

Asia: VN/9714/2023

## **Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi**

### Lausunnonantajan lausunto

**Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään**

Valtiovarainministeriö

lausuntopalvelu.fi

Asia: Lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi – lausuntopyyntö VN/9714/2023

Alla on pyydetty lausuntoni luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi (lausuntopyyntö VN/9714/2023), jäljempänä esitysluonnos. Lausunnossa tarkastellaan esitysluonnoksen laajuuden takia esitysluonnosta pääosin vain yleisellä tasolla sekä kommentoidaan lisäksi vain joitain yksityiskohtia.

#### 1 Sääntelyn lähtökohdat

Esitysluonnos perustuu neuvoston direktiiviin monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa ((EU) 2022/2523), jäljempänä vähimmäisverodirektiivi tai direktiivi. Vähimmäisverodirektiivin taustalla on OECD:n ns. BEPS-hankkeen pohjalta saavutettu yhteisymmärrys suurten kansainvälisten konsernien efektiivisestä vähimmäisverosta (ns. Pilari 2 -hanke ja GloBE). Lausunnossa ei erityisesti tarkastella sääntelyn tavoitteita, koska kyseessä on direktiivin implementointi ja direktiivi on pakottavien säännösten osalta implementoitava kansallisesti jäsenvaltioissa.

Ehdotettua sääntelyä sovelletaan vain suuriin yrityksiin, joiden kokonaisliikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa vähintään kahtena neljästä peräkkäisestä tilikaudesta. OECD:n GloBE-mallisäännöistä poiketen direktiiviä ja myös esitysluonnosta sovelletaan lisäksi soveltamisedellytykset täyttäviin kotimaisiin konserneihin EU-lainsäädännön takia.

Yhteisöverotuksen vähimmäistasosta säätäminen merkitsee, että tuloa verotetaan rajat ylittävissä tilanteissa muualla kuin konserniyksikön kotivaltiossa tai kiinteän toimipaikan valtiossa, jos kotivaltion tai kiinteän toimipaikan verotustaso alittaa direktiivissä määritellyn 15 prosenttia. Tällöin konsernin ylimmän emoyhtiön valtiossa määrätään täydennysvero, joka vastaa konserniyksikön vähimmäisveron ja efektiivisen veron erotusta. Sääntely muistuttaa rakenteeltaan osittain Suomessakin voimassa olevaa väliyhteisösääntelyä ja siihen on vaikuttanut Yhdysvaltojen Global Intangible Low Taxed Income (GILTI) sääntely.

Esitysluonnokseen sisältyvät lait tulisivat voimaan 1.1.2024 ja niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran 31.12.2023 tai sen jälkeen alkaviin tilikausiin. Lisäksi voimaantulosäännöksessä todetaan, että lakiesityksen 2 luvun 9-12 §:ien säännöksiä sovelletaan vasta 31.12.2024 tai sen jälkeen alkaviin tilikausiin.

## 2 Suhde hyvään verojärjestelmään ja perustuslakiin

Sääntelykokonaisuus on laaja ja monimutkainen, joten sen kansallinen implementointi on erittäin vaativaa. Esitetyllä sääntelyllä on merkittäviä hallinnollisia vaikutuksia niin yrityksille kuin Verohallinnolle. Sääntely merkitsee täysin uudenlaista verotusta, koska verotuksen lähtökohtana on konsernitilinpäätös. Laskemat täydennysveron ja kansallisen täydennysveron laskemiseksi ovat monimutkaisia. Kokonaisuus on Suomen näkökulmasta niin säätämisvaiheessa kuin toimeenpanovaiheessa massiivinen suhteessa esitysluonnoksessa kerrottuihin arvioihin vaikutuksista Suomen verotuottoon. GloBE-mallisäännöt ja direktiivi ovat ristiriidassa hyvän verojärjestelmän eräiden ominaisuuksien, kuten yksinkertaisuuden ja verotuksen läpinäkyvyyteen liittyvän selkeyden kanssa.

