

U 10/2022 vp

Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi konsernien globaalin verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa

Perustuslain 96 §:n 2 momentin perusteella lähetetään eduskunnalle Euroopan komission 22 päivänä joulukuuta 2021 tekemä ehdotus neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernien globaalin verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa, COM(2021) 823 final, sekä ehdotuksesta laadittu muistio.

Helsingissä 10.2.2022

Valtiovarainministeri Annika Saarikko

Neuvotteleva virkamies Jaana Mikkola

VALTIOVARAINMINISTERIÖ

MUISTIO
10.2.2022

EU/2021/1467

EHDOTUS NEUVOSTON DIREKTIIVIKSI KONSERNIEN GLOBAALIN VEROTUKSEN VÄHIMMÄISTASON VARMISTAMISESTA UNIONISSA

1 Yleistä

Euroopan komissio on 22.12.2021 tehnyt ehdotuksen neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernienvälisten verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa, jäljempänä *minimiverotusta koskeva direktiiviehdotus* tai *direktiiviehdotus*. Ehdotus neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernienvälisten verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa on annettu asiakirjassa COM(2021) 823 final ja se perustuu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 115 artiklaan. U-kirjelmää laadittaessa on ollut käytettävissä ainoastaan direktiiviehdotuksen englanninkielinen versio.

Ehdotuksen taustalla on Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestössä (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) käynnistetty kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishanke. Uudistamishankkeen ensimmäinen sääntelykokonaisuus koskee verotusoi-keuden uudelleen allokointia valtioiden kesken (niin sanottu pilari 1) ja toinen globaalia minimiverotusta (niin sanottu pilari 2). Komission direktiiviehdotuksessa on kyse eräiden jälkim-
mäiseen kokonaisuuteen eli globaaliin minimiverotasoon sisältyvien sääntöjen täytäntöönpane-
misesta EU-alueella.

OECD:ssä hanketta on käsitelty niin sanotussa Inclusive Framework -puitteissa eli OECD:n 38 varsinaisen jäsenen lisäksi noin 100 muun valtion kesken. Heinäkuussa 2021 yli 130 valtiota liittyi kannanottoon, joka sisälsi uudistuksen päälinjat molempien pilarien osalta. Jäljellä ole-
vista keskeisistä kysymyksistä keskusteltiin 8.10.2021 ja asiassa julkaistiin päivitetty kannan-
otto. Marraskuussa 2021 Inclusive Framework -jäseniä oli 141, joista 137 on liittynyt päivitet-
tyyn kannanottoon. Kannanoton mukaan valtioiden ei ole pakko implementoida minimivero-
tusta koskevaa kansalliseen lainsäädäntöön viettäväksi tarkoitettua sääntelyä, mutta mikäli ne
niin tekevät, valtiot sitoutuvat tältä osin noudattamaan Inclusive Framework -puitteissa sovit-
tuja yhteisiä käytäntöjä.

EU-valtiot liittyivät kannanottoon lukuun ottamatta Kyprosta, joka ei ole mukana Inclusive Fra-
mework-kokoonpanossa. Kypros on kuitenkin erikseen ilmoittanut tukevansa hanketta.

Valtiovarainministeriö on 12.5.2021 antanut valtiovarainvaliokunnalle selvityksen OECD:n
kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishankkeesta (O 18/2021 vp).

OECD:n Inclusive Framework -puitteissa on 14.12.2021 hyväksytty mallisäännöt, joiden on
tarkoitus edesauttaa globaalia minimiverotasoja koskevan sääntelyn kansallista täytäntöönpanoa
(OECD:n mallisäännöt). Erityisesti kansainvälisissä yhteyksissä säännöistä käytetään myös ni-
mitystä Global Anti-Base Erosion (GloBE) -säännöt. Komission direktiiviehdotus perustuu pää-
osin näihin mallisääntöihin. EU:n primäärioikeudesta, erityisesti sijoittautumisvapaudesta, joh-
tuen ehdotus sisältää kuitenkin eräitä laajennuksia.

Komission direktiiviehdotus on mainittu myös komission tiedonannossa Euroopan parlamentille ja neuvostolle 2000-luvun yritysverotuksesta (COM(2021) 251 final). Tiedonannossa esitettiin komission suunnitelma lyhyen ja pitkän aikavälin toimista, joilla tuetaan Euroopan elpymistä covid-19-pandemiasta ja varmistetaan verotulojen riittävyys tulevinä vuosina. Valtioneuvoston selvitys asiasta on annettu eduskunnalle heinäkuussa 2021 (E 84/2021 vp). Toisin kuin komission tiedonannossa oli arvioitu, minimiverotusta koskevaan direktiiviehdotukseen ei sisälly muutosehdotuksia aiemmin annettuun veronkiertämisen estämistä koskevaan direktiiviin liittyen.

2 Ehdotuksen pääasiallinen sisältö

2.1 Tausta ja tavoite

Direktiiviehdotus pohjautuu OECD:n niin kutsuttuun pilari 2-sääntelyyn, jonka tavoitteena on, että konserneja verotettaisiin vähintään minimitason mukaisesti riippumatta siitä, missä valtioissa toimintaa harjoitetaan. Minimiverotaso arvioitaisiin valtiokohtaisesti ja tosiasiallisen verotason tulisi olla vähintään 15 prosenttia.

OECD:n pilari 2 -sääntelyn tarkoituksena on torjua vuonna 2013 käynnistyneen veropohjan rapautumista ja voiton siirtoa koskeva hankkeen (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS-hanke) toimeenpanon jälkeen vielä jäljelle jääneitä tuloveropohjan murenemiseen ja voittojen siirtoon liittyviä ongelmia sekä asettaa tietyt rajat valtioiden väliselle liialliselle verokilpailulle. Osa sääntelystä muistuttaa monissa valtioissa jo sovellettavaa väliyhteisösääntelyä, jolla pyritään ehkäisemään verotettavan tulon siirtämistä matalan verotuksen valtioon perustettuun yhteisöön. Pilari 2 muistuttaa osin myös Yhdysvalloissa vuonna 2017 osana Tax Cuts and Jobs Act -verouudistusta käyttöön otettua Global Intangible Low Taxed Income (GILTI) -sääntelyä.

OECD:ssä käynnistynyt kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishanke koskee laajasti erilaisia toimijoita eikä ainoastaan digitaalista liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä, vaikka työ alun perin käynnistyi digitaalisen talouden verohaasteita koskevan hankkeen (Addressing the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy) yhteydessä. Digitaloutta koskevan tarkastelun rinnalla ovat olleet myös huolet siitä, aikaansaavatko nykysäännökset BEPS-projektin muista toimenpiteistä huolimatta edelleen riskiä veropohjan rapautumisesta ja voiton siirrosta. Taustana digitaalisen talouden verohaasteisiin pureutuvaan työhön oli BEPS-hanke, johon sisältyi 15 toimenpidettä ja joka monilta osin johti verolainsäädännön muutoksiin myös Suomessa.

OECD:ssä pilari 2 -sääntely on muodostunut kahdesta toisiinsa kytkeytyvästä kansalliseen lainsäädäntöön vietäväksi tarkoitetusta säännöstä (niin sanottu GloBE-säännöt) sekä yhdestä verosopimuksia koskevasta säännöstä (niin sanottu veronalaisuuden vaatimusta koskeva sääntö, subject to tax rule). Komission direktiiviehdotus koskee näistä vain GloBE-sääntöjen täytäntöönpanoa EU:ssa. Direktiiviehdotuksen mukaan OECD:n mallisäännöistä johtuen vain rajoitettu määrä valintoja oli tehtävissä direktiiviä suunniteltaessa. Direktiiviehdotuksen mukaan pilari 2:n verosopimuksia koskevasta säännöstä ei tulla antamaan EU-tason aloitetta.

2.2 Direktiivin kohde ja soveltamisala

Direktiiviehdotus sisältää sääntelykokonaisuuden, jolla otettaisiin käyttöön pakollinen suurten konsernien tosiasiallinen 15 prosentin minimiverotus EU:n alueella. Minimiverotus toteutettaisiin kahden erillisen verotussäännön perusteella siten, että tosiasiallinen verotaso nousisi niin sanotun täydennysveron (top-up tax) myötä sovitulle minimitasolle. Minimitasoa arvioitaisiin

valtiokohtaisesti. Lisäksi jäsenvaltioilla olisi mahdollisuus säätää erillisestä kansallisesta täydennysverosta.

Direktiiviehdotuksella ei olisi välitöntä vaikutusta siihen, miten soveltamisalan piiriin kuuluvien toimijoiden verotettava tulos laskettaisiin kansallisen verolainsäädännön nojalla. Ehdotuksessa olisi kyse uudenlaisesta sääntelystä, joka tulisi sovellettavaksi nykyisen verojärjestelmän rinnalle ja koskisi vain osaa verovelvollisista. Ehdotetulla sääntelyllä olisi kuitenkin liittymäkohtia myös nykyiseen verojärjestelmään.

Direktiiviehdotus soveltuisi konserniyksiköihin, jotka sijaitsevat EU:n alueella ja ovat osa monikansallista konsernia tai suurta kotimaista konsernia, jos monikansallisen tai suuren kotimaisen konsernin sääntelyssä tarkoitettu kokonaisliikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa vähintään kahtena neljästä peräkkäisestä vuodesta.

Direktiiviluonnoksessa konsernilla tarkoitetaan ylintä emoyksikköä (ultimate parent entity, UPE) ja sen konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjä konserniyksiköitä (constituent entities), kuten tytäryhtiöitä. Yksiköllä voidaan tarkoittaa myös esimerkiksi pääliikkeen kiinteää toimipaikkaa sekä yksikköä, jota ei kohdella erillisenä verovelvollisena, kuten yhtymää. Mikäli ylin emoyhtiö ei laadi konsernitilinpäätöstä, sen konsernitilinpäätökseksi katsotaan tilinpäätös, joka sen olisi ollut laadittava, jos se olisi soveltanut paikallista kirjanpitostandardia tai muuta hyväksyttävää kirjanpitostandardia (niin sanottu oletetun konsolidoinnin testi, deemed consolidation test). Lisäksi tietyistä erityistilanteista, kuten pääomaosuusmenetelmällä konsernitilinpäätökseen yhdistellyistä yhteisyrityksistä, olisi omaa tarkentavaa sääntelyä. Direktiiviehdotuksessa säänneltäisiin siitä, mitkä tilinpäätösstandardit voisivat toimia sääntelyn lähtökohtana.

