA:n mielestä täsmentää ja määrittää, mitä eläkevastuuta koskevalla kululla tarkoitetaan, ts. sisältääkö se pelkästään etuusperusteisesta eläkejärjestelystä aiheutuneet kulut vai laajemmin kaikki eläkkeisiin liittyvät kulut. Laajemman määritelmän soveltaminen aiheuttaa tarpeetonta lisätyötä ilman, että oikaisulla olisi vaikutusta kulun määrään.

Kotimainen täydennysvero – pääliike-sivuliike-malli

Kotimaista täydennysveroa koskevan ehdotuksen osalta on syytä kiinnittää huomiota säännösehdoituksen pääliike-sivuliike-mallia koskevaan ehdotettuun 2 luvun 18 §:ään. Tämän ehdotuksen mukaan Suomi ei ottaisi huomioon pääliikkeen ulkomailta maksamaa täydennysveroa lainkaan. Tämän osalta kaikkien kotimaisten täydennysverojen implementoitavien valtioiden on varmistettava, ettei kaksinkertaisen verotuksen riskiä synny. Ensisijaisesti pääliike- ja sivuliike-rakenteet, joissa pääliikkeen kotivaltion on verotusoikeus myös sivuliikkeiden osalta (ja sivuliikkeiden maksamat verot hyvitetään) on vapautettava OECD:n verosäännösten soveltamisesta silloin, kun pääliikkeen kotivaltion yritysverokanta on vähintään 15 %.

Verohallinnon ohjeistuksen tärkeys

Viimeistään Verohallinnon lainsäädännön perusteella antamassa ohjeistuksessa tulisi käsitellä myös eri toimialojen erityiskysymyksiä. Verohallinnon ohjauksen rooli

korostuu tilanteessa, jossa verovelvollisilla ei ole käytettävissä ennakollisia menettelyjä tulkintakysymysten ratkaisemiseksi. Tästä syystä verovelvollinen ei voi olla varma oman tulkintansa lainmukaisuudesta, mikä voi pahimmillaan johtaa sanktioiden määräämiseen. Tilanne on ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden näkökulmasta erittäin hankala. Ohjeistuksia laatiessa on toivottavaa, että Verohallinto hakisi kirjanpitolakiin ja tilinpäätösstandardeihin liittyviin tulkintakysymyksiin KILAn lausunnon.

4. Siirtymävaiheen laiminlyöntimaksuja koskevan vapautuksen tarve, tarve saada ennakkoratkaisu ja laiminlyöntimaksujen kohtuullisuus

FA:n kannan mukaan OECD:n joulukuussa 2022 julkaiseman ohjeistuksen sisältämä mahdollisuus siirtymävaiheen vapautuksesta laiminlyöntimaksuista (Transitional Penalty Relief) tulee ottaa käyttöön myös Suomessa. Lisäksi Suomessa tulee mahdollistaa veroviranomaisia sitovan ennakkoratkaisun saaminen jo heti alkuvaiheessa.

Minimiveron implementointi on hallinnollisesti hyvin raskas ja aikaa vievä prosessi, joka sitoo huomattavan laajasti henkilöstöresursseja (vero-osastot, konsernilaskennan osastot, IT-osasto jne) sekä ensin tiedon keräämiseen, prosessoimiseen ja auditointiin ja sen jälkeen itse raportointiin. Järjestelmän monimutkaisuudesta johtuen sen implementointi on äärimmäisen aikavievää ja hankalaa. Yksityiskohtaisten ja usein muuttuvien säännösten noudattaminen ja kansallisten implementointien huomioiminen on lähes mahdoton tehtävä. Tästä syystä OECD:n joulukuussa 2022 julkaisemaan ohjeistukseen sisältyvä mahdollisuus säätää siirtymävaiheen vapautuksesta laiminlyöntimaksuista tietyissä tapauksissa tulee sisällyttää myös Suomen lainsäädäntöön.

