

Lausunto

06.09.2024

Asia: VN/37157/2023

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

### Lausunnonantajan lausunto

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

Asia: Luonnos hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain (1308/2023) muuttamisesta (VN/37157/2023)

Suomalaiset kehitysjärjestöt Fingo ry ei kommentoi laajan esitysluonnoksen sisältöä, mutta toteaa siihen liittyen yleisesti seuraavaa:

Vähimmäisverosta annetun lain päivittäminen on perusteltua, mutta huomiota herättää epävarmuus sen vaikutuksista. Hallituksen esitysluonnoksen mukaan esitetyillä muutoksilla ei oleteta olevan olennaisia verovaikutuksia, mutta kuten Finnwatch ry lausunnossaan toteaa, on kuitenkin vaikea arvioida, kuinka oikea oletus tämä on – ja että uudet olettamasäännökset (safe harbours) voivat merkittävästi muuttaa sitä, missä tilanteissa täydennysveroa voidaan kerätä. Lisäksi se, että ehdotetut lakimuutokset esitetään astuvaksi voimaan taannehtivasti vuoden 2024 alusta, lisää arvioinnin merkitystä. Verovaikutuksista olisi tärkeää esittää edes jonkinlaisia arvioita esimerkiksi silloin, kun muutosten soveltamisen esitetään olevan ”lähes poikkeuksetta verovelvollisen kannalta edullista”. Verovelvollisten etujen ohella tulisi arvioida myös veronsaajien etuja. (ks. tarkemmin Finnwatch ry:n lausunto)

Vähimmäisverosta annetun lain erityispiirteenä on sen tausta kansainvälisessä veroyhteistyössä. Taustalla on OECD:n ja G20-maaryhmän vuonna 2013 aloittama BEPS-hanke (Base Erosion and Profit Shifting), tavoitteena puuttua veropohjien rapautumiseen ja voitonsiirtoon. Maat sopivat vuonna 2015 toimenpiteistä verovälttelyn torjumiseksi. BEPS-hankkeen toisessa vaiheessa OECD ja G20-ryhmä sopivat vuonna 2021 globaalista yritysverotuksen minimitasosta, joka koskisi kaikkein

suurimpia monikansallisia yrityksiä. Tarkoituksena on hillitä haitallista verokilpailua ja kitkeä voitonsiirtoa. OECD ja G20 loivat Inclusive Framework -ryhmän, jonka kautta kehittyviä maita on otettu mukaan BEPS-hankkeeseen. Kehittyvät maat ovat käytännössä kuitenkin joutuneet pääosin ottamaan rikkaiden maiden jo sopimat asiat annettuina, ja niiden ääni on päätöksenteossa pitkälti sivuutettu. Suomen kansallisen toteutuksen osalta olisi perusteltua arvioida myös sen mahdollisia ulkoisvaikutuksia kehittyviin maihin. Tässä yhteydessä on tärkeää tiedostaa, että Suomi uudisti sitoumuksensa Addis Tax Initiativeen (ATI) vuonna 2020. Aiempien, pääasiassa määrällisten tavoitteiden lisäksi uudessa julkilausumassa (ATI-2025) korostetaan laadullisia tavoitteita, joista yksi on avunantajamaiden maiden veropolitiikan politiikkajohdon-mukaisuuden vahvistaminen niin sanottujen spillover- eli ulkoisvaikutus-analyyysien avulla.

Vähimmäisveroa koskeva sääntely on hyvin laaja ja monimutkainen kokonaisuus, joka sisältää uusia käsitteitä ja tulkinnallisuutta. Sääntelyn ymmärrettäväksi tekeminen edellyttää selkeää esitystapaa, kuten muutosesitysten taustoitusta ja selostusta muutosten käytännön merkityksistä. Valtiovarainministeriölle ja verohallinnolle tulee taata laadullisesti ja määrällisesti riittävät resurssit valmistella ja käsitellä vähimmäisveroa (mm. verohallinnon ohjeiden laatiminen) siten, että verohallinnon ohjeet ovat mahdollisimman selkeät, että suomenkielinen termistö on huolella määriteltä ja että Suomella on valmius yllä mainitun ulkoisvaikutuksen analyysin tekemiseen.

Lisätietoja: Outi Hakkarainen, globaalin oikeudenmukaisuuden asiantuntija,  
outi.hakkarainen@fingo.fi, 050-317 6728.

Hakkarainen Outi  
Suomalaiset kehitysjärjestöt Fingo ry

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 tulkinnessa, 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 olettamasäännöistä huolimatta konsernit joutuvat yleisesti varautumaan siihen, että kaikki konserniyksiköt eivät välttämättä täytä olettamasääntöjen 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 täyttöohjeen 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 järjestelmäteknisiä 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



Asia: VN/37157/2023

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

### Lausunnonantajan lausunto

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

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 12.8.2024 saapuneen lausuntopyyntöni liitteenä olleesta luonnoksesta otsikkoasiassa.

Aiemmin on pantu täytäntöön neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523 monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa. Direktiivi pohjautui OECD:n niin kutsuttuun pilari II -sääntelyyn, jonka tavoitteena on, että konserneja verotetaan vähintään minimitason mukaisesti riippumatta siitä, missä valtioissa toimintaa harjoitetaan. Asiassa oli pyydetty valmistelun eri vaiheissa aiemmin useampia lausuntoja myös allekirjoittaneelta.

Nyt esillä olevassa luonnoksessa hallituksen esitykseksi ehdotetaan, että direktiivin implementointiin perustuvaa lakia muutetaan esityksestä tarkemmin ilmi tulevalla tavalla. Lain on määrä tulla voimaan 31.12.2024.

Huomioon ottaen HE-luonnoksen kansainvälinen ja EU-oikeudellinen tausta ja lainvalmistelun käytettävissä oleva aika pitäydyn toteamaan hyvin lyhyesti eräitä ylikansalliseen sääntelyaineistoon, sen sisältöön ja selkeyteen sekä esitetyn lain voimaantuloon ja kokonaisuuden hallittavuuteen liittyviä seikkoja.

Eräitä huomioita luonnoksesta hallituksen esitykseksi

Lausuntoa pyydetään jatkokäsittelyä varten 6.9.2024 mennessä. Lain on määrä tulla voimaan 31.12.2024.

Direktiivi on antanut varsin tiukat raamit ns. vähimmäisveroa koskevan lain implementoinnille. Mainittua jo tehtyä muutosta koskevassa luonnoksessa todettiin, että: ”Direktiivin tekniset säännökset sisältävät siten hyvin vähän kansallista liikkumavaraa. Käytännössä esimerkiksi tosiasiallisen veroasteen määrittämistä koskevat säännöt ovat jäsenvaltioille pakottavaa sääntelyä, johon ei liity lainkaan mahdollisuutta tehdä kansallisia ratkaisuja.”

Mainittu direktiivin implementointiin perustuva muutos käsittää yli 200 pykälää ja muodostaa oman verolajin. Sen sääntelyn sisältöön vaikuttavat OECD:n kannanotot ja niiden mahdollisen muutokset sekä muu laskentaa koskeva normisto kuten kansainväliset kirjanpito- ja tilinpäätösstandardit. Sitä koskevan luonnoksen kohdalla huomiota kiinnitti lain valmisteluvaiheessa myös yksityiskohtaisten perustelujen niukkuus, sillä niiden sivumäärä ylitti varsinaisen lakiesityksen (lakiteksti) sivumäärän varsin vähäisessä määrin.

Nyt tarkasteltavana oleva hallituksen esitys käsittää lakiehdotus mukaan lukien 92 sivua. Siinä todetaan muun muassa, että

”Direktiivin tarkoituksen toteuttamiseksi ja sen varmistamiseksi, että Suomen minimiverolaki katsotaan GloBE-mallisäännöissä tarkoitetuiksi ehdot täyttäväksi säännöiksi, OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehityksen 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 varmistaa myös muuten”.

Luonnoksessa lain 10 lukuun, joka koskee Voimaantulo- ja siirtymäsäännöksiä, esitetään yksityiskohtaisten perustelujen mukaan (s. 19-24) useita muutoksia. Niissä viitataan kansainvälisiin lähteisiin ja niistä ilmeneviin sisältöihin (Gilti, Blended CFC-regime, Inclusive Framework ja sen eri sisällöt ml. arbitraatiojärjestelyt sekä GloBE ja sen eri sisällöt ml. soveltamisohjeet), ilman, että niitä koskevaa terminologiaa tai niiden sisältöjä olisi luonnoksessa avattu tarkemmin.

Lakia alemman tason sääntelystä luonnoksesta todetaan (s. 24):

”Esityksessä ehdotetaan Verohallinnolle oikeutta antaa tarkentavia määräyksiä väliaikaiseen verotuksen maakohtaiseen raporttiin perustuvan olettasäännökseen liittyvistä ehdot täyttävässä tilinpäätöksessä käytettävistä tietolähteistä ja maakohtaisella raportilla ilmoitettuihin lukuihin tehtävistä oikaisuista. Säännös sisältyisi uuteen 10 luvun 8 §:ään. Kyseessä olevat tekniset yksityiskohdat soveltuvat parhaiten säänneltäviksi lakia alemman asteisilla normeilla.”

Tietävästi Verohallinnon päätöksiä, kannanottoja tai ohjeita lain soveltamisen osalta ei vielä ole.

Edellä esitetty tarkoittaa sitä, että vajaa neljä kuukautta lausuntoajan päättymisen jälkeen voimaan tulevan lain säännöksen sisältö avautuu suurelta osin ylikansallisista lähteistä selvitettävien

linjausten mukaisesti. Laki kohdistuu edellä kuvatulla tavalla aiempaan direktiivin implementointiin, jonka yhteydessä ei suurta osaa sisällöstä vielä kyetty tarkasti selvittämään. Edellä todetun perusteella voitaneen tehdä ainakin seuraavia johtopäätöksiä:

1. Kun verotus-, oikeus- tai muutakaan vakiintunutta soveltamiskäytäntöä ei ole, eikä esimerkiksi Verohallinnon ohjeita vielä ole saatavissa laajan lainsäädäntömassan ja uuden verolajin osalta, ymmärrys sääntelyä käytännössä sovellettaessa esiin nousevista kysymyksistä on hyvin vajavainen. Vaikka VM:n virkamiehet ovat tehneet hyvää työtä väsymättä aiheen parissa ja vaikka joitain laadukkaita artikkeleita on jo julkaistu uuden sääntelyn tiimoilta, ei voimaan jo tulleen sekä nyt esitetyn sääntelyn yhteisvaikutuksesta ja käytännön soveltamisesta ole riittävää tietoa ja ymmärrystä, jotta kansainväliseen oikeudelliseen ainekseen suurelta osin perustuvaa muutosta olisi mahdollista asiantuntevasti arvioida.
2. Käytettävissä olevan ajan puitteissa nyt pyydettyjen lausuntojen perusteella tehtäville muutoksille jäävä mahdollinen tila ja aika ovat muutosten vaikeaselkoisuus ja huomioon ottaen hyvin rajallisia.

#### Yhteenveto

Jo aiemmin direktiivin implementointiin perustuvan lain suurten konsernien vähimmäisverosta, jota nyt tarkasteltavalla luonnoksella on määrä muuttaa, on tarkoitus ratkaista kansainvälisessä verotuksessa esiintyneitä ongelmia uudella tavalla. Voimassa olevan lain ja nyt esitetyn muutoksen yhteensovittaminen on annetussa aikataulussa varsin haastava tehtävä. Sen vuoksi valmistelussa ja käytännön soveltamisesta kertyvät kokemukset tulisi dokumentoida ja ottaa huomioon jatkossa tarvittavaa ohjausta ja mahdollisia muutoksia varten.

Kuten edellä todettiin, ehdotusta muutoksen voimaantulosta tulee tarkastella kriittisesti. Luonnoksessa esitetty sääntely saattaa aiheuttaa uusia tulkintaongelmia, joiden vaikutuksia ei edellä esitetyissä kommentteissa ole kyetty nostamaan esiin.

Juha Lindgren  
Vaasan yliopisto, Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö

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 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. 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 täyttäviksi 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

Asia: VN/37157/2023

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

Lausunnonantajan lausunto

**Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään**

VN/37157/2023

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta

### 1 Yleistä

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoa ehdotuksesta suurten konsernien vähimmäisverolain ("vähimmäisverolaki" tai "minimiverolaki") muuttamisesta. Suomessa implementoitu minimiverodirektiivi perustuu pitkälti OECD:n 20.12.2021 antamaan ehdotukseen mallisäännöiksi monikansallisten konsernien globaalista minimiverotuksesta: Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), The Global Anti-Base Erosion Rules (GloBE). Siten OECD:n ohjeistuksen muututtua (ja yhä muuttuessa), päivitetään myös Suomen kansallista minimiverolakia vastaavasti. Lakiin ehdotetaan myös aiemmin hyvin tulkinnallisiksi jääneiden kohtien selvennyksiä.

Olemme jo aiemmin lausuneet joistakin epäkohdista, jotka vähimmäisverolaista tulisi korjata. Koska näitä ei tämän muutoslain yhteydessä ole korjattu, toistamme esityksemme. Erityisesti on erittäin tärkeää kansainvälisesti toimiville yrityksille, ettei kansainvälisestä tietoilmoituksen vakiomallista poiketa kansallisesti lainkaan. Vakiomallin käyttämisen hyväksyttävyyys ja riittävyys tulee kirjata lain 8 lukuun.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 31.12.2024 mennessä. Lakia on tarkoitus soveltaa ensimmäisen kerran 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Teknologiateollisuus ry suhtautuu varauksellisesti pakolliseen taannehtivaan lain soveltamisaikaan. Taannehtivuuden osalta viittaamme EK:n ja OTT Marianne Malmgrénin lausunnoissaan toteamaan.

Teknologiateollisuus ry kiittää lausuntopyynnöstä ja lausuu asiasta seuraavasti.

## 2 Teknologiateollisuus ry:n kommentit tiivistetysti:

- Kannatamme vahvasti Suomen periaatteellista linjaa, ettei sääntelyyn tehdä kotimaisia poikkeuksia. Moninkertaisen erilaisen raportoinnin taakan lisäksi yrityksille ja Verohallinnolle tilanne on kestävä, jos on epäselvyyttä, mitä oikeuslähde soveltamisessa/tulkinnassa tulee käyttää.
- Verohallinnon ja keskusverolautakunnan ennakkoratkaisumenettely tulee mahdollistaa viivyttämättä.
- Kotimaista täydennysveroilmoitusta ei tule vaatia.
- Täydennysveron tietoilmoitus on voitava antaa kansainvälisen vakiomallin mukaisena.
- Veroseuraamusten 3 vuoden siirtymäaikaa tulee laajentaa koskemaan myös myöhemmin tehdyt olennaiset lakimuutokset.

## 3 Ennakkoratkaisun hakeminen tulee mahdollistaa

Verotuksen tulisi olla selkeää, ennustettavaa ja pysyvää. Yrityksen tulee kyetä toimimaan oikein: verolakien tulee olla mahdollisimman yksiselitteisiä ja verotusmenettelyn toimivaa ja mahdollisimman mutkatonta, sekä hallinnolliselta taakaltaan kohtuullista. Minimiverosääntely on kuitenkin monimutkaista, raskasta ja tulkinnanvaraista. Kansallinen laki pohjaa sekä direktiiviin että OECD:n GloBE-sääntöihin. OECD:n ohjeistusta päivitetään toistuvasti. Yritykset haluavat toimia oikein ja raportoida tarvittavat tiedot vaaditun mukaisesti.

Saadakseen varmuutta uuden monimutkaisen sääntelyn soveltamisesta, yrityksellä tulee ehdottomasti olla mahdollisuus hakea ennakkoratkaisua (Verohallinto/Keskusverolautakunta) lainsäädännön voimaantulosta 2024 alkaen. Tuloksilukemissäännön perusteella tai kotimaisena täydennysverona kannettavat verot ovat hallituksen esityksen mukaan Suomen verojärjestelmään verrattuina täysin uudenlaisia veroja. Siten verotusmenettelylain ennakkoratkaisuja koskeviin pykäliin 84§ ja 85§ on lisättävä maininta näistä uusista veroista.

Vähimmäisverolain hallituksen esitystä (HE 77/2023 vp) koskevassa eduskunnan vastauksessa (EV 77/2023 vp) eduskunta hyväksyi seuraavan lausuman:

Eduskunta edellyttää, että hallitus jatkaa valmistelua ennakkoratkaisumahdollisuuden lisäämiseksi lakiin joko OECD:n tulevan työn tulosten mukaisesti tai puhtaasti kansallisin ratkaisuin kohtuullisessa ajassa ottaen huomioon, että ensimmäiset minimiveroa koskevat ilmoitukset tulee jättää vuoden 2026 aikana.

Kansainvälisen ratkaisun viivästyessä, Suomessa tulee mahdollistaa ennakkoratkaisun hakeminen vähimmäisverolakia koskien välittömästi. Mikäli ennakkoratkaisuita voi hakea vasta, kun ilmoitusvelvollisuus alkaa, Verohallinto joutuu varautumaan resursseja sitovaan ennakkoratkaisu- ja valitussumaan.

#### 4 Laista tulee poistaa velvollisuus antaa kansallinen täydennysveroilmoitus

Vähimmäisverolain 8 luku käsittelee menettelysäännöksiä. Lain 8 luvun 4 §:ssä on säädetty konserniyksikön velvollisuudesta antaa täydennysveroilmoitus. Hallituksen esityksen säännöskohtaisissa perusteluissa todetaan, että täydennysveroilmoituksen antovelvollisuutta koskevalle pykälälle ei ole vastinetta direktiivissä, vaan kyse on ”kansalliseen sääntelytarpeeseen liittyvästä pykälästä, jotta verotuksen toimittaminen onnistuisi vero- ja oikeusjärjestelmämme edellyttämällä tavalla.”

Teknologiатеollisuus katsoo, ettei kansallista täydennysveroilmoitusta tule vaatia lainkaan. Ehdotamme, että 8 luvun 4 § poistetaan laista, viimeistään kun GIR-sääntely on valmis. Turhien veroilmoitusten vaatiminen on vastoin Suomen linjaa toteuttaa yksinkertaista, ennakoitavaa ja hallinnollisesti mahdollisimman kevyttä verotusmenettelyä. Mikäli täydennysveroilmoitusta silti vaaditaan, sen antovelvollisuus tulee ehdottomasti rajata vain tilanteisiin, joissa täydennysveron maksuvelvollisuus muodostuu ja vain veronmaksupositiossa olevaa yritystä koskien. Ilmoitusta ei siis ei tule milloinkaan vaatia, jos täydennysveroa ei tule maksettavaksi.

#### 5 Täydennysveron tietoilmoitus on voitava antaa kansainvälisen vakiomallin mukaisena

Täydennysveron ilmoitusvelvollisuutta koskevassa 8 luvun 3 §:ssä ei ole mainintaa, että täydennysveron tietoilmoitus voidaan tehdä kansainvälisen vakiomallin (OECD) mukaisena.