Sääntely koskisi kaikkia konserneja toimialasta riippumatta. Minimiverotusta koskevien sääntöjen soveltamisalan ulkopuolelle rajattaisiin kuitenkin erikseen määritellyt valtiolliset yksiköt, kansainväliset järjestöt, yleishyödylliset toimijat ja eläkerahastot. Lisäksi eräät sijoitusrahastot ja kiinteistösisijoitusyksiköt olisivat vapautettuja, mikäli ne toimisivat konsernin ylimpänä emoyksikkönä. Lisäksi sääntelyn ulkopuolelle rajattaisiin kaikkien edellä mainittujen toimijoiden vähintään 95 prosenttisesti omistamia eräitä muita yksiköitä. Eläkerahaston määritelmä kattaisi lisäksi eräät eläkerahaston sijoituksia hoitavat tai aputoimintoja harjoittavat yksiköt.

Edellä mainitut vapautetut yksiköt (excluded entities) eivät olisi sääntelyssä tarkoitettuja konserniyksiköitä ja olisivat siten minimiverotusta koskevien verotussääntöjen soveltamisalan ulkopuolella. Ne otettaisiin kuitenkin huomioon konsernin määritelmää ja 750 miljoonan euron kokonaisliikevaihtorajaa arvioitaessa. Esimerkiksi vapautetun yksikön määritelmän täyttävä eläkerahasto voisi olla sääntelyn soveltamisalan piiriin kuuluvan konsernin ylin emoyksikkö, jolloin minimiverotus voisi tulla sovellettavaksi konsernin muihin yksiköihin, mikäli ne eivät myös olisi sääntelystä vapautettuja yksiköitä.

Kansainvälisen meriliikenteen tulo olisi rajattu soveltamisalan ulkopuolella siten, että sitä ei otettaisi huomioon konserniyksikön tulona tosiasiallista verotasoja määritettäessä. Samoin verotasoja määritettäessä voitaisiin soveltaa valinnaista niin sanottua substanssiperusteista poikkeusta tiettyyn tulon määrään asti. Tosiasiallisen verotason määrittämistä käsitellään tarkemmin jäljempänä.

2.3 Minimiverotuksen toteuttavat verotussäännöt ja niiden soveltamisjärjestys

2.3.1 Yleistä

Minimiverotus toteutettaisiin kahden erillisen verotussäännön avulla (niin sanottu IIR- sääntö ja UTPR-sääntö, yhdessä niin sanotut GloBE-säännöt). Tosiasiallinen verotaso määritettäisiin samalla tavalla molempia sääntöjä varten.

Pääasiallisesti sovellettava sääntö olisi niin sanottu tuloksi lukemista koskeva sääntö (income inclusion rule, IIR-sääntö), jota sovellettaisiin lähtökohtaisesti konsernin ylimmän emon sijaintivaltiossa. IIR-sääntö olisi konserninsisäisiin omistussuhteisiin perustuva verotuksen kohdistamissääntö. IIR-säännön mukaan konsernin (ylimmän) emon tulisi maksaa täydennysveroa, jos suoraan tai välillisesti omistetun konserniyksikön efektiivinen eli tosiasiallinen verotaso (effective tax rate, ETR) ei olisi vähintään minimitasolla.

Siltä osin kuin konsernin matalasti verotettuja yksiköitä ei verotettaisi IIR-säännön nojalla, toisijaisesti soveltuisi niin sanottu aliverotettujen suoritussten sääntö (undertaxed payments rule, UTPR). UTPR-sääntöön sisältyisi omat säännökset siitä, millä tavalla sen perusteella perittävä täydennysvero kohdistettaisiin konserniyksiköiden välillä.

Direktiivin verotussäännöt edellyttävät, että verovelvolliselle yksikölle kohdistetaan täydennysveroa, mikäli sääntöjen soveltamisedellytykset täyttyvät. Direktiiviehdotus ei kuitenkaan sisällä tarkempia säännöksiä siitä, millä mekanismeilla täydennysvero kansallisesti käytännössä toteutetaan.

2.3.2 IIR

Direktiiviehdotus sisältää säännökset siitä, kuinka konsernin ylin emoyksikkö olisi velvollinen maksamaan täydennysveroa, mikäli sillä olisi sääntelyssä määritellyn tilikauden (fiscal year) aikana matalasti verotettu konserniyksikkö toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa valtiossa.

OECD:n mallisääntöjen mukaan IIR-sääntö soveltuisi lähtökohtaisesti ainoastaan rajat ylittävissä tilanteissa eli silloin, kun emoyksikkö ja matalasti verotettu tytäryksikkö sijaitsevat eri valtioissa. Direktiiviehdotuksessa soveltamisala on kuitenkin laajempi, jotta varmistettaisiin yhdenmukaisuus SEUT-sopimuksen perusvapauksia koskevan sääntelyn kanssa. Direktiiviehdotus edellyttää, että jäsenvaltioiden alueella sijaitsevat ylimmät emoyksiköt soveltaisivat IIR-sääntöä myös suhteessa kotimaisiin konserniyksiköihin, mukaan lukien emoyksikkö itse, mikäli yksiköt olisivat matalasti verotettuja.

IIR-sääntöä sovellettaisiin siten pääsääntöisesti konsernin ylimmän emon sijaintivaltiossa ja se olisi ensisijainen suhteessa UTPR-sääntöön. Sääntelykokonaisuuteen sisältyisi omat säännöksensä esimerkiksi tilanteisiin, joissa konsernin ylin emoyksikkö ei sovelta IIR-sääntöä sen takia, että se sijaitsee kolmannessa valtiossa, joka ei ole ottanut IIR-sääntöä käyttöön tai tytäryhtiöllä olisi tietty määrä konsernin ulkopuolisia omistajia, jolloin IIR-sääntö voisi tulla sovellettavaksi paitsi ylimmän emoyksikön, myös saman konsernin jonkin välitason emoyksikön tasolla. Myös näissä tilanteissa direktiiviehdotus edellyttää, että soveltamisala koskisi myös jäsenvaltion alueella sijaitsevia kotimaisia matalasti verotettuja yksiköitä. Mahdollinen kahdenkertainen verotus poistettaisiin erillisellä mekanismilla, jossa alemman emoyksikön maksama täydennysvero otettaisiin huomioon ylemmän emoyksikön täydennysveroa määritettäessä.

2.3.3 UTPR

Direktiiviehdotus sisältää säännökset siitä, missä tilanteissa konsernin minimiverotus toteutettaisiin UTPR:n nojalla IIR-säännön sijaan. IIR-säännön ensisijaisuudesta johtuen UTPR voisi tulla sovellettavaksi esimerkiksi silloin, kun konsernin ylin emoyksikkö sijaitisi valtiossa, joka ei ole ottanut käyttöön hyväksyttävää IIR-sääntelyä. Tällöin täydennysvero perittäisiin konsernissa UTPR-säännön nojalla.

UTPR-säännön perusteella perittävä täydennysvero kohdistettaisiin erillisen allokatiokaavan nojalla konserniyksiköiden ja siten myös jäsenvaltioiden välille. Allokatiokaavassa olisi kaksi tekijää; työntekijöiden lukumäärä ja aineelliset hyödykkeet. Kummankin tekijän osuus olisi yhtä suuri eli 50 prosenttia. Allokatiokaava esitetään direktiiviehdotuksen 13 artiklassa.

Mikäli jäsenvaltio ei ole kerännyt konserniyksiköiltä UTPR-veroa aiemmalta tilikaudelta, direktiiviehdotuksen mukaan tällaisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle konsernille ei allokoitaisi enää UTPR-veroa eikä tällaisia allokatiokaavan tekijöitä oteta kaavassa huomioon. Asiaa arvioitaisiin konsernikohtaisesti.

2.3.4 Mahdollisuus kotimaiseen täydennysveroon

Direktiiviehdotukseen sisältyy OECD:n mallisääntöjen tavoin mahdollisuus siihen, että jäsenvaltiot voivat periä myös kotimaista täydennysveroa (qualified domestic minimum top-up tax), mikäli verotaso jäisi jäsenvaltiossa sijaitsevan konserniyksikön kohdalla alle 15 prosentin tosiasiallisen tason.

Mikäli jäsenvaltio määräisi itse tällaisen kotimaisen täydennysveron konserniyksikölle, toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan emoyksikön tulisi ottaa tämäkin vero huomioon arvioidessaan omaa velvollisuuttaan maksaa täydennysveroa direktiiviehdotuksen sääntöjen perusteella. Jäsenvaltioiden olisi ilmoitettava kotimaisesta täydennysveron käyttöönotosta komissiolle.

2.4 Tosiasiallisen verotason ja täydennysveron määrittäminen

2.4.1 Yleistä

Direktiiviehdotuksessa ja OECD:n mallisäännöissä on kyse tosiasiallisen verotason eli efektiivisen veroasteen arvioinnista. Yleisesti ottaen yrityksen tosiasialliseen verotukseen vaikuttavat veropohja ja se, millä verokannalla veropohjan perusteella muodostuvaa tuloa verotetaan. Näin ollen pelkän nimellisen vähimmäisverokannan määrittäminen ei ole riittävää yhtiön verotuksen tosiasiallisen tason arvioimisessa.

Direktiiviehdotus sisältää hyvin yksityiskohtaiset säännöt siitä, millä tavalla sääntelyssä tarkoitettu veropohja laskettaisiin kaikissa valtioissa.

2.4.2 Veropohjan määrittäminen

Direktiivissä tarkoitettu tosiasiallinen verotaso laskettaisiin direktiiviehdotuksen 3 luvussa määritellyn veropohjan, eli huomioon otettavien tulojen ja menojen, jäljempänä GloBE-veropohja, erotuksen perusteella. Kunkin konserniyksikön GloBE-veropohjan lähtökohta olisi tilinpäätöslaskennan mukainen tuloslaskelma, jota oikaistaisiin tiettyjen erien osalta. Verotaso määritettäisiin ensin yksikkökohtaisesti, joten lähtökohtana olisivat erillisyyksikön omat luvut ennen konsolidointivaiheen konserninsisäisten liiketoimien eliminointeja.

