

Asia: Luonnos hallituksen esitykseksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain 3 luvun muuttamisesta sekä valtioneuvoston asetukseksi tuloverokertomuksen sisällöstä VN/5716/2022

Finnwatch kiittää mahdollisuudesta lausua työ- ja elinkeinoministeriölle julkista maakohtaista veroraportointia ja tilinpäätösten digitaalista rekisteröintiä koskevasta HE-luonnoksesta.

Tarve julkiselle maakohtaiselle veroraportoinnille on ilmeinen. Tällä hetkellä monikansallisten yritysten ei tarvitse paljastaa toimintansa laajuutta ja yhteisöverojen määrää maatasolla, mistä johtuen aggressiivinen verosuunnittelu on yleistä, ja kansalaisten luottamus suuryhtiöihin ja verojärjestelmään horjuu. Julkiseen maakohtaiseen veroraportointiin velvoittava sääntely on tehokas keino ennaltaehkäistä ja läpivalaista aggressiivista verosuunnittelua, kunhan yrityksiltä edellytetään riittävän kattavaa raportointia kaikkien toimintamaiden osalta. Lausunnoilla olevassa HE-luonnoksessa tämä edellytys ei toteudu. Koska nk. CBCR-direktiivissä, johon HE-luonnos pohjautuu, on kyse maiden välisissä neuvotteluissa hyvin heikoksi muodostuneesta minimisääntelystä, tulisi Suomen mennä säännösten kansallisessa implementoinnissa direktiiviä pidemmälle ja laatia säännökset siten, ettei verojärjestelyjä olisi enää jatkossa mahdollista salata.

Keskeisiä keinoja vahvistaa CBCR-sääntelyä on kuvattu lausunnon seuraavassa osiossa. Tämän jälkeen esitämme muita (lähinnä teknisiä) huomioita CBCR-sääntelyyn liittyen ja kommentoimme lyhyesti digitaalisia tilinpäätöksiä koskevaa sääntelyä. Lopuksi esitämme lausuntopyyntöön mukaisesti yksityiskohtaiset muutosehdotuksemme kaikista keskeisimpien sääntely vahvistuskeinojen osalta.

Julkiselta maakohtaiselta veroraportoinnilta edellytettävä laajempaa kattavuutta

HE-luonnoksen mukaan yritysten tulisi jatkossa raportoida tiettyjä toiminnan laajuutta ja verojen määrää kuvaavia tietoja maakohtaisesti eriteltynä niiden EU-maiden ja tiettyjen yhteistyöhaluttomien maiden listalla olevien lainkäyttöalueiden osalta, joissa yrityksellä on toimintaa. Muiden toimintamaiden osalta tiedot saisi esittää yhteenlasketusti. Tämä jättää eritellyn maakohtaisen raportoinnin ulkopuolelle yli 70 % kaikista maista¹ eikä siten anna sidosryhmille oikeaa kuvaa yritysten verojärjestelyistä. Raportointivelvoite tulisi kansallisessa sääntelyssä ulottaa kattamaan kaikki yritysten toimintamaat. EU-maiden kohdalla raportointia olisi myös perusteltua edellyttää (muiden raportointivelvoitteen alaisten alueiden tapaan) verotusaluekohtaisesti, koska maakohtaisuus tarkoittaa esimerkiksi Alankomaiden kohdalla sitä, että maan merentakaisia (veroparatiiseiksi katsottavia) alueita koskevat tiedot saa nyt sisällyttää Alankomaiden lukuihin.

¹ Raportointia edellytetään 27 EU-maan lisäksi niiden toimintamaiden osalta, jotka sisältyvät EU:n yhteistyöhaluttomien lainkäyttöalueiden luettelon liitteeseen I (nk. musta lista) ja tietyn kriteerein liitteeseen II (nk. harmaa lista). Mustalla listalla on tällä hetkellä (20.4.2022) 9 maata ja harmaalla listalla 25 maata. Yhteensä nämä maat muodostavat noin 30 % kaikista maista (YK:n jäsenmaita yhteensä 193).