Tältä osin tulee huomioida se, että kyseessä on aivan uudenlainen verolaji, joka perustuu suurelta osin OECD:ssä laadittuun malliohjesäädäntöön ja sitä täydentäviin kommentaariin ja ohjeistukseen, joita oletettavasti on vieläkin tulossa uusia (yksistään viimeisen 12 kuukauden aikana uusia ohjeistuksia on julkaistu neljä kertaa). Lisäksi EU-direktiivin mahdollistamat kansalliset liikkumavarat tuovat oman vaikeutensa, kun kansalliset sääntelyt voivat poiketa toisistaan. Tämän lisäksi myös kansalliset tulkinnat eri maissa voivat erota toisistaan. Tästä on valitettavana esimerkkinä Suomen lainsäädäntöön ehdotettu kansallinen täydennysveroilmoitus, jolle ei ole vastinetta EU-direktiivissä. Sääntelyn kohteena olevien konsernien on erittäin vaikea seurata näitä kansallisia poikkeamia ja erilaiset puutteet ja/tai laiminlyönnit voivat olla mahdollisia niillekin toimijoille, jotka yrittävät noudattaa tarkoin sääntelyä ja uhraavat minimiveroprojekteihinsa paljon taloudellisia resursseja.

Huomioitava on myös, että hallituksen esitysluonnoksen mukaan esimerkiksi täydennysveroista ei ainakaan alkuvaiheessa olisi mahdollista saada ennakkoratkaisua. Esitysluonnoksessa viitataan tältä osin OECD:n parissa kehitettäviin keinoihin ja mekanismeihin, joiden laatiminen on kuitenkin vielä kesken. On selvää, että jo yksistään pelkkä selvittelytyö vie vielä aikansa, mutta pelättävää on, että aikanaan käyttöön otettava mekanismi ei – pääsääntöisesti aina useampia eri valtioita koskettavana – edes voimaantultuaan mahdollistaisi tulkintakysymysten nopeaa ratkaisua (pelättävissä on ennemmin kansainvälisten veroriitojen lisääntyminen). Erityisesti jos vähimmäisverosta ei ole mahdollista saada ennakkoratkaisua tai muutakaan veroviranomaisia sitovaa selvyyttä ainakaan

alkuvaiheessa, on tärkeää, että Suomessakin säädettäisiin siirtymävaiheen laiminlyöntimaksujen vapautuksesta.

FA korostaa, että uuden ja hyvin monimutkaisen sääntelykokonaisuuden tulkinta tulee johtamaan vuosien, jopa vuosikymmenien oikeudelliseen epävarmuuteen. Sen vuoksi olisi hyvin tärkeää saada oikeusvarmuutta myös sääntelyn tulkintaa koskeviin kysymyksiin ja sitovan ennakkoratkaisun saaminen Verohallinnolta olisi tähän ehdottoman tarpeellinen keino. Jos ennako-ratkaisumenettely katsotaan jostakin syystä mahdottomaksi, tulee Verohallinnon käyttää muita ohjauksen välineitä, kuten ennakkollisia keskusteluja, matalalla kynnyksellä ja Verohallinnon resursseja niiden tarjoamiseen tulee lisätä. Näiden ennakkoratkaisujen anonyymiä julkaisemista tulisi myös harkita, jotta saisimme mahdollisimman nopeasti oikeuskäytäntöä GloBE-sääntöjen tulkinnasta. Koska kyseessä on EU tasoinen sääntely, tulee myös muiden maiden vastaaville päätöksille antaa merkitystä.

FA katsoo lisäksi, että ottaen huomioon esitetyn sääntelyn monimutkaisuus, tulkinnanvaraisuus ja luonne täysin uutena verolajina, vähimmäisveroon ja ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiin liittyviä veronkorotuksia ja myöhästymismaksuja on kohtuullistettava. Lisäksi Verohallinnolle on annettava laajempaa tapauskohtaista harkintavaltaa veronkorotuksen määräämiseen esimerkiksi muuttamalla 8 luvun 15 §:n 1 momentti kuulumaan: "Verohallinto voi määrätä ilmoitus- ja tiedonantovelvolliselle konserniyksikölle veronkorotuksen..." Yritysten hallinnollisen taakan pienentämiseksi saman pykälän 2 momenttia sekä 17 §:n 2 momenttia tulisi muuttaa siten, että veronkorotusta ei yksiselitteisesti määrätä, jos konserniyksikkö on jättänyt ilmoittamatta omaksi hyväkseen vaikuttavan tiedon (eli poikkeama tapahtuu yrityksen omaksi vahingoksi). Tällöin mahdollistettaisiin todennäköisesti erittäin monimutkaiseksi muodostuvan vähimmäisverolaskennan vähäiset yksinkertaistukset ilman sanktiouhkaa, jos ne tapahtuvat yrityksen omaksi vahingoksi. Saman luvun 16 §:n 4 ja 5 kohdissa tulisi säätää, että veronkorotus on enintään 5 prosenttia tulkinnanvaraisissa tai epäselvissä tilanteissa ja enintään 2 prosenttia oma-aloitteisen korjaamisen tilanteissa.