Laskennan pohjana käytettävä tilinpäätösstandardi määräytyisi kuitenkin ylimmän emon konsolidoitua konsernitilinpäätöstä varten käyttämän standardin perusteella. Konsernin ylimmän emon käyttämää tilinpäätösstandardia tulisi lähtökohtaisesti käyttää myös kaikkien konserniyksiköiden GloBE-veropohjaa määritettäessä. Sallittuja tilinpäätösstandardeja olisivat International Financial Reporting Standards (IFRS) -standardi ja sitä vastaavat erikseen määritellyt standardit, esimerkiksi kaikkien EU-jäsenvaltioiden kirjanpitosääntelyt ja Yhdysvaltain kirjanpitosstandardi (Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP). Lisäksi tietyin edellytyksin voitaisiin käyttää myös muita standardeja.

Tilinpäätöslaskennan tiettyjä eriä oikaistaisiin GloBE-veropohjaa laskettaessa. Esimerkiksi direktiivissä määritellyt suorasijoitusosingot ja erät luovutusvoitot ja -tappiot jätettäisiin GloBE-veropohjan ulkopuolella, sillä vastaavat erät ovat tyypillisesti valtioiden kansallisen veropohjan ulkopuolella kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi. Direktiiviehdotuksen 15 artiklan 2 kohdan mukaan oikaistavia eriä olisivat muun muassa nettoverokulut, vapautetut osingot, vapautetut luovutusvoitot- ja tappiot, epäsymmetriset valuuttakurssivoitot- ja tappiot, vähennyskelvottomiksi määritellyt kulut ja kertyneet eläkekulut. Direktiiviehdotuksen mukaan eri valtioissa sijaitsevien konserniyksiköiden välisten liiketoimien hinnoittelun tulisi vastata markkinaehtoperiaatetta. Samoin kotimaisten konserniyksiköiden välillä myynnistä tai muusta omaisuuden siirrosta johtuvan tappion tulisi vastata määrältään markkinaehtoperiaatetta. Direktiiviehdotuksen 15 artiklan nojalla oikaistaisiin lisäksi esimerkiksi tiettyjä konserninsisäisiä rahoitusjärjestelyjä, mikäli ne johtavat tulonsiirtoihin matalasti ja korkeasti verotettujen konserniyksiköiden välillä. Direktiiviehdotuksen 15 artikla sisältää myös useita valinnaisia sääntöjä, joita konsernin ylin emo tai muu konserniyksikkö voisi halutessaan ottaa käyttöön tietyksi määräajaksi. Tällaisia ovat esimerkiksi osakeperusteisiin kannustinjärjestelmiin, käyvän arvon laskentaan ja valtioiden sisäisiin konserniverotusjärjestelmiin liittyvät valinnaiset säännöt.

Kuten edellä on todettu, kansainvälisen meriliikenteen tuloa ei otettaisi huomioon konserniyksikön GloBE-veropohjassa. Kansainvälisen meriliikenteen tulo ja siihen liittyvä täydentävä tulo määritellään direktiiviehdotuksen 16 artiklassa.

Tosiasiallista verotasoa arvioitaisiin valtiokohtaisesti. Valtiokohtainen tarkastelu edellyttää lisäksi omia sääntöjä siitä, miten tulot ja verot allokoitaisiin eräissä rajat ylittävissä tilanteissa (esimerkiksi kiinteät toimipaikat ja verotuksessa läpivirtaavat yksiköt). Direktiiviehdotuksen 17 artiklan nojalla kiinteälle toimipaikalle allokoitaisiin erikseen GloBE-sääntelyä varten sille kuuluva tulo myös niissä tilanteissa, joissa kansallisessa verotuksessa kiinteän toimipaikan tulo luetaan osaksi pääliikkeen verotettavaa tuloa. GloBE-sääntelyssä kiinteän toimipaikan GloBE-tuloa ei otettaisi huomioon pääliikkeen GloBE-tuloa määritettäessä. Kiinteän toimipaikan GloBE-tappio voitaisiin kuitenkin ottaa tietyin edellytyksin huomioon pääliikkeen GloBE-tuloksen laskennassa.

2.4.3 Verojen määrittäminen

Direktiiviehdotuksen 4 luku sisältää säännökset siitä, kuinka tosiasiallisen verotason laskennassa huomioon otettavat verot määriteltäisiin ja laskettaisiin. Veron määritelmä kattaisi laajasti esimerkiksi tuloksen perusteella määrättävät verot.

Huomioon otettavat verot perustuisivat tilinpäätöksessä ilmoitettuihin tilikauden veroihin, joita kuitenkin oikaistaisiin monilta osin. Esimerkiksi sellaiset verot, jotka liittyvät tuloon, joka on direktiiviehdotuksessa määritelty GloBE-veropohjan ulkopuolelle rajatuksi tuloksi, ei otettaisi lainkaan huomioon. Veroihin tehtäviä oikaisuja on määritelty direktiiviehdotuksen 20 artiklassa.

Tilinpäätöslaskennassa ja kansallisessa verotuksessa tuloja ja menoja voidaan kohdistaa ajallisesti eri tavalla. Tästä aiheutuu niin sanottuja jaksotuseroja, jotka ovat väliaikaisia. Direktiiviehdotuksessa ja OECD:n mallisäännöissä näitä eroja pyritään ottamaan huomioon konsernien tilinpäätöslaskentaa varten laatimiin laskennallisiin veroihin perustuvan mallin avulla. Tilinpäätöslaskentaa varten laadittuja verolukuja ei kuitenkaan hyväksyttäisi sellaisenaan, vaan laskennallista verokulua oikaistaisiin aina enintään minimiverokantaan eli 15 prosenttiin asti riippumatta yksikön sijaintivaltion mahdollisesta korkeammasta nimellisverokannasta ja lisäksi tehtäisiin useita muita oikaisuja. Siltä osin kuin kyse olisi laskennallisesta verovelasta, asetettaisiin lisäksi aikarajoitus eli väliaikaisen eron pitäisi realisoitua viidessä vuodessa. Eräät laskennallisten verovelkojen kategoriat, kuten aineellisen omaisuuden nopeutetut poistot, olisivat kuitenkin konsernin käytettävissä ilman mitään aikarajoituksia.

Direktiiviehdotus sisältää myös omat säännökset siitä, miten veroja kohdistettaisiin valtioiden välillä niissä tilanteissa, joissa GloBE-veropohjaan liittyy rajat ylittävä elementti. Pääsääntöisesti yhdessä valtiossa peritty vero voitaisiin ottaa huomioon toisen valtion verotaso määritettäessä, mikäli myös kyseessä oleva tulo on katsottu toisessa valtiossa sijaitsevan konserniyksikön GloBE-tuloksi. Pääsääntöön on kuitenkin eräitä poikkeuksia ja rajoituksia.

2.4.4 Tosiasiallisen verotason ja täydennysveron laskenta valtiokohtaisesti

Täydennysveron tarpeen määrittämiseksi tosiasiallisesti verotaso tarkasteltaisiin valtiokohtaisesti, jolloin yhdessä valtiossa sijaitsevien konserniyksiköiden GloBE-veropohjat laskettaisiin yhteen. Lisäksi näiden yksiköiden GloBE-sääntelyssä tarkoitetut ja erikseen määritellyt verot laskettaisiin yhteen. Yhteenlaskettu GloBE-sääntelyssä huomioitavien verojen määrä jaettaisiin yhteenlasketulla GloBE-veropohjalla, jolloin tästä suhdeluvusta muodostuisi konsernin yhteinen tosiasiallinen GloBE-veroaste (ETR) kyseisessä valtiossa.

GloBE-veroastetta verrattaisiin 15 prosentin minimiverotason. Velvollisuus maksaa sääntelyssä tarkoitettua täydennysveroa syntyisi, jos konsernin kyseessä olevalle valtiolle määritetty yhteinen ETR alittaisi minimiverotason. Tämä yhteisen ETR:n ja minimiverotason välinen prosenttiyksikköero muodostaisi siten täydennysveroprosentin (top-up tax percentage). Konsernin yhteinen GloBE-veropohja kerrotaisiin täydennysveroprosentilla, jolloin saataisiin konsernille kyseessä olevaan valtioon liittyvä täydennysveron määrä (jurisdictional top-up tax). Valtioon liittyvää täydennysveron määrää laskettaessa otettaisiin huomioon myös muun muassa mahdollinen kyseisen valtion kantama kotimainen täydennysvero.

Täydennysveron määrää laskettaessa konserneilla olisi mahdollisuus soveltaa myös niin sanottua substanssiperusteista poikkeusta, jonka nojalla tietty määrä tuloa voidaan jättää laskelman ulkopuolelle ja siten vapauttaa minimiverotuksesta (substance-based income exclusion). Tulo määriteltäisiin konserniyksiköiden työvoimakustannusten ja aineellisen omaisuuden perusteella määräytyvällä kaavalla. Erillisen siirtymäsäännöksen nojalla poikkeuksen laajuus olisi järjestelmän alkuvuosina suurempi.

Direktiiviehdotukseen sisältyy OECD:n mallisääntöjen tavoin myös erillinen de minimis -poikkeus, jonka soveltamisedellytysten täytyessä tietyssä valtiossa sijaitsevien konserniyksiköiden täydennysveron katsottaisiin olevan nolla.

Maksettavaksi tuleva täydennysvero allokoitaisiin verovelvollisten konserniyksiköiden välillä edellä luvussa 2.2 kuvattujen verotussääntöjen nojalla.

Direktiiviehdotuksen ja OECD:n mallisääntöjen lähtökohtana on, että täydennysverovelvollisuus voisi pääsääntöisesti syntyä ainoastaan silloin, kun valtiokohtaisesti muodostuu GloBE-

tuloa, joka on matalasti verotettua. Direktiiviehdotukseen ja OECD:n mallisääntöihin sisältyy kuitenkin tältä osin poikkeus, joka on esitetty direktiiviehdotuksen 20 artiklan 5 kohdassa. Mikäli konserni olisi jossain valtiossa tilikautena nollatulos- tai tappiotilanteessa GloBE-lukujen osalta, ja samaan aikaan konsernille syntyisi osana laskennallisten verojen laskelmaa kyseisessä valtiossa verotappioista muodostuva varallisuuserä, joka johtuisi kansallisen veropohjan ja GloBE-veropohjan välisestä pysyvästä erosta, kyseessä olevassa valtiossa sijaitseville konserniyksiköille määrättäisiin täydennysveroa tuona vuonna.