Raportointivelvoitteen synnyttävä liikevaihtoraja on myös asetettu perusteettoman korkealle. Kuten HE-luonnoksessakin todetaan (s. 4), sääntelyn ulkopuolelle on jäämässä korkean liikevaihtorajan vuoksi 95 % kaikista EU-alueella toimivista yrityksistä. Pienyritysten ulosrajaamista voi pitää perusteltuna, mutta nyt korkea liikevaihtoraja rajaa sääntelyn ulkopuolelle myös ison osan EU-alueella toimivista suuryrityksistä. HE-luonnoksessa korkeassa liikevaihtorajassa pitäytymistä perustellaan sillä, ettei matalampaa kansallista rajaa voitaisi kattavasti ulottaa tilanteisiin, joissa toisessa EU-maassa sijaitsevalla yrityksellä on Suomessa sivuliike. Tämä ei kuitenkaan estä asettamasta matalampaa liikevaihtorajaa yrityksille, joiden ylin konsernitilinpäätöksen laativa emoyhtiö (HE-luonnoksessa perimmäinen emoyhtiö) sijaitsee Suomessa. Näiden yritysten kohdalla liikevaihtoraja tulisi asettaa vastaamaan tilinpäätösdirektiivin ja kirjanpitolain suuryrityksen määritelmää². Tällöin liikevaihtoraja olisi myös linjassa pankkisektoria ja kaivannaissektoria koskevan läpinäkyvyysääntelyn kanssa.

Kolmas raportointivelvoitteen tehoa merkittävästi heikentävä tekijä on HE-luonnoksessa kirjanpitolain uuden 3b luvun 8 §:ään sisältyväksi ehdotettu väliaikainen poikkeus. Poikkeuksen nojalla yritysten on mahdollista lykätä raportointia viidellä vuodella, mikäli "julkistaminen voisi aiheuttaa vakavaa taloudellista haittaa tuloverokertomuksen tarkoittamille yrityksille". HE-luonnos jättää täysin avoimeksi sen, milloin raportoinnin katsotaan aiheuttavan vakavaa taloudellista haittaa. Käytännössä tämä jäisi yrityksen itse määritettäväksi ja mahdollistaisi näin raportoinnin lykkäämisen mitä erilaisimmissa tilanteissa taloudellisiin haittoihin vedoten. Finnwatch suosittelee, että väliaikaisen poikkeuksen salliva pykälä poistetaan. Jos poikkeus kuitenkin halutaan jossain muodossa säilyttää, tulee poikkeamiselle määrittää selkeät objektiiviset kriteerit ja poikkeamisesta tulee tehdä luvanvaraista. Lupia poikkeamisille voisi tässä tapauksessa myöntää esimerkiksi Patentti- ja rekisterihallitus yrityksen kirjalliseen hakemukseen perustuen.

Neljäs esitetyn sääntelyn keskeinen heikkous liittyy raportoitavien tietojen suppeuteen. Mahdollistaakseen verojärjestelyjen arvioinnin, raportoitavien tietojen tulee sisältää olennaiset yrityksen toiminnan laajuutta kuvaavat tilinpäätöserät sekä tiedot niistä eristä, joiden muodossa voitonsiirtoa useimmiten tapahtuu. Toiminnan laajuuden arvioimiseksi raportoitavien tietojen listaa olisi tarpeellista täydentää henkilöstökuluilla, liikevoitolla ja aineellisella omaisuudella, josta on vähennetty rahat ja pankkisaamiset. Voitonsiirron arvioimista helpottaisi puolestaan merkittävästi se, että yritysten tulisi raportoida nyt vaadittujen tietojen ohella korkotuotot ja -kulut sekä maksetut ja saadut aineettomien oikeuksien korvaukset konsernin sisäisiin ja kolmansien osapuolien kanssa toteutettuihin eriin jaoteltuna. Lisäksi yritykset tulisi velvoittaa laatimaan kirjallinen narratiivi ja

² Suuryrityksen määritelmä sis. Suomen kansallisessa sääntelyssä kirjanpitolain 1. luvun 4c §:ään. Suuryritykseksi katsotaan yritykset, joiden kohdalla kaksi seuraavista raja-arvoista on ylittynyt sekä päättyneellä että sitä edeltävällä tilikaudella: taseen loppusumma 20 milj.€, liikevaihto 40 milj. € ja tilikauden aikana palveluksessa keskim. 250 hlöä.