Euromääräisinä säädetyillä veronkorotusten vähimmäis- ja enimmäisrajoilla tulee todennäköisesti olemaan huomattava käytännön merkitys, koska vähimmäisveroa tullaan tosiasiaassa määräämään vain melko harvoissa tapauksissa. Sääntelyn monimutkaisuus ja tulkinnanvaraisuus huomioon ottaen FA esittää, että veronkorotusten ja myöhästymismaksujen euromääräisenä säädetyt määriä tulee merkittävästi alentaa. FA huomauttaa myös, että 16 §:n perusteluissa on lyöntivirhe siten, että 3 momentin mukaisen veronkorotuksen vähimmäismääräksi on kirjoitettu 10.000 euroa 1.000 euron sijaan. Lisäksi 2 ja 3 momentin perustelut on kirjoitettu yhteen 2 momentin perusteluiksi ja 4 momentin perustelut kirjoitettu 3 momentin perusteluiksi.

5. Kansallinen täydennysveroilmoitus ja mahdollisuus rajoittaa ilmoitusvelvollisuutta

Kansallisen täydennysveroilmoituksen tarve

Ehdotettuun lakiin suurten konsernien vähimmäisverosta sisältyy säännös kansallisesta täydennysveroilmoituksesta. Kansallinen täydennysveroilmoitus ei perustu direktiiviin ja sen merkitys jää esitysluonnoksen perusteella jokseenkin hämäräksi. Täydennysveroilmoitukseen liittyvät tietovaatimukset näyttäivät olevan

8.9.2023

Blomqvist Marja

osittain päällekkäiset täydennysveron tietoilmoituksen kanssa. Lisäksi täydennysveroilmoituksen on velvollinen antamaan jokainen Suomessa sijaitseva konserniyksikkö, eikä eri yksiköiden ilmoittamisvelvollisuutta voi keskittää yhdelle suomalaiselle konserniyksikölle.

Minimiveron implementoiminen konserneissa on todella iso ja vaativa projekti ja on selvää, että tietojen keruu tullaan konserneissa tekemään keskitetysti niissä konsernifunktioissa, joista löytyy tarvittava osaaminen ja resurssit. Paikallisilla tytäryhtiöillä ei ole yleensä osaamista ja tarvittavia resursseja tämänkaltaisten raportointivelvollisuuksien täyttämiseen. On erittäin valitettavaa, jos tällaisia kansallisia erillisiä ja todennäköisesti myös toisistaan poikkeavia ilmoitusvelvollisuuksia säädetään eri maissa.

FA toivoo, että erillisestä kansallisesta täydennysveroilmoituksesta luovutaan ja että minimiveron ilmoittamismenettelystä tehdään mahdollisimman yksinkertaista. Erillisen kansallisen lisävelvoitteen lisääminen jo ennestään hallinnollisesti raskaaseen ja monimutkaiseen järjestelmään ei ole toivottavaa ja mikäli tällaiseen ratkaisuun todella päädytään, tulee sille olla vahvat perusteet ja tällöin ilmoitus tulee Ruotsin mallin mukaisesti vaatia vain niissä tapauksissa, kun verovelvollisella on kyseiseltä vuodelta maksuunpantavaa täydennysveroa. Hallituksen esitysluonnoksessa nyt mainittu perustelu siitä, että kansallinen, direktiivistä poikkeava, täydennysveroilmoitus tarvitaan, jotta verotuksen toimittaminen onnistuisi vero- ja oikeusjärjestelmämme edellyttämällä tavalla, on erittäin epämääräinen eikä sisällä mitään varsinaisia syitä, miksi Suomessa on tarpeen ottaa tällainen erillinen veroilmoitus.

