



Valtiovarainministeriölle
jari.salokoski@gov.fi, laura.burmester@gov.fi

Dnro L2023-44

1(15)

14.9.2023

Lausuntopyyntö: VN/9714/2023, 15.8.2023

LAUSUNTO LUONNOKSESTA HALLITUKSEN ESITYKSEKSI EDUSKUNNALLE SUURTEN KONSERNIEN VÄHIMMÄISVEROA KOSKEVAKSI LAINSÄÄDÄNNÖKSI

Suomen Asianajajaliitto (jäljempänä ”Asianajajaliitto”) kiittää mahdollisuudesta lausua luonnoksesta hallituksen esitykseksi, jolla on tarkoituksena saattaa voimaan neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523 monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa.

Sääntelyn tarkoitus

Nyt lausunnon kohteena olevalla esityksellä suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi (jäljempänä myös ”*vähimmäisverolaki*”) on tarkoitus implementoida neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523, joka taasen voidaan nähdä lähes hiilipaperikopiona OECD:ssä valmistelluista GloBE-mallisäädännöistä (Global Anti-Base Erosion Rules). Ehdotetulla vähimmäisverolailla siis implementoidaan EU-direktiivi, joka toisintaa OECD:n mallisäädännön. Sääntelyn tausta muistuttaa OECD:n piirissä valmistellun monenkeskisen yleissopimuksen (MLI, Multilateral Instrument) implementointityötä, joka alkoi 2010-luvun lopulla ja jatkuu osittain edelleen. Siinä missä MLI muutti vain tietyissä valtiorelaatioissa sovellettavia Suomen verosopimuksia, vähimmäisverosääntely on verovelvollisten näkökulmasta uusi pakollinen verolaji. Tarkoituksena on rajoittaa kilpailua yritysten tuloveroasteista, tasata yritysten toimintaedellytyksiä maailmanlaajuisesti ja antaa lainkäyttöalueille mahdollisuus paremmin suojella veropohjiaan (direktiivin johdanto, kohta (2)).

Asianajajaliiton näkemys

1. Johdanto

Asianajajaliiton oikeuspoliittisen työn lähtökohta 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.



Hallituksen esitysluonnos oikeusvaltioperiaatteen kannalta

Kuten yllä on tuotu esiin, ehdotettu laki ei vain perustu OECD:n piirissä luotuihin mallisääntöihin, vaan käytännössä toisintaa niitä (EU-direktiivin kautta). Asianajajaliitto katsoo, että oikeusvaltioperiaatteen näkökulmasta tilannetta voidaan pitää poikkeuksellisena, koska OECD ei ole lakia säätävä elin vaan 38 teollisuusmaan hallitusten välinen löyhempi yhteistyöelin, jonka vaikutus Suomen verojärjestelmään on keskittynyt lähinnä oikeuslähdeopissa heikosti velvoittavaan sallittujen oikeuslähteiden luokkaan kuuluvien tulkintaohjeiden piiriin¹. Suomen perustuslakikaan ei tunnusta OECD:lle mitään verolain säätämiseen liittyvää valtaa, mutta nyt käsillä on tilanne, jossa kokonaisen kansallisen verolain sanamuodot perustuvat OECD:n piirissä tuotettuun tekstiin (mikä on toisaalta ollut OECD:n mallisääntöjen tarkoituskin).

Tietenkin on pidettävä mielessä, että HE-luonnoksen takana on välittömästi EU-direktiivi, joka sinänsä on implementoitava kansalliseksi laiksi. Direktiivin johdannon kohdan (33) nojalla kyseessä on Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 5 artiklan mukaiseen toissijaisuusperiaatteeseen perustuva direktiivi. Kyseessä ei siten ole sinänsä Euroopan unionin toimivaltaan kuuluva asia – kuten välittömän verotuksen harmonisointi yleensäkin ei ole. Direktiivi on hyväksytty jäsenvaltioiden kesken yksimielisesti EU:n normaaliin toimivaltaan kuulumattomana asiana, koska kukin jäsenvaltio ei voi yksin riittävällä tavalla saavuttaa direktiivin tavoitetta, joka on luoda yhteinen kehys maailmanlaajuiselle vähimmäisverotasolle unionissa OECD-mallisääntöihin sisältyvän yhteisen lähestymistavan pohjalta, koska jäsenvaltioiden itsenäiset toimet voisivat entisestään johtaa sisämarkkinoiden pirstoutumiseen.

Direktiivi pyrkii tekemään vähemmän houkuttelevaksi EU:ssa toimivien yritysten toiminnan siirtämisen alle 15 prosentin efektiivisen verotuksen alhaisen verotuksen maihin. Perimäinen tarkoitus on siis yritystoiminnan ja sen luoman veropohjan houkuttelu EU:n alueelle ja toisaalta EU:ssa sijaitsevan toiminnan ja verotulojen säilyttäminen unionissa. Tämä toteutetaan vahvistamalla säännöt vähimmäisverotasolle ja vähimmäisveron laskennalle unionin tasolla. Tavoitetta heijastellen ne jäsenmaat, jotka eivät ole tähän mennessä menestyneet hyvin kilpailussa monikansallisten yritysten pääkonttoreista ja joilla on vain alle 12 direktiivin piiriin kuuluvaa yli 750 miljoonan euron liikevaihdon yritystä, saavat kevenyksiä vähimmäisveron implementointiin.

Yllä kuvattu direktiivin tarkoitus näkyy myös hallituksen esitysluonnoksessa, jonka vaikutusarviossa arvioidaan verokertymän kasvun olevan erittäin maltillista (vuositasolla 20 MEUR). Vähimmäisverolailla ei ole muuta tavoitetta kuin implementoida vähimmäisveron taso unionin laajuisesti alhaisen verotuksen lainkäyttöalueiden toiminnolle. Muuta tavoitetta – kuten yleinen yhteisöverotuksen kiristäminen EU-maissa – ei direktiivillä ole. Pääministeri Petteri Orpon hallitusohjelman ”Vahva ja välittävä Suomi” mukaan Orpon hallitus tähtää veropolitiikalla ostovoiman, talouskasvun, työllisyyden ja yrittäjyyden vahvistamiseen. Hallitusohjelman mukaista olisi vähimmäisveron implementointi niin, ettei verotuksen taso kiristy muuten kuin alhaisen verotuksen lainkäyttöalueiden voittojen osalta.

¹ Kenties keskeisimpinä Suomen verotusta ohjaavat OECD:n soft law -instrumentit voidaan pitää malliverosopimuksen kommentaari ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations).



Lain säätämisyjärjestyksestä ja EU-oikeudellisesta perustasta

Ehdotetun lain säätämisyjärjestystä käsitellään hallituksen esitysluonnoksen kappaleessa 12 (s. 113–116). Tiivistetysti kuvattuna hallituksen esitysluonnoksessa katsotaan ehdotetun lain sisältävän riittävän yksityiskohtaiset säännökset verovelvollisista, täydennysveron suuruuden laskemisesta sekä laskentapohjasta, ilmoittamiseen ja maksamiseen liittyvistä menettelyistä ja niin edelleen². Lain sisällöllisen täsmällisyyden sijaan esitysluonnoksessa nähdään haastavana täydennysverojen perusteen ja verovelvollisuuden perustuminen nykyisestä verojärjestelmästä poiketen suoraan kirjanpitostandardeihin, ja mahdollisesti muihinkin kuin kotimaiseen kirjanpitostandardiin.