Lisäksi direktiiviehdotuksessa on tarkemmat säännökset siitä, missä tilanteissa muutos verojen, tulojen tai tappioiden määrään aiheuttaisi sen, että tosiasiallisen verotason laskenta olisi suoritettava uudelleen aiemmilta tilikausilta. Uudelleen suoritettua laskelmaa perusteella mahdollisesti maksettavaksi tuleva täydennysvero kohdistettaisiin sille vuodelle, jonka aikana aiempaa vuotta koskeva uudelleenlaskenta tehtiin.

2.5 Eräitä muita kysymyksiä

Direktiiviehdotukseen sisältyy lisäksi tarkentavaa sääntelyä muun muassa yksikön veroattribuuttien, esimerkiksi laskennallisten verosaamisten, kohtelusta yksikön liittyessä konserniin tai poistuessa siitä sekä siitä, kun konsernissa tapahtuu yritysjärjestelyjä tai uudelleenorganisointeja. Lisäksi direktiiviehdotuksessa säännellään verotuksellisesti läpivirtaaviin konsernien ylimpiin emoyksiköihin liittyvistä tilanteista. Direktiiviehdotuksessa on myös olemassa olevien voitonjaon verotukseen perustuvien verojärjestelmien erityissääntöjä.

Kun sääntelyä ensimmäisen kerran sovellettaisiin konserniin, sovellettaisiin direktiiviehdotukseen sisältyviä siirtymäsäännöksiä. Esimerkiksi tappioita koskevan siirtymäsäännöksen mukaan tappiot otettaisiin huomioon siinä määrässä, kun niistä on tehty kirjaus laskennallisiin veroihin tilinpäätöslaskennassa. Lisäksi erillisen säännön mukaan tappion määrää tulisi kuitenkin ottaa niin, että siihen ei saisi sisältyä erä, jotka on rajattu GloBE-veropohjan laskennan ulkopuolelle. Tämä sääntö koskisi tilanteita, joissa laskennallisten verojen laskelmassa verotappioista muodostuva varallisuuserä olisi muodostunut transaktiossa, joka on tapahtunut 15.12.2021 jälkeen. Lisäksi erillisen siirtymäsäännön mukaan konserniyhtiöiden välillä tehtyihin omaisuudensiirtoihin sovellettaisiin poistamattomiin hankintamenoihin perustuvaa arvoa, mikäli siirto olisi tehty 15.12.2021 jälkeen, mutta ennen sääntöjen soveltumisen alkamista.

Direktiiviehdotuksen mukaan täydennysveroa ei perittäisi ensimmäisenä viitenä vuotena, mikäli kyseessä olisi monikansallinen konserni, joka olisi kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa. Toimintaa pidettäisiin tällaisena, mikäli konsernilla olisi konserniyksiköitä enintään kuudessa valtiossa ja muissa valtioissa sijaitsevien konserniyksiköiden aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvo ei ylittäisi 50 miljoonaa euroa.

2.6 Hallinnolliset säännökset ja sanktiot

Direktiiviehdotuksen mukaan lähtökohtaisesti jokaisella konserniin kuuluvalla yksiköllä olisi velvollisuus antaa sijaintivaltionsa veroviranomaisille ilmoitus, joka sisältäisi laajasti tietoja minimiverotukseen liittyen. Ilmoitus olisi toimitettava 15 kuukauden kuluessa tilikauden viimeisestä päivästä. Direktiiviehdotuksen ja OECD:n mallisääntöjen mukaan kyseessä olisi informaatioilmoitus. Ilmoituksia voitaisiin jakaa valtioiden välillä, mikäli siihen olisi kyseessä olevia ilmoituksia kattava sopimus.

Toisin kuin OECD:n mallisäännöt, direktiiviehdotus sisältää myös nimenomaiset säännökset siitä, minkälaisia seuraamuksia ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä tulisi seurata. Direktiiv-

viehdotuksen mukaan jäsenvaltioiden olisi säädettävä seuraamuksista, joita aiheutuisi direktiiviin perustuvien kansallisten sääntöjen rikkomisesta ja toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet niiden täytäntöönpanon varmistamiseksi. Seuraamusten olisi oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia. Lisäksi direktiiviehdotus edellyttää, että mikäli konserniyksikkö ei täyttäisi sille määrättyä ilmoitusvelvollisuutta tai antaisi väärän ilmoituksen, konserniyksikköön olisi kohdistettava hallinnollinen sanktio, jonka suuruus olisi viisi prosenttia sen liikevaihdosta. Lisäksi direktiiviehdotuksessa säädettäisiin siitä, miten mahdollinen muistutus vaikuttaisi asiaan.

2.7 IIR-säännön soveltaminen suuriin kotimaisiin konserneihin

OECD:n mallisääntöjen mukaan IIR-sääntöä sovellettaisiin lähtökohtaisesti vain rajat ylittävissä tilanteissa eli tilanteissa, joissa verovelvollinen konsernin emoyksikkö ja matalasti verotettu tytäryksikkö sijaitsevat eri valtioissa. Direktiiviehdotuksessa soveltamisala on kuitenkin laajempi, jotta varmistettaisiin yhdenmukaisuus Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen perusvapauksia koskeva sääntelyn kanssa.

Kuten edellä luvussa 2.2. on kuvattu, direktiiviehdotus soveltuisi myös monikansallisten konsernien suomalaisten emoyksiköiden kotimaisiin tytäryhtiöihin. Lisäksi direktiiviehdotuksen mukaan sääntelyä sovellettaisiin myös puhtaasti kotimaisiin suuriin konserneihin (large-scale domestic groups), mikäli ne täyttäisivät muutoin direktiiviehdotuksen soveltumisen edellytykset. Direktiiviehdotuksen mukaan näillä poikkeuksilla OECD:n mallisääntöihin vältettäisiin se, että kotimaisten ja rajat ylittävien tilanteiden välillä olisi syrjivää kohtelua.

Puhtaasti kotimaisten konsernien osalta direktiiviehdotukseen sisältyisi siirtymäsäännös, jonka mukaan minimiverotusta sovellettaisiin ensimmäisen kerran vasta viiden vuoden jälkeen sääntöjen voimaantulosta alkaen.

2.8 Loppusäännökset

2.8.1 Kolmansien valtioiden säännösten arviointi ja delegoidut säädökset

Direktiiviehdotus ja OECD:n mallisäännöt perustuvat tavoitteeseen siitä, että GloBE-sääntöjä sovellettaisiin koordinoitusti maailmanlaajuisesti. IIR- ja UTPR-sääntöjen soveltaminen edellyttävät, että niiden soveltamisjärjestys konsernirakenteen eri tasoilla ja eri valtioissa on selkeästi määritelty. Tätä varten OECD:n mallisäännöissä on sääntelyä siitä, millä edellytyksillä kunkin valtion GloBE-sääntöjä pidettäisiin pätevinä IIR- tai UTPR-sääntöinä.

Direktiiviehdotuksen 51 artikla sisältää tarkemmat säännökset siitä, millä edellytyksillä kolmannen valtion IIR-sääntelyä pidettäisiin direktiiviehdotuksen sääntelyä vastaavana. Edellytykset täyttävät kolmannet valtiot listattaisiin direktiivin liitteessä. Direktiiviehdotuksen 51 artiklan 3 kohdan mukaan listaa voitaisiin päivittää, mikäli kolmannen valtion kansallista lainsäädäntöä arvioitaisiin uudelleen. Komissio suorittaisi tämän arvioinnin ja komissiolle annettaisiin oikeus antaa delegoituja säädöksiä liitteen päivitystä varten.

Delegoiduista säädöksistä säännellään tarkemmin direktiiviehdotuksen 52 artiklassa. Komissiolle siirrettäisiin direktiivin voimaantulopäivästä määräämättömäksi ajaksi 51 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu valta antaa delegoituja säädöksiä. Neuvosto voisi milloin tahansa peruuttaa säädösvallan siirron. Delegoitu säädös tulisi voimaan ainoastaan, jos neuvosto ei ole kahden kuukauden kuluessa siitä, kun asianomainen säädös on annettu tiedoksi neuvostolle, ilmaissut vastustavansa sitä tai jos neuvosto on ennen mainitun määräajan päättymistä ilmoittanut komissiolle, että se ei vastusta säädöstä. Neuvoston aloitteesta tätä määräaika jatkettaisiin kahdella kuukaudella.

2.8.2 Täytäntöönpanon määräaika

Direktiiviehdotuksessa esitetään, että jäsenvaltioiden tulisi täytäntöönpanna direktiivi 31.12.2022 mennessä. Kuitenkin UTPR-sääntöä koskevia artikloja 11, 12 ja 13 sovellettaisiin vasta 1.1.2024 alkaen.

3 Ehdotuksen oikeusperusta ja suhde toissijaisuusperiaatteeseen

3.1 Komission ehdotus

Direktiiviehdotus perustuu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 115 artiklaan, joten ehdotuksen hyväksyminen edellyttää kaikkien jäsenvaltioiden yksimielisyyttä.

Ehdotuksessa komissiolle esitetty valta antaa tiettyjä delegoituja säädöksiä perustuu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 290 artiklaan. Artiklan mukaan lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksyttävässä säädöksessä voidaan siirtää komissiolle valta antaa muita kuin lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksyttäviä, soveltamisalaltaan yleisiä säädöksiä, joilla täydennetään tai muutetaan lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksytyn säädöksen tiettyjä, muita kuin sen keskeisiä osia. Lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksyttävissä säädöksissä määritellään nimenomaisesti tällaisen säädösvallan siirron tavoitteet, sisältö, soveltamisala ja kesto. Tietyn alan keskeisistä osista voidaan säätää vain lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksyttävällä säädöksellä, eikä säädösvallan siirto voi näin ollen koskea näitä osia. Neuvoston päätös peruuttaa säädösvallan siirto tai päätös olla vastustamatta delegoitua säädöstä tehdään määräenemmistöllä.

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 5 artiklan mukaan unioni käyttää toimivaltaansa toissijaisuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta noudattaen. Toissijaisuusperiaatteen mukaisesti unioni toimii muilla kuin sen yksinomaiseen toimivaltaan kuuluvilla aloilla ainoastaan, jos suunnitellun toiminnan tavoitteet voidaan saavuttaa paremmin unionin tasolla kuin kansallisella, alueellisella tai paikallisella tasolla. Toiminnan sisältö ja muoto eivät saa kuitenkaan ylittää sitä, mikä on tarpeen perussopimuksissa määrättyjen tavoitteiden saavuttamiseksi (suhteellisuusperiaate).