Toisin kuin ehdotettu kansallinen täydennysveroilmoitus direktiiviin perustuvan täydennysveron tietoilmoituksen tekemisvelvollisuus toimii samankaltaisena kuin raportointivelvollisuus verotuksen maakohtaisen raportin osalta ja esimerkiksi Suomessa toimiva tytäryhtiö, jonka emoyhtiö antaa varsinaisen maakohtaisen raportin, on velvollinen antamaan Suomessa ainoastaan tiedon konserniyhtiöstä, joka antaa varsinaisen maakohtaisen raportin. Lisäksi täydennysveron tietoilmoituksen osalta on verotuksen maakohtaisen raportin tapaan mahdollista, että tietoilmoituksen antaa nimetty paikallinen konserniyksikkö muiden konserniyksiköiden puolesta. Mikäli erillinen kansallinen täydennysveroilmoitus tullaan sisällyttämään säädettävään lakiin, FA toivoo, että myös sen osalta voi yksi Suomessa sijaitseva konserniyksikkö antaa ilmoituksen kaikkien suomalaisten konserniyksiköiden puolesta. On hyvin tavanomaista, että kansainvälisten konsernien Suomen alakonserneissa/suomalaisissa tytäryhtiöissä esimerkiksi taloushallinto ja/tai verofunktio on keskitetty yhteen suomalaiseen tytäryhtiöön, jolloin on selkeämpää ja myös hallinnollisesti yksinkertaisempää, että yksi yhtiö voi tehdä ilmoituksen kaikkien suomalaisten konserniyksiköiden puolesta.

Mahdollisuus rajoittaa ilmoittamisvelvollisuutta

Lakiluonnoksen 8 luvun 6 § 1 momentin mukaan Verohallinto voi antaa ilmoittamisvelvollisuutta rajoittavia määräyksiä silloin, kun ilmoittamisvelvollisuus on ilmeisen tarpeetonta. FA katsoo, että hallituksen esitykseen tulee tältä osin sisällyttää tarkempaa ohjausta siitä, millä perusteella Verohallinto voisi ja ennen kaikkea sen pitäisi vapauttaa ilmoitusvelvollisuudesta. Lisäksi FA korostaa, että Verohallinnon ohjeistuksen on toivottava valmistuvan pikaisella aikataululla.

6. Muita huomioita hallituksen esitysluonnoksesta

Tuloksen ja tappion laskentaa koskevat säännökset

FA huomauttaa, että ehdotetun lain 3 luvun määritellyn tuloksen ja tappion laskentaa koskevat säännökset ovat monimutkaisia ja epäselviä eivätkä ne ole riittävän yksiselitteisiä. Hallituksen esitystä tulisi selkeyttää tältä osin.

Määritellyn tuloksen/tappion ulkopuolelle rajattu veron määrä

Huomioitavien verojen määrästä vähennetään 4 luvun 4 § 1 momentin mukaan verotettavan tulon perustuvan veron määrä, joka on rajattu määritellyn tuloksen tai tappion laskennan ulkopuolelle. Vastaava veron lisäystä ei kuitenkaan huomioida, jos määritellyn tuloksen tai tappion laskentaan sisältyy verotettavaa tulosta pienentäviä oikaisuja 3 luvun 2 § 1 momentin perusteella.

Konserninsisäisten osinkojen huomioiminen

Hallituksen esitysluonnoksen sivulla 62 todetaan 4 luvun 4 §:n perusteluissa: ”Konserninsisäiset osingot huomioidaan jakavan yksikön määriteltyä tulosta tai tappiota laskettaessa, jolloin näihin kohdistuvat verot tulee huomioida vastaavasti jakavan yhtiön oikaistuissa huomioituissa veroissa.” Perusteluista ei käy selvästi ilmi, miten osingot huomioidaan jakavan yhtiön tuloksessa ja tätä kohtaa tulisi FA:n mielestä tarkentaa.