Minimiverodirektiivin 44 artiklan 5 kohta taas alkaa:

”Täydennysverotietoja koskeva ilmoitus on tehtävä vakiomallin mukaisena,”

Vastaavasti minimidirektiivin implementointilain 8 luvun 7 §:n säännöskohtaisissa perusteluissa todetaan, että ”Pykälän johdantokappaleen mukaan tietoilmoitus tehtäisiin vakiomallin mukaisena.” Lisäksi kuvataan, että vakiomalli tulee täsmentymään EU:n ja OECD:n yhteistyön puitteissa

myöhemmässä vaiheessa. Vakiomallilla viitataan OECD:ssa valmisteltuihin GloBE information return -ohjeisiin (GIR), jotka julkaistiin 13.7.2023. Jatkotyötä erittäin monimutkaisen ja raskaan GIR-tietoilmoituksen yksinkertaistamiseksi tehdään edelleen. Koska OECD:n GIR-mallia tullaan todennäköisesti soveltamaan mahdollisimman yhteneväisesti EU:ssa ja EU:n ulkopuolella, tulisi Suomessa ottaa GIR-ilmoitusmalli käyttöön, lisätä sitä koskeva maininta lakitekstiin ja poistaa kansallinen täydennysveroilmoitus laista. On erittäin tärkeää kansainvälisesti toimiville yrityksille, ettei kansainvälisestä tietoilmoituksen vakiomallista poiketa kansallisesti lainkaan.

Teknologiateollisuus ry esittää, että vakiomallin käyttämisestä ja linkkauksesta OECD:n GIR-ohjeisiin on otettava kirjaus implementointilakiin 8 luvun 3 §:ään ja 7 §:ään, jotta täydennysveron ilmoitusvelvollisuus voidaan varmuudella täyttää käyttämällä kansainvälistä vakiomallia.

Kahden erillisen ilmoituslomakkeen haaste korostuu entisestään puhuttaessa veroseuraamuksista. Lain 8 luvun 15 §:n 1 momentissa lukee, että veronkorotusta määrätään erikseen sekä täydennysveroilmoituksen, että täydennysveron tietoilmoituksen antamisen laiminlyönnin osalta. Siten kaksi ilmoituslomaketta tarkoittaa tuplariskiä veronkorotuksista. Saman pykälän 4 momentissa todetaan, että veronkorotus jätetään määräämättä kahdesti, jos sama virhe toistuu molemmissa ilmoituksissa. Tämä osoittaa selvästi sen, miten paljon hallinnollista taakkaa ja riitariskiä kahdesta erillisestä, päällekkäisestä ilmoituslomakkeesta yritykselle aiheutuu.

## 6 Veroseuraamuksiin kohtuullisuutta myös siirtymäajan jälkeen

Veroseuraamuksista linjaaminen kuuluu kansallisen päätäntävallan piiriin. Direktiivissä ei ole sääntelyä veroseuraamuksista.

Uusi vähimmäisverolaki ja sen varmasti tulevaisuudessakin aika ajoin päivittyvien muutosten täydellinen huomioiminen välittömästi tulee olemaan vaikea haaste myös Verohallinnolle. Yritysten tulee saada neuvontaa heti lain ja muutosten voimaantulon alusta alkaen. Yritykset yrittävät toimia oikein, mutta se on haastavaa, varsinkin lain ensimmäisinä voimassaolovuosina ja kun muutokset tulevat voimaan (varsinkin kuten tässä tapauksessa, taannehtivasti).

Suomessa otettiin onneksi lakiin OECD:n mahdollistamana 3 vuoden siirtymäaika, jonka aikana veroseuraamuksia ei määrätä, jos yritys on pyrkinyt ottamaan selvää sääntöjen sisällöstä ja noudattamaan niitä hyvässä uskossa. Samanlaista linjaa tulisi soveltaa, kun lainsäädäntöä olennaisesti päivitetään. Samoin veronkorotusta ei tulisi määrätä jos:

- Yritys itse korjaa virheen ennen verotuksen valmistumista.
- Sääntö on epäselvä ja yritys on yrittänyt tulkita sääntöä asianmukaisesti.
- Tai jos yrityksen toimet/virheet eivät ole johtaneet täydennysveron vähenemiseen.

## 7 Yksittäisiä muutosehdotuksia

### Englanninkielisten termien sanasto

Teknologiateollisuus ry arvostaa implementointilain ja muutoslain valmistelussa tehtyä ansiokasta työtä, jotta laki olisi terminologisesti johdonmukainen ja selkeä. Hallituksen esityksessä on pääosin lisätty pykäliin viittaukset vastaavaan minimiverodirektiivin artiklaan ja GloBE-mallisääntöjen artiklaan. Tämä helpottaa tulkintaa. Melko kattavasti on myös lain alussa kirjattu kunkin termin englanninkielinen muoto (esim. tuloksilukemissääntö = income inclusion rule = IIR). Koska lakia soveltavat tahot tulevat tulkitsemaan kotimaisen implementointilain lisäksi englanninkielistä minimidirektiivitekstiä, sekä englanninkielisiä OECD:n mallisääntöjä ja niihin liittyviä dokumentteja, voisi ydintermien osalta lisätä ”sanaston” eli listan olennaisimpien termien käännöksistä tai ainakin listata alun johdantotekstiin vielä kattavammin termien englanninkieliset versiot sitä mukaa, kun suomenkielisiä termejä käytetään. Kattava sanasto tulisi vähintäänkin sisältyä Verohallinnon ohjeeseen.

Helsingissä 6.9.2024

Teknologiateollisuus ry

Petteri Rautaporras

Johtaja, pääekonomisti

Lisätietoja:

Maria Volanen, johtava asiantuntija, veropolitiikka (maria.volanen@teknologiateollisuus.fi)

Volanen Maria  
Teknologiateollisuus ry

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 Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry:ltä kirjallista asiantuntijalausuntoa hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta.

SAK kiittää lausuntopyynnöstä ja lausuu asiassa seuraavaa.

Esityksen tarkoituksena on muuttaa suurten konsernien vähimmäisverosta annettua lakia ottamaan huomioon OECD:n ja G20 maiden osallistavan kehyksen (Inclusive Framework) puitteissa vuonna 2023 tuotettu minimiverotusta koskeva soveltamisohjeistus. Esitetty sääntelyllinen lähestymistapa on perusteltu ja näin on toimittu myös muissa valtioissa. Todettakoon kuitenkin, että kansallisen (direktiiviin perustuvan) sääntelyn muuttaminen ilman, että direktiiviä on muutettu, on poikkeuksellista.

OECD-ohjeiden ja niiden muutosten merkitystä direktiivin tulkinnalle on hankala arvioida etukäteen, vaikka yhdenmukaisuuteen pyrkiminen on tavoiteltavaa. On nimittäin mahdollista, että OECD:n tehdyt linjaukset eivät vastaa direktiiviä. Ei liene kuitenkaan mahdollista, että OECD:ssä tehdyt muutokset muuttaisivat itse direktiiviä.

Lakimuutosten ehdotetaan tulevan voimaan vuoden 2024 loppuun mennessä ja muutoksia ehdotetaan sovellettavaksi jo vuoden alusta alkaneisiin tilikausiin. Verolainsäädännön taannehtivuus ei ole valtiosääntöoikeudellisesta näkökulmasta kielletty, vaikkakin sitä tulisi pyrkiä välttämään.



On selvää, että sääntely tulee aiheuttamaan lisätyötä Verohallinnolle, joten organisaation resurssit tulisi pyrkiä turvaamaan. Tässä yhteydessä on perusteltua kritisoida Verohallintoon kohdistuvia hallinnon säästöjä. Verohallinnon henkilöstön vähentäminen aiheuttaa verotuottovajetta, mikä saattaa monissa tapauksissa mitätöidä hallinnosta säästyneet kulut.

Yksittäisinä huomioina todettakoon, että OECD-soveltamisohjeisiin (GloBE) viitatessa ymmärrettävyyttä tukisi se, että ohjeiden sisältö olisi avattu itse hallituksen esityksessä. Lisäksi esityksessä on muutamia termejä, joiden merkitys jää epäselväksi (esim. ”hyvässä uskossa”) tai joiden käännös poikkeaa aiemmassa sääntelyssä esiintyvistä käännöksistä (esim. ”tax credit”). Esityksessä tulee kiinnittää huomiota myös eri oikeuslähteiden asemaan esimerkiksi Verohallinnon ohjeista puhuttaessa.

Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry

Laaka Mari  
Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry

Asia: VN/37157/2023

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

### Lausunnonantajan lausunto

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

Finnwatch kiittää mahdollisuudesta lausua valtiovarainministeriölle minimiverolakiin esitetyistä muutoksista. Finnwatch pitää aiemmin puuttumaan jääneiden verotussäännösten lisäämistä lakiin sinänsä perusteltuna. Olettamasäännösten verovaikutuksia olisi kuitenkin tarpeen arvioida etenkin, kun lakimuutosten esitetään astuvan voimaan taannehtivasti.

Lakiin esitettyjen muutosten tarpeesta ja perusteista

Nyt esitettyjen muutosten tavoitteena on saattaa osaksi minimiverolakia sellaiset OECD:n minimiveron soveltamisohjeisiin sisältyvät säännökset, joita ei voitu aikataulusyistä huomioida alkuperäistä lakia säädettäessä, ja joiden on katsottu olevan luonteeltaan (tulkintaohjeen sijaan) verotussääntöjä. Verotussäännöistä tulee perustuslain mukaan säätää aina lailla. Samalla lakiin ehdotetaan tehtäväksi lukuisia selvennysluonteisia korjauksia.

Tarvetta tuoda soveltamisohjeisiin sisältyneet säännökset osaksi kansallista sääntelyä perustellaan sillä, että Pilari 2:n käyttöön ottavat maat, Suomi mukaan lukien, ovat sitoutuneet saattamaan minimiverosäännökset voimaan tavalla, joka takaa mahdollisimman yhdenmukaiset lopputulemat. Myös minimiverolain pohjalla oleva direktiivi edellyttää mm. nk. olettamasäännösten (safe harbours) implementointia, josta nyt esitetyissä lisäyksissä on osin kyse.

Em. syistä puuttuvien säännösten viemistä osaksi lakia voidaan pitää perusteltuna. Vain vuosi alkuperäisen lain säätämisen jälkeen tapahtuva täydennys herättää kuitenkin kysymyksen siitä, tullaanko vastaavia lakimuutoksia tekemään jatkossakin uuden OECD-ohjeistuksen vuoksi, ja missä määrin muut maat noudattavat samaa lähestymistapaa. Lisäksi poikkeuksellinen

lainsäädäntöprosessi herättää kysymyksiä siitä, miltä osin edustukselliseen demokratiaan pohjautuva lainsäädäntövalta säilyy Suomessa, jos Suomella katsotaan olevan velvollisuus muuttaa olemassa olevia lakeja aina, kun neuvottelut OECD:ssä johtavat uusia verosääntöjä sisältävien ohjeistuksien antamiseen.

Lakimuutosten (ja laajemminkin olettamasäännösten) verovaikutuksista

Nyt esitetyillä muutoksilla ei hallituksen esitysluonnoksen mukaan oleteta olevan olennaisia verovaikutuksia. Sitä, kuinka oikea oletus tämä on, on vaikea arvioida. Minimiverolakiin nyt esitettäviin lisäyksiin lukeutuu mm. uusia olettamasäännöksiä (safe harbours), jotka muuttavat olennaisesti sitä, missä tilanteissa täydennysveroa voidaan kerätä.

Esimerkiksi nyt lisättäväksi esitetty aliverotettujen voittojen sääntöä koskeva siirtymäkauden olettamasäännös (UTPR safe harbour) vapauttaa kaikki ylimmät emoyksiköt ja niiden kanssa samalla lainkäyttöalueella sijaitsevat konserniyhtiöt aliverotettujen voittojen säännön perusteella tapahtuvalta täydennysverotukselta, jos ne sijaitsevat lainkäyttöalueella, jonka nimellinen yhteisöveroanta on vähintään 20 prosenttia. On selvää, että efektiivinen veroaste voi jäädä alle 15 prosentin, vaikka nimellinen yhteisöveroaste olisi 20 prosenttia – monissa veroparatiiseiksi katsotuissa maissa yleiset yhteisöverokannat voivat nousta pitkälti yli 20 prosentin ja haitalliseen verokilpailuun johtavia veroetuja tarjotaan yrityksille erilaisten verovapautusten ja -vähennysten kautta. Siten esimerkiksi tällä vuoden 2026 loppuun asti voimassaolevalla siirtymäsäännöksellä voi hyvinkin olla globaalisti olennaisia verovaikutuksia, jotka toki jakautuvat monissa tapauksissa useiden maiden kesken.

Se, ettei olettamasäännösten verovaikutuksista ole julkaistu arvioita, on ongelmallista paitsi nyt esitettyjen lakimuutosten kohdalla, myös laajemminkin. Moni olettamasäännös sekä keventää yritysten hallinnollista taakkaa että vaikuttaa sääntelyn synnyttämiin verokertymiin. Nyt tietoa siitä, missä määrin esimerkiksi em. aliverotettujen voittojen sääntöä koskeva olettamasäännös (UTPR safe harbour) tai yksinkertaistetun laskennan salliva maakohtaista raportointia koskeva siirtymäsäännös (CBCR safe harbour) pienentävät globaalia tai kansallista verokertymää, ei yksinkertaisesti ole saatavilla. Sama koskee niin siirtymäkauden ajan voimassa olevia väliaikaisia olettamasääntöjä kuin myös pysyviksi tarkoitettuja olettamasääntöjä. Mikäli valtiovarainministeriön ei ole mahdollista arvioida näiden verovaikutuksia, tulisi verovaikutusarvioiden laatimista ja julkaisua edellyttää OECD:ltä. Tämä olisi olennaista myös minimiverosääntelyn jatkokehittämisen kannalta.

Verovaikutusten arvioimisen tärkeyttä lisää se, että nyt ehdotettujen lakimuutosten esitetään astuvan voimaan taannehtivasti jo vuoden 2024 alusta. Yhtenä tätä puoltavana seikkana esitysluonnoksessa esitetään se, että muutosten soveltaminen olisi ”lähes poikkeuksetta verovelvollisen kannalta edullista” ja johtaisi pienempään verotaakkaan. Tällaisten perustelujen kohdalla olisi toivottavaa, että verovaikutuksista myös esitettäisiin edes jonkinlaisia arvioita. Verovelvollisten etujen lisäksi on punnittava myös veronsaajien etuja.

Hietanen Saara  
Finnwatch ry

Asia: VN/37157/2023

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

### Lausunnonantajan lausunto

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

Elinkeinoelämän valtuuskunta EVA kiittää mahdollisuudesta lausua esitysluonnoksesta, joka koskee suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamista.

Lainsäädäntöhankkeessa on kysymys minimiverolain uudistamisesta GloBE-soveltamisohjeiden mukaisesti. Soveltamisohjeet on laadittu OECD:n ja G20-maiden BEPS-projektin osallistavan kehyksen eli Inclusive Frameworkin teknisessä työryhmässä, ja Inclusive Framework on hyväksynyt ne. Suomi on Inclusive Frameworkin jäsenenä osallistunut teknisen työryhmän toimintaan.

Soveltamisohjeet julkaistiin kolmessa erässä vuoden 2023 aikana, joten aikataulusyistä niitä ei voitu kaikin osin huomioida 1.1.2024 voimaan tullutta minimiverolakia säädettäessä. Tällaista aikataulupaineista johtuvaa vaiheittaista lainsäädäntötyötä pitää välttää. Muutokset verolainsäädäntöön aiheuttavat lain soveltajille hallinnollisia kustannuksia ja uusia tulkintakysymyksiä. Siksi olisi tärkeää, että lainsäädäntötyölle varataan riittävästi aikaa, ja se tehdään kerralla valmiiksi.

GloBE-soveltamisohjeistus ei pitäydy minimiverodirektiivin perusteena olleiden GloBE-mallisääntöjen tulkinnassa, vaan muuttaa niitä tavalla, joka johtaa Suomessa tarpeeseen muuttaa minimiverolakia. Ilman nyt ehdotettuja lakimuutoksia Suomen sääntely ei täytä GloBE-mallisääntöjen vaatimuksia, jolloin ulkomaiset minimiverosäännöt voisivat tulla sovellettavaksi suomalaisiin yrityksiin. Tällaista lopputulosta pitää välttää.

Sääntelytapa on kuitenkin demokraattisen päätöksenteon kannalta kyseenalainen, sillä lain sisällöstä on käytännössä päätetty Inclusive Frameworkissa. Esitysluonnoksen mukaan kansallista

liikkumavaraa on lähinnä siinä, kirjataanko GloBE-soveltamisohjeiden säännöt ja selvennykset lakiin vai Verohallinnon ohjeisiin. On selvää, että minimiveron laskentatavasta on säädettävä kaikissa maissa yhtenäisesti. Sääntelyn sisältöä koskevan valmistelun ja päätöksenteon tulisi silti olla läpinäkyvämpää. Toimintatapa jättää myös avoimeksi sen, missä määrin Inclusive Framework voi jatkossa muuttaa GloBE-mallisääntöjä antamalla uusia soveltamisohjeita, ja milloin muutostarve on niin perustavanlaatuisia, että se edellyttää uusien GloBE-mallisääntöjen hyväksymistä.

Esitysluonnoksessa ehdotetaan, että laki tulisi voimaan 31.12.2024 mennessä ja sitä sovellettaisiin osin taannehtivasti 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden osalta KHO on tulkinnut ohjeiden ajallista soveltamisalaa ratkaisussaan KHO:2018:173, jossa sovellettiin niitä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita, jotka olivat olleet julkaistuna silloin, kun veroilmoitus oli tullut antaa. Tämän periaatteen mukaisesti GloBE-soveltamisohjeissa annettuja tulkintaohjeita voitaisiin soveltaa taannehtivasti niihin tilikausiin, joiden osalta veroilmoituksen jättöaika ei ole päättynyt soveltamisohjeen julkaisuhetkellä. Sen sijaan taannehtiva verolainsäädäntö on ollut perustuslakivaliokunnan käytännön mukaan Suomessa mahdollista vain erittäin poikkeuksellisissa tilanteissa. Lainsäädäntötoimia vaativien muutosten osalta valtiovarainvaliokunta on lausunut mietinnössään VaVM 13/2023, että sikäli kuin OECD-materiaalit ja tuleva ohjeistus sisältävät sellaisia veroa koskevia sääntöjä, että ne edellyttävät lainsäädäntötoimia, on ne otettava osaksi kotimaan lainsäädäntöä, jotta ne voivat olla voimassa. Taannehtivan verolainsäädännön välttämisen ja valtiovarainvaliokunnan mietinnön nojalla yrityksille tulisi vähintäänkin varata mahdollisuus laskea vähimmäisverovelvollisuutensa kuluvalta tilikaudelta tällä hetkellä voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti.

Ehdotettu 10 luvun 8 § sisältää valtuutussäännöksen Verohallinnolle liittyen verotuksen maakohtaiseen raportointiin perustuvan olettasäännöksen muuttamiseen. Kun sääntelyn sisältöön ei liity harkinnanvaraa, tällainen toimeenpanoprosessin yksinkertaistaminen on kannatettavaa.