Asianajajaliitto katsoo, että lakiehdotuksen säätämisyjärjestyksen yhteydessä ei ole riittäväällä tavalla huomioitu jo yllä käsiteltyä yhteyttä OECD:n GloBE-mallisääntöihin ja tähän liittyvää oikeusvaltiollista ongelmaa, joka voidaan myös nähdä tietyn asteisena EU-lainsäädäntövallan luovuttamisena OECD:lle. Asianajajaliitto katsoo, että tosiasiaa verovelvollisen verokohtelu jää riippumaan OECD:n vertaisarviointiprosessista ja mahdollisista mallisääntöjen tai niiden päivitysten sisällöstä ja toteaa, että esitysluonnoksessa tulisi arvioida säätämisyjärjestyskysymystä nimenomaisesti näennäisen lainsäädäntövallan luovuttamisen näkökulmasta, jossa Neuvosto pyrkii saavuttamaan jäsenvaltioita sitovia unionin taseisia tavoitteita, saattamalla osaksi unionin lainsäädäntöä OECD:n piirissä laadittua sääntelyä, lähes sellaisenaan. Tästä syystä Asianajajaliitto katsoo, että esitykseen olisi hyvä lisätä myös normaali jakso säännöksen EU-oikeudellisesta perustasta.

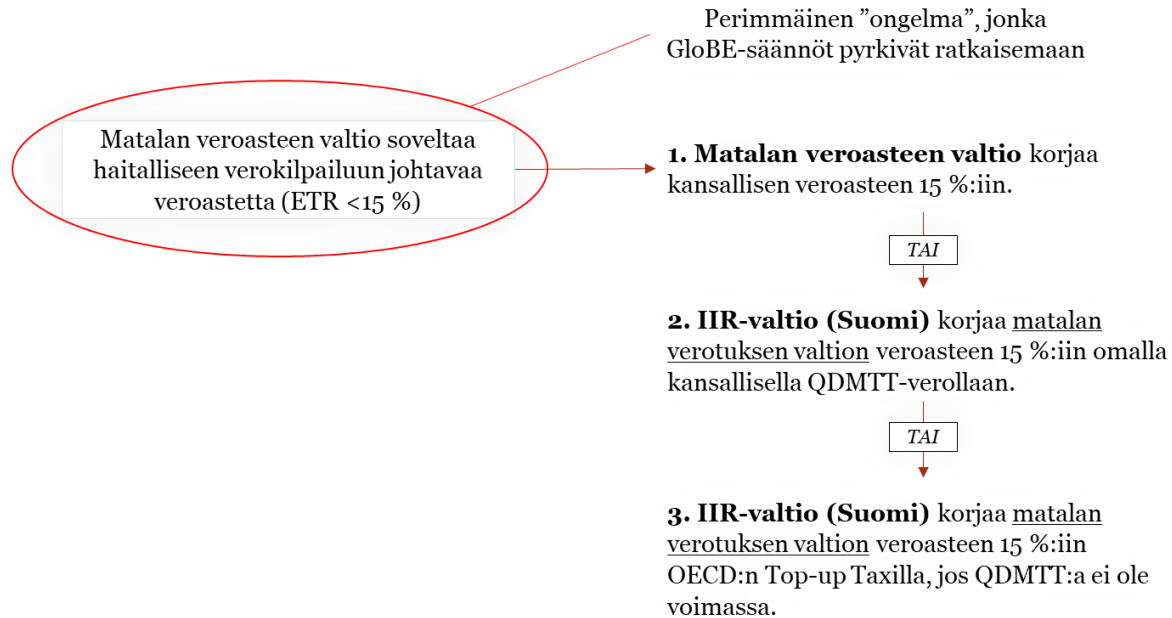
Perustuslain 81 §:n nojalla valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Teollisuusmaiden järjestö OECD:lla tai EU:lla ei ole suoraa norminantovaltaa välittömän verotuksen osalta. Neuvosto on direktiivissä katsonut, että koska jäsenvaltioiden itsenäiset toimet voisivat entisestään johtaa sisämarkkinoiden pirstoutumiseen, ja koska on ratkaisevan tärkeää ottaa käyttöön ratkaisuja, jotka toimivat koko sisämarkkinoilla, tämä tavoite voidaan maailmanlaajuisista vähimmäisveroa koskevan uudistuksen laajuuden vuoksi saavuttaa paremmin unionin tasolla. Näin ollen Neuvosto on katsonut, että unioni voi direktiivin mukaisesti toteuttaa toimenpiteitä Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 5 artiklassa vahvistetun toissijaisuusperiaatteen mukaisesti ja, että mainitussa artiklassa vahvistetun suhteellisuusperiaatteen mukaisesti direktiivissä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi. Viimesijassa toissijaisuusperiaatteen noudattamista valvovat kansalliset parlamentit SEU-sopimuksen 5 artiklan mukaisesti.

Ehdotetun lain terminologian täsmällisyys ja selkeys

Asianajajaliitto tuo esiin, että ehdotettu lakiteksti perustuu kuitenkin lähes kokonaan direktiivin ja OECD:n mallin tekstin käännöksiin eikä siinä pääosin käytetä Suomen verolain tuttua terminologiaa. Vähimmäisverolakiin sisältyvien uusien legaalimääritelmien viimeistelyyn olisi panostettava erityisesti jatkotyössä, jotta lakiesitys täyttäisi verolailta edellytettävän tarkkarajaisuuden vaatimuksen. Yleisesti ehdotettu lakiluonnos on vielä monin paikoin keskeneräinen. Luonnos sisältää esimerkiksi joitakin viittauksia olemattomiin lainkohtiin sekä kielivirheitä ja väärinkirjoitusta, joten lakitekstin sisältö tulee joka tapauksessa vielä käydä laadullisen arvioinnin merkeissä läpi.

² Hallituksen esitysluonnoksessa ei nimenomaisesti todeta sääntelyn yksityiskohtaisuuden olevan riittävää, mutta tämä johtopäätös on luettavissa kappaleen 12.1. sanamuodoista.

Koska kyse on täysin uudesta verolaista ja monimutkaisesta sääntelystä, olisi kaavioiden ja muiden graafisten apuvälineiden käyttäminen hallituksen esitysluonnoksen perusteluosiossa hyödyllistä. Alla on esimerkkikaavio siitä, missä järjestyksessä ja kenen toimesta minimiveron alittava verotus korjataan IIR-sääntöä soveltavan valtion (esim. Suomen) näkökulmasta.



