

Asia: VN/37157/2023

## **Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta**

### Lausunnonantajan lausunto

#### **Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään**

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Verohallinnon lausuntoa HE-luonnoksesta koskien suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamista.

HE-luonnoksessa ehdotetaan muutettaviksi suurten konsernien vähimmäisverosta annettua lakia (minimiverolaki) ottamaan huomioon OECD:n ja G20 maiden osallistavan kehyksen (Inclusive Framework) puitteissa vuonna 2023 tuotettu minimiverotusta koskeva soveltamisohjeistus. Vuonna 2023 julkaistusta soveltamisohjeista ehdotetaan säädettäväksi kotimaiseen lakiin uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat, sekä hyvin tulkinnallisia kohtia koskevat selvennykset. Ohjeisiin sisältyviä muita tulkintaselvennyksiä sen sijaan ei esitettäisi säädettäväksi lakiin. Lakiin tehtäisiin myös vähäisiä teknisiä korjauksia. Lain on tarkoitus tulla voimaan 31.12.2024 mennessä ja sitä on tarkoitus soveltaa 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin.

Verohallinto esittää ensin yleisempiä huomioita HE-luonnoksesta sekä tämän jälkeen erityisempiä pykäläkohtaisia huomioita.

Yleisiä huomioita HE-luonnoksesta:

1. Viittaukset OECD:n ohjeisiin

HE-luonnoksessa OECD:n GloBE-soveltamisohjeet on mainittu yleisluonteisesti. Lakimuutokseen sisältyvät soveltamisohjeet on tarkemmin listattu luonnoksen sivulla 4. Asiassa voisi lisäksi harkita myös niiden soveltamisohjeiden mainintaa, jotka on HE:n julkaisuhetkellä julkaistu, mutta joita ei käsitellä tässä lakimuutoksessa.

Verohallinto korostaa, että tilanteissa, joissa uudet säännökset perustuvat suoraan OECD:n soveltamisohjeisiin, olisi lainsoveltajan näkökulmasta tärkeää, että OECD:n soveltamisohje ja sen relevantti kohta on mainittu myös hallituksen esityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa mahdollisimman tarkasti. Näin pääsääntöisesti on menetelty HE-luonnoksessa. Lakia soveltavien tahojen kannalta on tärkeää tuoda kattavasti esiin se, miltä osin OECD:n ohjeistukset toimivat tulkintalähteenä kunkin säännöksen osalta.

Vähimmäisverosääntely on hyvin monimutkaista sääntelyä erityisesti, koska laki voi sisältää muiden valtioiden verosääntelyyn liittyviä pykälä. HE-luonnoksessa onkin eräissä kohdissa perusteluihin sisällytetty maininta, jos tietty ehdotettu verotussäännös ei liity Suomen voimassa olevaan verojärjestelmään (esim. HE-luonnoksen sivulla 14). Tällaiset kannanotot ovat tärkeitä, sillä eri lakia tulkitseville tahoille ei välttämättä ole heti selvää, koskeeko tietty osa sääntelystä Suomen verojärjestelmää vai ei.

## 2. Verohallinnon ohjeista

Verohallinnon ohjeiden merkitystä OECD:n aineiston tulkinnessa on korostettu esimerkiksi seuraavissa kohdin HE-luonnosta:

- HE-luonnoksen sivulla 6 todetaan:

”Esityksen tarkoituksena on toteuttaa direktiivin ja mallisääntöjen nämä tavoitteet kotimaisessa oikeudessa siltä osin, kuin tavoitteisiin ei voida päästä esimerkiksi Verohallinnon ohjeistuksen avulla. Kansallinen liikkumavara ohjeistuksen sovellettavuuden lopputuloksen osalta on vähäinen, koska verotuskäytännössä tulisi voida toteuttaa GloBE-mallisääntöjen ja direktiivin jälkeen julkaistua soveltamisohjeistusta siten, että lopputulokset ovat niiden kanssa yhteneviä. Kansallista liikkumavaraa on tästä syystä lähinnä siinä, voidaanko tavoite toteuttaa joiltain osin myös pelkän tulkintavaikutuksen kautta, mahdollisesti Verohallinnon ohjeistuksen tuella.”