Komission direktiiviehdotuksessa todetaan, että SEUT 115 artiklan soveltaminen välittömän verotuksen saralla edellyttää, että ehdotetun EU-lainsäädännön tarkoituksena on korjata sisämarkkinoilla olevat epäjohtonmukaisuudet. Käsillä olevassa tilanteessa tosiasiallista minimiverotusta koskevien sääntöjen puute sisämarkkinoilla on direktiiviehdotuksen mukaan tällainen epäjohtonmukaisuus.

Toissijaisuusperiaatteen osalta komission direktiiviehdotuksessa todetaan, että käsillä olevan asian laatu edellyttää, että hanke toteutetaan EU:n sisämarkkinoilla yhtenäisellä tavalla. EU-tason hanke on välttämätöntä, sillä on tarpeen varmistua siitä, että OECD:n mallisäännöt implementoidaan yhdenmukaisesti EU:n alueella. OECD:n mallisäännöt perustuvat niin sanottuun yhteiseen lähestymistapaan (common approach). Direktiiviehdotuksen mukaan EU:n alueella on tarve strategiseen yhteiseen lähestymistapaan ja koordinoituihin toimiin, jotta sisämarkkinoiden toimintaa parannetaan ja maksimoidaan tosiasiallisen minimiverotuksen positiiviset vaikutukset. Tämä voidaan ehdotuksen mukaan saavuttaa vain, mikäli lainsäädäntö toteutetaan keskitetysti ja implementoidaan yhtenäisellä tavalla. Lisäksi on keskeistä, että esimerkiksi tosiasiallisen verotason laskennassa sovellettavien sääntöjen osalta ei synny eroja jäsenvaltioiden välillä, sillä sääntelyyn liittyy vahva rajat ylittävä elementti. Komission mukaan ratkaisut on näin ollen tehtävä sisämarkkinoita tukien ja tämä voidaan toteuttaa vain EU:n tasolla. EU-tason hanke toisi myös lisäarvoa, sillä EU:ssa voitaisiin tasapainottaa mahdollisia erilaisia näkemyksiä sisämarkkinoiden kokonaiskuva huomioon ottaen.

Komission mukaan toissijaisuusperiaatteen mukaista on myös se, että OECD:n mallisäännöt on pantava toimeen EU:n primäärioikeutta noudattaen, jotta verovelvollisilla on varmuus siitä, että uusi sääntelykehikko on EU:n perusvapauksia, erityisesti sijoittautumisvapautta, kunnioittava.

Komissio perustelee ehdotuksen suhteellisuusperiaatteen mukaisuutta sillä, että sääntely soveltuisi monikansallisiin konserneihin, joilla on vähintään 750 miljoonan euron liikevaihto ja se olisi siten OECD-sääntelyn mukaista. Direktiivin soveltamisalan laajentamisella myös puhtaasti kotimaisiin suuriin konserneihin oletetaan olevan vaikutusta vain rajoitettuun määrään verovelvollisia ja ehdotus on komission mukaan tarpeen, jotta turvataan EU-oikeudenmukaisuuden vähimmäisvaatimukset.

3.2 Asian arviointia

Arvioitaessa ehdotusta toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen kannalta voidaan tarkastella ensin ehdotusta siltä osin kuin se vastaa OECD:n mallisääntöjä. Direktiivin tavoitteena on täytännönnäköisesti OECD:n mallisäännöt mahdollisimman yhtenäisellä tavalla EU:n alueella. Tätä voidaan pitää tärkeänä ja hyväksyttävänä tavoitteena edellyttäen, että direktiivin sanamuodot ja yksityiskohdat myös tosiasiaissa vastaavat OECD:ssä saavutettua konsensusta. Komission julkilausumien mukaan direktiiviehdotuksella ei ole tarkoitus tehdä muita poikkeuksia OECD:n mallisääntöihin kuin EU:n perusvapauksista johtuvat poikkeukset. Tällä hetkellä direktiiviehdotuksen teknisiin sanamuotoihin sisältyy kuitenkin joitakin eroavaisuuksia suhteessa OECD:n mallisääntöihin. Näiden yhdenmukaisuutta olisi pyrittävä edistämään direktiiviehdotuksen jatkovalmistelussa.

Siltä osin kuin direktiiviehdotuksessa esitetään minimiverotuksen pakollista soveltamista myös kotimaisiin tilanteisiin, toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen mukaisuuden arviointi korostuu.

OECD:n mallisäännöt soveltuisivat vain rajat ylittävissä tilanteissa. OECD:ssä valmisteltu sääntely voisi soveltua esimerkiksi silloin, kun monikansalliseen konserniin kuuluvan ulkomaisen tytäryhtiön tosiasiallinen verotaso sen sijaintivaltiossa alittaa minimiverotason. Suunniteltu OECD-sääntely ei suoraan pakottaisi valtioita soveltamaan tiettyä minimiverotasoja omalla alueellaan sijaitseviin yrityksiin. Jos jonkin valtion kansallisen lainsäädännön mukainen verotaso kuitenkin alittaisi sovittavan sääntelyssä tarkoitettulla tavalla lasketun tosiasiallisen minimitason, toinen valtio voisi tällöin verottaa OECD-sääntöjen mukaisesti ensiksi mainitussa valtiossa sijaitsevan yrityksen tuloa minimitason määrään saakka. Tämä voisi käytännössä tarkoittaa sitä, että tytäryhtiön valtion tarjoama veroetu voisi mitätöityä toisen valtion OECD-sääntelyn perusteella toimeenpaneman verotuksen vuoksi. Näin ollen OECD-sääntely voisi välillisesti vaikuttaa valtioiden kansallisiin veroratkaisuihin. Lisäksi OECD-sääntelyyn sisältyy mahdollisuus siitä, että valtiot voivat halutessaan nimenomaisesti soveltaa kotimaista täydennysveroa välttääkseen edellä kuvatun tilanteen, jossa toinen valtio käyttää verotusoikeuttaan suhteessa matalasti verotettuun tilanteeseen.

Komission direktiiviehdotuksen mukaan jäsenvaltioiden olisi tietyissä tilanteissa sovellettava 15 prosentin tosiasiallista verotasoja pakollisena myös jäsenvaltion alueella sijaitseviin kotimaisiin yrityksiin. Tältä osin kyse olisi tosiasiallisesta minimiverotuksesta EU:n sisällä, mihin liittyy myös kysymys jäsenvaltioiden verotuksellisesta toimivallasta. Ehdotuksella ei sinänsä olisi välitöntä vaikutusta esimerkiksi yleiseen yhteisöverokantaan. Ehdotus vaikuttaisi kuitenkin käytännössä jäsenvaltioiden mahdollisuuksiin käyttää yritysverotusta talouspolitiikan välineenä. Mikäli kansallisesti säädettäisiin lainsäädäntötoimista yhteisöverokannan tai veropohjan suhteen siten, että tällaiset kansalliset toimenpiteet johtaisivat siihen, että direktiiviin sovelta-

misalaan kuuluvien toimijoiden tosiasiallinen verotaso laskisi alle 15 prosentin, direktiiviehdotus edellyttäisi täydennysveron maksamista, jotta 15 prosentin tosiasiallinen taso tulisi saavutetuksi. Direktiiviehdotus asettaisi siten tietyt rajat jäsenvaltioiden väliselle verokilpailulle.

Kysymys siitä, asettaako EU:n primäärioikeus, erityisesti perusvapautena turvattu sijoittautumisvapaus, vaatimuksen siitä, että OECD:n mallisääntöjä olisi EU:n alueella sovellettava myös kotimaisesti, on ollut esillä julkisessa keskustelussa ja oikeuskirjallisuudessa jo jonkin aikaa.¹ On esitetty, että IIR-säännön soveltaminen ainoastaan ulkomaisiin tytäryhtiöihin voisi muodostaa SEUT-sopimuksessa tarkoitetun sijoittautumisvapauden rajoituksen, sillä se voisi tehdä sijoittautumisen toiseen EU-valtioon vähemmän houkuttelevaksi. Kiellettyä sijoittautumisvapauden rajoitusta ei synny, jos erilainen kohtelu voidaan perustella jollain yleistä etua koskevalla syyllä (niin sanotut oikeuttamisperusteet) tai jos kotimaisia ja rajat ylittäviä tilanteita kohdellaan yhtenevästi. Komission direktiiviehdotuksen johdanto-osan 6 kappaleen mukaan direktiiviehdotus on suunniteltu niin, että vältettäisiin kaikenlaiset riskit kotimaisten ja rajat ylittävien tilanteiden välisestä syrjinnästä.

Mikäli direktiiviehdotus olisi laadittu niin, että sitä sovellettaisiin vain rajat ylittävissä tilanteissa kuten OECD:n mallisääntöjä, on mahdollista, että direktiivin sääntelyä pidettäisiin EU:n perusvapauksien kannalta ongelmallisena ja jäsenvaltioiden implementoimaa sääntelyä jouduttaisiin yksittäistapausten kautta arvioimaan lopulta Euroopan Unionin tuomioistuimessa (EUT), jolle asian arviointi viime kädessä kuuluisi. EUT:n arviointi perustuu aina käsillä olevan yksittäisen jäsenvaltion lainsäädännön ja tapauksen yksityiskohtien arviointiin. Tällainen arviointi voisi aiheuttaa merkittävää ja pitkäkestoista epävarmuutta säännösten soveltamisessa ja koko järjestelmän toimivuudessa EU:n alueella.

Asian arvioinnissa voidaan lisäksi ottaa huomioon se, että myös OECD:n mallisäännöt edellyttävät sitä, että tosiasiallisen verotason laskenta tulee tehdä myös kotimaisille yhtiöille siltä osin kuin ne kuuluvat monikansalliseen konserniin. Monikansallisen konsernin suomalaisen ylimmän emoyhtiön ei tarvitsisi OECD:n mallisääntöjen mukaan soveltaa IIR-sääntöä suhteessa kotimaisiin tytäryhtiöihin, mutta myös näille kotimaisille tytäryhtiöille ja emoyhtiölle itselleen tulisi laskea sääntelyssä tarkoitettu tosiasiallinen verotaso, jotta voitaisiin määrittää, voiko jokin ulkomainen konserniyhtiö soveltaa UTPR-sääntöä suhteessa suomalaisiin konserniyhtiöihin. Vastaavasti myös ulkomainen ylin emoyhtiö joutuisi lähtökohtaisesti määrittämään suomalaisen alakonsernin yhtiöille sääntelyssä tarkoitetun tosiasiallisen verotason, jotta se varmistuisi siitä, onko sen sovellettava IIR-sääntöä näihin suomalaisiin konserniyhtiöihin. Näin ollen ainoastaan puhtaasti kotimaisten suurten konsernien kohdalla OECD:n mallisäännöillä ei olisi mitään vaikutusta. Direktiiviehdotuksen soveltumista puhtaasti kotimaisten konsernien tilanteeseen tulisi pyrkiä arvioimaan vielä tarkemmin EU:n primäärioikeuden valossa.