Sekä voimassa oleva että ehdotettu sääntely on monimutkaista ja osin tulkinnanvaraista. Sääntelyn yksinkertaistamiseksi olisi hyvä käyttää mahdollisimman täsmällistä kieltä ja vakiintuneita termejä esimerkiksi seuraavissa kohdissa:

- Ehdotetussa 1 luvun 10 §:ssä määritellään tilikausi sellaisen konserniyksikön osalta, jonka tilikausi eroaa ylimmän emoyksikön tilikaudesta, ja joka ei sisälly konsernitilinpäätökseen. Esityksen mukaan tilikaudella tarkoitetaan kirjanpidollista jaksoa, joka päättyy ylimmän emoyksikön tilikauden aikana. Kirjanpidollinen jakso -termin merkitys jää epämääräisen avoimeksi. Tarkoitetaanko sillä sitä tilikautta, joka päättyy ylimmän emoyksikön tilikauden aikana?
- Vastaavasti ehdotetun 10 luvun 7 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan ehdot täyttävällä tilinpäätöksellä tarkoitetaan konserniyksikön kirjanpitoa, jota käytetään konsernin verotuksen maakohtaisen raportin laskennassa. Kohdasta jää epäselväksi, voidaanko kirjanpidolla tarkoittaa tässä mitä tahansa pää- tai osakirjanpitoa, vai täsmällisemmin kirjanpidosta johdettua tuloslaskelmaa ja tasetta.

- Ehdotetussa 3 luvun 24 §:ssä tax credit on käännetty veronhyvitykseksi eikä verohyvitykseksi, jota termiä valtiovarainministeriö käyttää suurten investointien verohyvityksestä.
- Veronkorotusta koskevan 10 luvun 4 §:n mukaan veronkorotus voidaan jättää määräämättä, jos konserniyksikkö on toiminut hyvässä uskossa. Jos hyvällä uskolla tarkoitetaan tässä samaa kuin VML 26 §:n 2 momentissa mainitulla vilpittömällä mielellä, säännöksessä tulisi käyttää jälkimmäistä hallinto- ja vero-oikeudessa vakiintunutta termiä.

Kujanpää Emmiliina  
Elinkeinoelämän valtuuskunta

Asia: VN/37157/2023

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

### Lausunnonantajan lausunto

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

OTT Timo Viherkenttä, Senior Fellow, Aalto-yliopisto

Lausuntonani luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain (1308/2023) muuttamisesta esitän seuraavaa:

Esityksen tarkoituksena on muuttaa lakia ottamaan huomioon OECD:n ja G20-valtioiden niin sanotun Inclusive Frameworkin puitteissa vuonna 2023 tuotettu minimiverotusta koskeva soveltamisohjeistus. Lain pohjana oleva direktiivi (EU) 2022/2523 pohjautuu Inclusive Frameworkin, käytännössä OECD:n, minimiverotyöhön, ja esitysluonnoksessa todetaan sen tarkoituksen toteuttamisen edellyttävän kotimaisen täytäntöönpanon olevan harmoniassa Inclusive Frameworkin tulkintojen kanssa. Edelleen tulkintojen noudattamisen todetaan olevan tarpeen myös, jotta Suomen minimiverotussääntöjä kohdeltaisiin kansainvälisesti ehdot täyttävinä sääntöinä.

Soveltamisohjeista ehdotetaan säädettäväksi lakiin uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat, sekä hyvin tulkinnallisia kohtia koskevat selvennykset. Ohjeisiin sisältyviä muita tulkintaselvennyksiä ei esitettäisi sisällytettäväksi lakiin, vaan tulkintojen yhdenmukaisuuteen uskotaan päästävän muuten. Esitettäviin säännöksiin sisältyy OECD-työn pohjalta myös joukko oletettomasääntöjä ja muita käytännön työtä yksinkertaistavia elementtejä. Tämä on tervetullutta, koska sääntelyn suurena ongelmana on sen raskaus niin verovelvollisille kuin hallinnolle. Nämä yksinkertaistukset ovat pääosin helpotuksia ja niiden vaikutus verokertymiin arvioidaan vähäiseksi. Tämä pitää luultavasti paikkansa, joskin rahallisesti merkityksellisiäkin yksittäistapausvaikutuksia voinee myös syntyä.

Esitän seuraavassa joitakin lähinnä periaatteellisuonteisia näkökohtia. Luonnoksen säännösteksteissä en ole havainnut selvää korjattavaa. Yksityiskohtien määrän ja monimutkaisuuden sekä oman niitä koskevan asiantuntemukseni puutteellisuuden vuoksi havaitsemattomuuteni ei kuitenkaan ole sinänsä tae mistään.



Kaikkiaan esitysluonnos jatkaa sitä yleisesti ottaen huolellista työtä, jota jo alkuperäistä lakia koskenutta hallituksen esitystä valmisteltaessa kovassa aikapaineessa tehtiin. Tekstin lukijaystävällisyys ei kylläkään ole aivan huippuluokkaa, mikä toki suurelta osin johtuu direktiivin raskassoutuisuudesta.

Esitystä valmisteltaessa olennainen asia on valintojen tekeminen siitä, mitkä OECD:ssä sovitut säännöt ja tulkinnat edellyttävät Suomessa lainsäädäntötasoa. En osaa täysin arvioida, missä määrin näihin valintoihin on liittynyt hankalia rajanvetoja, mutta yleisesti ratkaisut näyttävät tältä osin punnituilta.

Monia asiakokonaisuuteen liittyviä periaatteellisia seikkoja on esitysluonnoksessa käsitelty laajahkosti. Tältäkin osin teksti on asiallista. Tosin lukijalle voi paikoin tulla mieleen, että tekstissä on vähän selittelyn makua. Tämä ei ole ihme, koska joudutaan luistelemaan sillä osin kaltevilla pinnalla, joka liittyy koko minimiveron poikkeukselliseen sääntelyprosessiin.

OECD:n Inclusive Frameworkissä rakennetun ja sovitun säännösten sisällyttäminen direktiiviin ja tämän voimaansaattaminen Suomessa lainsäädännöllä on ollut epätavallinen menettely. Tähän liittyvät erityispiirteet korostuvat nyt kysymyksessä olevassa tilanteessa, jossa ollaan saattamassa lainsäädäntöön OECD-soveltamisohjeistuksen uusia sääntöjä ja tulkintoja, joita ei ole pystytty ottamaan alun perin huomioon direktiivissä tai Suomen voimaansaattamislaissa. Kun nyt ollaan muuttamassa direktiivin täytäntöönpanemiseksi säädettyä lakia ilman, että direktiiviä olisi muutettu, herää se periaatteellinen kysymys, onko voimassa oleva lainsäädäntö direktiivin mukaista vai ei. Tähän luonnoksessa ei havaitakseni oteta nimenomaisesti kantaa. Ilmeisesti asia mielletään niin, että vaikka direktiivin teksti pysyy, direktiivin sisältö elää OECD:ssä yhteisesti sovittavien sääntöjen ja tulkintojen mukana. On selvää, että tällainen on huomattavan epätavallinen asetelma ja edellyttää henkistä joustavuutta.

Minimiverokokonaisuudessa on kansainvälisesti suuri merkitys sillä, että eri valtioissa sovelletaan säännöstöä yhdenmukaisesti. Projektin alkuvaiheessa ei mielestäni näyttänyt ilmeiseltä, että jonkinasteiset soveltamiserot eri valtioissa veisivät hyvin olennaisesti pohjaa itse asialta, mutta valmistelun kuluessa tarve suureen yhdenmukaisuuteen käsitykseni mukaan tiukkeni. Tämä liittyy muun muassa toisten valtioiden sääntelyn vaatimustenmukaisuuden merkitykseen sekä kotimaisen täydennysveron mukaantuloon. Tärkeä linjaus oli OECD:ssä lokakuussa 2021 sovittu Common Approach, jonka mukaan minimiverosääntöjen käyttöön ottaminen ei ole pakollista, mutta jos säännöt otetaan käyttöön, ne tulee ottaa käyttöön yhdenmukaisia tuloksia tuottavalla tavalla. Yhdenmukaisuus helpottaa verovelvollisten elämää ja toiselta puolen vähentää erilaisesta soveltamisesta syntyviä perusteettomia verosuunnittelumahdollisuuksia. Yhdenmukaisen soveltamisen tarvetta onkin niin OECD:n dokumenteissa kuin direktiivin johdannossakin toisteltu urakalla eikä tavoitteesta ole syytä olla eri mieltä. Yksittäisen valtion näkökulmasta ratkaisevan tärkeää on osaltaan se, että valtion järjestelmä tunnustetaan muissa valtioissa minimiverosääntelyn edellytykset täyttäväksi. Käsitykseni mukaan ei ole todennäköistä, että Suomen järjestelmään, mukaan lukien nyt kaavailut muutokset, liittyisi tältä osin ongelmia.

Direktiivin johdannossa korostetaan kansainvälisesti yhdenmukaisen soveltamisen tarpeen yhteydessä vahvasti ja poikkeuksellisesti OECD:ssä yhteisesti sovittavien sääntöjen ja tulkintojen merkitystä. Tämä näyttää ulottuvan myös direktiivin antamisen jälkeiseen OECD-työhön, joskaan niin pitkälle ei huomatakseni mennä, että direktiivin sisällön sanottaisiin suorastaan muuttuvan OECD-ohjeistuksen mukana. Yhdenmukaisuuteen pyrkiminen palvelee hyvin minimiverojärjestelmän tavoitteita, mutta on silti ilmeistä, että tähän asetelmaan voi liittyä oikeudellisia jännitteitä. OECD:n dokumenttien kuten malliverosopimuksen kommentaarin ja siirtohinnoitteluohjeiden tulkintamerkitys on Suomessakin tuomioistuinkäytännössä monesti noteerattu, mutta on epäselvää, kuinka pitkälle direktiivin sanamuotoja voidaan uusien OECD-ohjeiden pohjalta venyttää. Direktiivin johdannossa useampiakin kertoja esiin tuotu kansainvälisen soveltamiskäytännön yhtenäisyyden tarve ja myös sääntelyn konkreettiset yhdenmukaisuuden ideaan perustuvat elementit antavat kyllä tukea joustavalle lähestymiselle. Mielestäni niin direktiivin voimaansaattamislainsäädännössä kuin tulkintatilanteissakin tulisi pyrkiä mahdollisimman pitkälle noudattamaan OECD:ssä sovittuja kantoja. Tässä on paljolti kyse siitä kansainvälisen veroarkkitehtuurin monimuotoistumisesta, jota on käsitelty mm. Matti Urpilaisen artikkelissa ”Kansainvälinen vero-oikeus : sääntelyalan modernisoitumisen askelmerkkejä” (Lakimies 7-8/2021).

Loputtomiin direktiivin sanamuotoja ei kuitenkaan voida vääntää mutkalle. Vaikka EU:n jäsenvaltioiden edustajat ovat OECD-pöydissä mukana, elävässä elämässä ei voida sulkea pois mahdollisuutta, että OECD:ssä sovitaan linjauksista, jotka eivät kerta kaikkiaan vastaa direktiivin sanamuotoja. Vaikka OECD:n linjaukset hyväksyneet valtiot ovat poliittisesti sitoutuneet soveltamaan minimiverojärjestelmää yhdenmukaisesti, direktiivi luonnollisesti sitoo EU:n jäsenvaltioita ehdottomana lainsäädäntönä. Eikä lainsäätäjän omapäisyyuskään tässä välttämättä lopulta pelastaisi, koska direktiivi voi niin sanoakseni voittaa tuomioistuinprosessissa. Selvää on, ettei direktiivin muuttamisen varaan voida laskea.

OECD:ssä sovitusta säännöistä poikkeaminen voisi johtaa käytännön haittoja aiheuttavaan epäyhdenmukaisuuteen ja ääritapauksessa jopa siihen, ettei järjestelmää enää muualla tunnustettaisi OECD-periaatteiden mukaiseksi vähimmäisveroksi. Tällainen voi olla epätodennäköistä, mutta toisaalta järjestelmää soveltavia erillisiä valtioita on maailmassa koko joukko.

Nyt esillä olevan esityksen yhteydessä, jossa nimenomaan pyritään varsin uskollisesti ottamaan huomioon OECD:ssä sovitut säännöt ja tulkinnat, tällaista ristiriita-asetelmaa ei ole näköpiirissä.

Yksi periaatteellinen kysymys esillä olevassa esitysluonnoksessa liittyy sen voimaantuloon ja mahdolliseen taannehtivuuteen. Lakia sovellettaisiin 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Lähes kaikilla verovelvollisilla tilikausi on jo käynnissä ja hallituksen esitystäkin annettaessa jo loppupuolella. Yrityksissä on jo voitu tehdä monia ratkaisuja, joiden veroseurauksiin uusi sääntely voi vaikuttaa. Tällainen voimaantulo ei ole täysin tyydyttävä menettely, vaikka onkin vähän määrittelykysymys, missä määrin se on varsinaisesti takautuvaa sikäli kuin laki tulee voimaan ennen tilikausien päättymistä. Esityksessä tällaista voimaantuloa on puolustettu muun muassa

kansainvälisen soveltamiskäytännön yhtenäisyyden tavoitteella. Lienee kuitenkin epäselvää, kuinka laajasti kyseisiä muutoksia/selvennyksiä kansainvälisesti sovelletaan vuoden 2024 verotuksessa.

Edellä sanotusta huolimatta pidän luonnoksen mukaista voimaantuloa oikeudellisen hyväksyttävyyden ja myös muuten siedettävyyden rajoissa olevana. Perustuslakivaliokunnan kannanottojenkin mukaan taannehtivuutta tulisi välttää, mutta taannehtivuus ei ole valtiosääntöoikeudellisesti kaikin osin kiellettyä. Lisäksi on huomattava, että kyseessä ei ole ihan alaston taannehtivuus, samoin kuin se, että esityksen sisältö on pääosin lieventävä. Kyse on myös verovelvollisista, joilla on ollut edellytykset seurata OECD-prosessia. Meillä on myös vuosikymmenten mittaan säädetty runsaasti yritysverolakeja, jotka ovat ainakin osalle verovelvollisia koskeneet meneillään olevia tilikausia.

Teoriassa kyseenalaisin yksityiskohta voimaantulossa on se, että sääntely voisi koskea myös jo päättyneitä tilikausia, koska 1.1.2024 alkanut tilikausi on voinut jo päättyä. Soveltaminen näihin tilanteisiin olisi vältettävissä sanamuodon pienellä täydennyksellä, mutta kun se johtaisi eri verovelvollisten erilaiseen verotukseen vuodelta 2024 ja kun tällaisia suuryrityksiä ei ehkä ylipäänsä ole, näitäkään tapauksia koskeva poikkeussääntö ei liene välttämätön.

Esityksen ulkopuolelle jäävistä asioista viittaa muun muassa valtiovarainvaliokunnan aiemmassa lausunnossakin esillä olleen ennakkotietomahdollisuudesta säätämisen tarpeellisuuteen.

Lopuksi

Ei ole aivan selvää, kuinka sisäistetysti Suomi ja muut EU:n jäsenvaltiot ovat ensin OECD-sitoumuksen ja sitten direktiivin hyväksyessään samalla ajatelleet hyväksyvänsä kaikki verotussäännöt, joista OECD:n jäsenvaltioiden virkamiehet tulevaisuudessa sopivat. Eduskunnan aseman kannalta voidaan todeta, että vaikka direktiivien hyväksyminen yleisestikin sitoo tuleviakin eduskuntia, nyt omaksuttuun sääntelytekniikkaan liittyy käytännössä pitkälle myös tulevaan, sisällöltään epäselvään sääntelyyn sitoutuminen. Tätä voidaan periaatteelliselta kannalta pitää kritiikille alttiina. Oma näkemykseni on silti, että yhteistyö kansainvälisesti toimivan verolainsäädännön kehittämisessä on niin tärkeää, että tiettyyn joustavuuteen on perusteltua aihetta. En myöskään näe, että sellaiseen olisi asetelman poikkeuksellisuudesta huolimatta valtiosääntöoikeudellisia esteitä niin kauan kuin uusi sääntely voidaan jotenkin selittää direktiivin mukaiseksi.

Yllä kuvattu jännite on seurausta siitä, että direktiivillä mentiin säätämään tällaisesta kokonaisuudesta, jonka nimenomaisesti odotettiin elävän vuosien mittaan. On selvää, että kun direktiivin muuttaminen on hyvin vaikeaa, tällaiseen asetelmaan liittyy riskejä. Alun perinkin oli kyseenalaista, oliko direktiivi tarpeellinen minimiveron saattamiseksi voimaan EU:n jäsenvaltioissa. Ainoa konkreettinen syy näytti olevan väliyhteisösääntelyä rajoittanut EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö, mutta saattaa myös olla, että direktiivireitin omaksuminen tämän vuoksi oli

hätävarjeluun liioittelua. On vaikeaa vapautua ajatuksesta, että direktiivillä säätämisen taustalla olivat komission institutionaaliset tavoitteet. Mutta siellähän direktiivi nyt on, ihan virallisessa lehdessä.

OTT Timo Viherkenttä

Senior Fellow, Aalto-yliopisto

Timo Viherkenttä  
Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu

Asia: VN/37157/2023

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

### Lausunnonantajan lausunto

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

Elinkeinoelämän keskusliitto EK kiittää lausuntopyynnöstä. Lausuntonamme esitämme seuraavan.

- Eduskunnan edellyttämä, Verohallinnon ennakkoratkaisumenettely pitää saattaa voimaan viivytyksettä.
- Lainsäädännön taannehtivan soveltamisen tulee olla mahdollista yksiselitteisesti ainoastaan niissä tapauksissa, joissa se johtaa verovelvolliselle edulliseen lopputulokseen. Tältä osin viittamme OTT Marianne Malmgrénin asiassa antamaan lausuntoon. Luonnoksessa tulisi selkeämmin yksilöidä se, miltä osin säännökset voivat johtaa verovelvollisen näkökulmasta kireämpään tulkintaan.
- Kaikki kansalliset poikkeamat OECD-sääntelyyn johtavat tulkintaongelmiin ja minimiveron jo nyt massiivisen hallinnollisen taakan paisumiseen entisestään. Tällaiset poikkeamat tulee estää yksiselitteisesti myös siltä osin, kun säätämistä delegoidaan Verohallinnon tasolle. Kansainvälisestä tietoilmoituksen vakiomallista ei tule poiketa kansallisesti miltään osin.
- Verohallinnon resurssien riittävyys minimiveroa koskevaan ohjeistukseen ja ohjaukseen tulee varmistaa.

Eduskunta on edellyttänyt minimiveroa säädettäessä, että hallitus jatkaa valmistelua ennakkoratkaisumahdollisuuden lisäämiseksi lakiin joko OECD:n tulevan työn tulosten mukaisesti tai puhtaasti kansallisin ratkaisuin kohtuullisessa ajassa ottaen huomioon, että ensimmäiset minimiveroa koskevat ilmoitukset tulee jättää vuoden 2026 aikana.

Kansainvälisten riidanratkaisumekanismien keskeneräisyys on ongelma, jonka merkitys kasvaa hetki hetkeltä. OECD-työn keskeneräisyydellä ei tulisi enää perustella sitä, että lakiin ei sisälly

mahdollisuutta hakea ennakkoratkaisua Verohallinnolta. Direktiivi velvoittaa Suomea säätämään virheellisestä laintulkinnasta tehokkaita ja varoittavia seuraamusmaksuja, minkä vuoksi yrityksillä tulee olla mahdollisuus selvittää lain tulkinta etukäteen. EK katsoo, että ennakkoratkaisumenettely pitäisi ottaa käyttöön viipymättä.