Verotuksen oikeusvarmuus ja ennakoitavuus

Legaliteettiperiaate

Perustuslain 81 §:ssä ilmaistu legaliteettiperiaate asettaa viime kädessä reunaehdot verolainsäädännölle. Asianajajaliitto toteaa, että EU-direktiivit tulee verolainsäädännön alalla implementoida siten, että verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteet sekä verovelvollisen oikeusturvakeinot käyvät perustuslain edellyttämällä tavalla ilmi laista.

Erityisen keskeinen merkitys legaliteettiperiaatteella on dynaamisia viittauksia sisältävien lainkohtien kohdalla. Pahimmillaan dynaamiset viittaukset voivat johtaa verolain taannehtivuuteen. Esimerkkinä voidaan käyttää ”ehdot täyttävää kotimaista täydennysveroa”: jotta kotimaisesta täydennysverosta tulisi ehdotetun lain mukainen hyväksytty täydennysvero eli QDMTT, tulee sen lain sanamuodon ja GloBE-mallisääntöjen perusteella olla saanut hyväksyntä OECD:n vertaisarviointiprosessissa. Toisin sanoen täydennysvero ”kvalifioituu” vasta hyväksynnän saamisen jälkeen. Koska vertaisarviointiprosessi on vasta kehitteillä, on Asianajajaliiton näkemyksen mukaan olemassa riski että lain soveltamisen alkuvaiheessa kotimaiset konsernit maksavat kotimaista täydennysveroa, joka ei ole vielä saanut vertaisarviointihyväksyntää. Tilanteeseen liittyy epävarmuutta ja taannehtivien muutosten ja sanktioiden mahdollisuus. Hallituksen esityksessä tulisi ottaa kantaa tällaiseen mahdolliseen tilanteeseen ja esittää, että kotimaista täydennysveroa ei perittäisi ennen kuin se on saanut hyväksynnän OECD:n erityisessä vertaisarvioinnissa. Joko lain 2 lukuun tai siirtymäsäännöksiä koskevaan 9 lukuun tulisi lisätä esimerkiksi seuraavan sisältöinen pykälä legaliteettiperiaatteen varmistamiseksi:



[xx] Kotimaisen täydennysveron voimaantulo

Kotimainen täydennysvero astuu voimaan vasta sen jälkeen kun se on hyväksytty OECD:n erityisessä vertaisarvioinnissa ehdot täyttäväksi kotimaiseksi täydennysveroksi.

Sanktiot

EU-direktiivin johdanto-osan kappaleen 25 mukaan sanktioiden tarve liittyy ensisijaisesti siihen, että vähimmäisvero saadaan tehokkaasti implementoiduksi maailmanlaajuisesti ja sääntelyn piiriin kuuluvat yksiköt antavat vähimmäisverojärjestelmän vaatimat ilmoitukset. Kun otetaan huomioon vähimmäisverosääntelyn piiriin kuuluvien suomalaisten konsernien pieni lukumäärä ja hallituksen esityksessäkin arvioitu vähäinen vaikutus suomalaisiin konserneihin, on yksiselitteistä, että kotimaiset konsernit eivät ole vähimmäisverosääntelyn ydinkohderyhmää. Sääntelyn kohteeksi joutuvat konsernit ovat kaikki jo Verohallinnon tiedossa ja noudattamatta jättämisestä seuraava valtioiden välisen verokilpailun vääristymisen riski on Suomen kontekstissa Asianajajaliiton käsityksen mukaan lähinnä teoreettinen, jolloin sanktioiden merkitys sääntelyn noudattamista tehostavana työkaluna on vähäinen.

Ehdotetun lain 8:15:ssä säädetyn veronkorotuksen minimitaso on veronkorotuksen määrää koskevan 8:16:n perusteella huomattavan korkea. Jo pienikin virhe täydennysveroilmoituksessa tai tietoilmoituksessa, mikä johtaa esimerkiksi määrältään yhden euron liian alhaiseen täydennysveron määrään, tarkoittaa 8:16.2:n perusteella vähintään 10 000 euron veronkorotusta verovelvolliselle. Veronkorotuksen minimitasoa tulisi laskea esimerkiksi 1 000 euroon, jotta tahattomat tekniluonteiset virheet tai hankalassa tulkintatilanteissa tehdyt ja myöhemmin virheelliseksi todetut ratkaisut eivät johda automaattisesti virheen moitittavuuteen suhteutettuna liian ankariin ja kohtuuttomiin sanktioihin tällaisissa tapauksissa. Tässä yhteydessä Asianajajaliitto tuo esiin, että hallituksen esitysluonnoksessa on nimenomaisesti viitattu sääntöjen monimutkaisuuteen ja niiden merkittävään eroamiseen voimassa olevista tuloverojärjestelmästä, minkä takia veronkorotuksen määrääminen voi olla kohtuutonta ”erityisesti säännösten voimaantuloa seuraavien ensimmäisten vuosien aikana” (HE-luonnos s. 105). Jotta lain tulkitsija välttyy epäselvyydeltä aikamäärään pituuden suhteen, tulisi perustelutekstiä tarkentaa esimerkiksi muotoon ”säännösten voimaantuloa seuraavien ensimmäisten kolmen vuoden aikana”.

Sääntelyn monimutkaisuudella on merkitystä myös 8:15:n 2 momentissa tarkoitettua laiminlyönnin toistuvuutta arvioitaessa. Lainkohdan mukaan konserniyksikön hyväksi vaikuttavan tiedon ilmoittamatta jättäminen ei johda veronkorotukseen, ellei laiminlyönti ole toistuvaa. On täysin mahdollista, että laskentasääntöjen monimutkaisuuden ja mahdollisesti taajaankin muuttuvan tulkintaohjeistuksen takia ilmoituksilla tulee olemaan peräkkäisinä vuosina tahattomia virheitä, jotka vaikuttavat vähimmäisveron laskentaan verovelvollisen vahingoksi. Tätä taustaa vasten 3 momenttiin sisältyvä rajausta ”ellei kyse ole toistuvasta laiminlyönnistä tai konserniyksikön toiminta osoita ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista” tulisi poistaa taikka siihen tulisi lisätä esimerkiksi tahallisuusedellytys: ”– – ellei kyse ole toistuvasta ja tahallisesta – –”.

Ehdotetun lain 8:17:ssä säädetyn myöhästymismaksun taso on huomattavan korkea (5 000 ja 1 000 euroa). Vertailukohdaksi voidaan ottaa yhteisöjen tuloveroilmoitus, jossa myöhästymismaksun suuruus on 100 euroa. Tuloveroilmoitusta voidaan pitää kriittisimpänä ilmoituksena yhteisön verotuksen kannalta, joten on nurinkurista, että pientä verovelvollisjoukkoa koskevan ei-fiskaalisen vähimmäisveron ilmoittamiseen liittyvä myöhästymismaksu on suuruudeltaan vähintään kymmenkertainen. Maksujen taso tulisikin madaltaa vastaamaan tuloveron myöhästymismaksun tasoa.



