

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 lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta. Suomen Veroasiantuntijat esittää pyynnön johdosta seuraavaa.

#### Yleistä esitysluonnoksesta

Esityksen tarkoituksena on muuttaa suurten konsernien vähimmäisverosta annettua lakia (1308/2023) siten, että se ottaa huomioon OECD:n ja G20-maiden vuonna 2023 tuottaman soveltamisohjeistuksen. Kuten esityksessä todetaan, laki suurten konsernien vähimmäisverosta perustuu neuvoston direktiiviin (EU) 2022/2523 monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa. Direktiivi pohjautuu osallistuvan kehysten minimiverotyöhön (Pilari 2), ja sen tarkoituksen toteuttaminen edellyttää kotimaisen täytäntöönpanon olevan harmoniassa OECD:n tulkintojen kanssa.

Koska Suomen minimiverolain valmistelussa voitiin aikataulusyistä ottaa huomioon vuoden 2023 aikana julkaistu uusi soveltamisohjeistus vain osittain, esityksellä on tarkoitus muuttaa minimiverolakia siten, että vuonna 2023 annetuissa GloBE-soveltamisohjeissa uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat otetaan osaksi lakia. Samalla lakiin tuodaan vuonna 2023 annetut olettamasäännöksiä koskevat ohjeet. Esitysluonnoksessa ehdotetaan myös eräiden tulkinnallisten muotoilujen täsmentämistä ja vähäisiä teknisiä korjauksia.

Lain taannehtivuus ja Verohallinnon rooli

Mallisääntöjen tulkintaan julkaistaan edelleen OECD:n toimesta päivityksiä ja täsmennyksiä, joita ei ole voitu aiemmin eikä nytkään voida täysimääräisesti huomioida. Käytännössä minimiverolaissa, myös nyt säädettäväksi ehdotetut muutokset huomioon ottaen, on siten kyseessä laki, jonka verotussäännöt ja soveltaminen täsmentyvät myöhemmin OECD:n antamien ohjeistusten perusteella. OECD on julkaissut uutta soveltamisohjeistusta viimeksi kesäkuussa 2024, minkä lisäksi on odotettavissa, että sitä julkaistaan lisää myös tulevaisuudessa. Verovelvollinen saattaa joutua tekemään vähimmäisveron laskentaan liittyviä päätöksiä huomioiden samalla tulkintalähteiden tulevat muutokset ilman, että niitä on saatettu lain tasolla voimaan, mikä voi johtaa verolainsäädännön taannehtivaan soveltamiseen. Vaikka esitysluonnoksen mukaan perustuslain 81§ ei sisällä taannehtivan verolainsäädännön kieltoa, tulee taannehtivaa verolainsäädäntöä välttää sekä huolehtia verovelvollisen oikeusturvasta. Suomen veronasiiantuntijoiden näkökulmasta tämänkaltainen kehitys lisää epävarmuutta verovelvollisten keskuudessa ja voi vaikeuttaa verotuksen ennakoitavuutta.

Taannehtivuuden on katsottu olevan perusteltua, koska useissa tapauksissa muutosten katsotaan parantavan verovelvollisen asemaa eräitä maakohtaiseen raporttiin liittyviä arbitraatiojärjestelyjä lukuun ottamatta, joissa voimaantuloa on ajallisesti rajattu. Taannehtivuuden merkitystä verovelvollisten kannalta voitaisiin analysoida tarkemmin. Esimerkiksi ehdotettu 10:7 maakohtaista raporttia koskeva johdonmukaisuuden vaatimus ei välttämättä paranna verovelvollisten asemaa vaan päinvastoin asettaa lisäedellytyksen maakohtaisen raportin hyväksymiselle. Taannehtivuuden vaikutuksia ei voida arvioida ainoastaan veroseuraamusten tai myönnettävien hallinnollisten helpotusten näkökulmista vaan myös verovelvollisten mahdollisuuksista sopeuttaa prosessinsa ja järjestelmänsä tehtäviin muutoksiin.