Ennakkoratkaisun mahdollistamisen lisäksi myös sanktioiden tasoa tulisi tarkastella kriittisesti. Sanktion määrääminen tulkinnanvaraisessa tai epäselvässä tilanteessa olisi erityisesti lain soveltamisen alkuvaiheessa kohtuutonta ottaen huomioon lainsäädännön poikkeuksellisen monimutkaisuuden.

OECD:n ohjeistukset sisältävät uusia ohjeita siitä, minkälaisia oikaisuja yritysten maakohtaisiin raportteihin tulee tehdä olettamasaännösten soveltamiseksi. Näiltä osin sääntely on delegoitu Verohallinnolle. Verohallinnolla tulee taata riittävät resurssit ohjeistukseen ja ohjaukseen. Lisäksi on tärkeää varmistaa, että Verohallinto ei poikkea miltään osin OECD:n ohjeistuksesta omissa ohjeissaan eikä myöskään edellytä yrityksiltä mitään sellaista ilmoittamista, joka poikkeaisi kansainvälisestä vakiomallista.

Kunnioittavasti

Elinkeinoelämän keskusliitto EK

Sami Pakarinen

Johtaja

Isomaa Anita  
Elinkeinoelämän keskusliitto EK

Asia: VN/37157/2023

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

### Lausunnonantajan lausunto

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

Suomen Asianajajaliitto (jäljempänä "Asianajajaliitto") kiittää mahdollisuudesta lausua luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta (jäljempänä "HE-luonnos" ja suurten konsernien vähimmäisverosta annettu laki jäljempänä "minimiverolaki"). Lausuntonaan Asianajajaliitto esittää seuraavaa.

#### Johdanto

Asianajajaliiton oikeuspoliittisen työn lähtökohtana on oikeusvaltion turvaaminen. Lausunnoissaan Asianajajaliitto pyrkii näin ollen painottamaan oikeusvaltioperiaatteen toteutumiseen ja oikeusturvaan liittyviä näkökulmia.

Verotuksen alalla oikeusvaltioperiaate ilmenee erityisesti oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vaatimuksina. Oikeusvaltioperiaatteen ilmentymänä voidaan pitää myös perustuslain 81 §:n 1 momenttia, jonka mukaan valtion verosta säädetään lailla.

Verotuksen oikeusvarmuus ja ennakoitavuus

Asianajajaliitto pitää perusteltuna ratkaisuna sitä, että niin sanottujen GloBE-soveltamisohjeiden mukaiset säännöt, joita ei ollut mahdollista huomioida minimiverolakia säädettäessä, säädetään Suomessa voimaan minimiverolakia muuttamalla. Asianajajaliitto katsoo, että verovelvollisuuden perustuminen pelkästään OECD:ssä laadittuihin sääntöihin ei olisi verotuksen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta kestävää ja tarkoittaisi lainsäädäntövallan siirtymistä tosiasiallisesti OECD:lle.

HE-luonnoksessa ehdotettu lainsäädäntö soveltuu taannehtivasti. Taannehtivan verolain säätämistä on käsitelty HE-luonnoksessa, jossa on perustuslakivaliokunnan kannanottoihin viitaten todettu, että taannehtivaa verolainsäädäntöä tulee välttää. Edelleen on todettu, että verolakien taannehtivuutta ei kuitenkaan pidetä ehdottoman vältettävänä, jos verovelvollisen asemaa ei heikennetä kohtuuttomalla tavalla. Minimiverolain ehdotettujen muutosten osalta taannehtivuuden hyväksyttävyyttä perustellaan sillä, että ne perustuvat vuonna helmikuussa, heinäkuussa ja joulukuussa 2023 julkaistuihin GloBE-soveltamisohjeisiin, joiden yhdenmukainen soveltaminen maailmanlaajuisesti on tärkeää ja joiden soveltaminen on lähes poikkeuksetta verovelvollisten kannalta edullista.

Asianajajaliitto yleisesti ottaen suhtautuu kielteisesti taannehtivien verolakien säätämiseen, koska ne heikentävät merkittävällä tavalla verovelvollisten oikeusturvaa ja verolainsäädännön ennakoivuutta. Asianajajaliitto jakaa kuitenkin HE-luonnoksessa esitetyn näkemyksen siitä, että siltä osin, kun uusi lainsäädäntö parantaa verovelvollisten asemaa ja heidän hallinnollista taakkaansa, taannehtiva soveltaminen on tässä tilanteessa perusteltua.

HE-luonnoksessa todetaan, että ehdotetut muutokset sisältävät myös veronkiertosäännöksen kaltaisen lisäyksen minimiverolakiin. Kyseinen säännös soveltuisi tietyissä olosuhteissa järjestelyihin, joiden tarkoituksena on arvioitu olleen ainoastaan verotuksen maakohtaiseen raporttiin perustuvan olettamasäännöksen piiriin pääseminen ja täydennysverolta välttyminen. Tätä säännöstä ehdotetaan sovellettavaksi järjestelyihin, jotka on tehty sen jälkeen, kun OECD:n Inclusive Frameworkin ohjeistus on joulukuussa 2023 julkaistu ja säännöksen on näin ollen katsottu tulleen verovelvollisten tietoon. Soveltamisajankohdalle katsotaan myös saavan tukea KHO:n siirtohinnoitteluohjeita koskevasta ratkaisusta KHO 2018:173.

Asianajajaliitto katsoo, että kyseistä säännöstä ei voida soveltaa taannehtivasti ja hallituksen esityksessä tulisi esittää, että säännöstä sovellettaisiin järjestelyihin, jotka on tehty lain voimaantulon jälkeen tai aikaisintaan hallituksen esityksen antopäivämäärän jälkeen. Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, jonka tulee sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Asianajajaliitto toteaa, että veronkiertosäännösten soveltamisella puututaan merkittävällä tavalla verovelvollisten oikeuksiin ja säännökset määrittävät verovelvollisuuden ja veron suuruuden perustetta, joten veronkiertosäännöksen tulee aina perustua laintasoiseen säännökseen eikä sitä voi soveltaa taannehtivasti. OECD:n ohjeistuksen perusteella verovelvollisten ei voida katsoa olevan tietoisia siitä, että Suomessa säädetään tulevaisuudessa veronkiertosäännös, vaan he tulevat tietoisiksi tästä vasta silloin, kun laintasoinen säännös säädetään Suomessa.



HE-luonnoksessa viitattu ratkaisu KHO 2018:173 koski tapausta, jossa verovelvollinen oli valinnut siirtohinnoittelumenetelmän ratkaisun kohteena olevien verovuosien aikana voimassa olevan OECD:n ohjeistuksen mukaisesti ja KHO totesi, ettei Verohallinnolla ollut oikeutta oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi, koska markkinaehtoisten voittojen määrät oli voitu määrätä kyseisellä menetelmällä. Ratkaisu perustuu verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n soveltamiseen, joka on ollut voimassa ratkaisussa käsiteltävinä verovuosina. Kyseinen ratkaisu ei Asianajajaliiton näkemyksen mukaan millään tavoin tue sitä, että OECD:n ohjeistuksen tuella Suomessa voitaisiin säätää taannehtivaa verolainsäädäntöä. Päinvastoin ratkaisun KHO 2014:119 perusteella on Asianajajaliiton näkemyksen mukaan selvää, ettei OECD:n ohjeistus voi laajentaa verolainsäädännön soveltamisalaa ja oikeuttaa osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttamista. Taannehtivaa verolainsäädäntöä, joka heikentää verovelvollisten oikeuksia, ei siten voi perustaa HE-luonnoksessa ehdotetulla tavalla OECD:n ohjeistukseen.

Helsingissä 6. päivänä syyskuuta 2024

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Niko Jakobsson

Pääsihteeri

LAATI

Asianajaja Ritva Aalto, Helsinki

Suomen Asianajajaliiton lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 120 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu vero-oikeuden asiantuntijaryhmässä.

Enne Heidi  
Suomen Asianajajaliitto

Asia: VN/37157/2023

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

### Lausunnonantajan lausunto

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

Luonnos hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta

#### LAIN TAANNEHTIVA SOVELTAMINEN ONGELMALLISTA

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetaan, että laki tulee voimaan 31.12.2024 mennessä. Lakia on ehdotuksen mukaan kuitenkin tarkoitus soveltaa taannehtivasti ensimmäisen kerran jo 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Ratkaisua on perusteltu sillä, että muutokset perustuvat vuonna 2023 julkaistuihin GloBE-soveltamisohjeisiin ja niiden toteuttaminen yhdenmukaisesti on tärkeää, jotta Suomen minimiverolaki katsotaan ehdot täyttäväksi säännöiksi. Lisäksi luonnoksen mukaan muutosten soveltaminen on myös lähes poikkeuksetta verovelvollisen kannalta edullista.

Keskuskauppakamari katsoo, ettei GloBE-soveltamisohjeita tule soveltaa taannehtivasti niiltä osin kuin ohje on katsottavissa uudeksi verotussäännöksi, josta on PL 81 §:n mukaisesti säädettävä laissa. Hallituksen esitysluonnosta tulisi muuttaa siten, että muutokset tulevat sovellettaviksi vasta 1.1.2025 alkaen ainakin niiltä osin, kuin muutokset voivat olla verovelvolliselle epäedullisia. Keskuskauppakamarin näkemyksen mukaan verovelvolliselle tulisi kuitenkin antaa pyynnöstä mahdollisuus soveltaa GloBE-ohjeistusta taannehtivasti. Keskuskauppakamarin käsityksen mukaan tämä vastaisi tapaa, jolla Ruotsi on toteuttamassa vuoden 2023 GloBE-ohjeistuksesta aiheutuvat muutokset. Lisäksi Keskuskauppakamari esittää, että hallituksen esitykseen tulisi sisällyttää selvyyden vuoksi taulukkomuotoinen esitys verotussäännöiksi katsottavista ohjeen kohdista ja niiden oletettavasti vaikutuksesta verovelvolliseen (esim. edullinen, epäedullinen, tapauskohtaisesti joko edullinen tai epäedullinen).

Seuraavassa on esitetty yksityiskohtaisempia perusteluja näkemyksemme tueksi:

Hallituksen esitysluonnoksen tulkinta OECD:n ohjeiden ajallisesta ulottuvuudesta vaikuttaa olevan muuttunut verrattuna edelliseen minimiverolakia koskeneeseen hallituksen esitykseen (HE 77/2023). Aikaisemmassa hallituksen esityksessä on perustellusti viitattu perustuslain 81 §:än sekä GloBE-mallisääntöjen 8.3 artiklaan:

”Common approach -periaate on ulotettu GloBE-mallisääntöjen 8.3 artiklassa myös myöhempään hallinnolliseen ohjeistukseen, jolla GloBE-kommentaaria aika ajoin päivitetään. 8.3 artiklan mukaan hallinnollista ohjeistusta tulee verotuskäytännössä noudattaa, kotimaisen lainsäädännön vaatimukset huomioiden. GloBE-kommentaarissa on todettu, ettei hallinnollinen ohjeistus voi välttämättä olla kaikilla Inclusive Framework -kehyksen jäsenlainkäyttöalueilla sitovaa suoraan julkaisuhetkellään, vaan paikallisia toimia, mukaan lukien lainsäädäntötoimia, saatetaan edellyttää. Hallituksen käsityksen mukaan Suomi on kommentaarissa tarkoitettu lainkäyttöalue, jolla hallinnollisen ohjeistuksen noudattaminen voi edellyttää lainsäädäntötoimia siltä osin kuin hallinnollinen ohjeistus sisältää verotussäännöiksi tulkittavia kohtia, sillä muutoin perustuslain 81 §:n verosta lailla säätämisen vaatimus ei täyttyisi, eivätkä säännöt olisi Suomessa voimassa olevaa oikeutta. Tästä johtuen hallinnollista ohjeistusta on seurattava, jotta kotimaiseen lainsäädäntöön tuotavat osat voidaan tunnistaa. GloBE-mallisääntöjen 8.3 artikla ei sinänsä sisällä aikataulua kansallisille voimaansaattamistoimenpiteille.”

Myös valtiovarainvaliokunta on analysoinut OECD:n ohjeiden ajallista ulottuvuutta minimiverolakia koskevassa mietinnössään VaVM 13/2023 vp. Mietinnön mukaan OECD:n ohjeet ovat hallituksen esitysluonnoksessa tarkoitettussa tilanteessa, eli tilanteessa jossa lainsäädäntötoimia tarvitaan, voimassa vasta kun ne on otettu osaksi Suomen lainsäädäntöä: ”Kuten perustuslakivaliokunta on lausunnossaan todennut, lain säännösten tulee olla sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä on sidottua harkintaa. Sikäli kuin OECD-materiaalit ja tuleva ohjeistus sisältävät sellaisia veroa koskevia sääntöjä, että ne edellyttävät lainsäädäntötoimia, on ne otettava osaksi kotimaan lainsäädäntöä, jotta ne voivat olla voimassa.”

Hallituksen esitysluonnoksessa takautuvuutta on perusteltu sillä, etteivät muutokset ole verovelvollisen kannalta yllättäviä, koska ne perustuvat vuonna 2023 julkaistuun OECD:n ohjeistukseen. Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetaan kuitenkin myös eräiden tulkinallisten muotoilujen täsmentämistä ja tehtäväksi vähäisiä teknisiä korjauksia jotka eivät perustu OECD:n vuonna 2023 antamaan uuteen ohjeistukseen. Nämä muutokset eivät ole verovelvollisen ennakoitavissa.

Hallituksen esitysluonnoksen mukaan ehdotetut muutokset ovat pääosin verovelvollisen kannalta edullisia. Hallituksen esitysluonnoksessa ei ole kuitenkaan ohjeen kohdittain kattavasti analysoitu muutosten vaikutusta verovelvollisten kannalta.

Luonnoksessa on viitattu perustuslakivaliokunnan lausuntoon (PeVL 1/2009 vp), jossa takautuva verolainsäädäntö yksittäistapauksessa hyväksyttiin. Kuten viitatussa ratkaisussa on todettu, ratkaisussa oli kyse yksittäistapauksesta, johon liittyi erityispiirteitä: kyse oli yksittäisen yhtiön tuloverovapauden poistamisesta takautuvasti tilanteessa jossa yhtiö itsekin oli ollut aktiivinen. Tästä yksittäistä yhtiötä koskevasta ratkaisusta ei voida tehdä sellaista johtopäätöstä, että yleisesti verovelvollisia koskevia verolakeja voitaisiin muuttaa takautuvasti verovelvollisten vahingoksi.

Keskeisenä perusteena taannehtivan soveltamisen tarpeelle esitetään eri valtioiden miniverolainsäädäntöjen yhdenmukainen tulkinta: "Koska tuloksilukemissäännön mukaan laskettavaan veroon vaikuttaa tyypillisesti konsernin toisessa maassa maksamien verojen määrä, on oleellista, että tuloksilukemissäännön mukaan verottava maa ja konsernin matalasti verotetun yksikön toimintavaltio soveltavat sääntöjä yhdenmukaisella tavalla. Epäjohdonmukaisuus vaarantaisi järjestelmän toimintaa ja voisi johtaa kahdenkertaiseen- tai nollaverotukseen." Suomi ei ole kuitenkaan ainoa valtio, jossa GloBE-ohjeistuksen suhdetta valtiosääntöoikeuteen joudutaan arvioimaan. Vaikka Suomessa katsottaisiinkin, että GloBE-ohjeistusta voidaan soveltaa taannehtivasti myös tilanteissa, joissa PL 81 § edellyttää ohjeistuksen kirjaamista lakiin, ei tämä välttämättä kaikissa muissa valtioissa ole valtiosääntöoikeudellisesti mahdollista. Käytännössä tämä tarkoittaa, ettei Suomi omin toimin voi joka tapauksessa vaikuttaa siihen, että GloBE-ohjeistus tulee sovellettavaksi kaikissa valtioissa myös ajallisesti yhdenmukaisesti.

## ENNAKKORATKAISUMAHDOLLISUUS OTETTAVA PIKAISESTI KÄYTTÖÖN

Globaalia minimiverotusta koskevan ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden parantamiseksi ennakkoratkaisumahdollisuus olisi pikaisesti otettava käyttöön. Keskuskauppakamari muistuttaa, että Valtiovarainvaliokunta piti mietinnössään (VaVM 13/2023 vp) ”tärkeänä, että asian valmistelua jatketaan ja lakiin sisällytetään mahdollisuus ennakkoratkaisun saamisesta joko OECD:n tulevan työn tulosten mukaisesti tai puhtaasti kansallisin ratkaisuin kohtuullisessa ajassa ottaen huomioon, että ensimmäiset minimiveroa koskevat ilmoitukset tulee jättää vuoden 2026 aikana.”

Hallituksen esitysluonnos ei sisällä ennakkoratkaisumahdollisuutta eikä kuvausta siitä, miten OECD:n työ ennakkoratkaisujärjestelmän osalta on edistynyt. Käytännössä ennakkoratkaisu olisi mahdollistettava viimeistään vuoden 2025 aikana, jotta valtiovarainvaliokunnan asettama aikataulutavoite toteutuisi.

## ERÄITÄ YKSITYISKOHTAISEMPIA HUOMIOITA

Substanssiperusteinen vähennys

Substanssiperusteisen vähennyksen kiinteän omaisuuden huomioitavan kirjanpitoarvon määritelmää täsmennetään GloBE-ohjeistuksessa siten, että kirjanpitoarvo määritetään sisäisten transaktioiden eliminoinnin jälkeen. Tätä tarkennusta koskevassa OECD-ohjeessa on tarkennettu myös, että yrityskauppojen PPA-oikaisut (purchase price allocation) huomioidaan käytettävässä kirjanpitoarvossa. Myös tämä tarkennus olisi hyvä tuoda laintasolle.

Hallituksen esitysluonnoksen ulkopuolelle jätetyt asiat

Hallituksen esitysluonnos sisältää vain ne asiat, joiden on katsottu vaativan PL 81 §:n mukaisesti lainsäädäntötoimia. Lisäksi olettamasaännöksistä voitaisiin antaa tarkempia Verohallinnon määräyksiä.

Vuoden 2023 GloBE-ohjeistuksessa on kuitenkin näkemyksemme mukaan eräitä ohjeita, joiden saattamista lakiin tulisi vielä harkita:

- 1) Valuuttakursseja koskeva ohjeistus (heinäkuu 2023 ohje sisältää tarkennuksen sen osalta, mitä valuuttakursseja GloBE-laskelmissa käytetään)
- 2) Olettamasaännöksiin sovellettava substanssiperusteinen vähennys siirtymäajalla (joulukuu 2023 ohje sisältää tarkennuksen, että myös olettamasaännöksiä sovellettaessa käytetään siirtymäajan prosenttitasoa eikä 5 prosenttia)

Verohallinnolle delegoitu toimivalta ja ennakoitavuus

OECD:n vuonna 2023 julkaisemat ohjeistukset sisältävät myös paljon uusia ohjeita siitä, minkälaisia oikaisuja yritysten maakohtaisiin raportteihin tulee tehdä olettamasaännösten soveltamiseksi. Näitä ohjeita ei ole tarkoitus vielä lakiin vaan Verohallinnolle delegoidaan oikeus antaa määräyksiä näitä koskien. Verohallinnon määräyksiä koskee vastaava taannehtivaa voimaantuloa ja soveltamista koskeva ongelma kuin lailla säädettävien muutosten osalta. Yrityksillä tulisi olla riittävän ajoissa tieto näistä vaatimuksista, jotta ne pystytään ottamaan huomioon.