Kommentteja yksittäisiin ehdotetun lain kohtiin

Huomioitavien verojen määritelmä

Valtiokohtaisesti saattaa olla käytössä Suomen verojärjestelmästä poikkeavia verotusratkaisuja, kuten veroryhmämalleja ("tax consolidation"). Hallituksen esitysluonnoksessa tulisi Asianajajaliiton näkemyksen mukaan ottaa huomioon myös tämän kaltaiset Suomen erillisyhtiöperiaatteesta eroavat veronkantoratkaisut esimerkiksi täydentämällä huomioitavien verojen määritelmää.

Oletettavasti hankalimmat tulkintatilanteet huomioitavien verojen määritelmän kannalta tulevat koskemaan pääoman verottamiseen liittyviä veroja. Tällaiset yhtiön koko nettovarallisuuteen perustuvat verot kuuluvat huomioitaviin veroihin, kun taas tiettyyn yksittäiseen varallisuuserään kohdistuvat verot ("property tax") eivät kuulu määritelmän piiriin. Asianajajaliitto katsookin, että verovelvollisen todistustaakkaa veron luonteesta ei tule muotoilla liian korkeaksi lain sanamuodolla. Sekalaisia veronluonteisia maksuja, jotka eivät ole selkeästi tunnistettavissa ei-huomioitaviksi omaisuuseräkohtaisiksi veroiksi (termi "property tax" selvästi viittaa omaisuuseräkohtaiseen veroon), tulisi pitää tuloveronluonteisina huomioitavina veroina.

Substanssiperusteisen vähennyksen määrittely

Huomioon otettavat henkilöstökulut

Asianajajaliitto toteaa, että substanssiperusteisen vähennyksen ala on HE-luonnoksessa muotoiltu suppeammin kuin OECD:n mallisäännöissä. OECD:n mallisäännöissä artiklassa 5.3.3 on nimenomaan todettu, että vähennettävien henkilöstökustannusten ("Payroll Costs") ala on lähtökohtaisesti laaja³. Direktiivi sisältää 28 artiklan 1 kohdan b) alakohdassa aukikirjoitettuna useita eriä, joita pidetään huomioon otettavina henkilöstömenoina. Kuitenkin hallituksen esitysluonnoksen tekstissä vastaavassa kohdin (5 luvun 7 §) huomioitavien erien luettelo on tiivistetty muotoon "palkkoja ja muita korvauksia". Asianajajaliitto katsookin, että vähennykseen oikeuttavat erät tulisi määritellä niin, etteivät suomalaiset verovelvolliset joutuisi määritelmäerosta ja liian suppeasta muotoilusta johtuen heikompaan asemaan kansainvälisessä vertailussa.

Ehdotetun lain sanamuoto 5:7.3:ssa perustuu Suomen työsuhdekulttuuriin, jossa työn suorittaminen tapahtuu tyypillisesti työsuhteessa. Muissa valtioissa voi olla voimassa suomalaisesta työlainsäädännöstä poikkeavia ratkaisuja. Esimerkiksi sellaisten suoritteiden tarjoaminen toimeksiantajalle, joka Suomessa katsottaisiin työsuhteessa työskentelyksi, saattaa olla vieraassa valtiossa toimintamuodoltaan mikroyrittäjyyttä. Asianajajaliitto tuokin esiin, että sen käsityksen mukaan EU-direktiivi tai OECD:n mallisäännöt eivät edellytä sellaista suppeaa tulkintaa, jonka mukaan substanssivähennyksen alaan kuuluvat henkilöstökustannukset voivat aiheutua vain työsuhteisille henkilöille tai muuten luonnollisille henkilöille maksetuista kuluista. OECD on päinvastoin tarkoittanut henkilöstökulujen käsitteen olevan yllä mainitulla tavalla laaja, ja työsuhteen tai luonnolliselle henkilölle tehdyn maksun edellyttäminen tarkoittaisi substanssivähennyksen alan muodostumista liian kapeaksi.

³ OECD:n mallisäännöt, artikla 5.3.3: "The payroll carve-out takes a broad approach to determining Eligible Payroll Costs [...]."



Asianajajaliitto katsookin, että alla esitetty täydennys 5:7 §:n muotoiluun saattaisi lainkohdan vastaamaan direktiivin sekä OECD:n mallisääntöjen tarkempaa määritelmää huomioitavista henkilöstökuluista.

Ehdotus 5:7.3 §:n korvaavaksi lakitekstiksi (lisäysehdotus **lihavoituna**):

Huomioon otettavilla henkilöstömenoilla tarkoitetaan lainkäyttöalueella maksettuja palkkoja, [sosiaaliturvamaksuja, eläkevakuutusmaksuja, sairausvakuutusmaksuja, tulospalkkioita, osakepohjaisia kannustinjärjestelyjä, päivärahoja] ja muita korvauksia, jotka maksetaan lainkäyttöalueella sijaitsevan konserniyksikön työntekijöille [tai näiden hyväksi] ja riippumattomille toimeksisaajille, jotka osallistuvat konsernin tavanomaiseen toimintaan sen ohjauksessa ja valvonnassa kyseisellä lainkäyttöalueella [tai näiden toimeksisaajien hyväksi riippumatta niiden oikeudellisesta muodosta]. Huomioon otettavina henkilöstömenoina ei kuitenkaan pidetä aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvoon aktivoituja ja sisällytettyjä henkilöstömenoja eikä [3 luvun x §:ssä tarkoitettuihin] kansainvälisen merenkulun tuloihin liittyviä henkilöstömenoja.

Aineellisen omaisuuden määritelmä

Substanssiperusteisen vähennyksen toinen komponentti on aineellisen omaisuuden vähennyserä. Myös tämän määritelmän tarkkuuteen on syytä kiinnittää erityistä huomiota lainvalmistelussa. Asianajajaliitto katsoo, että nykymuodossaan ongelmallinen on ehdotetun lain kohdassa 5:7.5 käytetty ilmaus ”vuokralle ottajan oikeutta käyttää...”. OECD:n mallisäännöissä artiklassa 5.3.4 käytetään vastaavassa yhteydessä termiä ”right-of-use” ja kotimaisen ehdotetun lain vuokraamista voidaan pitää käsitteen sisällön puolesta kapeampana kuin käyttöoikeuden saamista (”right-of-use”).

Käytännössä aineelliseen omaisuuteen kohdistuva käyttöoikeus voi olla vuokraamisen lisäksi myös esimerkiksi rasite-tyyppinen tai nimetty ”lisenssi”. Huomionarvoista on, että OECD:n mallisääntöjen kohdassa 5.3.4 käytetäänkin nimenomaisesti termiä ”licence”. Jotta ehdotetun lain sanamuoto vastaisi OECD:n mallisääntöjen laajuutta, tulisi lakitekstiä Asianajajaliiton näkemyksen mukaan muuttaa esimerkiksi ehdotetulla tavalla.

Aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvo

Hallituksen esitysluonnoksen sanamuoto ei ole täysin yksiselitteinen 1:35:ssä sen suhteen, tarkoitetaanko nettokirjanpitoarvolla arvoja poistojen huomioimisen jälkeen vai sitä ennen. Asianajajaliitto ehdottaa pykälään lisättäväksi selvennykseksi seuraavasti.