Direktiiviehdotuksessa siirrettäisiin komissiolle toimivaltaa delegoiduilla säädöksillä. Siirrettävä toimivalta on direktiiviehdotuksessa määritelty selvästi ja täsmällisesti koskemaan kolmansien valtioiden lainsäädännön arviointia ja sen perusteella päivitettävää liitettä. Kuten edellä on todettu, direktiiviehdotus ja OECD:n mallisäännöt perustuvat tavoitteeseen siitä, että GloBE-sääntöjä sovellettaisiin koordinoitusti maailmanlaajuisesti. Kolmansien valtioiden lainsäädäntöratkaisuille on vaikutusta sääntelyn soveltamisalaan, sillä EU:n alueella sijaitsevan verovelvollisen velvollisuus maksaa täydennysveroa voi riippua siitä, onko verovelvollisella esimerkiksi emoyhtiö kolmannessa valtiossa, jolle täydennysveron periminen globaalien sääntöjen no-

¹ Näin myös valtiovarainministeriö 12.5.2021 valtiovarainvaliokunnalle antamassa selvityksen OECD:n kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishankkeesta (O 18/2021 vp).

jalla kuuluisi. Tältä kannalta toimivallan siirto koskee direktiiviehdotuksen soveltamisalan kannalta tärkeää osaa. Toisaalta ehdotetun sääntelyn tehokkuutta ja yhdenmukaisuutta EU:n alueella voisi heikentää se, jos kukin jäsenvaltio tekisi arvion kolmannen valtion lainsäädäntöratkaisusta yksin, jolloin lopputulokset voisivat poiketa toisistaan. Asiasta säätäminen unionin lainsäätäjän antamassa perussäädöksessä voisi toisaalta hidastaa muutosten käsittelyä ja sitä kautta aiheuttaa myös merkittävää epävarmuutta verovelvollisille.

Kuten edellä on kuvattu, direktiivin tavoitteena on täytäntöönpanna OECD:n mallisäännöt mahdollisimman yhtenäisellä tavalla EU:n alueella ja ottaen huomioon myös EU:n primäärioikeuden vaikutukset. Tähän nähden komission näkemystä siitä, että tavoitteet voidaan saavuttaa vain keskitettyllä ratkaisulla, voidaan pitää perusteltuna ja toissijaisuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kannalta hyväksyttävänä. Valtioneuvosto pitää komission ehdotusta oikeusperustan näkökulmasta perusteltuna ja toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen kannalta hyväksyttävänä.

4 Ehdotuksen vaikutukset Suomelle

4.1 Vaikutukset Suomen lainsäädäntöön

Direktiiviehdotuksen toimeenpano edellyttäisi kansallisia lainsäädäntötoimia. Lainsäädäntöön tulisi sisällyttää direktiivin edellyttämät säännökset muun muassa soveltamisalasta, minimiverotuksen toteuttavista verotussäännöistä, tosiasiallisen verotason ja täydennysveron määrittämisestä sekä hallinnollisista menettelyistä. Direktiiviehdotuksessa on kyse hyvin laajasta ja teknisestä sääntelystä, jollaista ei ole Suomen nykyisessä lainsäädännössä.

Kuten edellä on todettu, direktiiviehdotuksella ei olisi välitöntä vaikutusta siihen, miten soveltamisalan piiriin kuuluvien toimijoiden verotettava tulos laskettaisiin kansallisen verolainsäädännön nojalla. Ehdotuksessa olisi kyse uudenlaisesta sääntelystä, joka tulisi sovellettavaksi nykyisen verojärjestelmän rinnalle. Kansallisen toimeenpanon yhteydessä olisi tarkemmin määriteltävä, millä mekanismeilla ja menettelyllä täydennysvero kansallisesti toteutettaisiin.

Direktiivin voimaansaattamisen yhteydessä olisi myös arvioitava, johtaisiko direktiivin voimaansaattamisen heijastusvaikutus muutostarpeisiin muussa sisäisessä verolainsäädännössä. Esimerkiksi kiinteän toimipaikan rakenteissa direktiiviehdotus ja OECD:n mallisäännöt edellyttävät käytännössä hyvitysmenetelmää soveltavissa valtioissa sijaitsevilta verovelvollisilta uudenlaista erillistä laskentaa ja seurantaa tosiasiallisen verotason määrittämistä varten erikseen pääliikkeelle ja kiinteälle toimipaikalle.

Direktiivin voimaansaattaminen edellyttää myös tarkastelua suhteessa Suomen solmimiin verosopimuksiin.

Direktiiviehdotuksen mukaan konserniyksikölle tulisi määrätä hallinnollinen sanktio, jonka suuruus olisi viisi prosenttia sen liikevaihdosta, mikäli konserniyksikkö ei täyttäisi sille määrättyä ilmoitusvelvollisuutta tai antaisi väärän ilmoituksen. Lisäksi direktiiviehdotuksessa säädetäisiin siitä, miten mahdollinen muistutus vaikuttaisi asiaan. Ehdotettu liikevaihdon perusteella määrättävä hallinnollinen sanktio poikkeaa Suomessa verotuksen alalla voimassa olevista hallinnollisista seuraamusmaksuista.

Perustuslakivaliokunnan vakiintuneen tulkintakäytännön mukaan lainvastaisesta teosta määrättävä maksu ei ole perustuslain 81 §:n mukainen vero tai maksu vaan rangaistusluonteinen taloudellinen seuraamus. Valiokunta on asiallisesti rinnastanut rangaistusluonteisen rahamääräisen seuraamuksen rikosoikeudelliseen seuraamukseen (katso esimerkiksi PeVL 12/2019 vp, s.

8, PeVL 9/2018 vp, s. 2, PeVL 2/2017 vp, s. 4-5, PeVL 14/2013 vp ja PeVL 17/2012 vp). Hallinnollisen seuraamuksen yleisistä perusteista on säädettävä perustuslain 2 §:n 3 momentin edellyttämällä tavalla lailla, koska sen määrittämiseen sisältyy julkisen vallan käyttöä. Laissa on valiokunnan mukaan täsmällisesti ja selkeästi määriteltävä seuraamuksen ja sen suuruuden perusteista ja oikeusturvasta samoin kuin lain täytäntöönpanon perusteista (katso esimerkiksi PeVL 12/2019 vp, s. 8, PeVL 9/2018 vp, s. 2, PeVL 2/2017 vp, s. 5, PeVL 14/2013 vp, PeVL 17/2012 vp, PeVL 9/2012 vp, s. 2/I). Lisäksi säännösten tulee täyttää sanktioiden oikeasuhtaisuuteen liittyvät vaatimukset (katso esimerkiksi PeVL 28/2014 vp, PeVL 15/2014 vp).

Hallinnollisten seuraamusmaksujen osalta perustuslakivaliokunnan käytännössä on kiinnitetty huomiota myös perustuslain 21 §:n syyttömyysolettamaan. Perustuslakivaliokunta on arvioinut veronkorotuksen määrittämiseen sitomista tuottamukseen riippumattomaan vastuuseen veronkorotusta koskevan verotusmenettelystä annetun lain 32 §:n uudistamisen yhteydessä (PeVL 39/2017 vp). Perustuslakivaliokunta piti sinänsä mahdollisena sitoa veronkorotuksen määrittämiseen tuottamuksesta riippumattomaan vastuuseen mutta kiinnitti huomiota siihen, että kynys seuraamuksen määrittämättä jättämiselle ei saa muodostua sääntelyn perusteella liian korkeaksi ja viranomaisen harkinnan on oltava tältä osin sidottua. Perustuslakivaliokunnan lausunto kattoi tältä osin myös tilanteita, joissa veronkorotus määrättäisiin luonnollisille henkilöille. Direktiiviehdotuksen mukaan hallinnollinen seuraamus voitaisiin määrätä ainoastaan direktiivissä tarkoitettulle konserniyksikölle.

Jatkokäsittelyssä on arvioitava tarkemmin ehdotettuja hallinnollisia seuraamuksia koskevia säännöksiä Suomen kansallisen lainsäädännön, erityisesti perustuslain ja perusoikeuksien hallinnollisille seuraamusmaksuille asettamien reunaehtojen kannalta.

4.2 Hallinnolliset vaikutukset

Ehdotettu järjestelmä on laaja kokonaisuus, mikä aiheuttaisi järjestelmän piiriin siirtyville konserneille laajoja alkuvaiheen selvityksiä. Ehdotettu sääntely nojautuu uudella tavalla sekä tilinpäätössääntelyyn että verotukseen. Näin ollen alkuvaiheessa yritysten hallinnolliset kustannukset todennäköisesti lisääntyisivät merkittävästi.

Järjestelmän käyttöönotto aiheuttaisi järjestelmän alkuvaiheessa huomattavia kustannuksia sekä resurssitarpeita myös Verohallinnolle. Uusi järjestelmä vaikuttaisi Verohallinnossa muun muassa verovalvontaan, tietojärjestelmiin, tietovirtoihin, ilmoittamismenettelyyn, tietojenvaihtoon sekä ohjeistukseen. Täysin uusi järjestelmä vaatii myös Verohallinnolta ja verovelvollisilta uuden, laajan kokonaisuuden haltuunottoa ja osaamista, jollaista ei aiemmin ole ollut olemassa. Uudet raportointivaatimukset edellyttäisivät myös mahdollisesti laajojakin tietojärjestelmä uudistuksia.

Ehdotettu järjestelmä edellyttäisi, että niin verovelvollisten kuin Verohallinnon olisi jatkossa sovellettava täysin uudentyyppistä sääntelyä olemassa olevan verojärjestelmän rinnalla. Hallinnolliset vaikutukset eivät siten rajoittuisi ainoastaan alkuvaiheen merkittäviin selvityksiin. Lisäksi uuden verojärjestelmän ylläpidosta, valvonnasta, kansainvälisestä koordinaatiosta, analytiikasta ja riskienhallinnasta aiheutuisi Verohallinnolle lisäkustannuksia sekä huomattavia resurssitarpeita.