täsmäytyslaskelma verotettavaan voittoon tai tappioon perustuvien verojen ja paikallisen nimellisen yhteisöverokannan välisistä eroista sekä erittelemään sille myönnetty veroinsenttiivit ja niihin liittyvät edellytykset³. Nämä tiedot parantaisivat merkittävästi sidosryhmien mahdollisuuksia arvioida yrityksen verovastuullisuutta ja verojärjestelyjen aggressiivisuutta. Mikäli valtioneuvoston asetukseen sisällytettävää raportoitavien tietojen listaa ei tässä yhteydessä päädytä täydentämään, tulisi asetuksenantovalmiutta koskevia rajoituksia lieventää siten, että raportointivaatimusten täydentäminen olisi myöhemmin mahdollista toteuttaa asetuksella. Nyt asetuksenantovalmius on esitetty rajattavaksi niihin tietoihin, joita minimitasoa määrittävä direktiivi nimenomaisesti velvoittaa raportoimaan. Tämä hankaloittaa tarpeettomasti raportointivaatimusten jälkikäteistä tarkistamista.

Tietojen käytettävyyttä parantaisi puolestaan merkittävästi se, että kansallisessa sääntelyssä käytettäisiin direktiivin tarjoama optio tietojen keräämisestä julkiseen keskitettyyn rekisteriin. Julkinen keskitetty rekisteri mahdollistaisi sen, että yritysten raportoimat tiedot olisivat kaikkien vuosien osalta keskitetysti saatavilla yhdestä paikasta sen sijaan, että jokaisen yrityksen tiedot on haettava erikseen kyseisen yrityksen verkkosivuilta. Keskitetyn rekisterin tulisi olla kaikille avoin ja maksuton, ja raportoitujen tietojen tulisi olla saatavilla konekielisessä standardoidussa muodossa. Koska yritysten tulee joka tapauksessa verkkosivuilla julkaisemisen ohella toimittaa tiedot myös kaupparekisteriin, voisi kaupparekisterin / Patentti- ja rekisterihallituksen verkkosivut tai Virre-palvelu olla luonteva paikka keskitetyille julkiselle rekisterille.

Muita huomioita maakohtaista raportointia koskevaan sääntelyehdotukseen liittyen

Alla on esitetty muita (lähinnä teknisluonteisia) huomioita ehdotettuun sääntelyyn liittyen:

- Maakohtaista tuloveroraportointia koskevat voimaantulotiedot vaikuttavat ristiriitaisilta. Direktiivin mukaan maiden on saatettava direktiivin mukaiset raportointivaatimukset voimaan siten, että niitä sovelletaan 22.6.2024 tai sen jälkeen alkavien tilikausien kohdalla. Kuitenkin HE-luonnoksessa säännösten esitetään koskevan ainoastaan 1.7.2024 tai sen jälkeen alkavia tilikausia. Lisäksi HE-luonnoksen s. 18 todetaan, että sellaisten yritysten, joiden tilikausi on kalenterivuosi, tulisi julkaista ensimmäinen *tilikautta 2024 koskeva* raportti seuraavana vuonna. Tämä ei pitäne paikkansa, mikäli sääntelyä on tarkoitus soveltaa vasta 1.7.2024 ja sen jälkeen alkavien tilikausien kohdalla. Koska yritysten tyypillisin tilikausi on kalenterivuosi, voisi säännökset olla luontevaa saattaa koskemaan 1.1.2024 ja sen jälkeen alkavia tilikausia.
- Ulkomaisessa valuutassa laadittujen tilinpäätösten kohdalla raja-arvon ylittymistä arvioitaessa (konserni-)liikevaihto esitetään muunnettavaksi euroiksi

³ Näiden tietojen esittämistä edellytetään mm. vastuullisuusraportoinnin toimintamalleja kehittävän Global Reporting Initiatiivin verostandardissa (GRI 207).