Ehdotus 1:35:n korvaavaksi lakitekstiksi (lisäysehdotus **lihavoitu**):

Huomioon otettavan aineellisen omaisuuden nettokirjanpitoarvolla tarkoitetaan huomioon otettavan aineellisen omaisuuden tilinpäätökseen kirjattujen tilikauden alun arvon ja tilikauden päättymisajankohdan kertyneillä poistoilla ja arvonalennuksilla huomioidun arvon keskikarvoja kertyneiden poistojen ja arvon alentumisten huomioimisen jälkeen.



Laskennallisia verosaamisia koskeva siirtymäsäännös

Laskennallisten verosäännösten siirtymistä vähimmäisverosääntelyn piiriin koskee ehdotetun lain 9 luvun 1 pykälä. Kyseisen lainkohdan sanamuodot ovat Asianajajaliiton näkemyksen mukaan epätarkkoja sen suhteen, millaiset laskennalliset verosaamiset tulee ottaa huomioon. Erityisesti 3 momentin sanamuoto ”verosaaminen, joka on kirjattu” on epätarkka, kun kyse on *laskennallisesta* verosaamisesta. Viittaaminen laskennallisen verosaamisen ”kirjaamiseen” johtaa käsityksemme mukaan liian kapeaan määritelmään. Alla ehdotettu muotoilu johtaisi verovelvollisen kannalta selkeämpään lopputulokseen ja mahdollistaisi laskennallisten verosaamisten huomioimisen tarkoituksenmukaisella tavalla.

Asianajajaliitto pitää alla esitettävää muutosta erityisen tärkeänä, kun otetaan huomioon direktiivin tarkoitus. Jos laskennallisia verosaamisia ei oteta kattavasti huomioon, seurauksena voi usein olla tilanne, jossa alhaisen verotuksen lainkäyttöalueella olevaksi tuomitaan yksikkö, jonka matala verorasitus johtuu laskennallisen verosaamisen käyttämisestä eikä matalasta verotuksesta. Esimerkiksi, jos laskennallisia veroja ei ole aiemmin huomioitu koska lainkäyttöalueen yhteisöverokanta on ollut matala, mutta minimiveron implementoinnin jälkeen ko. lainkäyttöalue korottaa yhteisöverokantaansa, on olennaisen tärkeää, että esimerkiksi aiemmasta tappiollisesta toiminnasta johtuneet laskennalliset verot huomioidaan uudessa tilanteessa täysimääräisesti. Muussa tapauksessa lopputuloksena voi olla epätoivottava tilanne, jossa sekä Suomi että yhteisöverokantaansa nostanut entinen matalan verotuksen maa verottavat samat voitot kahteen kertaan. Tällaista kahdenkertaisen verotuksen lopputulosta ei voida pitää direktiivin tarkoituksen tai Petteri Orpon hallitusohjelman tavoitteiden mukaisena.

Ehdotus 9:1 2 ja 3 momenttien korvaavaksi lakitekstiksi (poistettava teksti yliviivattuna ja lisäysehdotus lihavoituna):

1 § Laskennallisten verosaamisten, laskennallisten verovelkojen ja siirrettyjen varojen vero-kohtelu siirtymän yhteydessä

*Määrittäessään lainkäyttöalueen tosiasiallista veroastetta siirtymävuonna ja kunakin sitä seuraavana tilikautena konsernin on otettava huomioon kaikki laskennalliset verosaamiset ja -velat, jotka on otettu huomioon tai ilmoitettu lainkäyttöalueen kaikkien konserniyksiköiden kirjanpidossa siirtymävuonna **mukaan lukien verosaamiset ja verovelat, joihin on tehty arvonkorotus tai -alennus.***

*Laskennalliset verosaamiset ja -velat on otettava huomioon vähimmäisverokannalla tai sovellettavalla kansallisella verokannalla sen mukaan, kumpi näistä on alhaisempi. Laskennallinen verosaaminen, joka on **huomioitu tai ilmoitettu** kirjattu vähimmäisverokantaa alhaisemmalla verokannalla, voidaan kuitenkin ottaa huomioon vähimmäisverokannan mukaisesti, jos konserni osoittaa laskennallisen verosaamisen johtuvan 3 luvun mukaisesta määritelmästä tappiosta.*



Kirjaamattomien (laskennallisten) verosaamisten käyttö

Tilikauden huomioitaviin veroihin täytyy tehdä vähimmäisverolaskelmassa eräitä oikaisuja, joista säädetään ehdotetun lain 4:6–10:ssä. Suoritettujen oikaisujen laskeminen on hyvin teknistä, joten tarkkarajaiset määritelmät ovat tarpeen laskennan toteuttamiseksi lainsäätäjän tarkoittamalla tavalla. Ehdotetussa laissa laskennallisen veron muutosten huomioimiseen liittyvä kohta (4:9:n 3 kohta) on muotoiltu Asianajajaliiton näkemyksen mukaan epäselvästi, sillä siitä ei käy ilmi, mitä laskennallisen verosaamisen ”kirjaamisella” myöhempänä vuonna tarkoitetaan. Lainkohtaa koskevista perusteluista voidaan kuitenkin päätellä, että kirjaamisella myöhempänä vuonna tarkoitetaan verosaamisen käyttöä koskevien ennusteiden muuttumista. Alla on ehdotus korvaavaksi lakitekstiksi, joka selkeyttäisi Asianajajaliiton käsityksen mukaan lain sanamuotoa vastaamaan perusteluosiosta pääteltävää tarkoitusta.

Ehdotus 4:9 3 kohdan korvaavaksi lakitekstiksi (lisäysehdotus **lihavoituna**):

*3) laskennallisen veron muutos, joka johtuu laskennallisen verosaamisen alaskirjauksesta tai sen kirjaamisesta myöhempänä vuonna **ennusteiden muuttumisesta johtuen**;*

Dynaamiset viittaukset

Ehdotettu laki sisältää viittauksia dynaamisiin eli jatkuvassa muutostilassa (tai jopa vasta kehitteillä oleviin Suomen oikeusjärjestyksen ulkopuolisiin oikeuslähteisiin. Dynaamisia viittauksia on 1 luvun 23–25 §ssä, jotka jättävät pykälissä tarkoitettujen määritelmien täyttymisen riippuvaiseksi siitä, mikä on OECD:n vertaisarviointiprosessin lopputulos. Kyseistä prosessia ei ole vielä edes olemassa. Asianajajaliitto pitää kyseenalaisena, käykö veron määrä legaliteettiperiaatteen edellyttämällä tavalla ilmi laista, jos veron määrä riippuu ulkomaisista veroista ja vielä kehitteillä olevista kansainvälisen järjestön prosesseista. Mainittujen lainkohtien lisäksi laki sisältää viittaukset päivittyvään OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin kohdissa 1:18 ja 3:21.