Sääntelyn soveltamisesta voidaan arvioida syntyvän myös tulkintatilanteita. Siten voidaan arvioida, että sääntelyn käyttöönotosta aiheutuisi sekä verovelvollisille että Verohallinnolle mahdollisesti erittäin huomattavaa hallinnollista taakkaa.

4.3 Taloudelliset vaikutukset

Komission direktiiviehdotukseen ei sisälly erillistä taloudellisten vaikutusten arviointia. Taloudellisten vaikutusten arvioinnin osalta direktiiviehdotuksessa viitataan OECD:n sihteeristön lokakuussa 2020 julkaisemaan selvitykseen (Economic Impact Assessment) pilari 1:n ja pilari 2:n maailmanlaajuisista taloudellisista vaikutuksista.²

Valtiovarainministeriön 12.5.2021 valtiovarainvaliokunnalle antamassa selvityksessä OECD-hanketta koskien on esitetty OECD:n pilari 1:een ja 2:een liittyviä suuntaa-antavia vaikutuksia. Selvityksessä esitetty maailmanlaajuinen vaikutusarvio perustui pilari 2:n osalta edellä mainittuun OECD:n sihteeristön selvitykseen. OECD:n arvion mukaan pilari 2 kasvattaisi verotuloja maailmanlaajuisesti staattisesti arvioiden 0,9–1,7 prosenttia vuoden 2016 tasossa. OECD:n mukaan verotulot kasvattaisivat tämän lisäksi yritysten vähentyneiden voitonsiirtojen vuoksi. Toisaalta pilarit 1 ja 2 kasvattaisivat OECD:n arvion mukaan investointien kustannuksia, millä olisi negatiivinen vaikutus investointiaktiivisuuteen.

OECD:n sihteeristö on lisäksi toimittanut Inclusive Frameworkin jäsenmaille taulukkolaskentatyökalut molempien pilarien kansallisten vaikutusten tarkastelemiseksi. Arviointityökalun avulla laskettuja pilari 2:n vaikutuksia verokertymään tarkasteltiin valtiovarainvaliokunnalle annetussa selvityksessä eri parametrivalintojen valossa. Arviointityökalun perusteella Suomelle pilari 2:sta 15 prosentin minimiverokannalla aiheutuvan staattisen verotuoton lisäyksen arvioitiin tuolloin olevan 113–139 miljoonaa euroa vuoden 2016 tasossa (2,5–3,0 prosenttia yhteisöverotuotosta). Koska OECD:n mallisäännöt perustuvat vain rajat ylittävien tilanteiden verottamiseen, tämä vaikutusarvio ei sisällä direktiiviehdotuksen vaikutuksia puhtaasti kotimaisten konserniin tilanteissa.

OECD:n vaikutusarviointiin ja arviointityökaluun liittyy merkittäviä epävarmuuksia, joiden vuoksi edellä esitetyt arvioita verotuottojen lisäyksistä ei voida pitää täysin luotettavana. Ensinnäkin OECD:n arvioima malli ei kaikilta osin vastaa direktiiviehdotuksen ja OECD:n mallisääntöjen lopullista sisältöä. Valtiokohtaista verotasoa koskevat oletukset eivät ole missään vaiheessa perustuneet teknisessä työssä määriteltyihin tarkempiin sääntöihin, vaan ne on määritelty mediaaniarviona saatavilla olleiden datalähteiden perusteella. Huomioon ei ole otettu esimerkiksi verotasoon pysyvistä ja väliaikaisista eroista tai tappioiden käytöstä syntyviä vaikutuksia. Lisäksi esimerkiksi substanssiperusteisen poikkeussäännön (substance-based income exclusion) ja UTPR-säännön allokaatioavaimen parametrit ovat muuttuneet sen jälkeen, kun OECD:n työkalu on luotu. Toiseksi, arvioihin liittyy epävarmuutta johtuen OECD:n käyttämässä aineistossa olevista rajoitteista ja tietopuutteista. Erityisesti arvion tarkkuutta vähentää se, että käytetty aineisto on vuosilta 2016–2017, joten se ei sisällä tätä tuorempien muutosten vaikutuksia, kuten esimerkiksi tämän jälkeen toteutettuja BEPS-toimenpiteitä, vuoden 2017 Yhdysvaltojen veroreformia tai koronapandemian vaikutuksia. OECD:n mukaan laskelmia tuli alun perinkin tarkastella vain suuntaa-antavina suuruusluokka-arvioina.

Ottaen huomioon edellä mainitut lisäepävarmuudet, verotuottoon kohdistuvista vaikutuksista ei ole mahdollista antaa tässä vaiheessa tarkkaa euromääräistä arviota. Vaikutusarviota pyritään tarkentamaan jatkovalmistelun aikana. Verohallinnolta saatujen tietojen perusteella voidaan arvioida, että ehdotetun järjestelmän soveltaminen olisi pakollista yksiköille, jotka kuuluvat konserniin, jonka liikevaihto on yli 750 milj. euroa. Tällaisia monikansalliseen konserniin kuuluvia konserniyhtiöitä Suomessa on arviolta noin 2 800. Sellaisia monikansallisia konserneja, joiden

² Ks. <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-economic-impact-assessment-0e3cc2d4-en.htm>.

yllin emoyhtiö on Suomessa, on noin 50–60. Loput yhtiöistä kuuluvat monikansallisiin konserneihin, joiden yllin emoyhtiö sijaitsee ulkomailla (noin 1 100 konsernia). Järjestelmän soveltaminen koskisi Suomessa noin 300 kiinteää toimipaikkaa. Puhtaasti kotimaisista suurista konserneista ei ole saatavilla vastaavaa arviota.

Sekä EU-jäsenvaltioiden että EU:n ulkopuolisten valtioiden käyttäytymisreaktioihin liittyy myös huomattavaa epävarmuutta. Mikäli useat valtiot maailmanlaajuisesti ottavat käyttöön OECD:n mallisäännöissä ja direktiiviehdotuksessa mahdollistetun option kansallisen täydennysveron käyttöönotosta, verotuottoja kohdistuu vähemmän muille valtioille.

Voidaan arvioida, että ehdotus kokonaisuudessaan vähentäisi jäsenvaltioiden välistä verokilpailua, koska sääntelyllä varmistettaisiin, että konserneja verotetaan kaikkialla tietyn minimitason mukaisesti.

5 Ahvenanmaan asema

Ahvenanmaan itsehallintolain (1144/1991) 18 §:n 5 kohdan mukaan Ahvenanmaalla on lain-säädäntövalta asioissa, jotka koskevat kunnalle tulevaa veroa. Ahvenanmaalle rekisteröidyt yhteisöt maksavat valtakunnalle yhteisöveron valtion osuuden, mutta maakunnalle maksettavan veron suuruudesta säätää maakuntapäivät.

Kuten edellä luvussa 3.2 on todettu, OECD:ssä valmisteltu sääntely ei suoraan pakottaisi valtioita soveltamaan tiettyä minimiverotasoja omalla alueellaan sijaitseviin yrityksiin. OECD-sääntely voisi kuitenkin välillisesti vaikuttaa valtioiden kansallisiin veroratkaisuihin, sillä mikäli valtio ei itse verota matalasti verotettua tilannetta, jokin toinen valtio voisi verottaa. Direktiiviehdotuksessa EU:n primäärioikeudesta johtuen OECD:ssä valmisteltua sääntelyä ehdotetaan sovellettavaksi laajemmin myös eräissä kotimaisissa tilanteissa.

Direktiiviehdotuksella on merkitystä soveltamisalan piiriin kuuluvien yksiköiden vähimmäisverotason määrittämisen ja mahdollisen täydennysveron määräämisen kannalta. Direktiiviehdotus ei kuitenkaan sisällä tarkempia säännöksiä siitä, millä mekanismeilla täydennysvero kansallisesti toteutetaan. Direktiiviehdotuksella ei myöskään olisi välitöntä vaikutusta Suomen yleiseen yhteisöverokantaan.

Näin ollen ehdotuksella ei arvioida olevan välitöntä vaikutusta Ahvenanmaan asemaan. Direktiiviehdotuksen edellyttämistä EU:n primäärioikeuteen perustuvista kotimaisten yksiköiden soveltamistilanteista johtuen direktiiviehdotuksen sääntelyllä voisi kuitenkin välillisesti olla vaikutusta myös Ahvenanmaalle rekisteröityjen yhteisöjen tosiasialliseen verotaseen.

6 Ehdotuksen kansallinen käsittely ja käsittely EU:ssa

Direktiiviehdotus lähetettiin lausuntokierrokselle. Lausunnon antoivat Finnwatch ry, Verohallinto, Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry, Energiateollisuus ry, Finanssiala ry, Helen Oy, Keskuskauppakamari, Keva, Pohjolan Voima Oyj, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK, Suomen Asianajajaliitto, Suomen Yrittäjät ry, Teknologiateollisuus ry, Teollisuuden Voima Oyj, Työeläkevakuuttajat TELA ry, Veronmaksajain Keskusliitto ry, professori Juha Lindgren, professori Marianne Malmgren, apulaisprofessori Moritz Scherleitner, työelämäprofessori Timo Viherkenttä ja Ahvenanmaan maakuntahallitus. Suomen Pankki ja työ- ja elinkeinoministeriö ilmoittivat, ettei niillä ole lausuttavaa ehdotukseen.

Lausunnoissa on yleisesti kannatettu direktiiviehdotuksen kohteena olevaa suurten konsernien kansainvälistä minimiveroa mutta näkemykset direktiiviehdotuksesta ja sen tarpeellisuudesta

vaihtelivat. Direktiivi on yleisesti nähty tarpeellisenä minimiverosääntelyn mahdollisimman yhtenäisen implementoinnin kannalta mutta yksittäisissä lausunnoissa direktiivi on nähty turhana ylimääräisenä portaana OECD:n mallisääntöjen ja kansallisen sääntelyn välillä. Osassa lausunnoista direktiivin 750 miljoonan euron konsernikohtaista liikevaihtorajaa sekä ehdotuksen sisältämiä substanssi- ja de minimis -poikkeuksia on pidetty perusteltuina. Yksittäisissä lausunnoissa on kuitenkin katsottu, että nämä johtavat joko ehdotuksen liian laajaan tai suppeaan soveltumiseen.