Esitysluonnoksessa on huomioitu OECD:n soveltamisohjeet vain vuoteen 2023 saakka, eikä esimerkiksi kesäkuussa 2024 annettua laskennallisen verovelan oikaisua merkittävästi syventävää soveltamisohjetta ole otettu huomioon. Esitysluonnoksen perustelujen mukaan soveltamisohjeista ehdotetaan säädettäväksi kotimaiseen lakiin uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat sekä hyvin tulkinnallisiksi katsottuja kohtia koskevat selvennykset. Valittu sääntelytekniikka jättää muut soveltamisohjeissa mainitut seikat Verohallinnon mahdollisen myöhemmän ohjeistuksen varaan, ja aiheuttaa huomattavaa epävarmuutta verovelvollisten keskuudessa. Myös esitysluonnoksessa on tunnistettu, että OECD:n myöhempien täsmennysten tuottamien sääntöjen asema olisi Suomen oikeusjärjestyksen kannalta epäselvä, jos niitä ei vietäisi lakiin. Esitysluonnoksen perusteella jää näin ollen epäselväksi, miten OECD:n vuonna 2024 tai mahdollisesti myöhemmin antamiin soveltamisohjeisiin sisältyviä uusiksi verotussäännöiksi tulkittavia osia tullaan ajallisesti soveltamaan tai, voiko Verohallinto antaa näiden osalta tarkempia ohjeita ennen kuin ne on saatettu voimaan lain tasolla.

Käytännössä tällä hallituksen esityksellä viitoidaan käytäntöä sille, miten Suomen oikeusjärjestelmässä toteutetaan EU-direktiivillä OECD:lle annettu valtuutus ohjata kansallista verolainsäädäntöä. Emme pyri tässä arvioimaan perustuslaillisia näkökohtia laajemmin, mutta huomautamme, että nyt tehtävät ratkaisut ovat mahdollisesti kauaskantoisia toimivallan jaon,

verovelvollisten oikeussuojan ja oikeuslähteiden soveltamiskäytännön kannalta. Lainsäädäntöprosessin ajoittaminen vaikuttaa myös verovelvollisten tosiasiallisiin mahdollisuuksiin sopeutua tässä esityksessä ja tulevaisuudessa tehtäviin muutoksiin.

Vähimmäisverojärjestelmä on poikkeuksellisen monimutkainen kokonaisuus sekä verovelvollisten että Verohallinnon näkökulmasta. OECD:n soveltamisohjeistuksella ei siirtohinnoittelua lukuun ottamatta ole näin keskeistä merkitystä muun kotimaisen verolainsäädännön tulkinnassa, ja lisäksi voidaan ennakoida, että OECD:n soveltamisohjeistukseen tehdään jatkossakin muutoksia. Verolainsäädännön alaan kuuluvista asioista on säädettävä lailla, ja lainsäädäntöä on tarvittaessa muutettava, kuten nyt käsillä olevalla esitysluonnoksella tehdäänkin.

Esitysluonnoksesta jää kuitenkin jossain määrin epäselväksi, miten vastuu oikeustilan selventämisestä jakautuu lainvalmisteluvaiheen ja Verohallinnon välillä. Keskeisiä ehdotuksia käsittelevässä kappaleessa 4.1 todetaan seuraavaa: ”Ohjeisiin sisältyviä muita tulkintaselvennyksiä sen sijaan ei esitettäisi säädettäväksi lakiin; tulkintojen yhdenmukaisuus voidaan tässä tapauksessa riittävästi varmistaa Verohallinnon ohjauksella ja materiaalien yleisellä tulkintavaikutuksella.” Mikäli Valtiovarainministeriö esittää Verohallinnolle näin merkittävää ohjausroolia tulkintojen yhdenmukaisuuden varmistamisessa, Verohallinnolle tulisi tosiasiallisesti turvata riittävät resurssit tämän roolin hoitamista varten.

Tällä hetkellä Verohallinto ei ole julkaissut vielä ensimmäistäkään soveltamisohjetta vähimmäisverosta. Lainvalmistelun yhteydessä tulisi arvioida, esimerkiksi Verohallintoa tästä asiasta nimenomaisesti kuulemalla, onko Verohallinnolla käytettävänä riittävät resurssit laatia riittävän nopealla aikataululla ohjeistuksia vähimmäisverosäännösten soveltamisesta. Muussa tapauksessa lainvalmistelun yhteydessä ennakoituihin tai havaittuihin tulkintaongelmiin tulisi ottaa laajemmin kantaa jo hallituksen esityksen perusteluissa. Resurssien riittävyttä arvioitaessa tulisi huomioida, että ohjeistuksissa ei voida keskittyä pelkästään kotimaisiin soveltamistilanteisiin, vaan niissä pitäisi huomioida esimerkiksi UTPR:n soveltaminen. Siirtymäkauden olettasäännöistä huolimatta konsernit joutuvat yleisesti varautumaan siihen, että kaikki konserniyksiköt eivät välttämättä täytä olettasääntöjen kriteereitä.