Asianajajaliitto toteaa, että mikäli edellä mainittujen dynaamisten viittausten poistaminen ehdotetusta laista on sääntelyn kansainvälisen taustan ja direktiivin edellyttämän yhteisen lähestymistavan vuoksi mahdotonta, tulisi vähimmillään varmistaa, etteivät dynaamiset viittaukset missään olosuhteissa johda verovelvollisen kannalta haitalliseen lopputulokseen tai jopa sanktioiden langettamiseen. Tämä voitaisiin lakiteknisesti varmistaa ottamalla ehdotettuun lakiin nimenomainen määräys siitä, että verovelvollisen on otettava huomioon dynaamisen viittauksen kohteena oleva tulkintalähde vain siinä muodossa, kun se on ollut julkaistuna esimerkiksi kyseisen tilikauden ensimmäisenä päivänä. Koska verovelvollinen saattaa joutua tekemään vähimmäisveron laskentaan liittyviä ratkaisuja jo tilikauden aikana, tarkoittaisi vaatimus tilikauden aikana tapahtuneiden tulkintalähteiden muutosten huomioimisesta pahimmillaan verolainsäädännön taannehtivuutta.

Alla on ehdotus lakiin lisättäväksi dynaamisten viittausten ajallista huomioimista koskevaksi pykäläksi. Koska keskeisimmät dynaamiset viittaukset ovat 1 luvun 23–25 §:ssä, voitaisiin uusi pykälä lisätä Asianajajaliiton käsityksen mukaan samaan yhteyteen uudeksi 26 §:ksi.



Ehdotus uudeksi 1 luvun 26 §:ksi (luvun seuraavat pykälät uudelleennumeroidaan):

[Pykälän otsikko:] Oikeuslähteiden huomioiminen ja edellä 23–25 §:ssä tarkoitettujen ehtojen täyttymisen ajankohta

Verovelvollisen on vähimmäisveron laskennassa ja ilmoittamisessa otettava huomioon tilikauden alussa julkaistuna olleet OECD:n julkaisemat vähimmäisveron tulkintalähteet.

Verovelvollinen voi 1 momentin estämättä valintansa mukaan ottaa huomioon tilikauden aikana julkaistut muutokset tulkintalähteisiin ja suorittaa vähimmäisveron laskennan ja ilmoittamisen myös muuttuneiden tulkintalähteiden perusteella.

Tässä laissa tarkoitettujen vertaisarviointiehdon sisältävien määritelmien kannalta ratkaisevaa on vertaisarvioinnin tilanne tilikauden ensimmäisenä päivänä. 2 luvun 8 pykälässä tarkoitettuna kotimaisena täydennysverona pidetään verotusta toimittaessa ainoastaan sellaista täydennysveroa, joka on ollut vertaisarvioitu kyseessä olevan tilikauden ensimmäisenä päivänä.

Verovelvollisen voi 3 momentin estämättä valintansa mukaan noudattaa myös tilikauden aikana vertaisarviointiehdon täyttäneitä kotimaista täydennysveromenettelyä.

Markkinaehtoperiaatteen määritelmä

Ehdotetun lain 3 luvun 5 §:n 3 momentti sisältää itsenäisen markkinaehtoperiaatteen määritelmän. Suomessa on jo voimassa oleva markkinaehtoperiaatteen määritelmä verotusmenettelystä annetun lain 31.1 §:ssä. Nyt ehdotetussa sääntelyssä tarkoitettu markkinaehtoperiaate olisi asiasisällöltään identtinen VML 31 §:ssä määritellyn markkinaehtoperiaatteen kanssa, joten ehdotetussa laissa oleva määritelmä voitaisiin Asianajajaliiton käsityksen mukaan korvata viittauksella VML 31 §:ään päällekkäisen määritelmän poistamiseksi.

Ehdotus korvaavaksi lakitekstiksi (3:5.3 §), (ehdotettu poistettava teksti yliviivattu ja ehdotettu lisäys **lihavoitu**):

*Markkinaehtoperiaatteella tarkoitetaan tätä pykälää sovellettaessa **verotusmenettelystä annetun lain (18.12.1995/1558) 31.1 §:ssä ilmaistua periaatetta**, jonka mukaan konserniyksiköiden väliset liiketoimet on kirjattava siten, että niiden ehdot vastaavat ehtoja, jotka olisi saavutettu toisistaan riippumattomien yritysten välillä vertailukelpoisissa liiketoimissa ja vertailukelpoisissa olosuhteissa.*

Ennakkoratkaisun antaminen

Hallituksen esitysluonnoksen sivulla 24 todetaan, ettei täydennysverosta olisi ”ainakaan alkuvaiheessa” mahdollista saada Verohallinnon ennakkoratkaisua, koska hallitus katsoo asianmukaiseksi odottaa OECD:n riidanratkaisumekanismeja koskevan työn valmistumista. Asianajajaliitto katsoo, että ennakkoratkaisukielto olisi ristiriidassa Verohallinnosta annetun lain 2.2 §:ssä ilmaistun Verohallinnon yleisen ohjaus- ja neuvontavelvollisuuden kanssa.

Asianajajaliitto korostaa, että oikeusturvaan tulee kiinnittää ehdotetun lain jatkovalmistelussa huomiota sekä verolainsäädännön sisällön että lainsäätäjän ohjauksen (perusteluosion) avulla. Vähimmäisverolain perusteluissa tulisi ohjata lainsoveltajaa eli Verohallintoa kehittämään yleisen ohjaus- ja neuvontavelvollisuuden puitteissa uudelle verolajille eli vähimmäisverolle sopivia neuvontamenettelyitä. Lisäksi lakiin verotusmenettelystä tulee tehdä tarvittavat muutokset, jotta ennakkoratkaisujen antamiseen vähimmäisverosta ei olisi lakiteknistä estettä.



Hallituksen esitysluonnoksen perusteluosiota tulisi Asianajajaliiton näkemyksen mukaan muuttaa tältä osin. Samassa yhteydessä ennakkoratkaisumenettelyä koskevia verotusmenettelylain 84 ja 85 §:iä tulee täydentää seuraavalla tavalla (lisäysehdotukset **lihavoitu**):

Laki verotusmenettelystä 84 §

Ennakkoratkaisun hakeminen keskusverolautakunnalta

*Keskusverolautakunta voi verovelvollisen tai yhtymän kirjallisesta hakemuksesta antaa ennakkoratkaisun tuloverotuksesta **sekä suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain tulkinnasta** siten kuin Verohallinnosta annetussa laissa (503/2010) säädetään.*

Laki verotusmenettelystä 85 §

Ennakkoratkaisun hakeminen Verohallinnolta

*Verohallinto voi verovelvollisen tai yhtymän kirjallisesta hakemuksesta antaa ennakkoratkaisun tuloverotuksesta **sekä suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain tulkinnasta**.*

Epävarman verokohtelun määritelmä

Ehdotetun lain 4 luvun pykälissä 3, 4, 9 ja 10 käytetään ilmaisua ”liiketoimen epävarma verokohtelu”. Lisäksi siirtymäsäännöksissä 9 luvun 4 §:ssä käytetään ilmaisua ”epävarma veropositio”. Hallituksen esitysluonnoksen perusteluosion s. 62 perusteella ”liiketoimen epävarma verokohtelu” ja ”epävarma veropositio” tarkoittavat samaa asiaa. Ehdotetussa laissa ei ole määritelmää kummallekaan termille.