- Esimerkiksi HE-luonnoksen sivulla 7 todetaan:

”Direktiivin tarkoituksen (yhdenmukaisuus kansainvälisen minimiverohankkeen kanssa) toteuttamiseksi ja sen varmistamiseksi, että Suomen minimiverolaki katsotaan GloBE-mallissäännöissä tarkoitetuiksi ehdot täyttäväksi säännöiksi, Inclusive Frameworkin 2023 julkaisemista soveltamisohjeista ehdotetaan säädettäväksi kotimaiseen lakiin uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat, sekä hyvin tulkinnallisia kohtia koskevat selvennykset. Ohjeisiin sisältyviä muita tulkintaselvennyksiä sen sijaan ei esitettäisi säädettäväksi lakiin; tulkintojen yhdenmukaisuus voidaan tässä tapauksessa riittävästi varmistaa Verohallinnon ohjauksella ja materiaalien yleisellä tulkintavaikutuksella.”

Ohjeiden antaminen perustuu Verohallinnon tehtävään edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta. Verohallinto korostaa, että Verohallinnon ohjeissa on kyse sitomattomasta hallinnollisesta ohjauksesta ja Verohallinnon tulkintakannanotoista. Tämä lähtökohta olisi hyvä tuoda esiin tarkemmin HE:ssä. Ainakin niissä kohdissa, joissa Verohallinnon ohjeistus mainitaan, olisi syytä painottaa, että Verohallinto voi antaa ohjeistusta, koska ohjeistuksen antaminen ei sinänsä ole pakollista. Erityisesti Verohallinnon ohjeistuksen laajuuteen sekä julkaisuajankohtaan vaikuttavat myös käytettävät resurssit, jotka ovat merkittävästi pienentymässä.

OECD:n kommentaari sekä julkaistut soveltamisohjeet ovat tärkein oikeuslähde minimiverolain pykälien tulkinnassa. Tämä on perusteltua, jotta globaalisti vähimmäisverotus toteutuisi mahdollisimman yhtenäisellä tavalla eri valtioissa. Verohallinto esittää, että HE-luonnoksessa painotettaisiin enemmän soveltamisohjeiden keskeistä merkitystä, sillä näihin myös käytännössä Verohallinnon ohjeistus ja ohjaus perustuvat. HE:ssä voisi esimerkiksi mainita, että OECD:n soveltamisohjeiden tarkentava tulkintavaikutus muodostuu jo takautuvasti näiden soveltamisohjeiden julkaisuajankohdasta. Siten Verohallinnon myöhemmin asiasta mahdollisesti julkaisemalla syventävällä ohjeella ei ole tämän OECD:n ohjeistuksen takautuvan vaikutuksen kannalta merkitystä.

### 3. Rajanveto lakimuutoksia edellyttävän OECD-ohjeistuksen ja merkittävien selvennysten välillä

HE-luonnoksessa on tarkemmin avattu esityksen suhdetta perustuslakiin. HE-luonnoksessa on muun muassa todettu, että vuonna 2023 julkaistuista soveltamisohjeista ehdotetaan säädettäväksi kotimaiseen lakiin uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat, sekä hyvin tulkinnallisia kohtia koskevat selvennykset. Ohjeisiin sisältyviä muita tulkintaselvennyksiä sen sijaan ei esitettäisi säädettäväksi lakiin.

Rajanveto säännöstä selventävän ja uutta verotussääntöä vaativan ohjeistuksen välillä on hyvin keskeinen asia vähimmäisverolain säännösten tulkinnassa. Rajanvedolla on vaikutusta myös nyt käsiteltävää lakimuutosta laajemmin, sillä OECD on julkaissut, ja tulee jatkossakin julkaisemaan, soveltamisohjeita, joita ei ole tässä lakimuutoksessa vielä otettu huomioon. Vastaavalla tavalla nämä soveltamisohjeet voidaan joiltain osin tulkita vain säännöksiä tarkentavaksi ohjeistukseksi ja

toisaalta joltain osin vaativan verolain muuttamista. Näissä tilanteissa myös lainsoveltaja joutuu itsenäisesti arvioimaan, onko ohjeiden sisällössä kyse selventävästä ohjeistuksesta vai sellaisesta verosäännöstä, joka Suomessa edellyttää lakimuutosta. Tästä syystä Verohallinto esittää, että tämän vuoksi tätä tärkeää rajanvetoa voisi vieläkin seikkaperäisemmin avata HE:ssä. Esimerkiksi pykälien säännöskohtaisiin perusteluihin voisi mahdollisuuksien mukaan lisätä maininnan siitä, miksi tietyn OECD:n ohjeistuksen osalta ohjeistusta on pidetty olemassa olevan hyvin tulkinnallisen kohdan selkeyttämisenä tai miksi tämä on muodostanut uuden verosäännöksen.