KESKUSKAUPPAKAMARI

Johanna Sipola

Varatoimitusjohtaja

Tomi Viitala

Johtava veroasiantuntija

Viitala Tomi

Keskuskauppakamari

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

Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta

- Finanssiala ry (jäljempänä FA) pitää hyvänä ratkaisuna sisällyttää lakiin OECD:n vuonna 2023 antamasta ohjeistuksesta vain välttämättömät oikaisut ja jättää loppuohjeistus viranomaisohjeistuksen varaan.
- Valitusta implementointitavasta johtuen on välttämätöntä huolehtia siitä, ettei viranomaisten harkintavalta laajene yli OECD:n ohjeistuksen ja että tulevaisuudessa annettavat Verohallinnon ohjeet noudattavat tiukasti OECD:n ohjeistusta ja eivätkä poikkea muiden maiden käytännöistä.
- FA pitää tärkeänä, että Verohallinnolle turvataan riittävät resurssit muun muassa ohjeiden laatimiseen. Kyseessä on äärimmäisen monimutkainen sääntelykokonaisuus, jonka ymmärtäminen vaatii laajaa laskenta- ja veroteknistä osaamista.
- Lain taannehtivuus on tässä tapauksessa ymmärrettävä ratkaisu, mutta FA korostaa sitä, että taannehtivan verolainsäädännön tulee jatkossakin olla mahdollista vain aivan poikkeuksellisissa tapauksissa. Kansainvälisen sääntelyn ja ohjeistuksen aikataulu ei saa johtaa siihen, että taannehtivasta verolainsäädännöstä muodostuu millään muotoa tapa.

1 Yleistä

FA:n käsityksen mukaan HE-luonnoksessa valittu ratkaisu sisällyttää HE:n muutosesitykseen ainoastaan välttämättömät oikaisut lakiin, jotta suomalainen lainsäädäntö ei ole ristiriidassa OECD:n mallisääntöjen ja varsinkin myöhemmin annettujen lukuisten hallinnollisten ohjeiden kanssa, on selkeä ja oikeansuuntainen.

Lakiluonnoksen mukaan OECD:n ohjeistuksen ja Suomen verotuskäytännön yhdenmukaisuus voidaan varmistaa Verohallinnon ohjeistuksella ja materiaalien yleisellä tulkintavaikutuksella. Oletettavaa siis on, että OECD:n lukuisat hallinnolliset ohjeet annettaneen myöhemmin Verohallinnon ohjeilla. Valitusta implementoitavasta johtuen on välttämätöntä huolehtia siitä, ettei viranomaisten harkintavalta laajene yli OECD:n ohjeistuksen ja että tulevaisuudessa annettavat Verohallinnon ohjeet noudattavat tiukasti OECD:n ohjeistusta ja eivätkä poikkeakaan muiden maiden käytännöistä.

Verohallinnon tulevien ohjeiden osalta FA korostaa, että OECD:n materiaalin suuren sivumäärän, monimutkaisuuden ja erityisesti tulkinnallisuuden johdosta Verohallinnon tulevien ohjeiden yksiselitteiseen, alkuperäiseen tekstiin perustuvaan ja selkeään esitystapaan esimerkkeineen on kiinnitettävä erityistä huomiota sen sijaan, että vaikea OECD-teksti vain käännettäisiin suomeksi.

Vähimmäisverosääntely on poikkeuksellisen vaikea kokonaisuus, jonka ymmärtäminen vaatii laajaa laskenta- ja veroteknistä osaamista. FA korostaa sen tärkeyttä, että VM:lle ja Verohallinnolle taataan jatkossakin riittävät ja pätevät resurssit valmistelemaan ja käsittelemään vähimmäisveroa.

## 2 Substanssiperusteinen vähennys (5 luku 7 §)

Ehdotetussa lainkohdassa käytetään termiä ”maksetut palkat”, joka ei vastaa Admin Guide July 2023 laajempaa ilmaisua, vaan on suppeampi ilmaisu ja saattaa aiheuttaa virheellisen tulkinnan maksuperusteisista palkoista.

Lainkohdan sanamuotoa on laajennettava vastaamaan OECD Admin Guidelinen July 2023, jossa ”eligible payroll costs” on laajempi käsite kuin ”maksetut palkat”.

OECD GUIDANCE, July 2023

Stock-based compensation

Introduction



37. This section provides guidance on the definition of 'Eligible Payroll Costs' with respect to stock-based compensation. The Eligible Payroll Costs with respect to Eligible Employees are relevant in determining the size of the Substance-based Income Exclusion for a jurisdiction under Article 5.3.

38. Article 10.1 states that:

Eligible Payroll Costs means employee compensation expenditures (including salaries, wages, and other expenditures that provide a direct and separate personal benefit to the employee, such as health insurance and pension contributions), payroll and employment taxes, and employer social security contributions.

39. Paragraph 34 of the Commentary to Article 5.3.3 clarifies that this definition includes stock-based compensation. Paragraph 35 then states that 'the payroll carve-out is based on the total amount of the payroll expenditures accrued in the financial accounts for the Fiscal Year,' except for payroll expenses capitalized into the carrying value of certain assets. These paragraphs clarify the meaning of Eligible Payroll Costs in the context of the Substance-based Income Exclusion.

40. Stock-based compensation is also addressed by the Model Rules in a different context – the allocation of GloBE Income or Loss under Article 3.2. Under Article 3.2.2, the Model Rules allow for a Filing Constituent Entity to make an election to:

...substitute the amount allowed as a deduction in the computation of its taxable income in its location for the amount expensed in its financial accounts for a cost or expense of such Constituent Entity that was paid with stock-based compensation.

### 3 Sanktiomaksujen kohtuullisuus

Ehdotettuun 10 luvun 4 §:ään on sisällytetty veronkorotusta koskeva siirtymäkauden poikkeus veronkorotuksiin, jotta hallinnolliset sanktiot eivät muodostuisi soveltamiskauden alkuvaiheessa kohtuuttomiksi. Tältä osin FA esittää toiveen, että lain sanktiosääntöjä lievennettäisiin OECD:n/EU-direktiivin sallimissa rajoissa myös siirtymäkauden jälkeen ja että lakiin lisättäisiin Ruotsin lainsäädäntöä vastaava säännös siitä, että virheellisen vähimmäisverolaskelman korjaaminen oma-aloitteisesti ei johda sanktioihin. Verovelvollisia konserneja, jotka joutuvat raportoinnin piiriin, pitäisi rohkaista oma-aloitteiseen korjaamiseen ja sanktioita tulisi määrätä vain vakavien virheiden ilmetessä, joissa minimiveropositio on selvästi arvioitu väärin.

Esimerkiksi Ruotsissa maksimimäärä virheelliselle ilmoittamiselle on 5 000 000 kruunua (pyöreästi 500 000 euroa). On huomattava, että tätä määrää pidettiin huomattavana ja liiallisena sanktiona Ruotsin hallituksen esityksen saamassa palautteessa. Sanktioita ylipäätään voidaan Ruotsissa määrätä vain, jos virheet ovat vakavia. Mikäli verovelvollinen korjaa virheen oma-aloitteisesti ennen viranomaisen aloittamaa selvitystä, mitään sanktiota ei määrätä. Seuraava taulukko kuvaa Suomen sanktioiden ilmeistä epäsuhtaa verrattuna Ruotsin säännöksiin. Esimerkki osoittaa, että Suomen huojennettu tasokin ylittää Ruotsin maksimisanktion jo vähimmäisveron piirissä olevien yhtiöiden kannalta hyvin alhaisellakin esimerkkiluvulla tarkasteltuna.

Esimerkki 10 miljoonan euron virheestä seuraavat sanktiot (huom! virheen määrää ei ole pidettävä minimiverosäännösten piirissä olevien yhtiöiden kannalta materiaalisena):

	Suomi	Ruotsi
Oma-aloitteinen korjaaminen 2 %	200 000	0
Huojennettu taso	5 % 500 000	0
Perustaso	10 % 1 000 000	25 000 – 500 000
Ankaramman tason alaraja	15 % 1 500 000	25 000 – 500 000
Ankaramman tason yläraja	50 % 5 000 000	25 000 – 500 000

#### 4 Maakohtaiseen raportointiin perustuvan oletettamääräyksiin liittyvä delegointisäännös (10 luku 8 §)

Lakiehdotuksen mukaan Verohallinnolle delegoitaisiin mahdollisuus antaa tarkempia määräyksiä oletettamääräyksiin liittyvistä ehdot täyttävässä tilinpäätöksessä käytettävistä tietolähteistä ja maakohtaisella raportilla ilmoitettuihin lukuihin tehtävistä oikaisuista.

FA toivoo, että tätä kohtaa selkeytetään ja avataan tarkemmin, minkälaisia tarkennuksia Verohallinto saa tehdä. FA korostaa sitä, että Verohallinto ei saa tehdä tarkennuksia, jotka supistavat tai rajoittavat maakohtaisten raporttien käyttökelpoisuutta OECD:n ohjeistusta enemmän.

#### 5 Lain taannehtivuus

Lakia ehdotetaan sovellettavan taannehtivasti 1.1.2024 tai sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Esitysluonnoksessa lain taannehtivuutta perustellaan muun muassa sillä, että lakimuutokset perustuvat OECD:n vuoden 2023 puolella antamiin ohjeistuksiin ja että ehdotettujen muutosten soveltaminen on lähes poikkeuksetta verovelvollisen kannalta edullisia.

OECD:n vähimmäisveroa koskevan työn keskeneräisyydestä ja aikatauluista johtuen on ymmärrettävää, että Suomen lainsäädäntöön joudutaan tekemään vuoden 2024 puolella muutoksia, joita sovelletaan taannehtivasti. FA korostaa kuitenkin, että jatkossa verolainsäädäntöä laadittaessa tulee taannehtivaa lainsäädäntöä ehdottomasti välttää, kuten perustuslakivaliokunta on katsonut lausunnossaan PeVL 1/2009. Kansainvälisen sääntelyn ja ohjeistuksen aikataulu ei saa johtaa siihen, että taannehtivasta verolainsäädännöstä muodostuu millään muotoa tapa. Taannehtivan lainsäädännön asemasta tulee miettiä esimerkiksi nyt vuonna 2024 Ruotsissa vastaavaa lakimuutosta tehtäessä valittua tapaa, jossa lain soveltaminen taannehtivasti on verovelvollisen valittavissa.

FINANSSIALA RY

Hannu Ijäs

Blomqvist Marja  
Finanssiala ry

Asia: VN/37157/2023

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

### Lausunnonantajan lausunto

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

Asia: Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain (1308/2023) muuttamisesta

#### 1. Yleistä

Esitysluonnoksessa ehdotetaan vuoden 2024 alusta voimaantulleen suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain (minimiverolaki) muuttamista siten, että siinä otettaisiin huomioon OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen puitteissa vuonna 2023 annetut soveltamisohjeet. Suomen laki suurten konsernien vähimmäisverosta perustuu EU:n minimiverodirektiiviin, joka puolestaan nojaa läheisesti OECD:n piirissä valmisteltuihin GloBE-mallisääntöihin. Minimiverojärjestelmän täsmentäminen, jatkokehittäminen ja sääntöjen tulkintojen ohjaaminen on suunniteltu toteutettavaksi OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen puitteissa.

Esityksen tarkoituksena on varmistaa, että minimiveroa sovelletaan Suomessa samalla tavoin kuin muissa maissa ja erityisesti, että Suomen minimiverolakia kohdeltaisiin GloBE-mallisäännöissä tarkoitettuina ehdot täyttävinä sääntöinä. Tätä varten ehdotetaan, että OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen vuonna 2023 annetuista soveltamisohjeista säädetään kotimaiseen lakiin uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat sekä hyvin tulkinnallisia kohtia koskevat selvennykset. Ohjeisiin sisältyviä muita tulkintaselvennyksiä sen sijaan ei esitetä säädettäväksi lakiin; tulkintojen yhdenmukaisuus voidaan esityksen perustelujen mukaan varmistaa esimerkiksi Verohallinnon antamalla ohjeistuksella.

Esitysluonnoksessa ehdotetaan minimiverolakiin suuri joukko muutoksia, jotka ovat luonteeltaan pääosin täsmennyksiä, rajauksia, säännösten uudelleenryhmittelyä ja kielellisiä muutoksia. Eräissä tapauksissa verovelvolliselle tarjotaan uudenlainen mahdollisuus valita jonkin erityisen taloudellisen toimen käsittelytapa. Esimerkkinä rajauksista mainittakoon julkishallinnon yksiköiden ja valtiollisten rahastojen rajaaminen järjestelmän ulkopuolelle. Täsmennyksistä voidaan nostaa esiin tilikauden määrittelyn aiempaa yksityiskohtaisempi määrittely. Uusia valintamahdollisuuksia liittyisi mm. ns. pienomistusosinkojen, eräiden velkajärjestelyjen sekä palautukseen oikeuttavien veronhyvitysten käsittelyyn. Monilla muutosehdotuksilla on sisällöllistä merkitystä. Tämä koskee mm. muutoksia

hybridimuotoisten rahoitusinstrumenttien kohtelussa, vakuutuslaitosten määrittelytuloksen laskennassa sekä leasing-sopimuksilla hankitun käyttöomaisuuden huomioimisessa ns. substanssivähennyistä laskettaessa. Muutosehdotukset koskevat myös ns. olettamasaännöksiä, jotka yksinkertaistavat ja vähentävät yritysten velvoitteita. Näistä mainittakoon maakohtaisen raportoinnin piiriin kuulumattomalle konsernille annettu mahdollisuus soveltaa yksinkertaistettua minimiveron laskentaa.

Esitysluonnoksessa arvioidaan, ettei ehdotetuilla muutoksilla ole vaikutusta verotuloihin. Liittyen muutosehdotusten täsmentävään luonteeseen tämä arvio on uskottava. Muutosten arvioidaan myös keventävän yritysten ja viranomaisen hallinnollista taakkaa, koska ne sisältävät rajauksia verovelvollisuuteen ja yksinkertaistavia menettelyjä. Suhteutettuna minimiverolain kokonaisuudessaan aiheuttamaan rasitukseen tämä vaikutus lienee kuitenkin vähäinen.

## 2. Huomioita liittyen esitysluonnokseen

Valtion taloudellisella tutkimuskeskuksella ei ole huomautettavaa esitysluonnoksen sisältöön. Luonnostekstin seuraaminen koettiin kuitenkin hankalaksi, mikä teki esityksen sisällön arvioimisesta työlästä. Minimiveroa koskeva sääntely on toki yleisesti poikkeuksellisen monimutkainen ja sisältää suuren määrän uusia käsitteitä. Osaksi tämä monimutkaisuus liittyy veron globaaliin luonteeseen. Sääntelyssä on jouduttu ottamaan huomioon laajasti eri maissa sovellettavat verojärjestelmät, joiden kirjo on hyvin laaja, ja jouduttu samalla tekemään sääntelyä monimutkaistavia kompromisseja.

Toisaalta vaikeus seurata esitysluonnoksen tekstiä näyttäisi liittyvän myös valittuun esitystapaan. Esimerkiksi säännöskohtaisissa perusteluissa ei juuri tarjota taustoitusta muuttuneille kohdille eikä avata muutosten merkitystä. Vertailtaessa esitysluonnosta Ruotsin Finansdepartementetin samaa aihetta koskevaan raporttiin ”Komplementeringar till bestämmelserna om tilläggs-skatt för företag i stora konserner”, Fi2024/00750, huomataan suuri ero luettavuudessa. Jälkimmäinen sisältää lavean kuvauksen muutoksen kohteena olevien säännösten taustoista ja muutosten syistä. Lisäksi muutosten merkitystä kuvataan usein laskuesimerkein.

Myös Suomen minimiverolain kankean oloiset termit heikentävät tekstin luettavuutta. Siinä käytetään esimerkiksi käsitettä ”määritely tulos” kuvaamaan GloBE-sääntöjen mukaista oikaistua tulosta (engl. GloBE income, adjusted income; ruots. justerad resultat). GloBE sääntöjen mukaisista veroista käytetään puolestaan nimitystä ”oikaistut huomioitavat verot” tai ”huomioitavat verot” (engl. adjusted covered taxes, ruots. justerade skatter). Suomenkielisten termien yhdenmukaisuus olisi voitu saavuttaa käyttämällä yksinkertaisesti esimerkiksi termejä ”oikaistu tulos” ja ”oikaistut verot”. Suomen laissa ”safe harbour” -termin vastine on ”olettamasaännös”. Ruotsissa vastaava termi näyttäisi olevan ”förenklingsregel”. Jälleen olisi varmaankin ollut löydettävissä kuvaavampi suomenkielinen termi. Nämä termivalinnat on toki tehty jo alkuperäistä minimiverolakia valmisteltaessa.

(Lausunnon ovat valmistelleet Seppo Kari ja Marika Viertola)

Hakola-Uusitalo Tuulia  
Valtion taloudellinen tutkimuskeskus

Kari Seppo  
Valtion taloudellinen tutkimuskeskus

Asia: VN/37157/2023

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

### Lausunnonantajan lausunto

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

Oikeusministeriön lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta

Valtiovarainministeriö on pyytänyt oikeusministeriöltä lausuntoa otsikkoasiassa. Oikeusministeriö esittää lausuntonaan seuraavan.

#### 1. Arvioinnin lähtökohdista

Esitysluonnos on lähetetty lausuntokierrokselle 12.8.2024. Tämän jälkeen lausuntopalvelussa on julkaistu esitysluonnoksesta uusi versio, jossa asiakirjan nimi on ”HE suurten konsernien vähimmäisvero\_päivitetty rinnakkaistekstit 27.8.”. Esitysluonnosta vaikuttaisi kuitenkin muutetun myös muilta osin kuin rinnakkaistekstien osalta. Osa näiden kahden version välillä tehdyistä muutoksista vaikuttaa olevan myös asian sisällöllisiä muutoksia. Lausuntopalveluun laitettuun päivitettyyn versioon ei ole yksilöity tarkemmin näiden kahden version välisiä muutoksia. Tästä johtuen oikeusministeriön lausunto on laadittu 12.8.2024 toimitetun version pohjalta. Oikeusministeriö kiinnittää yleisesti valtiovarainministeriön huomiota siihen, että mikäli lausuntokierroksen aikana tehdään muutoksia lausuttavana olevaan esitysluonnokseen, tulisi muutokset yksilöidä asianmukaisesti lausuntopalvelussa olevaan aineistoon, jotta lausunnonantajilla on mahdollisuudet perehtyä tällaisiin muutoksiin.

#### 2. Esityksen taustaa koskevan kuvauksen selventäminen

Esitysluonnoksessa esitetään muutettavaksi suurten konsernien vähimmäisverosta annettua lakia (1308/2023). Esityksen taustaksi sivulla 4 kuvataan, että

”Esitys ei perustu uuteen EU-säädökseen, vaan täydentää olemassa olevan säädöksen täytäntöönpanoa. Minimiverodirektiivin valmistelu on kuvattu hallituksen esityksessä HE 77/2023 vp.”