OECD:n mallisääntöjen kommentaarissa (artikla 4.1.3, kohta 16) selvennetään, että käsitteen ”uncertain tax position” tarkka määritelmä saattaa vaihdella käytettävästä kirjanpito-standardista riippuen, mutta yleisesti ottaen epävarma veropositio tarkoittaa malliverosääntöjen kannalta tilannetta, jossa konserniyksikkö tekee veroilmoituksen (”takes a filing position”) siten, että verovelvollisen valitseman position pysyvyyden todennäköisyys veroviranomaisen tarkastelun jälkeen on alle 50 %⁴. Suomen kirjanpitolainsäädännössä ei ole itsenäistä määritelmää epävarmalle veropositiolle, mutta kirjanpitolain 5:14 sisältää yleissääntöjen menojen ja menetysten ja niitä vastaavan tulon todennäköisyyden arvioinnista⁵. Jotta Suomen kirjanpito-standardien ja verolainsäädännön välille ei muodostu kaksoisstandardia ”epävarman veroposition” käsitteen suhteen, tulisi ehdotettuun vähimmäisverolakiin Asianajajaliiton näkemyksen mukaan lisätä kirjanpitolain 5:14:ään viittaava määritelmä. Tämä olisi myös OECD:n mallisääntöjen mukaista, sillä yllä mainitusti OECD:n mallisääntöt tunnustavat käsitteen merkityssisällön saavan tarkan määritelmänsä sovellettavasta kirjanpito-standardista.

Koska ”epävarma verokohtelu” esiintyy useassa ehdotetun lain pykälässä, luonteva paikka termin määritelmälle olisi Asianajajaliiton käsityksen mukaan 1 luvun määritelmäosio. Alla on ehdotus määritelmäosioon lisättäväksi määritelmäpykäläksi:

⁴ OECD:n mallisääntöjen kommentaari, artikla 4.1.3, kohta 16: ”Although the precise criteria may differ under Acceptable Financial Accounting Standards, uncertain tax positions generally result when a Constituent Entity takes a filing position that is not more likely than not to be sustained upon examination.”

⁵ Oikeuskirjallisuudessa Matti Urpilainen on käsitellyt epävarman veroposition säädöspohjaa (Talous, sääntely, ohjaus: Tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä, s. 150-172, Tampere University Press 2019.)



xx §

Epävarma verokohtelu

Epävarmalla verokohtelulla tarkoitetaan kirjanpitolain (1336/1997) 5 luvun 14 pykälän tai verovelvollisen soveltaman muun kirjanpitostandardin mukaisesti epävarmaksi arvioitua veropositiota.

Konserniyksiköiden välisten liiketoimien oikaisut (operatiiviset siirtohinnoitteluoikaisut)

Verotuskäytännössä esiintyy käytännössä yleisesti tilanteita, joissa konserniyhtiöt sopivat tilikauden ajalliset rajat ylittävistä liiketoimien hinnanoikaisumekanismeista. Toisin ilmaistuna jatkuvien liiketoimien hinnoittelun markkinaehtoisuutta saatetaan tarkastella useamman tilikauden jänteellä, jolloin myös mahdolliset hinnoittelun markkinaehtoiseksi korjauvat siirtohinnoitteluoikaisut saatetaan suorittaa ajallisesti hajautetusti. Korkein hallinto-oikeus on vuosikirjapäätöksessään KHO 2017:145 katsonut kuvatus kaltaisen ajallisesti hajautetun järjestelyn markkinaehtoperiaatteen mukaiseksi.

Markkinaehtoperiaatteen ja tuloverotuksen kannalta kysymys ajallisesti hajautetuissa siirtohinnoitteluoikaisuissa onkin lähinnä jaksotuksellinen. Jotta ajalliseen jaksotukseen liittyvää markkinaehtoperiaatteen puitteissa sallittua joustoa ei katsottaisi vähimmäisverotuksen yhteydessä kielletyksi poikkeamaksi markkinaehtoperiaatteesta, tulisi hallituksen esityksen perusteluosiossa Asianajajaliiton näkemyksen mukaan selvyiden vuoksi todeta, että konserninsisäisten liiketoimien markkinaehtoisuutta ja konserneissa käytössä olevia siirtohinnoittelumalleja tarkastellaan markkinaehtoperiaatetta koskevan verotus- ja oikeuskäytännön valossa.

Ilmoitusmenettely

Ehdotettu vähimmäisverosäätely tulee olennaisesti lisäämään sääntelyn piiriin kuuluvien konsernien hallinnollista taakkaa. Vähimmäisveron laskenta tulee olemaan suuritöinen ja pakollinen sekä vuosittain toistettava rupeama. Laskennalta ei kuitenkaan voi sääntelyn globaalin kontekstin vuoksi välttyä.

Sen sijaan vähimmäisveroa koskeviin ilmoitusmenettelyihin ja maksuvelvollisuuden toteuttamiseen liittyvä hallituksen esitysluonnoksessa todetulla (s. 20) tavalla kansallista liikkumavaraa. Vähimmäisveroon liittyvä ilmoitusmenettely on direktiivin perusteella kansallisen harkintavallan piirissä nimenomaan siitä syystä, että menettely olisi kansalliseen vero- ja oikeusjärjestelmään sopiva (HE-luonnos s. 102). Tehokkain tapa toteuttaa tietoilmoituksen antaminen olisi se, että suomalainen emoyhtiö voisi antaa ilmoituksen kaikkien Suomessa sijaitsevien konserniyhtiöiden puolesta. Ehdotetun lain 8:3.2:n sekä 8:5:n sanamuodoilla on ilmeisesti pyritty tähän lopputulokseen. Kyseisten lainkohtien sanamuotoja voisi kuitenkin selkeyttää, jotta ei synny epäselvyyttä siitä, missä olosuhteissa könttäilmoittaminen on sallittua.

Suuriin konserneihin kuuluvien Suomessa sijaitsevien konserniyhtiöiden veroasioiden hoitaminen on usein keskitetty esimerkiksi pääkonttoritasolle. Todennäköisesti vähimmäisverolaskenta tehdään käytännön elämässä konsernin keskushallinnossa. Jos ilmoitusmenettelystä tehdään tiukasti legaaliyhtiöiden juridisiin rajoihin perustuva prosessi, menettävät konsernit mahdollisuuden järjestää veroilmoittaminen tehokkaasti keskitetyssä prosessissa. Asianajajaliitto katsoo, että olennaista on se, että Verohallinto saa tarvittavat ilmoitukset ajallaan ja oikeansisältöisinä, ja että täten menettelyn joustavoittaminen ei vaarantaisi tätä päämäärää, vaan pikemminkin parantaisi ilmoitusten laatua mahdollistamalla ilmoitusprosessin keskitetyn toteuttamisen.