Eräitä yksityiskohtaisempia kommentteja pykäläehdotuksista

Kommentteja 5 luvusta

- 5 luvun 7 d §: rajat ylittävä aineellinen omaisuus ja rajat ylittävät henkilöstömenot: Soveltamisohjeet (AG 7/2023, luku 3: interjurisdictional assets and employees) sisältävät maininnat myös kansainvälisistä vesistä ja ilmatilasta. Kansainvälinen merenkulku on tietyin edellytyksin rajattu sääntelyn ulkopuolella, mutta mahdollisesti HE:n perusteluissa voisi mainita, että työskentely voi tapahtua ja/tai omaisuus voi sijaita usean lainkäyttöalueen lisäksi kansainvälisillä vesillä tai ilmatilassa (avaruudessa).
- 5 luvun 7 d §:n 1 mom.: Epäselväksi jää, voidaanko huomioitavana henkilöstömenona huomioida osuus sellaisten työntekijöiden palkkamenoista, jotka ovat työsuhteessa toisella lainkäyttöalueella sijaitsevaan konserniyksikköön, mutta joka veloittaa ”liikkuvien” työntekijöiden palkkamenoja vastaavan korvauksen kyseisen lainkäyttöalueen konserniyksiköltä.
- 5 luvun 7 e §: vuokratun omaisuuden substanssiperusteinen vähennys: Ei ole selvää, koskeeko 5 luvun 7 d §:n poikkeussäännös myös vuokrattua omaisuutta.
- 5 luvun 7 §:n mukaan vuokralleottaja voi ottaa vuokratun omaisuuden huomioon käyttöoikeuden perusteella substanssiperusteisessa vähennyksessä. Huomioon otettavana aineellisena omaisuutena ei pidetä vuokrattavana pidettävää omaisuutta. 7 e §:n 1 momentti antaa kuitenkin vuokranantajalle käyttöleasingin osalta mahdollisuuden ottaa osan vuokratun omaisuuden arvosta huomioon substanssiperusteisessa vähennyksessä. 7 e §:n 2 momentti sanamuotonsa mukaan lähinnä toteaa sen, miten samalla lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden välisessä tilanteessa huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvo määritetään. Tästä johtuen 2 momentissa voisi olla tarpeen mainita, kenellä on oikeus (sekä rahoitus- että käyttöleasingin osalta) ottaa omaisuus huomioon substanssiperusteisessa vähennyksessä, kun 1 momentissa puhutaan vain käyttöleasingista.

## Kommentteja 10 luvusta

- Verohallinto pitää yleisesti siirtymäkauden säännösten kokoamista 10 lukuun selkeyttävänä muutoksena.
- 10 luvun 4 §:n veronkorotusta koskeva ehdotetun siirtymäkauden erityissäännöksen 1 momentti on seuraava: ”Poiketen siitä mitä 8 luvun 15 §:ssä säädetään, veronkorotusta ei määrätä siirtymäkaudella, jos konserniyksikkö on huolellisesti pyrkinyt ottamaan selvää sääntöjen sisällöstä ja noudattamaan niitä hyvässä uskossa.” Tältä osin huomionarvoista on, että myöhästymismaksua (8 luvun 17 §) koskien ei ole vastaavaa siirtymäsäännöstä. Verohallinto esittää harkittavaksi, halutaanko vastaava siirtymäsäännös ottaa käyttöön myös myöhästymismaksun osalta. Tämä mahdollistaisi helpommin esimerkiksi tulokinnanvaraisten tilanteiden korjaamisen ilman seuraamuksia.
- 10 luvun 13-18 §:issä käytetty termi ”arbitraatiojärjestely” on hyvä valinta. On toivottavaa, että tässä yhteydessä ei puhuta veronkierrosta, vaan tämä noudattelee samaa linjaa kuten aiempikin vähimmäisverosääntely, eli pyritään erottamaan tämä verosääntely esimerkiksi normaalista yhteisöverotuksen terminologiasta. Pykälät ovat aihe huomioiden selkeitä.

## Vaikutukset Verohallintoon

Verohallinto toteaa, että yleisesti muutokset voidaan ottaa huomioon edelleen käynnissä olevassa vähimmäisverosääntelyn toteutuksessa. Verohallinto kuitenkin huomauttaa, että jo alun alkaenkin näin mittavan ja täysin poikkeuksellisen hankkeen kansainvälisesti sovittu aikataulu on ollut äärimmäisen kireä ja tällaista aikataulua, jossa säännöt täsmentyvät toteutuksen aikana huomattavasti, tulisi ehdottomasti välttää jatkossa.

Pääjohtaja

Markku Heikura

Johtava asiantuntija

Lauri Luukkonen

Luukkonen Lauri  
Verohallinto