Tarkasteltaessa Verohallinnon käytettävissä olevien resurssien riittävyttä tulisi huomioida myös se seikka, että Verohallinto työstää tällä hetkellä myös vähimmäisverotukseen liittyviä veroilmoituksia ja verotusmenettelyn yksityiskohtia. Myöhemmin näidenkin osalta voi ilmetä päivitystarpeita. Arvioimme, että pelkästään täydennysveron tietoilmoituksen ja täydennysveroilmoituksen sekä niitä koskevan täyttööhjeen valmisteluun vaaditaan Verohallinnolta paljon resursseja.

Pidämme tältä osin tarpeellisena, että Verohallinnon resursseja ja ohjeistusten laadinnan aikatauluja verrataan muihin valtioihin. Olisi suomalaisten konsernien edun mukaista, että veroilmoittamiseen ja verotusmenettelyyn liittyvät yksityiskohdat saataisiin vahvistettua hyvissä ajoin. Konsernit valmistautuvat laskentaan ja sähköisten veroilmoitustiedostojen tuottamiseen ottamalla käyttöön

erilaisia teknisiä ratkaisuja. Näiden työkalujen käyttöönotto ja testaus vaativat aikaa. Jos Suomen osalta yksityiskohdat vahvistetaan kovin myöhäisessä vaiheessa, tämä asettaa suomalaiset konsernit muita huonompaan asemaan. Vähimmäisverotus aiheuttaa joka tapauksessa konserneille korkeat compliance-kustannukset, joita ei tulisi kasvattaa sillä, että suomalaiset konsernit joutuvat implementoimaan teknisiä veroilmoitusratkaisuja Suomessa kohtuuttoman nopealla aikataululla. Tässä kohtaa haluamme myös muistuttaa, että Suomessa ei ole tarkoitus ilmoittaa pelkästään suomalaisia konserniyksiköitä.

#### Täytäntöönpanon harmonisointi maiden välillä (Common Approach)

Lain kansallinen liikkumavara on rajallinen, mikä on ymmärrettävää, sillä verotuskäytännössä on varmistettava, että GloBE-mallisääntöjen ja direktiivin jälkeistä soveltamisohjeistusta noudatetaan niin, että lopputulokset ovat yhdenmukaisia. Ilman tarvittavia muutoksia Suomen minimiverolakia ei myöskään voitaisi pitää GloBE-mallisääntöjen edellytykset täyttävänä lainsäädäntönä, mikä voisi aiheuttaa merkittäviä kielteisiä vaikutuksia Suomessa toimiville konserniyksiköille. Suomen veroasiantuntijat pitävät myönteisenä lain pyrkimystä saavuttaa yhdenmukaisia tuloksia. Lisäksi lain tavoite luoda Suomen verotussäännöistä GloBE-mallisääntöjen kanssa yhteneväiset katsotaan toteuttavan minimiverodirektiivin tarkoitusta. Kun laki on yhteneväinen GloBE-mallisääntöjen sekä muiden maiden lainsäädännön kanssa, vähimmäisverojärjestelmien eroavaisuudet voidaan minimoida.

Muutettavien lainkohtien perusteluissa on osittain viitattu OECD:n materiaaleihin, joihin muutostarpeet perustuvat. Teknisenä huomiona esitämme, että johdonmukainen viittaaminen materiaaleihin parantaisi verovelvollisten mahdollisuuksia tunnistaa lainkohtien perusteena olevat lähteet, edistäisi Common Approach -tavoitteen toteutumista ja auttaisi lainsoveltajia säännösten myöhemmässä tulkinnassa.

#### Menettelysäännöt

Esitysluonnoksen 1 luvun 4 §:n muutosehdotus, jossa rajataan yksikön määritelmää julkishallinnon yksiköiden osalta, katsotaan asianmukaiseksi. Lainkäyttöalueen ydinhallintorakenteeseen kuuluvien yksiköiden pitäminen taloudellista toimintaa harjoittavana ei ole linjassa vähimmäisverolain tarkoituksen kanssa.