Sijoitusrahaston käsite

Ehdotetun lainkohdan mukaan sijoitusrahastona voidaan pitää yksikköä ja järjestelyä, mikäli muun muassa sen avulla sijoittajat voivat vähentää sijoittamisen kuluja tai hajauttaa riskiä. Tältä osin FA huomauttaa, että sekä direktiivin että OECD:n mallisääntöjen mukaan sijoitusrahastoksi voidaan katsoa myös yksikkö tai järjestely, jonka avulla on tarkoitus vähentää tutkimus- ja analyysimenoja.

Ehdotettu laki suurten konsernien vähimmäisverosta 1 luku 16 §:

3) sen avulla sijoittajat voivat vähentää sijoittamisen kuluja tai hajauttaa riskiä;

EU direktiivi 3 artikla 31 alakohta:

c) se antaa sijoittajille mahdollisuuden vähentää transaktio-, tutkimus- ja analyysimenoja tai jakaa riskejä kollektiivisesti;

OECD GLoBE mallisäännöt artikkeli 10.1:

(c) it allows investors to reduce transaction, research, and analytical costs, or to spread risk collectively;

FA:n käsityksen mukaan tutkimus- ja analyysitoimintaa varten perustettujen sijoitusrahastojen sisällyttäminen myös Suomen sisäisen lainsäädännön mukaiseen määritelmään on toivottavaa jo yksistään tulkintaepäselvyyksien vuoksi.

Työntekijän määritelmä

FA huomauttaa, että työntekijän määritelmä ehdotetun suurten konsernien vähimmäisveroa koskevan lain 2 luvun 11 § 3 momentin mukainen työntekijän määritelmä poikkeaa EU-direktiivistä ja OECD:n sääntelystä.

Ehdotettu laki suurten konsernien vähimmäisverosta 2 luku 11 § 3 mom

Tätä pykälää sovellettaessa työntekijöiden lukumäärällä tarkoitetaan kaikkien asianomaisella lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden työntekijöiden lukumäärää kokoaikaiseksi muutettuna.²

EU-direktiivi II luku 14 artikla 6 kohta

Työntekijöiden lukumäärä on kaikkien asiaankuuluvalla lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden työntekijöiden lukumäärä kokoaikaiseksi muutettuna, *mukaan lukien riippumattomat toimeksisaajat edellyttäen, että ne osallistuvat konserniyksikön tavanomaiseen toimintaan.*

OECD kommentaarissa³ todetaan vastaavan 2.6 artiklan 1 kohdan osalta, että työntekijöiden määrää laskettaessa voidaan käyttää verotuksen maakohtaista raporttia varten käytettyä työntekijämäärää. Verotuksen maakohtaisen raportin mukaisen työntekijämäärän käyttäminen helpottaisi monessa tapauksessa laskentaa, koska täydennysveron kohdentamista varten ei työntekijöiden määrää tarvitsisi määrittää erikseen.

FA toivoo, että ehdotetun suurten konsernien vähimmäisveroa koskevan lain 2 luvun 11 § 3 momentin mukainen työntekijän määritelmä muutetaan vastaamaan EU-direktiiviä eli lisätään lainkohtaan maininta, että mukaan luetaan myös konserniyksikön tavanomaiseen toimintaan osallistuvat riippumattomat toimeksisaajat. FA toivoo lisäksi, että hallituksen esityksen perusteluosaan otetaan 2 luvun 11 § 3 momentin osalta OECD kommentaarin tapaan selventävä maininta siitä, että työntekijöiden

² Hallituksen esitysluonnoksen perusteluosassa puhutaan myös ainoastaan työntekijöistä eikä mainita konsernin tavanomaiseen toimintaan osallistuvia riippumattomia toimeksisaajia: "Säännöstä sovellettaessa työntekijöiden lukumäärällä jäsenvaltiossa tarkoitettaisiin kaikkien kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien monikansalliseen konserniin kuuluvien konserniyksiköiden työntekijöiden kokonaismäärä. Työntekijöiden lukumäärällä kaikilla lainkäyttöalueilla, joilla sovelletaan ehdot täyttävää aliverotettujen voittojen sääntöä, tarkoitettaisiin säännöstä sovellettaessa monikansalliseen konserniin kuuluvien kaikkien sellaisten konserniyksiköiden työntekijöiden kokonaismäärä, jotka sijaitsevat lainkäyttöalueella, jolla sovelletaan tilikautena ehdot täyttävää aliverotettujen voittojen sääntöä."

³ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition s. 39 kohta 85

määrä voidaan ottaa suoraan verotuksen maakohtaisesta raportista, jota varten konserni on jo valinnut työntekijöiden määrän määrittelytavat.

Tältä osin FA huomauttaa, että työntekijöiden määritelmä substanssikohtaista vähennystä koskevassa 5 luvun 7 §:ssä on linjassa EU-direktiivin kanssa eli työntekijöiden määritelmä sisältää riippumattomat toimeksisaajat. Samoin lainkohdan perusteluosassa on viittaus verotuksen maakohtaiseen raportointiin. Selvyyden vuoksi tämä tulisi huomioida myös 2 luvun 11 § 3 momentissa ja sen perusteluissa.

Työntekijän määritelmän osalta FA huomauttaa, että OECD:n heinäkuussa 2023 julkaisemassa ohjeistuksessa⁴ on nostettu esille tarve työntekijöiden määritelmän tarkentamiselle hallinnollisessa ohjeistuksessa työntekijöiden kansainvälisen liikkuvuuden (etätyötä tekevät, lähetetyt työntekijät, useamassa valtiossa säännönmukaisesti työskentelevät jne.) osalta. FA toivoo, että tällainen ohjeistus valmistellaan nopealla aikataululla.

Laskennallisen verovelan oikaisu

FA ehdottaa, että 4 luvun 13 §:n perusteluosassa (s. 66) korvataan ”testata” sana esimerkiksi ”seurata” sanalla:

”13 §. Laskennallisen verovelan oikaisu. Pykälässä säädettäisiin laskennallisesta verovelasta, joka ei purkautu viiden seuraavan tilikauden aikana. Tällaiset laskennalliset verovelat käsitellään vähennyksenä huomiotaviin veroihin tilikautena, jona oikaistava laskennallinen verovelka alun perin sisällytettiin laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään. Tällä pidetään huoli, että laskennalliset verovelat tosiasiasa puretaan sovitun määräajan kuluessa.

Kaikki laskennalliset verovelat, jotka eivät sisälly 12 §:ssä säädettyihin laskennallisen verovelan oikaisua koskeviin poikkeuksiin **tulisi testata jokaisena tilikautena tämän pykälän mukaisesti**. Esimerkiksi tilikautena 0 konserniyksikkö raportoi laskennallisen verovelan määrästä ja lisää summan oikaistuihin huomiotaviin veroihin. Laskennallinen verovelka ei liity 12 §:ssä säädettyihin poikkeuksiin. Tilikautena 5, joka on viisi tilikautta laskennallisen verovelan raportoinnista, laskennallinen verovelka ei ole purkautunut, joten laskennallisen verovelan määrä korjataan ja täydennysveron määrä on laskettava uudelleen 5 luvun 8 §:n perusteella. Direktiivissä säännöt laskennallisen verovelan oikaisusta sisältyvät 22 artiklan 7 kohtaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 4.4.4.”

Laskennallisen verovelan vanhentumisaika – aineellisen omaisuuden nopeutetut poistot

Hallituksen esitysluonnoksen todetaan sivulla 13 laskennallisen verovelan vanhentumisaikan osalta, että viiden vuoden vanhentumisaikaa ei sovellettaisi aineellisen omaisuuden nopeutettujen poistojen osalta. FA toivoo, että tähän kohtaan lisätään tarkennus, että tämä koskee myös Suomessa voimassa olevaa koneiden ja laitteiden nopeutettujen poistojen mallia.

⁴ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global AntiBase Erosion Model Rules (Pillar Two)

Markkinaehtoperiaate (3 luku 6 §)

Sääntelyssä viitataan markkinaehtoperiaatteeseen. Tätä olisi täsmennettävä viittauksella VML 31 §:ssä tarkoitettuun markkinaehtoperiaatteeseen. Perusteluissa olisi täsmennettävä, ettei markkinaehtoperiaatetta koskevalla pykälällä ole tarkoitus puuttua ajallisiin eroihin konserniyksiköiden kirjanpitojen välillä. Esimerkiksi siirtohinnoittelun oikaisut voivat näkyä eri tilikausina eri konserniyksiköiden kirjanpidoissa mutta tältä osin kyseessä ei ole säännöksessä tarkoitettu ero, koska tämä ero poistuu useamman tilikauden tarkastelussa.