tilinpäätöshetken mukaiseen euron ostokurssiin. Tätä perustellaan (s. 14) sillä, että “tilinpäätös kuvaa taloudellista asemaa ja tulosta nimenomaan tarkasteltuna tilikauden viimeisen päivän tilanteessa eli tilinpäätöspäivänä”. Tämä ei pidä paikkansa: tuloslaskelma kuvaa yrityksen tuloksen muodostumista tilikauden aikana – ei tilinpäätöshetkellä. Siksi esimerkiksi konsernitilinpäätöstä laadittaessa tuloslaskelmaerät (joihin liikevaihto lukeutuu) muunnetaan euroiksi tilikauden keskipurssia käyttäen⁴. Keskipurssin käyttö voisi olla perusteltua myös raja-arvon ylittämistä arvioitaessa, koska se kuvaisi paremmin koko tilikauden tilannetta eikä olisi niin herkkä hetkellisten kurssimuutosten vaikutuksille.

- Ehdotetun kirjanpitolain 3b luvun Suomessa sijaitsevia sivuliikkeitä koskevan 3 §:n muotoilu on esimerkiksi 2 §:ään verrattuna epäselvä: 3 § on mahdollista tulkita siten, että liikevaihtorajan tulisi ylittyä ylimmän emoyhtiön (erillistilinpäätöksen) kohdalla, vaikka tosiasiassa riittää, että konsernilikevaihto ylittää määritetyn raja-arvon. Tätä voisi olla tarpeen selventää.
- HE-luonnoksessa käytetty terminologia on paikoitellen outoa ja eroaa osin kirjanpitolaissa muuten käytetystä terminologiasta (HE-luonnoksessa puhutaan esimerkiksi pysyvistä varoista, kun kirjanpitolaki muuten käyttää vakiintunutta termiä pysyvät vastaavat, ja lykätyistä veroveljoista, kun kirjanpitolaissa käytetty vakiintunut termi on laskennallinen verovelka). Tulkintaongelmien välttämiseksi terminologian yhtenäisyydestä olisi tärkeää varmistua.

Digitaalisten tilinpäätösten käyttöönoton yhteydessä tilinpäätöstietojen saatavuutta voitaisiin parantaa nykyisestä

Tilinpäätösten digitaalinen rekisteröintivelvollisuus on lähtökohtaisesti kannatettava tavoite, jolla voidaan parantaa tilinpäätöstietojen käytettävyyttä. Uudistuksella olisi kuitenkin saavutettavissa merkittävästi suurempia hyötyjä, jos digitaalisessa muodossa olevat tilinpäätökset saatettaisiin samalla ilmaiseksi kaikkien saataville avoimeen tietokantaan, joka mahdollistaisi erilaiset massahaut ja yritysten tilinpäätöstietojen vertailemisen. HE-luonnoksessa viitataan siihen, että esimerkiksi Tanskassa tällaiset datankäsittelytoimenpiteet ovat jo mahdollisia, mutta HE-luonnoksesta ei käy ilmi, onko rekisteriä tarkoitus kehittää Suomessa vastaavaan suuntaan. Avoin massahaut mahdollistava ja ilmainen tietokanta parantaisi sekä tilinpäätöstietojen käytettävyyttä että saatavuutta, mikä olisi arvokasta mm. monille tutkijoille, journalisteille ja kansalaisjärjestölle.

Digitaalisen tilinpäätöksen rekisteröintivelvollisuuden esitetään koskevan ensivaiheessa vain suuryrityksiä ja laajenevan kaksi vuotta myöhemmin koskemaan keskikokoisia yrityksiä ja säätiötä. Pien- ja mikroyritysten kohdalla digitaalinen tilinpäätösten rekisteröinti olisi edelleen vapaaehtoista. Pakollisen digirekisteröinnin laajentamista pien- ja mikroyrityksiin tulnaisiin

⁴ Kts. KPL 6. luku 5 §.

HE-luonnoksen mukaan arvioimaan myöhemmin. Digitalisoinnin ripeämmäksi edistämiseksi keskikokoisia yrityksiä ja säätiöitä koskevan siirtymäajan tarvetta voitaisiin vielä arvioida, ja pien- ja mikroyritysten sitovasta rekisteröintivelvoitteesta päättää pidemmällä siirtymäajalla.