Esitysluonnoksen 9 luvun 3 §:n ilmoitusvelvollisuutta koskeva siirtymävuoden pidennys, pitäen sisällään täydennysveron tietoilmoituksen, täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskevan ilmoituksen ja täydennysveroilmoitusta koskevan ilmoitusvelvollisuuden pidennyksen, katsotaan tarkoituksenmukaiseksi verovelvollisen kannalta, sillä se antaa lisää aikaa ilmoituksen laadinnalle.

Esitysluonnoksen 9 luvun 11 §:n ehdotus liittyen epäolennaisen konserniyksikön yksinkertaistettujen laskelmien olettasäännökseen nähdään myönteisenä, sillä se vähentää laskelmien aiheuttamaa hallinnollista sekä teknistä taakkaa samalla kuitenkin vaarantamatta minimiverosäännösten tarkoitusta.

Esitysluonnoksen 10 luvun 4 §:n veronkorotusta koskevaa siirtymäkauden erityissäännöstä myönteisenä. Hallinnolliset sanktiot voivat soveltamiskauden alkuvaiheessa osoittautua kohtuuttomiksi, joten tämä säännös tarjoaa konserniyksiköille, jotka ovat täyttäneet selvitysvelvollisuutensa ja noudattaneet menettelysääntöjä parhaansa mukaan, mahdollisuuden siirtymäkauden kautta välttää veronkorotukset.

#### Laskentasäännöt

Esitysluonnoksen 4 luvun 13 §:n sanamuoto ottaa huomioon kesäkuun 2024 hallinnollisessa ohjeistuksessa esitetyn täydennyksen, jonka mukaan "The term "payment" in Article 4.4.4 and Article 4.4.2(b) refers to the accounting reversal of the DTL or of the recaptured DTL." Sanamuoto kuitenkin jättää epäselväksi, mitä laskennallisen verovelan purkautuminen (reversal) tarkoittaa. Vaihtoehtoisesti voidaan ajatella, että purkautuminen tarkoittaa tase-erästä myöhemmin tuloksi kirjanpidossa kirjattavaa määrää sovellettavalla kansallisella verokannalla tai tätä vastaavan väliaikaisen eron purkautumisesta kansallista verokantaa alemmalla minimiverokannalla laskettua määrää. Oikealla laskentatavalla on tärkeä merkitys verovelvollisille ja lakia tulisi tältä osin selkeyttää.

#### Ulkomaiset soveltamistilanteet

Luonnoksessa todetaan joissakin kohdissa, että tietyt laskennan oikaisueriin liittyvät tilanteet eivät ole Suomen verojärjestelmän kannalta relevantteja. Nämä ovat sinänsä hyviä selvennyksiä suomalaisia konserniyksiköitä varten. Pyydämme kuitenkin lainvalmistelussa kiinnittämään erityistä huomiota siihen, että Suomessa tulee tehtäväksi täydennysveron tietoilmoituksia ja täydennysveroilmoituksia myös ulkomaisten konserniyksiköiden puolesta.

#### Muita huomioita

Esitysluonnoksen 4 luvun 23 §:n 2 momentista puuttuu verbi "ole":

”Tätä pykälää sovellettaessa ehdot täyttävällä läpivirtaavalla verohyvityksellä tarkoitetaan jäljempänä 5 momentin 1 ja 2 kohdissa tarkoitettua hyvitystä, joka ei ole ehdot täyttävä palautukseen oikeuttava veronhyvitys ja joka vähentää ehdot täyttävään omistusosuuteen tehdyn sijoituksen arvoa.”

Lopuksi

Koska minimiverodirektiivin ja OECD:n Pilari 2 -sääntelyn soveltaminen sekä GloBE-laskelmien laatiminen edellyttävät konserneilta mittavia hallinnollisia ja järjestelmätekniisiä ponnisteluja, yleisesti ottaen voidaan pitää myönteisenä pyrkimystä keventää verovelvollisten ja veroviranomaisten hallinnollista taakkaa. Erityisesti yksinkertaistettu GloBE-laskenta sekä olettamasäännösten täsmentäminen lain tasolla on merkityksellistä Suomessa toimiville konserneille ja on omiaan vähentämään lain tulkintaan liittyvää epävarmuutta.

Helsingissä 6. päivänä syyskuuta 2024

Suomen Veroasiantuntijat ry

Heikki Wahlroos

hallituksen puheenjohtaja

Erkki Tiitta

jäsen

Kankaanpää Jukka-Pekka  
Suomen Veroasiantuntijat ry