Ehdotus korvaavaksi lakitekstiksi (8:3 ja 8:4), (ehdotettu poistettava teksti yliviivattu ja ehdotettu lisäys **lihavoitu**):

3 §

Velvollisuus antaa täydennysveron tietoilmoitus

Konserniyksikkö, jonka sijaintipaikka on Suomessa, on velvollinen antamaan Verohallinnolle täydennysveron tietoilmoituksen.

*Ilmoituksen voi jättää kukin konserniyksikkö itse tai nimetty **toinen** paikallinen yksikkö konserniyksikön puolesta. **Konserniyksikön katsotaan antaneen täydennysveron tietoilmoituksen, jos toinen paikallinen konserniyksikkö on antanut tietoilmoituksen tämän puolesta määräaikaan mennessä.***

4 §

Velvollisuus antaa täydennysveroilmoitus

Edellä 3 §:n 1 momentissa tarkoitettu konserniyksikkö on velvollinen antamaan tilikaudelta täydennysveroilmoituksen Verohallinnolle.

*Täydennysveroilmoituksen voi jättää kukin konserniyksikkö itse tai **toinen** paikallinen yksikkö konserniyksikön puolesta. **Konserniyksikön katsotaan antaneen täydennysveroilmoituksen, jos toinen paikallinen konserniyksikkö on antanut 3 momentissa mainitut tiedot sisältävän veroilmoituksen tämän puolesta määräaikaan mennessä.***

Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen

Asianajajaliitto tuo esille, että ehdotettuun vähimmäisverosääntelyyn liittyy todellinen kaksinkertaisen verotuksen riski. On mahdollista, että valtiot eivät hyväksy toistensa implementointiratkaisuja ja kieltäytyvät tunnustamasta valtiokohtaisia sääntelyjä. Myös vertaisarviointiprosessi ja vertaisarviointikynnyksen täyttymisen ajankohta saattaa johtaa erilaisiin tulkintoihin; voidaan esimerkiksi ajatella, että Suomi olisi implementoinut kotimaisen täydennysverosäännön ja noudattaisi sitä jo hyväksyntävuonna, mutta toinen valtio tulkitisi vertaisarviointihyväksynnän tulevan voimaan vasta hyväksyntää seuraavan vuoden alusta. Tällöin toinen valtio voisi väittää, ettei täydennysveroa ole tosiasiallisesti suoritettu GloBE-sääntöjen mukaisesti, mikä mahdollisesti johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen. HE-luonnoksen perustelujen valossa (s. 31) vaikuttaa siltä, että lainsäätävä luottaa implementoinnin yhtenäisyyteen, jolloin ”kansallisia eroja tuloksilukemissä säännön ja aliverotettujen voittojen säännön sisällössä ei käytännössä tule olemaan”. Siltä varalta, että todellisuus osoittautuisi odotettua monimutkaisemmaksi, tulisi hallituksen esitysluonnoksessa Asianajajaliiton näkemyksen mukaan tarkemmin kuvata, miten kaksinkertainen verotus valtioiden välisissä tulkintaerolanteissa käytännössä estetään.

Verotuksen oikaisuajat

Ehdotettuun lakiin sisältyy sen itsenäisen verolajiluonteen mukaisesti omat oikaisuusäännöksensä. Verovelvollisen hyväksi tehtävän verotuksen oikaisu on 8:21:n 2 momentin perusteella tehtävä kuuden vuoden kuluessa tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Kuitenkin saman luvun 26.1 §:n perusteella oikaisuvaatimus on tehtävä *neljän vuoden* kuluessa raportoitavan tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Ehdotettu laki jättää siis kahden vuoden aukon oikaisuvaatimuksen määräajan ja verotuksen oikaisu mahdollisuuden välille. Tätä aikaeroa ei perustella tarkemmin hallituksen esitysluonnoksessa. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta keskeinen oikaisuvaatimuksen määräaika tulee yhdenmukaistaa verotuksen oikaisun määräajan kanssa eli pidentää kuuteen vuoteen.



Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen muissa kotimaisissa verolaeissa

Vähimmäisverolakiin sisältyy ilmeinen kahdenkertaisen verotuksen vaara myös, jos uuden lain vaikutuksia ei synkronoida jo olemassa olevien verolakien kanssa. Ehdotettuun lakiin sisältyvää väliyhteisön huomioitavan veron määritelmää tulisi laventaa, jotta väliyhteisön tasolla tapahtuva verotus ei johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen. On mahdollista, että minimiveron perustana oleva konserniyksikkö katsotaan vasta myöhemmin myös väliyhteisöksi. Siksi minimiveroa olisi oikaistava myös jos emoyhteisön kirjanpitoon tulee myöhemmin sisällymään väliyhteisötulon veroa sen johdosta. Myös elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin sekä kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettuun lakiin (menetelmälaki) tulee tehdä osinkojen ja luovutusvoittojen osalta tarpeelliset muutokset, jotta (1) minimiveron pohjana olevan tytäryhtiön tuloa ei veroteta toiseen kertaan EVL 6 a §:n mukaisesti veronalaisena osinkona tai (2) osana tällaisen tytäryhtiön osakkeista saatua luovutusvoittoa eikä (3) lähdevaltion konserniyksikön jakamasta osingosta perimä lähdevero lisää kokonaisverorasitusta niin että se ylittää lain rarkoituksen mukaisen minimitason 15 %.

Ehdotus korvaavaksi lakitekstiksi (4:18.1 §), (ehdotettu lisäys **lihavoitu**):

*Konserniyksikölle, joka on väliyhteisö, kohdennetaan mahdolliset huomioitavat verot, jotka sisältyvät **tai tulevat sisällymään** sen suoraan tai välillisesti omistavien konserniyksiköiden kirjanpitoon ja jotka koskevat niiden osuutta ulkomaisen väliyhteisön tuloksesta.*

Ehdotus muutokseksi elinkeinoverolakiin:

Elinkeinoverolakia olisi muutettava siten, että lain suurten konsernien vähimmäisverosta mukaan maksettu vero hyvitetään elinkeinoverolain 6 a §:n mukaan veronalaisesta osingosta ja elinkeinoverolain 6 b §:n mukaan veronalaisesta luovutusvoitosta menevää tulo-vero vastaan silloin kuin osinko tai luovutusvoitto on saatu konserniyksiköstä, joka on ollut vähimmäisverosta annetun lain mukaisen veron määrittämisen perusteena.

Ehdotus muutokseksi menetelmälakiin:

Menetelmälaissa tulisi säätää erikseen, että ulkomaille maksettu lähdevero, jonka perustana on osinko joka on elinkeinoverolain 6 a §:n nojalla verovapaa, on hyvitetävä muusta tuloverosta siihen määrään asti, mitä verovelvollinen on joutunut maksamaan lain suurten konsernien vähimmäisverosta mukaista veroa osinkoa maksaneen yksikön perusteella.

Helsingissä 14. päivänä syyskuuta 2023

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO

Niko Jakobsson
Suomen Asianajajaliiton pääsihteeri

LAATI

Asianajaja Heikki Vesikansa, Helsinki

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