Yksityiskohtaiset muutosehdotukset

Lausuntopyyntöissä toivottiin erillisessä osiossa esitettyjä yksityiskohtaisia muutosesityksiä. Olemme listanneet alle keskeisimmät muutosesityksemme pykäläkohtaisesti (ehdotettu korvaava teksti kursivoituna ja alleviivattuna, selventävät lisätiedot kursivoituna):

- KPL 3b:1 § 1. momentti:
Tässä luvussa tarkoitetun tuloverokertomuksen päätyneestä tilikaudesta on velvollinen laatimaan, julkistamaan ja asettamaan saataville perimmäinen emoyritys, jonka kohdalla konsernitason tarkasteltuna on sekä päätyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittynyt kaksi seuraavista raja-arvoista: taseen loppusumma 20 miljoonaa euroa, liikevaihto 40 miljoonaa euroa ja tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä. Sama velvollisuus on itsenäisellä yrityksellä, jonka kohdalla em. raja-arvoista kaksi on ylittynyt sekä päätyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella.
- KPL 3b:8 §: -
(poistetaan väliaikaista poikkeusta koskeva pykälä)
- Valtioneuvoston asetus tuloverokertomuksen sisällöstä (jäljempänä asetus) 2§:
Tuloverokertomuksessa on esitettävä tunnistetiedot perimmäisen emoyrityksen konsernitilinpäätökseen yhdistellyistä konserniyrityksistä (poistettu EU-maihin ja yhteistyöhaluttomiin lainkäyttöalueisiin liittyvä viittaus).
Edellä 1 momentissa tarkoitettujen yritysten toiminnasta on esitettävä tiivistetty kuvaus sekä kerrottava niiden henkilöstöön kuuluvien yhteenlaskettu lukumäärä kokoaikaisiksi muunnettuna tilikauden lopussa.
- Asetus 3 §:n 1. momentti:
Edellä 2 §:ssä tarkoitetuista yrityksistä esitetään verotusaluekohtaisesti yhteenlaskettuina seuraavat tiedot:
1) liikevaihto, liiketoiminnan muut tuotot, tuotot omistusyhteyksistä lukuunottamatta konserniyrityksistä saatuja osinkoja ja muuta voitonjakoa, tuotot muista pysyviin varoihin kuuluvista sijoituksista, tuotot lainasaamisista ja muut korkotuotot sekä muut vastaavat tuotot tulolaskelmasta, joka on laadittu noudattaen kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 1 tai 2 §:ää taikka pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun valtioneuvoston asetuksen (1753/2015) liitettä I tai II konsernin sisäisiin ja kolmansien osapuolten kanssa toteutuneisiin eriin jaoteltuna;
2) voitto (tai tappio) tilinpäätössiirtojen jälkeen mutta ennen tuloveroja;
3) verotettavaan voittoon (tai tappioon) perustuvat tuloverot;

- 4) kassaperusteisesti tilikauden aikana suoritettut tuloverot;
 - 5) edellisten tilikausien voitto (tappio) ja tilikauden voitto (tappio) taseessa
 - 6) henkilöstökulut
 - 7) liikevoitto (tai tappio)
 - 8) aineellinen omaisuus, josta on vähennetty rahat ja pankkisaamiset
 - 9) korkokulut konsernin sisäisiin ja kolmansille osapuolille maksettaviin eriin jaoteltuna
 - 10) aineettomien oikeuksien käyttöön liittyvät tuotot ja kulut konsernin sisäisiin ja kolmansien osapuolien kanssa toteutuneisiin eriin jaoteltuna.
- Raportoinnin tulee lisäksi sisältää kuvaukset konserniyrityksille myönnettyistä veroinsenttiiveistä ja niihin liittyvistä edellytyksistä sekä voittoon tai tappioon perustuvien verojen ja paikallisen nimellisen yhteisöverokannan välisten erojen syistä. Jälkimmäisen osalta esitetään kirjallisen kuvauksen lisäksi täsmäytyslaskelma.

- Asetus 4 ja 5 §: -
(poistetaan maa- ja verotusaluekohtaisuutta koskevat pykälät, koska tieto verotusalueittain eritellystä raportoinnista lisätty 3 §:ään).