Esitysluonnos on laadittu EU-säädöksen täytäntöönpanon rakenteen mukaisella tavalla. Esitysluonnoksessa on ilmeisesti kyse käytännössä voimassaolevan lain muuttamisesta uusien GloBE-soveltamisohjeiden mukaiseksi. Esitysluonnoksen sivulla 4 kuvataan soveltamisohjeiden lähtökohdista seuraavaa:

”Joulukuussa 2021 julkaistuja GloBE-mallisääntöjä ja niiden helmikuussa 2022 julkaistua kommentaaria on täydennetty vuonna 2023 julkaistuilla kolmella GloBE-soveltamisohjeella (Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules February 2023, Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules July 2023, Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules December 2023, jatkossa myös helmikuun 2023 GloBE-soveltamisohje, heinäkuun 2023 GloBE-soveltamisohje ja joulukuun 2023 GloBE-soveltamisohje). Ohjeita on työstetty Inclusive Frameworkin teknisessä työryhmässä, minkä jälkeen ne ovat tulleet Inclusive Frameworkin hyväksyttäviksi. Suomi on Inclusive Frameworkin jäsenenä osallistunut teknisen työryhmän toimintaan.”

Esitysluonnoksen sivuilla 4-6 kuvataan esityksen suhdetta minimiverodirektiiviin. Jaksossa kuvataan, että direktiivin johdanto-osan kappaleet 3, 6 ja 24 sisältävät velvoitteen pyrkiä implementoimaan direktiivi OECD:n ohjeiden mukaiseksi. GloBE-soveltamisohjeita ei mainita suoraan näissä mainituissa johdanto-osan kappaleissa. Esitysluonnoksessa todetaan myös, että direktiivin 32 artikla edellyttää olettamasääntöjen käyttöönottamista, vaikka kyse ei ole mallisääntöihin sisältyneestä asiasta. Esitysluonnoksessa ei ole kuvattu näiden johdantokappaleiden tai artiklan osalta sitä, katsotaanko että kyseinen direktiivi sisältää oikeudellisen velvoitteen muuttaa täytäntöönpanoa jatkuvasti sen mukaan, jos GloBE-soveltamisohjeita päätetään muuttaa vai onko tällaisessa lainsäädännön muuttamisessa soveltamisohjeiden mukaiseksi kyse kansallisesta ratkaisusta.

Esitysluonnoksesta on jossain määrin haastavaa hahmottaa, mikä on esityksen oikeudellinen tausta ja mikä tarkalleen on kansallinen liikkumavara. Esitysluonnoksesta ilmenee, että direktiivi on tullut implementoida mallisääntöjen kanssa yhteensopivalla tavalla. Sen sijaan esitysluonnoksesta ei vaikuta täysin ilmenevän, tulkitaanko direktiivin voimaansaattamisen tässä yhteydessä olevan jatkuvasti päivittyvä prosessi sen mukaan, miten direktiivin taustalla vaikuttaneita GloBE-mallisääntöjä ja niiden soveltamisohjeita muutetaan. Oikeudellisena lähtökohtana on syytä huomioida, että direktiivin sisällön voidaan katsoa pysyvän muuttumattomana, kunnes direktiiviä päätetään muuttaa. Esitysluonnoksesta ei ilmene tällä hetkellä täysin se, että onko esitysluonnoksen mukaisessa lakiehdotuksessa oikeudellisesti kyse siitä, että katsotaan, että Suomi ei ole tällä hetkellä voimaansaattanut asianmukaisesti direktiivin velvoitteita vai onko kyse siitä, että Suomi tekee kansallisen päätöksen muuttaa voimaansaattamislakia, jotta Suomi toteuttaisi mahdollisimman täysimääräisesti minimiverodirektiivin taustalla olevia tavoitteita.



Jatkovalmistelussa on syytä yksilöidä tarkemmin, missä määrin kyse on Suomen itsenäisesti GloBE-yhteistyön puitteissa tekemien kansainvälisten sitoumusten voimaansaattamisesta ja missä määrin Suomea sitovan EU-velvoitteen täytäntöönpanosta. Jatkovalmistelussa on syytä myös täsmentää, onko kyse siitä, että Suomi olisi täytäntöönpannut nyt direktiivin puutteellisesti vai katsotaanko että direktiivi sisältää aktiivisen muuttamisvelvoitteen GloBE-mallisääntöjä koskevien ohjeiden muuttuessa.

### 3. Voimaantulon taannehtivuus

Esitysluonnoksessa ehdotetaan, että laki tulisi taannehtivasti voimaan siten, että se koskisi jo käynnissä olevaa tilikautta. Esitysluonnoksen säätämisyjärjestysperusteluissa on todettu, ettei perustuslakiin sisälly yleistä taannehtivan verolain kieltoa.

Perustuslakivaliokunta on todennut lausunnossaan PeVL 97/2022 vp taannehtivista verolaista seuraavaa:

”(16) Perustuslakiin ei sisälly yleistä taannehtivan verolain kieltoa. Verolakeja, joilla on taannehtivaa vaikutusta, on pidetty mahdollisena säätää tietyin edellytyksin (ks. perusoikeusuudistusta edeltävästä käytännöstä kokoavasti PeVL 8/1990 vp). Perustuslakivaliokunnan mukaan yleisistä oikeusperiaatteista — kuten ennakoitavuuden ja kohtuullisuuden vaatimuksista — lähtien voidaan kuitenkin muotoilla lähtökohta, jonka mukaan taannehtivaa verolainsäädäntöä tulee välttää. Tästä huolimatta yksittäisiin tapauksiin saattaa liittyä sellaisia erityispiirteitä, että taannehtivankaan verolainsäädännön hyväksyminen ei muodostu suorastaan valtiosäännön vastaiseksi. Vaikka taannehtivaa verolainsäädäntöä ei voida rinnastaa esimerkiksi yksityisten henkilöiden välisten sopimussuhteiden taannehtivaan sääntelyyn, myös verolakeihin liittyy oikeus luottaa verovelvollisuuden kannalta olennaisia oikeuksia ja velvollisuuksia sääntelevän lainsäädännön pysyvyyteen niin, että tällaisia seikkoja ei voida säännellä tavalla, joka kohtuuttomasti heikentäisi verovelvollisen oikeusasemaa (ks. PeVL 1/2009 vp, s. 2, vrt. esim. PeVL 39/2006 vp, s. 2/1 ja PeVL 56/2005 vp, s. 2/1). Taloudellisilla toimijoilla on valiokunnan mukaan oikeus odottaa verolainsäädännöltä sellaista ennakoitavuutta, että he pystyvät etukäteen kohtuullisessa määrin arvioimaan verolainsäädännön merkityksen toimintaansa suunnitellessaan (PeVL 1/2009 vp, s. 2).”

Esitysluonnoksessa todetaan seuraavaa:

”Lakimuutoksia ehdotetaan sovellettavaksi jo käynnissä oleviin tilikausiin. Tällainen soveltaminen voi periaatteessa vaarantaa verovelvollisen kykyä ennakoida verotustaan. Tässä tapauksessa on kuitenkin annettava painoarvoa sille, että lakimuutokset perustuvat ohjeistukseen, joka on julkaistu jo lakimuutoksia edeltävänä vuonna, toisin sanoen vuoden 2023 helmikuussa, heinäkuussa ja joulukuussa. Myös alkuperäisen minimiverolain esitöissä on kiinnitetty huomioita mahdollisiin tuleviin lainsäädäntötarpeisiin (HE 77/2023, jakso 11.1 kappaleet 7–9). Muutokset eivät siten ole verovelvollisten kannalta yllättäviä. Muutosten soveltaminen on myös lähes poikkeuksetta verovelvollisen kannalta edullista; muutoksilla selvennetään oikeustilaa (esimerkiksi

substanssiperusteista vähennystä koskevat tarkennukset) ja tietyiltä osin myös kavennetaan verovelvollisuuden piiriä (esimerkiksi konsernirakennetta koskevat tarkennukset) ja alennetaan täydennysveron määrää (veronhyvityksiä koskevat tarkennukset). Suurin osa muutoksista ei siten heikentäisi, vaan parantaisi verovelvollisen asemaa joko suoraan pienentämällä verotaakkaa tai hallinnollisesti selventämällä oikeustilaa ja poistamalla tulkintaepävarmuutta.” (HE-luonnos s. 26-27)

Viittauksella alkuperäiseen minimiveroa koskevaan hallituksen esitykseen viitataan ilmeisesti kyseisen esityksen säätämisyksikön kappaleisiin, joissa todetaan seuraavaa:

”Lain erityispiirteinä voidaan pitää sen taustaa kansainvälisessä veroyhteistyössä. Laki on tulosta OECD:n Inclusive Framework -kehityksen piirissä toteutuneesta yhteistyöstä ja sen tuloksena julkaistusta materiaalista, jonka pohjalta direktiivi on annettu. Koska kyse on maailmanlaajuisesti sovellettavaksi aiotusta järjestelmästä, soveltamisen yhtenäisyydestä eri lainkäyttöalueilla on pyritty huolehtimaan. Ilman yhtenäistä tulkintaa rajat ylittävien toimivien konsernien tilanne voisi tulkintaristiriitojen vuoksi muodostua kohtuuttomaksi. Ongelma on pyritty ratkaisemaan GloBE-mallisaäntöihin sisältyvän ns. ”common approach” -periaatteen kautta. Periaatteen mukaan sääntöjen käyttöön ottaminen on vapaaehtoista, mutta jos säännöt otetaan käyttöön, niitä sitoudutaan soveltamaan mallisaäntöjen ja niiden kommentaarin tavoitteiden mukaisesti. Myös direktiivin johdanto-osassa on todettu OECD-materiaalin merkitys tulkintalähteenä. Common approach -periaate on ulotettu GloBE-mallisaäntöjen 8.3 artiklassa myös myöhempään hallinnolliseen ohjeistukseen, jolla GloBE-kommentaarissa aika ajoin päivitetään. 8.3 artiklan mukaan hallinnollista ohjeistusta tulee verotuskäytännössä noudattaa, kotimaisen lainsäädännön vaatimukset huomioiden. GloBE-kommentaarissa on todettu, ettei hallinnollinen ohjeistus voi välttämättä olla kaikilla Inclusive Framework -kehityksen jäsenlainkäyttöalueilla sitovaa suoraan julkaisuhetkellään, vaan paikallisia toimia, mukaan lukien lainsäädäntötoimia, saatetaan edellyttää. Hallituksen käsityksen mukaan Suomi on kommentaarissa tarkoitettu lainkäyttöalue, jolla hallinnollisen ohjeistuksen noudattaminen voi edellyttää lainsäädäntötoimia siltä osin kuin hallinnollinen ohjeistus sisältää verotussäännöiksi tulkittavia kohtia, sillä muutoin perustuslain 81 §:n verosta lailla säätämisen vaatimus ei täyttyisi, eivätkä säännöt olisi Suomessa voimassa olevaa oikeutta. Tästä johtuen hallinnollista ohjeistusta on seurattava, jotta kotimaiseen lainsäädäntöön tuotavat osat voidaan tunnistaa. GloBE-mallisaäntöjen 8.3 artikla ei sinänsä sisällä aikataulua kansallisille voimaansaattamistoimenpiteille. Perustuslain 80 §:n 2 momentin mukaan viranomaisen voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määrätyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädettäisiin lailla tai asetuksella. Erityisiä syitä ovat perustuslakia koskevan hallituksen esityksen mukaan lähinnä tekninen ja vähäisiä yksityiskohtia koskeva sääntely, johon ei liity merkittävää harkintavallan käyttöä. Lisäksi sääntelyn kohteeseen liittyvät erityiset syyt saattavat edellyttää usein ja nopeasti muuteltavien säännösten antamista.” (HE 77/2023 vp, s. 120-121)

Vastaavasti saman hallituksen esityksen jaksossa toimeenpano ja seuranta todettiin seuraavaa

”Myös OECD:n Inclusive Framework -kehyksessä tuotettua uutta hallinnollista ohjeistusta olisi seurattava mahdollisten siitä johtuvien lainsäädäntötarpeiden kartoittamiseksi.” (HE 77/2023 vp, s. 119)

Oikeusministeriö kiinnittää huomiota siihen, että esitysluonnoksen perusteluista on jossain määrin vaikea tunnistaa perusteluja siitä, että verovelvollisten on voitu katsoa voivan tulkita täysin selvänä asiana se, että kaikkien myöhemmin mahdollisesti ohjeiden laatiminen ja muuttaminen tulee johtamaan lainsäädännön muutoksiin. Esitysluonnoksen teksti sekä siinä viitatu jaksot aiemmasta hallituksen esityksestä vaikuttavat ilmentävän lähinnä sitä, että säädösmuutokset ovat mahdollisia, mutta nämä perustelut eivät vielä vaikuta sisältävän selvää tietoa siitä, että miksi muutokset eivät ole verovelvollisten kannalta yllättäviä. Oikeusministeriö katsoo, että tässä yhteydessä sillä on selvä merkitysero, onko lainsäädännön tuleva muutos selvä vai mahdollisesti toteutuva. Jatkovalmistelussa on syytä kuvata tarkemmin tätä perustelua siitä, että sääntelyn muuttaminen ohjeiden mukaiseksi ei olisi verovelvollisen kannalta yllättävä ja ennakoimaton asia.

Johanna Suurpää

Osastopäällikkö

Lauri Koskentausta

Lainsäädäntöneuvos

Koskentausta Lauri  
Oikeusministeriö

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

lausuntopalvelu.fi

Asia: Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta – lausuntopyyntö VN/37157/2023

Alla on pyydetty lausuntoni luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta (lausuntopyyntö VN/37157/2023), jäljempänä esitysluonnos. Lausunnossa tarkastellaan esitysluonnokseen liittyviä lainsäädännön periaatteellisia kysymyksiä ja kommentoidaan lisäksi joitain yksityiskohtia. Lakiehdotuksen säännösten sanamuotoja ei ole tarkasteltu lausunnossa yksityiskohtaisesti.

#### 1 Esitysluonnoksen lähtökohdat

Voimassa olevan suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain (1308/2023, jäljempänä vähimmäisverolaki) taustalla on neuvoston direktiivi monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa ((EU) 2022/2523, jäljempänä vähimmäisverodirektiivi tai direktiivi). Vähimmäisverodirektiivillä on pantu täytäntöön EU:n laajuisesti OECD:n ns. BEPS-hankkeen pohjalta saavutettu yhteisymmärrys suurten kansainvälisten konsernien efektiivisestä vähimmäisverosta (ns. Pilari 2 -hanke ja GloBE).

Vähimmäisverolain muuttamisen taustalla on tarve ottaa huomioon ja säätää lailla OECD:n ja G20-maiden osallistavassa kehyksessä (Inclusive Framework) vuonna 2023 tuotettu minimiverotusta koskeva soveltamisohjeistus. Esitysluonnoksen mukaan lakimuutosten tavoitteena on direktiivin tarkoituksen toteuttaminen ja sen varmistaminen, että Suomen vähimmäisverolaki katsotaan GloBE-mallisäännöissä tarkoitetuiksi ehdot täyttäväksi säännöiksi. Tavoite toteutetaan siten, että OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen vuonna 2023 julkaisemista soveltamis-ohjeista (jäljempänä soveltamisohjeet) ehdotetaan säädettäväksi vähimmäisverolakiin uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat ja tulkinnallisia kohtia koskevat selvennykset. Soveltamisohjeisiin sisältyviä muita tulkintaselvennyksiä ei esitysluonnoksen mukaan sen sijaan esitetä sisällytettäväksi lakiin. Esitysluonnoksessa ei ehdoteta muutettavaksi voimassa olevan vähimmäisvero-lain toimintaperiaatteita. Verovelvollisten piiri, verokanta ja verotussäännöt säilyisivät nykyisellään.

Vähimmäisverolaki tuli voimaan 1.1.2024 ja sitä sovelletaan ensimmäisen kerran 31.12.2023 tai sen jälkeen alkaviin tilikausiin. Lisäksi lain voimaantulosäännöksessä todetaan, että lain 2 luvun 8–11 §:iä sovelletaan vasta 31.12.2024 tai sen jälkeen alkaviin tilikausiin, lukuun ottamatta 3 §:ssä tarkoitettun valinnan tehneessä jäsenvaltiossa sijaitsevien emoyksiköiden konsernien tili-kausia. Esitysluonnoksessa ehdotetut muutokset on tarkoitettu tulemaan voimaan 31.12.2024 mennessä. Esitysluonnoksen mukaan lakia on tarkoitus soveltaa ensimmäisen kerran 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Lakimuutosta sovellettaisiin siis takautuvasti.

## 2 Esitysluonnoksen periaatteiden tarkastelu

Esitysluonnosta tarkasteltaessa nousevat esille erityisesti seuraavat periaatteelliset kysymykset:

- Miltä osin OECD:n soveltamisohjeet edellyttävät lainsäädännön muuttamista ja miltä osin on kyse lain tulkintaohjeesta?
- Miten esitysluonnokseen vaikuttaa se, että vähimmäisverolain toimivalta on EU:lla ns. siirrettynä toimivaltana?
- Voidaanko muutoksia soveltaa esitysluonnoksen mukaisesti taannehtivasti?
- Miten ja mistä ajankohdasta OECD:n soveltamisohjeet on otettu huomioon muissa valtioissa?

Alla oleva tarkastelu keskittyy näihin kysymyksiin.

### 2.1 Lailla säätämisen tarpeesta

Säädösvalmistelun peruslähtökohtana on yleensäkin ratkaista, onko tietystä asiasta, kuten esitysluonnoksen mukaisessa tilanteessa OECD:n soveltamisohjeista, tarve säätää lailla. Kysymys on siitä, miltä osin tietty asia kuuluu lainsäädännön alaan. Asiaa arvioitaessa on otettava huomioon mm. se, että lainsäädännön, mkl. verolainsäädäntö, soveltamiseen liittyy yleensä tietty tulkinnallisuus. Ei voida lähteä siitä, että lain tulkinnallisuus pystyttäisiin poistetaan kaikilta osin

muuttamalla voimassa olevaa lainsäädäntöä. Jatkuvat lainsäädännön muutokset luovat epävarmuutta ja ovat ongelmallisia erityisesti, jos niitä sovelletaan taannehtivasti.

Lailla säätämisen tarpeellisuutta on tarkasteltu esitysluonnoksen eri kohdissa. Esitysluonnoksessa on asiaa pohdittaessa tehty jaottelu muun muassa sen mukaan, onko OECD:n soveltamisohjeessa kyseessä ”uusi verosääntö”, joka vaikuttaa suoraan veron määrään tai konsernin asemaan verovelvollisena, vai muu tulkintaa selventävä ohje (ks. esitysluonnoksen s. 4, s. 9 ja s. 25). Tämä jaottelu on sinänsä perusteltu ja liittyy siihen, onko soveltamisohjeen muutoksista säädettävä lailla vai ovatko ne tulkintaa selkeyttäviä tulkintalähteitä.