Lähes kaikissa lausunnoissa on kommentoitu implementoinnin tiukkaa aikataulua. Eräissä lausunnoissa sääntelyn voimaansaattamista tässä aikataulussa pidetään tärkeänä ja toisissa lausunnoissa on vaadittu implementointiaikataulun lykkäämistä. Lausunnoissa on pidetty tärkeänä, että direktiivi tulisi olemaan mahdollisimman yhtenäinen OECD:n lopullisten pilari 2 -mallisääntöjen kanssa. Useissa lausunnoissa on kiinnitetty huomiota direktiiviehdotuksen monimutkaisuuteen, tulkinnallisuuteen ja sen aiheuttamaan lisääntyvään hallinnolliseen taakkaan sekä verovelvollisille että Verohallinnolle.

Lausunnoissa on pidetty ongelmallisena direktiiviehdotuksen soveltumista myös puhtaasti kansallisiin konserneihin ja katsottu, että sääntelyn soveltuminen Mankala-yhtiöihin vaarantaisi koko kyseisen toimintamallin. Lausunnoissa on kritisoitu direktiiviehdotukseen sisältyvää mahdollisuutta säädellä kotimaisesta täydennysverosta. Kotimaisen täydennysveron soveltamisen on katsottu voivan rapauttaa minimiverolla tavoiteltavaa haitallista verokilpailua ehkäisevää vaikutusta. Yhdessä lausunnossa on kuitenkin myös suositeltu, että Suomi ottaisi tämän mahdollisuuden käyttöön, jotta Suomen verotusoikeus olisi mahdollisimman kattava.

Ahvenanmaan maakuntahallituksen lausunnon mukaan ehdotuksella olisi vaikutusta Ahvenanmaan nykyiseen ja tulevaan yritysverotusta koskevaan lainsäädäntövaltaan. Ahvenmaan maakuntahallituksen mukaan maakuntapäivillä tulisi olla mahdollisuus oman veropolitiikan harjoittamiseen.

Direktiiviehdotuksen mukaisia sanktioita on pidetty ankarina. Useassa lausunnossa pidetään tärkeänä, että sääntelyn soveltamisen alkuvaiheessa tahattomasti tehdyistä virheistä ei määrätäisi veronkorotuksia ja muita viivästyseuraamuksia, ja katsotaan, että lisättyyn tuloon tai lisääntyneen veron määrään kytketty sanktio olisi sopivampi kuin ehdotuksen mukainen liikevaihtoon kytkeytyvä sanktio. Lisäksi lausunnoissa on tuotu esille teknisiä kommentteja huomioitavaksi direktiiviä koskevissa neuvotteluissa ja säännösten kansallisessa implementoinnissa.

Muistiolounnos direktiiviehdotuksesta on ollut kirjallisessa menettelyssä 21.–24.1.2022 EU-asioiden komitean alaisessa jaostossa 9 – Verot.

Asia on ollut EU-ministerivaliokunnan käsittelyssä 4.2.2022.

Direktiiviehdotuksesta käytiin periaatekeskustelu Ecofin-neuvostossa 18.1.2022. Jäsenvaltioilla on tuolloin ollut mahdollisuus vaihtaa näkemyksiä. Ehdotukseen suhtauduttiin pääosin myönteisesti. Osa jäsenvaltioista mainitsi, että kansalliset tarkastelut ovat vielä kesken. Eräät jäsenvaltiot halusivat sitoa ehdotuksen hyväksymisen OECD:ssä valmisteltuun toiseen kokonaisuuteen eli niin sanottuun pilari 1:een.

7 Valtioneuvoston kanta

Valtioneuvosto pitää tosiasiallisen minimiverotuksen tavoitteita kannatettavina.

Pääministeri Sanna Marinin hallitusohjelman mukaan globalisoitunut talous ja tekninen kehitys uhkaavat perinteistä verotuksen päätehtävää: yhteiskuntien palveluiden ja etuuksien rahoittamista. Keskeinen ongelma nykyisessä verojärjestelmässä on hallitusohjelman mukaan se, että pääomat liikkuvat vapaasti rajojen yli ja yritykset toimivat kansainvälisesti, mutta sääntely on pitkälti edelleen kansallista. Hallitusohjelman mukaisesti Suomen tulee edistää sellaisia kansallisia ja kansainvälisiä ratkaisuja, jotka turvaavat ja vahvistavat Suomen veropohjaa globaalisti kestäväällä tavalla. On tärkeää kansainvälisesti minimoida monikansallisten suur yritysten mahdollisuudet aggressiiviseen verosuunnitteluun sekä ehkäistä valtioiden välistä haitallista verokilpailua.

Suomi on pitänyt tärkeänä, että globaaleihin ongelmiin haetaan ratkaisuja laajassa yhteistyössä OECD-hankkeiden puitteissa (E 84/2021 vp). Suomi on OECD:n jäsenvaltiona liittynyt Inclusive Framework -kokoonpanon kannanottoon globaalista minimiverosääntelystä. OECD-kannanotton mukaan valtioiden ei ole pakko implementoida minimiverotusta koskevaa kansalliseen lainsäädäntöön vietäväksi tarkoitettua sääntelyä, mutta mikäli ne niin tekevät, valtiot sitoutuvat tältä osin noudattamaan Inclusive Framework -puitteissa sovittuja yhteisiä käytäntöjä.

Valtioneuvosto kannattaa globaalin minimiverosääntelyn implementointia direktiivillä EU-tasolla. Direktiiviehdotus pohjautuu pitkälti OECD:ssä valmisteltuihin mallisääntöihin. Keskeinen poikkeus liittyy kuitenkin direktiiviehdotuksen laajentamiseen kotimaisiin tilanteisiin.

Ehdotuksella ei sinänsä olisi välitöntä vaikutusta esimerkiksi yleiseen yhteisöverokantaan, mitä valtioneuvosto pitää hyvänä asiana. Ehdotukseen liittyy kuitenkin kysymys jäsenvaltioiden verotuksellisesta toimivallasta, koska ehdotuksella olisi käytännössä vaikutusta jäsenvaltioiden mahdollisuuksiin käyttää yritysverotusta talouspolitiikan välineenä siltä osin kuin kyse on direktiiviehdotuksen soveltamisalaan kuuluvista suurista toimijoista. Samankaltainen välillinen vaikutus syntyisi kuitenkin monissa tilanteissa jo OECD:ssä suunniteltujen sääntöjen nojalla. Direktiiviehdotuksen ja taustalla vaikuttavan OECD-sääntelyn tavoitteena on ollut asettaa tietyt rajat valtioiden väliselle haitalliselle verokilpailulle. Kun lisäksi otetaan huomioon, että valtioneuvosto pitää tärkeänä, että sääntelyn soveltamiseen mahdollisesti liittyvät EU:n primäärioikeutta ja erityisesti perusvapauksia koskevat riskit minimoidaan, valtioneuvosto kannattaa direktiiviehdotuksen sääntelyä soveltaa tosiasiallista minimiverotusta myös monikansallisten konsernien kotimaisiin konserniyksiköihin.

Valtioneuvosto suhtautuu sen sijaan tässä vaiheessa lähtökohtaisesti varauksellisemmin komission ehdotukseen minimiverotuksen soveltamisesta pelkästään kotimaassa toimiviin konserneihin. Tältä osin on mahdollista katsoa, että komission ehdotus ei olisi niin vahvasti perusteltavissa EU:n perusvapauksia koskevien riskien vähentämisellä, mutta ehdotuksella olisi vaikutusta jäsenvaltioiden verotukselliseen toimivaltaan. Lisäksi kansallisten vaikutusten arviointi on tältä osin kesken. Jatkokäsittelyssä on arvioitava tarkemmin EU:n primäärioikeuden, erityisesti Euroopan unionin toiminnasta tehdyssä sopimuksessa turvatun sijoittautumisvapauden, suhdetta ehdotuksen tähän osaan. Valtioneuvosto pitää tässäkin asiassa kuitenkin tärkeänä, että komission ehdotuksen tavoitteiden mukaisesti sääntelyn soveltamisesta ei aiheutuisi merkittävää epävarmuutta EU:n primäärioikeuden kannalta ja että sääntely estäisi haitallista verokilpailua sekä toisaalta edistäisi reilua kilpailua sisämarkkinoilla. Valtioneuvosto pitää hyvänä, että direktiiviehdotuksessa puhtaasti kotimaisia konserneja koskee viiden vuoden siirtymäsääntö.

Direktiiviehdotuksessa esitetään siirrettäväksi komissiolle valtaa antaa delegoituja säädöksiä eräiltä osin. Direktiiviehdotuksessa on kyse maailmanlaajuisesta sääntelystä, joka edellyttää voimakasta koordinaatiota valtioiden välillä. Valtioneuvosto katsoo, että toimivallan siirtoa voidaan näissä oloissa pitää tarkoituksenmukaisena ehdotuksena, jotta ehdotettu sääntely toimisi tehokkaasti.

Direktiiviehdotus on hyvin laaja ja tekninen ja sisältää runsaasti uudenlaisia käsitteitä ja sääntöjä. Valtioneuvosto pitää tärkeänä, että direktiiviehdotus ei poikkea tulkintaa vaikeuttavalla tavalla taustalla olevista OECD:n mallisäännöistä.

Direktiiviehdotuksen implementoinnin määräaika on verolainsäädännölle poikkeuksellisen lyhyt. Ottaen huomioon sääntelyn laajuus ja teknisyys, pidempää määräaika voitaisiin pitää perusteltuna. Valtioneuvosto voi kuitenkin hyväksyä ehdotetun määräajan, sillä maailmanlaajuisesti valtiot tulevat todennäköisesti ottamaan uudet säännöt käyttöön jo vuodesta 2023 alkaen, ja EU:n lyhyt implementoinnin määräaika turvaisi jäsenvaltioille ja sitä kautta myös Suomelle järjestelmästä mahdollisesti syntyvät uudet verotuotot jo käyttöönotosta lähtien. Lisäksi on syytä ottaa huomioon, että lähes 140 maata Suomi mukaan lukien on liittynyt viime lokakuussa OECD:n piirissä laadittuun suunnitelmaan, johon määräaika perustuu. Valtioneuvoston käsityksen mukaan minimiverotusta koskevan direktiiviehdotuksen käsittely ei edellytä, että OECD:ssä käsitelty niin sanottu pilari 1 eli verotusoikeuden uudelleen allokointi, etenisi samalla aikataululla.