Huomioon otettavat verot (4 luku 1 §)

Huomioon otettavien verojen (4 luvun 1 §) säännöskohtaisia perusteluja olisi hyvä laajentaa vastaamaan GloBE-kommentaaria siten, että tarkastelun painopiste on veron luonteessa, ei sen nimessä tai keräämismenetelmässä. Lisäksi hallituksen esitysluonnoksen perusteluissa tulisi todeta, että huomioitaviin veroihin kuuluvat konserniyksiköltä kannettavien verojen lisäksi myös samalla lainkäyttöalueella sijaitsevalta toiselta konserniyksiköltä kannettavat verot (esimerkiksi useassa maassa voimassa oleva konserniverotusmalli, jossa verot maksaa yksi lainkäyttöalueella sijaitseva yhtiö muiden konserniyhtiöiden puolesta).

Perusteluosaa (s. 59: “..verolla tarkoitetaan pakollista yksipuolista maksua valtiolle”) tulisi lisäksi korjata huomioimalla GloBE-kommentaarin mukainen määritelmä “General Government” (“General Government means the central administration, agencies whose operations are under its effective control, state and local governments and their administrations”). Esimerkiksi Saksassa yhteisöt maksavat valtion yhteisöveron (15,825%) lisäksi myös kunnallista Gewerbesteueria (sijaintipaikasta riippuen 8.75% to 20.3%), mikä tulisi sisällyttää huomioon otettaviin veroihin myös minimiveroa määritettäessä. Myös Yhdysvaltojen osavaltiokohtaiset yhteisöverot tulisi myös ottaa huomioon minimiveron osata.

7. Kiireellisiä OECD:n säännösten tulkinta- ja kehitystarpeita

FA katsoo, että seuraavat asiat tulisi ottaa huomioon ja viedä esimerkiksi yhdessä muiden Pohjoismaiden valtiovarainministeriöiden kanssa eteenpäin OECD:ssä:

- **Tilapäiset nk. ”safe harbour” -säännöt on muutettava pysyviksi**, joiden avulla mahdollistetaan kevennetty menettely niiden konserniyksiköiden osalta, jotka toimivat korkeasti verotetuilla maantieteellisillä alueilla, ja jotta vältetään kaikkien osapuolten resurssien tarpeeton käyttö turhaan hallinnolliseen työhön. Näissä valtioissa verojärjestelmä jo takaa riittävän verokertymän eikä tällöin ole mitään perustetta rasittaa verovelvollisia ja verohallintoa täydellä vähimmäisverolaskennalla.
- **Alkuvaiheen sanktioiden kevennykset saatava pysyviksi**. Näin tulkinnallisen säännösten mahdollinen väärä tulkinta ei voi johtaa sanktioihin tai ainakin alkuvaiheessa sanktioita ei tulisi olla lainkaan tai niiden on oltava alhaisia.
- **Laskennallisiin verovelkoihin liittyvän recapture -säännön viiden vuoden määräaikaleikkuri on poistettava** ja laskennalliset verovelat on luettava aikarajoituksetta hyväksi. Varsinkin vuokralleantajan rahoitusleasingin osalta

aikarajan poisto on tärkeä ja se on sisällytettävä aineellisen omaisuuden poikkeussääntöön (OECD 4.4.5). Ks. tarkemmin kohdassa 3 sivulla 5 esitetty.

- **Kansallisten verojärjestelmien mukaisten verojen ottaminen huomioon maksettuina veroina veroastetta määritettäessä on tarkistettava** siten, että kansallisten verojärjestelmien erityispiirteet otetaan huomioon paremmin, esimerkiksi Ruotsin avkastningsskatt jne.
- **Sekä EU- että OECD-tasolla on luotava kattava tulkinta- ja riidanratkaisumenettely**, jotta syntyvät tulkintaerimielisyydet ja todennäköiset kaksinkertaiset verotukset saadaan tehokkaasti ratkaistua sekä vältetään maiden väliset erilaiset tulkintaerot.

FINANSSIALA RY

Hannu Ijäs