Esitysluonnoksen sanamuodot ja tehdyt valinnat eivät kaikilta osin vastaa edellä kerrottua jaottelua. Esitysluonnoksen mukaan vähimmäisverolakia muutetaan myös säännösten ”selventämiseksi” ja ”täsmentämiseksi” (ks. esitysluonnoksen s. 7). Yleensä on niin, että asiasta ei tarvitse säätää lailla, jos kyse on vain selventämisestä ja täsmentämisestä. Tältä osin näyttäisi oleva kyse asioista, jotka voidaan ratkaista tulkinnalla. Tulkittaessa lakia ratkaisu tai ainakin tukea ratkaisulle löytynee nykytilanteesta OECD:n soveltamisohjeista, koska tältä osin esitysluonnoksen muutokset perustuvat nimenomaan soveltamisohjeisiin. Lisäksi Verohallinto valmistelee kotisivujensa mukaan ”useamman syventävän ohjeen kokonaisuutta”. Verohallinnon ohjeet eivät ratkaise tilannetta silloin, kun kyse on lainsäädännön alaan kuuluvasta asiasta, mutta tulkinnallisissa tilanteissa ne kertovat vähimmäisveron osalta Verohallinnon kannan asiasta ja voivat siten parantaa verovelvollisten oikeusvarmuutta. Verohallinnon ohjeet ovat sallittuja tulkintalähteitä. Ne eivät ole vahvasti velvoittavia (ks. Nykänen, Pekka, Verohallinnon ohjeet käytännön verotuksen ja vero-oikeudellisen tutkimuksen oikeuslähteenä, Verotus 5/2020, s. 619-629). Verohallinnon ohjeiden laatiminen vähimmäisverolaista voi kuitenkin olla hankalaa ja niiden merkitys lain tulkinnassa tavanomaistakin vähäisempi silloin, kun sääntelystä on OECD:n ohjeistusta, jota käytetään tuomioistuimissa lain tulkintalähteenä tai tulkinnan apuna. Esitysluonnoksessa näyttää kuitenkin lähdetyn siitä, että direktiivin ja soveltamisohjeiden tavoitteisiin voitaisiin joltain osin päästä myös Verohallinnon ohjeilla. Esitysluonnoksessa todetaan tältä osin mm. seuraavaa: ”Esityksen tarkoituksena on toteuttaa direktiivin ja mallisääntöjen nämä tavoitteet kotimaisessa oikeudessa siltä osin, kuin tavoitteisiin ei voida päästä esimerkiksi Verohallinnon ohjeistuksen avulla.” (ks. esitysluonnoksen s. 6). Tästä saa vaikutelman, että esitysluonnoksessa Verohallinnon ohjeen asema laintulkintalähteenä esimerkiksi tuomioistuimissa olisi edellä oikeuskirjallisuudessa esitettyä näkemystä merkittävämpi. Vähimmäisverolakia sovellettaessa laintulkinta on monimutkainen sikäläkin, että EU-tuomioistuimella on jäljempänä kerrotun mukaisesti toimivalta tulkita vähimmäisverolakia, koska kyse on direktiivipohjaisesta EU-sääntelystä.

Oikeuskäytännössä on aikaisemmin pohdittu OECD:n ohjeistuksen merkitystä muun muassa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin ja OECD:n siirtohintaohjeiden osalta. Asia on tuotu esille myös hallituksen esitysluonnoksessa, jossa on todettu, että kyseiset OECD:n ohjeet on hyväksyttävä tulkintalähteeksi (ks. esitysluonnoksen s. 4). Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissään käyttämä sanamuoto OECD malliverosopimuksen kommentaarin asemasta lain tulkinnassa on ollut, että vaikka kommentaari ”ei ole muodollisesti sitova tulkintalähde, sillä on merkitystä tulkinta-apuna” (ks. KHO 2002:26). Sanamuodon perusteella näyttää siis siltä, että malliverosopimuksen kommentaaria ei ole pidetty oikeuskäytännössä varsinaisena tulkintalähteenä. Korkein hallinto-

oikeus on todennut siirtohinnoitteluohjeiden asemasta tulkintalähteenä mm., että ”OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisia markkinaehtoisuuden arviointimenetelmiä on pidettävä merkittävänä tulkintalähteenä, kun tarkastellaan toteutetun liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuutta” (ks. esim. KHO 2018:173). Vaikuttaa siltä, että malliverosopimuksen kommentaarin ja siirtohinnoitteluohjeen aseman tulkintalähteenä on oikeuskäytännössä hieman erilainen. Siirtohinnoitteluohjeen asema tulkintalähteenä vaikuttaa teoreettisessa tarkastelussa olevan vahvempi kuin OECD:n malliverosopimuksen asema tulkintalähteenä.

Voimassa olevan vähimmäisverolain valmistelun yhteydessä annetuissa lausunnoissa tarkasteltiin sitä, mikä OECD:n soveltamisohjeiden merkitys olisi jatkossa vähimmäisverolakia tulkittaessa. Vähimmäisverolaissa on yksittäisissä säännöksissä viitattu suoraan OECD:n soveltamisohjeeseen, joten sekin nostanee ohjeen ainakin tältä osin tulkintalähteeksi. Lisäksi tulkintalähteen asemaan voi vaikuttaa OECD:n soveltamisohjeen mainitseminen direktiivin johdannossa (ks. mm. direktiivin johto-osan kpl 24). Keskeistä on myös se, miten EU-tuomioistuin tulee suhtautumaan OECD:n soveltamisohjeeseen vähimmäisverodirektiivin tulkintalähteenä.

Arvioitaessa OECD:n soveltamisohjeiden merkitystä on hyvä ottaa huomioon myös se, että vähimmäisverolaki kuuluu EU-tuomioistuimen toimivaltaan. Kansalliset tuomioistuimet voivat pyytää EU-tuomioistuimelta ennakkoratkaisua vähimmäisverolain tulkinnasta. Tällöin OECD:n soveltamisohjeen merkitys lain tulkinnassa jää käytännössä EU-tuomioistuimen ratkaistavaksi. Tällä on oma merkityksensä myös silloin, kun arvioidaan sitä, onko lailla säätäminen perusteltavissa sillä, että se turvaa direktiivipohjaisen sääntelyn yhdenmukaisen toteutumisen. Tähän vaikuttaa omalta osaltaan se, että EU-tuomioistuimen toimivalta vähimmäisverosääntelyn tulkinnassa turvaa yhdenmukaista direktiivin tulkintaa EU:n sisällä.

Sääntelyn tai tulkinnan yhdenmukaisuutta on kuitenkin käytännössä erittäin hankala saavuttaa globaalilla tasolla, koska kansalliset säännökset (Suomen osalta EU:n direktiivipohjainen sääntely) ja niiden tulkinta voivat poiketa toisistaan eri valtioissa. Syynä tähän on mm. se, että lainsäädännön muotoilu ja yksityiskohtaisuusvaatimukset voivat vaihdella valtioittain. Lisäksi EU:n direktiivisääntely ja sen taustalla oleva OECD:n materiaali ei ole yksiselitteistä. Suomessakin kansalliseen lainsäädäntöön on viety ylätasoinen ilmaisuja, joihin väistämättä liittyy tulkintakysymyksiä.

## 2.2 Esityksen suhde EU:n toimivaltaan

Esitysluonnoksen kohdissa 2 ja 3 käsitellään ainakin välillisesti esityksen suhdetta EU:n toimivaltaan. Asia on tärkeä, koska kyseessä on EU:n siirrettyyn toimivaltaan kuuluvan direktiivipohjaisen lainsäädännön muuttaminen ilman, että direktiiviä olisi muutettu. Esitysluonnoksessa olisi toivottavaa tuoda vielä selkeämmin esille tämä toimivaltakysymys ja perustella, miksi direktiivipohjaista lainsäädäntöä voidaan muuttaa kansallisella lainsäädännöllä ilman direktiivin muuttamista. Esityksessä olisi myös toivottavaa tuoda esille, onko asiasta keskusteltu EU:n työryhmissä tai komission kanssa tai, onko asiasta mahdollisesti olemassa EU:n oikeudellisen yksikön kannanottoa.

Muiden jäsenvaltioiden suunnitelmiin tai toteuttamiin keinoihin on viitattu lyhyesti esitysluonnoksen kohdassa 5.2. Kohdassa on viitattu Ruotsin ja Tanskan vähimmäisverosääntelyn muutosesityksiin. Ruotsin esityksessä EU-oikeudenmukaisuutta on käsitelty kohdassa 27. 7 (ks. Lagrådsremiss, Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner, Stockholm den 15 augusti 2024 s. 237). Ruotsin esityksessä todetaan, että esityksen katsotaan olevan vähimmäisverodirektiivin ja SEUT:n mukainen. Tätä perusteellaan lähinnä direktiivin johdannon 24 kohdalla.

### 2.3 Taannehtiva lainsäädäntö

Esitysluonnoksen voimaantulosäännöstä (ks. esitysluonnoksen kohdat 9 ja 11.2) pitäisi taannehtivan lainsäädännön välttämiseksi ja alla kerrottujen taannehtivaan lainsäädäntöön liittyvien ongelmien takia muuttaa niin, lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1.1.2025 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Lisäksi voitaisiin määrätä, että voimaantulosäännöksessä yksilöityjä verovelvolliselle edullisia säännöksiä sovellettaisiin 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Olisi toivottavaa myös selvittää, voisiko voimaantulosäännökseen sisältyä soveltamisen osalta määräys verovelvollisen kannalta edullisemman säännöksen soveltamisesta (ks. tarkemmin Lainkirjoittajan opas, kohta 21 Siirtymäsäännökset). Edellä kerrotun kaltainen soveltamisäännös näyttäisi olevan symmetriassa esim. Ruotsin esityksen voimaantulosäännösten kanssa. Kuten alla on todettu, soveltamisajankohdan osalta olisi tärkeää vielä selvittää mm. komission ja sen oikeudellisen yksikön sekä EU:n jäsenvaltioiden kannat ja suunnitelmat muutosten voimaantulosta, jos tätä ei ole vielä tehty.

Taannehtivan lainsäädännön perusteeksi esitysluonnoksessa on viitattu siihen, että direktiivin tarkoituksen mukaisesti jäsenvaltioiden säännösten olisi oltava mahdollisimman samanlaiset maailmanlaajuisen sopimuksen kanssa. Näin varmistettaisiin, että ”jäsenvaltioiden säännöt olisivat ehdot täyttäviä GloBE-mallisääntöjen tarkoittamalla tavalla”. Esitysluonnoksen tavoite on perusteltu. Esitysluonnoksessa tuodaan lisäksi esille, että ”On siten mahdollista, että GloBE-soveltamisohjeistuksen soveltamatta jättäminen johtaisi direktiivin epätäydelliseen kansalliseen täytäntöönpanoon silloinkin, kun kyse ei ole 32 artiklassa tarkoitetuista olettamasäännöistä.” (esitysluonnos s. 9).

Taannehtivan lainsäädäntöön liittyviä ongelmia on käsitelty esitysluonnoksen kohdassa 11.2. Tältä osin todetaan mm., että lähtökohtana on taannehtivan verolainsäädännön välttäminen. Tämän näkemyksen kanssa voi olla samaa mieltä. Esitysluonnoksessa taannehtivuutta on perusteltu voimassa olevan vähimmäisverolain esitöillä ja sillä, että lakiesitykset perustuvat ohjeistukseen, joka on julkaistu jo lakiesitystä edeltävänä vuonna 2023 (ks. esitysluonnos s. 26). Näitä perusteita ei voida pitää kestävinä argumentteina esitetylle taannehtivuudella, erityisesti jos asia voitaisiin ratkaista muuttamalla voimaantulosäännöksen siirtymäsäännöksiä edellä kerrotulla tavalla.



Esitysluonnosta arvioitaessa on otettava huomioon, että vähimmäisverolakiin liittynee myös jatkossa muutostarpeita, koska OECD:n soveltamisohjeita päivitetään myös jatkossa (ks. esitysluonnoksen kohta 10). Tässä esitysluonnoksessa valittu linja suhteessa taannehtivaan lainsäädäntöön vaikuttaa siis myös jatkossa arvioitaessa vähimmäisverolain muutostarpeita ja niiden soveltamisajankohtaa soveltamisohjeiden muuttuessa. Vähimmäisverolain muutosten taannehtivuuteen liittyvällä ratkaisulla on jatkossa laajemminkin vaikutusta päätettäessä verosäännösten taannehtivasta soveltamisesta.

Taannehtivaan lainsäädäntöön liittyvät kysymykset eivät kosketa ainoastaan Suomea. Esitysluonnoksesta ei käy ilmi, onko taannehtivaan verolainsäädäntöön liittyviä kysymyksiä käsitelty direktiivin valmistelun yhteydessä ennen sen hyväksymistä tai onko asiasta keskusteltu OECD:ssä soveltamisohjeita valmisteltaessa taikka OECD soveltamisohjeiden muutosten valmistuttua EU:n työryhmissä tai muutoin komission kanssa. Keskusteluissa olisi voitu vaikuttaa OECD:n soveltamisohjeisiin. Olisi voitu sopia, että muutoksia sovelletaan siten, että sääntely ei ole taannehtivaa. Tieto mahdollisista keskusteluista ja niiden ylätasoin sisällöstä olisi hyödyllistä lisätä esitysluonnokseen. Taannehtivaan lainsäädäntöön liittyvistä kansallisista ongelmista on tärkeää myös jatkossa keskustella OECD:ssä ja EU:ssa valmisteltaessa soveltamisohjeiden muutoksia, jotta ongelmat voidaan välttää.

Ruotsin lakiesityksessä taannehtivuuteen liittyvät ongelmat on ratkaistu siten, että säännösten ehdotetaan tulevan voimaan 1.1.2025. Ruotsin esitykseen ehdotetaan lisäksi sisällytettäväksi mahdollisuus mm. siihen, että raportoiva yksikkö voi soveltaa kaikkia tai tiettyjä lain säännöksiä niinä verovuosina, jotka alkavat lähinnä 31.12.2023 jälkeen. Voimaantumisen taustalla on Ruotsin hallitusmuodon (regeringsformen) tulkinta, jonka mukaan taannehtivien säännösten valinnainen käyttöönotto on mahdollista. Esityksen mukaan valinnaisuus on mahdollista niiden säännösten osalta, jotka ovat verovelvolliselle edullisia (ks. Ruotsin lakiesitys kohta 26). Ruotsin esityksessä soveltamisohjeiden muutokset eivät tule automaattisesti sovellettavaksi vuodesta 2024 lähtien. Lopputuloksena voi siis Ruotsin osalta olla, että siellä vähimmäisverosääntely on vuonna 2024 erilainen kuin esimerkiksi Suomessa, jossa lakimuutoksia sovellettaisiin esitysluonnoksen mukaan 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Tämä näyttää vievän pohjaa Suomen esitysluonnoksen taannehtivuuteen liittyvältä toteamalta, jossa todetaan, että ”Koska tuloksilukemissäännön mukaan laskettavaan veroon vaikuttaa tyypillisesti konsernin toisessa maassa maksamien verojen määrä, on oleellista, että tuloksilukemissäännön mukaan verottava maa ja konsernin matalasti verotetun yksikön toimintavaltio soveltavat sääntöjä yhdenmukaisella tavalla. Epäjohdonmukaisuus vaarantaisi järjestelmän toimintaa ja voisi johtaa kahdenkertaiseen- tai nollaverotukseen.” Esityksessä olisikin toivottavaa ottaa kantaa siihen, miten sääntelyn erilainen voimaantulo esimerkiksi Ruotsissa vaikuttaa vähimmäisverojärjestelmän toimivuuteen ja miten tämä vaikuttaa Suomessa siihen, mistä ajankohdasta muutoksia esitetään sovellettavaksi. Yleensä ottaen olisi toivottavaa laajentaa ja syventää esitysluonnoksen osuutta, jossa kerrotaan muiden valtioiden suunnitelmista ja toteuttamiskeinoista. Nykyisellään tarkastelu jää ylätasolle (ks. esitysluonnoksen kohta 5.2). Tarkastelussa on tärkeää arvioida esim. sitä, miten muutosten mahdollinen eriaikainen soveltaminen eri valtioissa vaikuttaa vähimmäisverosääntelyn globaaliin toimivuuteen.

Mm. taannehtivuuden vaikutusten arvioimaiseksi olisi toivottavaa, että esitysluonnoksessa tuotaisiin selkeästi esille, mitkä säännökset ovat sellaisia, että ne kiristävät verotusta ja mitkä lieventävät verotusta verovelvollisten näkökulmasta. Tämä voitaisiin todeta esim. säännöskohtaisissa perusteluissa. Tämä on myös edellytys edellä tässä kohdassa ehdotetun kaltaisen voimaantulosäännöksen laatimiselle.

### 3 Eräitä yksittäisiä kommentteja

Alla on eräitä esitysluonnoksen yksityiskohtiin liittyviä kommentteja:

-Esitysluonnoksen säännöskohtaisissa perusteluissa olisi toivottavaa tuoda selkeästi esille, mitkä muutokset edellyttävät säätämistä lailla ja missä kohdissa on kyse lain ”selventämisestä” tai ”täsmäntämisestä”. Selkeyttävien säännösten lähtökohtana lienee, että niistä ei olisi sinänsä tarpeen säätää lailla. Tavoitteena lienee vain tulkinnallisuuden minimointi.

-Säännöskohtaisissa perusteluissa viitataan osittain ”GloBE-soveltamisohjeisiin” kertomatta ohjeiden sisältöä (ks. esim. s. 10, 10 §:n muutoksen perustelu). Hallituksen esityksen sisältö olisi helpommin hahmotettavissa ja hyvän lainsäädäntötavan mukainen, jos asia selviää perusteluja lukemalla eikä edellytä erillistä perehtymistä OECD:n soveltamisohjeisiin.

-Esitysluonnoksen 10 luvun 8 §:ään sisältyy delegointisäännös Verohallinnolle. Säännöksen taustalla on esitysluonnoksen mukaan kansallinen lainsäädäntö eikä se perustu direktiiviin tai soveltamisohjeisiin. Esitysluonnoksessa olisi hyvä täsmäntää, miltä osin Suomen kansallinen lainsäädäntö edellyttää delegointisäännöstä ja onko säännös yhteensopiva EU-oikeuden kanssa. Lisäksi säännöksen sanamuotoon voisi mieltä lisättäväksi viittausta pykälään tai pykäliin, joiden osalta Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä. Pykälässä nyt olevan ilmaisun ”tähän olettamasisäännökseen” osalta jää epäselväksi, mihin sillä viitataan.

Lohjalla 4. päivänä syyskuuta 2024

Marianne Malmgrén

Dosentti, OTT, varatuomari

Marianne Malmgren

Pääomasijoittajat ry

Lausunto

03.09.2024

Asia: VN/37157/2023

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

Lausunnonantajan lausunto

**Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään**

Pääomasijoittajat ry kiittää mahdollisuudesta lausua asiassa ja ilmoittaa, että sillä ei ole asiassa lausuttavaa.

Collin Suvi  
Pääomasijoittajat ry

Asia: VN/37157/2023

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

Lausunnonantajan lausunto

**Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään**

Kiitämme lausuntopyynnöstänne ja ilmoitamme, että meillä ei ole lausuttavaa.

Sved Pirjo  
Työeläkevakuuttajat TELA ry

Asia: VN/37157/2023

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

### Lausunnonantajan lausunto

**Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään**

Lausunto Moritz Scherleitner

Tausta:

Esillä olevan esityksen mukaan suurten konsernien vähimmäisverosta annettua lakia (1308/2023) muutetaan siten, että otetaan huomioon OECD:n ja G20 maiden osallistavan kehyksen (Inclusive Framework) puitteissa vuonna 2023 tuotettu minimiverotusta koskeva soveltamisohjeistus. Esityksen tarkoituksena on, että Suomen minimiverolaki katsotaan GloBE-mallisäännöissä tarkoitetuiksi ehdot täyttäviksi säännöiksi. Tätä varten ehdotetaan, että OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen 2023 julkaisemista soveltamisohjeista säädetään 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 varmistaa myös muuten.

Lausuntonani esitän seuraavaa:

Mielestäni ratkaisevin kysymys asiassa ei ole niinkään se, implementoidaanko esityksessä esitetyt muutokset vai ei – vaan, kysymys on lähinnä siitä, miten se tehdään.

Esityksessä lähdetään siitä, että muutoksiin on olemassa EU-oikeudellinen velvollisuus, ja siltä osin kuin tavoitteisiin ei voida päästä esimerkiksi Verohallinnon ohjeistuksen avulla, on kyseinen muutos Suomen perustuslain pykälän 81 mukaisesti implementoitava lakiin.

Ennen kuin laitan akateemikon hatun päähäni, totean, että esitetty tapa toimia on selkein ja asianmukaisin keino edetä. Kuten esityksessä on huomautettu, näin toimitaan myös muissa jäsenvaltioissa. Tärkeintä on, kuten esityksessä on myös tuotu esiin, kiinnittää huomiota siihen, että GLOBE-säännöksiä – ja niiden kansainvälistä jatkokehitystä – noudatetaan mahdollisimman tarkasti. Muutoin on riski siitä, että minimiverojärjestelmät kehittyvät eri tavalla, mikä myös tarkoittaisi, että sen sijaan, että yritys noudattaa yhden minimiverojärjestelmän säännöksiä, joutuukin noudattamaan erilaisia minimiverojärjestelmiä. Merkkejä tällaisesta kehityksestä on jo nähty, ja vaikka Suomi ei voi kyseistä ongelmaa yksin ratkaista, tulisi sen kuitenkin omalta osaltaan pyrkiä jatkossakin siihen, että kansainväliset kompromissit ja ohjeistus implementoidaan mahdollisimman tarkasti. Korostan tätä etenkin siksi, että vastaavissa tilanteissa näin ei aina ole tapahtunut. Esimerkiksi laissa eräiden rajat ylittävien hybridijärjestelyjen verotuksesta – jossa täydellinen koordinaatio on yhtä lailla erittäin tärkeää – poikettiin 8 §:ssä direktiivin sananmuodosta. Vaikka tämän oli tarkoitus olla helpotus, voinee se koko ryhmän osalta hankaloittaa sääntöjen noudattamista merkittävästi. Minimiverotus-säännöksissä tämä ongelma on vielä suurempi, koska säännöt eivät koske vain poikkeustapauksia.

Laitettuani akateemikon hatun päähäni, totean, että tilanteita joissa lakia muokataan kansainvälisten kompromissien mukaisesti – kuten esillä olevassa tapauksessa – tulee esiintymään jatkossa yhä useammin. Se, kuinka pitkälle tällainen menettely on tosiasiallisesti EU-oikeudellinen velvollisuus, ei ainakaan minulle ole täysin selvää, koska kansainvälinen kompromissi voi sekä (i) selkeyttää olemassa olevan lain (tässä, direktiivin) tulkintaa, että myös (ii) sisältää uudistuksen, jolle ei ole enää pohjaa esimerkiksi direktiivissä. Noissa tilanteissa, jotka ovat luonteeltaan verosopimusoikeudesta tuttuja, kysymys EU- oikeudellisesta velvollisuudesta lakimuutokseen voidaan vielä sivuuttaa, mikäli ohjeistus halutaan joka tapauksessa (esim. yllä mainituista käytännön syistä) kirjoittaa lakiin. Asia muuttuu vaikeammaksi, jos kansainvälisellä tasolla ei päästä kompromissiin siitä, miten säännöksiä jatkokehitetään, tai, jos ajatellaan vielä mielenkiintoisempi tilanne, siihen päästään, mutta se on selvässä ristiriidassa direktiivin kanssa, jota taas yksimielisyysvaatimuksen takia ei onnistuta muuttamaan.

Vaikka viimeinen kappaleeni ei suoranaisesti liity juuri esillä olevaan esitykseen, näyttää esitys suuntaa sille, miten veromaailma tulee muuttumaan. Virkamiehet tapaavat Pariisissa ja kehittävät ohjeistusta, jonka jälkeen jäsenmailla on (ainakin tietyltä osin) velvollisuus panna kyseiset säännöt täytäntöön, usein ilman liikkumavaraa. Suomessa näin tehdään lainsäädäntöteitse, viitaten perustuslain 81 artiklaan. Jokainen tähän asti pääsyt lukija voi nyt laittaa oman ”akateemikkohattunsa” päähän ja pohtia, täyttävätkö kyseiset toimet todellisuudessa ko. artiklan ydintavoitteita (mitä on, että kansalaiset päättävät heidän äänestämien edustajien kautta lakia, jossa täsmälleen määrätään paljonko veroja tulee maksaa). Jos herää epäily, että näin ei välttämättä ole, suosittelisin pohtimaan, voisiko siirto enemmistöpäätösmechanismiin olla tästä näkökulmasta perusteltu? Tämä vaihtoehto usein torjutaan viitaten siihen, että Suomen – ja sen kansan – suvereniteetti vaarantuisi. Mutta onko tämä oikea johtopäätös? Puolustetaanko Suomen intressit paremmin Parisissa virkamiesten neuvotelluissa suljettujen ovien takana – etenkin silloin kun

direktiivi on kerran olemassa, eikä sitä voida kuin yksimielisesti kumota, mutta joka pitää kuitenkin jatkokehittää? Enemmistöpäätöksen mekaanisimmissa, Suomi voi tuki jäädä vähemmistöön. Euroopan parlamentti (joka on tässä päätöksentekomekanismissa mukana) sen sijaan, ei voi. Jos vedoten PL 81 pykälään halutaan varmistaa kansalaisten suoraa vaikuttamisvaltaa, voisiko sittenkin olla tarkoituksenmukaisempaa antaa eurooppalaisen (ml Suomen) kansan äänestää eurooppalaisesta verotuksesta? Tämä on todella iso kysymys, ja on tuki kaukaa haettu, kun tässä lausunnossa oli tarkoitus ainoastaan kommentoida lakiesitystä. Mutta tässä maailmantilanteissa, on ehkä syytä käyttää välillä sellaisia tosielämän esimerkkejä näyttääkseen noita isompia kysymyksiäkin. Viimeistään EU:n laajenemisen yhteydessä tähän tulee pystyä vastaamaan– myös PL 81 kannalta.

Ass. Prof. Moritz Scherleitner, Dosentti, OTT, MSc. (WU)

(Kiitän Mirja Salmelinia ja Timo Viherkenttää kommenteista ja kielentarkastuksesta)

Moritz Scherleitner

Asia: VN/37157/2023

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

### Lausunnonantajan lausunto

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

Asia: Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta

#### 1. Yleisiä näkökohtia

Vuoden 2024 alusta voimaan tullutta suurten konsernien vähimmäisverosta annettua lakia (1308/2023) tulee esityksen mukaan muuttaa, jotta lain varmistutaan olevan linjassa sekä EU-direktiivin että OECD-mallisopimuksen ja siihen liittyvien lisäysten kanssa. Esityksen keskeinen tarkoitus on tuoda OECD:n ja G20 maiden osallistavan kehyksen puitteissa vuonna 2023 tuotettu minimiverotusta koskeva soveltamisohjeistus Suomen lainsäädäntöön. Muutoksen jälkeen Suomen minimiverolainsäädäntö katsottaisiin ehdot täyttäväksi säännöiksi.

Esityksen ehdotukset ovat suurelta osin lakiin tehtäviä selkeytyksiä (mm. eräisiin määritelmiin sekä tulon ja veron laskentasääntöihin) ja pienehköjä lisäyksiä (mm. yksinkertaistaviin valintoihin ja verohyvitysten kohteluun). Lain on tarkoitus tulla voimaan 31.12.2024 mennessä ja sitä on tarkoitus soveltaa 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin.

#### 2. Keskeisiä huomioita

Minimiverolaki ei vaikuta tuottavan kaikilta osin (Common Approach -lähestymisen mukaisia) yhteneviä lopputuloksia maiden välillä, vaikka näin tulisi OECD:n julkilausuman mukaan olla. Täytäntöönpanon harmonia on kuitenkin keskeistä, koska yhtenäisenä se jättää vähemmän mahdollisuuksia hyödyntää maiden verojärjestelmien eroavaisuuksia veronvälttelyssä, mikä on puolestaan keskeinen seikka jo OECD:n esitysten pohjalla. Ilman muutoksia Suomen nykyinen



minimiverolaki ei myöskään täyttäisi GloBE-mallisääntöjen ehtoja, mistä seuraisi negatiivisia vaikutuksia Suomessa sijaitseville konserniyhtiöille.

Esityksen on tarkoitus muuttaa minimiverolakia siten, että vuonna 2023 annetussa GloBE-soveltamisohjeissa syntyneet uudet verotussäännöt otetaan osaksi lakia. Samalla lakiin tuotaisiin vuonna 2023 annetut olettamasäännöksiä koskevat ohjeet. Lisäksi ehdotetaan myös eräiden tulkinnallisten muotoilujen täsmentämistä ja vähäisiä teknisiä korjauksia. Kansallisen liikkumavaran välttämättömien muutosten tekemisessä katsotaan olevan vähäinen ja liittyvän lähinnä toteuttamistapaan. Lainsäädäntömuutokset puolestaan on katsottu ainoaksi mahdolliseksi tavaksi toteuttaa vaaditut muutokset. Tämän lisäksi verohallinnolle ehdotetaan esityksessä oikeutta tiettyjen yksityiskohtien tarkentaviin määräyksiin.

Kokonaisuudessaan ehdotus esittää suurten konsernien vähimmäisverosta annettuun lakiin (1308/2023) lukuisia muutoksia. Nykyiset siirtymäkautta koskevat olettamasäännöt kumotaan (mm. täydennysveron vapautus tietyissä tilanteissa; 9 luvun 4-9 §) ja uudet esitellään (10 luvussa). Selvennyksiä ehdotetaan liittyen niin konsolidointiin, konserniyksiköiden ja omistusosuusien määrittelyihin, vakuutusyhtiöiden sijoitussidonnaisiin vakuutuksiin, substanssiperusteisen vähennyksen rajat ylittäviin ja vuokratun omaisuuden tilanteisiin kuin maakohtaiseen raportointiin perustuvaan olettamasäännökseen. Lisäksi puolestaan ehdotetaan liittyen muun muassa velan anteeksiantotilanteisiin, oman pääoman ehtoisen osuuden valintaan, yksinkertaistetun laskennan mahdollisuuteen pienomistusosingoissa, verohyvityksiin sekä epäolennaiseen konserniyksikköön. Muutosten vaikutusten katsotaan olevan pääosin oikeustilaa selventäviä ja verotustuloksia yhdenmukaistava, sekä menettelyjä yksinkertaistava. Veron tuottoon tai lain piiriin kuulumisen osalta muutoksilla ei katsota olevan merkittävää vaikutusta.

Lukuun 1 Soveltamisala ja sovellettavat määritelmät esitetään seuraavia muutoksia. Ministeriöitä, virastoja, kuntia ja muita yksiköitä, joiden tehtävänä on hallinnon hoitaminen, ei katsota laskettavaksi lain piiriin kuuluvaksi (4 §). Valtiollisia rahastoja ei enää myöskään katsota ylimmiksi emoyhtiöksi (19 §). Tilikausien poiketessa konserniyksikön ja emoyksikön välillä, määräävä on emoyksikön tilikausi (10 §). Esityksessä myös ehdotetaan lisäyksiä ehdot täyttävien 1) tuloksilukemissäännön (IIR; 23 §), 2) aliverotettujen voittojen säännön (UTPR; 24 §) ja 3) kotimaisen täydennysveron (QDMTT; 25 §) ehtoihin siten, että aiemman OECD:n vertaisarvioinnin lisäksi ehdoksi nostetaan myös G20 maiden osallistava kehys (Inclusive Framework). Lisäksi omistusosuutta laskettaessa jokaisen rahoitusinstrumentin katsottaisiin esityksen mukaan olevan joko oman pääoman tai vieraan pääoman rahoitusta, vaikka se poikkeaisi konsernin yksiköiden kirjanpitojen välillä (30 §).

Hallinnollisten tehtävien hoitamiseen muodostetut yksiköt eivät ole lähtökohtaisesti liiketoimintaan liittyviä taloudellista toimintaa pääasiallisesti harjoittavia yksiköitä, josta syystä vaikuttaa perustellulta rajata tällaiset yksiköt lain ulkopuolelle. Tilikauteen ja rahoitusinstrumentteihin liittyvät määrittelytasmennykset selkeyttävät lain säädäntöä ja ovat siksi luontevia lisäyksiä lakiin.

Lukuun 3 Määritellyn tuloksen tai tappion laskenta esitetään perusteltuja muutoksia lain rajauksiin ja täsmennyksiin. Nämä liittyvät vakuutuslaitoksia koskeviin oikaisuihin (2a §), suojausinstrumentteihin (2b §), laskentaa yksinkertaistavaan valintaan pienomistusosingoille (2c §), hybridi-instrumenttien kohteluun (3 § 2 kohta), velkajärjestelyjä koskevaan valintaan (3b §), oman ja vieraan pääoman käsittelyyn tapauksissa, joissa instrumentin osapuolet käsittelevät sitä eri tavoin kirjanpidossa (5 §), selvennystä hyvitysten käsittelyyn liittyen läpivirtaavan yksikön kautta saatuun hyvitykseen (6 §), oman pääoman osuuden lainkäyttöaluekohtaiseen valintaan (23 §) sekä siirtokelpoisiin verohyvityksiin (24 §).

Lukuun 5 Tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron laskenta esitetään muutoksia liittyen substanssiperusteiseen vähennykseen (7 § jakaminen nykyistä hienojakoisempiin osiin: kiinteä toimipaikka (7a §), läpivirtaava yksikkö (7b §), vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltava konsernin ylin emoyksikkö (7c §), usealla eri lainkäyttöalueella sijaitsevat henkilöstömenot ja aineellinen omaisuus (7d §), vuokrattu omaisuus (7e §)) sekä tilikauden ylimääräiseen täydennysveroon (8 §; teknisiä korjauksia). Substanssiperusteiseen vähennykseen liittyvä muutos tuo perusteltua selkeyttä vähennykseen liittyviin osa-alueisiin.

Lukuun 9 Erinäiset säännökset esitetään uutta pykälää epäolennaisen konserniyksikön yksinkertaistetuille laskentasääntöjen mahdollisuudelle (11 §). Tämän perusteella tietyissä tilanteissa konserniyksikkö voidaan katsoa epäolennaiseksi, jolloin tämän osalta olisi mahdollista valita yksinkertaistettu laskentamenetelmä. Tällöin niin tulot, voitot kuin verot olisi laskettava yksinkertaistuksen määrittävällä tavalla kyseisen yksikön osalta. Muut luvun 9 muutokset ovat täsmennyksiä, selvennyksiä tai lain kohtien uudelleenjärjestelyä. Yksinkertaistetut laskentasäännöt vaikuttavat perustelluilta, koska tällä tavoin vähennetään sekä veroviranomaisten hallinnollista taakkaa että verovelvolliselle sääntöjen noudattamisesta aiheutuvia kustannuksia, mutta ei kuitenkaan muuteta verotusta oleellisesti.

Lukuihin 2, 4 ja 6 esitetään verrattain pieniä muutoksia. Lukuun 2 Velvollisuus maksaa täydennysveroa esitetään, että tuloksilukemissäännön (IIR) ja aliverotettujen voittojen osalta (UTPR) pykälissä aiemmin esiintynyt muotoilu aliverotettu muutetaan muotoon matalasti verotettu (6 § ja 8 §). Myös rajat ylittäviin voitonjaon veroihin liittyviin tilanteisiin esitetään luvussa muutosta (20 §). Lukuun 4 Oikaistut huomioitavat verot esitetään muutoksia liittyen laskennalliseen verovelkaan (lain kirjoitusasu) ja läpivirtaaviin verohyvityksiin. Lukuun 6 Yritysten uudelleenjärjestelyä ja holdingrakenteita koskevat erityissäännökset esitetään vain tekninen muutos liittyen moniemoisia konserneja koskevaan erityissäännökseen (15 §).

### 3. Lopuksi

Minimiveron yhtenäiseen täytäntöönpanoon liittyvät uudistukset Suomen lakiin vaikuttavat olevan perusteltuja erityisesti alkuperäisen, Pilari 2:n taustalla vaikuttavan lähtökohdan näkökulmasta. Lähtökohtaisena ongelmana oli se, että yritykset pystyvät hyödyntämään maiden välisiä veroeroja ja tätä kautta maksamaan veroja joissain tapauksissa vain vähän tai ei lainkaan. Minimiveron sekä siihen nyt tehtävien muutosten ja tarkennusten on tarkoitus pienentää maiden välisiä eroja

verotuksessa, mikä pienentää yritysten kannustetta harjoittaa voitonsiirtoa, koska siitä saatava hyöty pienenee. Näin esityksen toimeenpano pienentää myös alkuperäistä ongelmaa.

Muutokset eivät esityksen arvioiden mukaan tuo merkittäviä muutoksia Suomen verotuottoihin, eikä aseta suomalaisia yrityksiä epäedullisempaan asemaan kansainvälisessä kilpailussa. Esityksen yksinkertaistaviin kohtiin liittyvät toimet tulevat sen sijaan pienentämään niin veron keräämisestä aiheutuvaa hallinnollista taakkaa kuin yrityksille verosääntöjen noudattamisesta aiheutuvaa taakkaa – toki on samalla syytä muistaa, että alkuperäisen lain käyttöönotto lisäsi yritysten taakkaa enemmän kuin siihen nyt tehtävä muutos vähentää. Esitys myös vähentää tulkintaepävarmuuksia niin konsernien ja veroviranomaisten kuin eri maiden välillä. Lisäksi muutos poistaa joitain alkuperäisen lain tulemia, joihin se ei pyrkinyt. Näitä ovat muun muassa ministeriöiden, virastojen ja kuntien sekä muiden puhtaasti hallinnollisiin tarkoituksiin muodostettujen yksiköiden kuulumisen alun perin lain piiriin.

Yleisenä huomiona todettakoon, että esityksen ehdottamat muutokset vaikuttavat perustelluilta ja ovat linjassa alkuperäisen Pilari 2:n pohjalla vaikuttavien seikkojen kanssa. Kuitenkin siinä missä osallistava kehikko (inclusive framework) tuo uusia elementtejä myös Suomen lainsäädäntöön, tulee pitää mielessä, ettei tätä kautta tulisi mitään sellaista, joka olisi ristiriidassa Suomen intressien kanssa ja joka kuitenkin tulisi tuoda lainsäädäntöömme aiemman minimiverotuksen periaatteiden hyväksymisen seurauksena, huolimatta siitä, että hyväksymishetkellä ei ollut tietoa tulevista uusista lisäyksistä.

#### Lähteet

Laki suurten konsernien vähimmäisverosta (1308/2023)

OECD (2021): Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy, 8.10.2021

Olli Ropponen  
Elinkeinoelämän tutkimuslaitos Etla

Asia: VN/37157/2023

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

Lausunnonantajan lausunto

**Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään**

Työ- ja elinkeinoministeriöllä ei ole asiasta lausuttavaa.

Eskola Sari  
Työ- ja elinkeinoministeriö

Havukunnas Saija  
Työ- ja elinkeinoministeriö - TTM/SIMA