Koska esitysluonnos perustuu direktiiviin sen säätäminen osaksi kansallista lainsäädäntöä, on pakollista siltä osin kuin säännösten voimaan saattaminen ei ole jäsenvaltioille valinnaista. Pakollisen direktiivisääntelyn osalta kansallinen liikkuma-ala sääntelyn toteuttamisessa on rajoitettua. On kuitenkin tärkeää varmistaa, että sääntely on mahdollisimman selkeää ja täyttää myös verosääntelyn yksityiskohtaisuusvaatimuksen, koska veroista on perustuslain 81.1 §:m mukaan säädettä lailla. Erityisesti, kun ehdotettu lainsäädäntö on aivan uudenlaista ja tuo mukanaan täysin uusia käsitteitä kansalliseen verolainsäädäntöön. Sekä direktiivissä että esitysluonnoksessa onneksi määritellään näitä uusia käsitteitä. Sääntelyä vaikeuttaa myös mm. direktiivin useassa kohdassa melko yleisellä tasolla olevat ilmaisut (Ks. tästä myös esitysluonnos s. 19, jossa todetaan: ”--- tietyiltä osin direktiivi ei sääntele kansallisista ratkaisuista tarkasti.”).

Säätelyn perustuslain mukaisuutta tarkastellaan esitysluonnoksen kohdassa 12.1 erityisesti siltä osin, kun säätely perustuu kirjanpitolainsäädännön mukaiseen tilinpäätökseen. Olisi kuitenkin tärkeää, että esityksessä laajemmin arvioitaisiin, onko säätely riittävän yksityiskohtaista. Säätelyn yksityiskohtaisuuden vaatimusta ei poista pelkästään se, että lainsäädäntö perustuu direktiiviin. Tällöinkin kansallisen implementointisäännöksen on oltava riittävän yksityiskohtainen. Yksityiskohtaisuuteen liittyvät kansalliset elementit olisi myös pitänyt tuoda tarvittaessa esille direktiivin valmistelussa ennen sen hyväksymistä. Verolainsäädännön yksityiskohtaisuus- tai täsmällisyysvaatimuksesta on myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja. Yksityiskohtaisuusvaatimus voi olla ongelmallinen myös esimerkiksi sikäli, kun lakiehdotuksen 2 luvun 23 ja 24 §:issä viitataan ”OECD:n erityiseen vertaisarviointiin”. Tällöin tulee myös pohdittavaksi, onko kyse lainsäädäntövallan delegoinnista ja täyttyvätkö delegoinnin edellytykset.

OECD:n merkitystä on tarkasteltu esitysluonnoksen kohdassa 4.1.1. Tarkastelua olisi toivottavaa muuttaa erityisesti siten, että siinä todetaan yksiselitteisesti, että veroista on säädettävä Suomessa lailla riittävän täsmällisesti. Kyse ei ole ”selvyyden vuoksi” lainsäädäntöön otettavista asioista, kuten esitysluonnoksessa todetaan. Kyse on perustuslain säännösten noudattamisesta. Nykyisessä muodossaan esitysluonnoksen tekstistä saattaa saada väärän kuvan. OECD:n aineiston rooli myös laintulkinnassa tulee olemaan merkittävä, kuten alla kohdassa 8 todetaan.

Koska, kuten edellä on todettu, lakiehdotuksen rakenne ja sanamuotokin ainakin osittain seuraavat direktiiviä, olisi hallituksen esitystä viimeisteltäessä vielä huolella varmistettava, että lakiehdotuksen teksti täyttää kaikilta osin verolainsäädännölle asetetun täsmällisyysvaatimuksen. On huomattava, että direktiiveissä saattaa yleensäkin olla ylätasoinen ilmaisuja, jotka eivät täytä tätä vaatimusta.

### 3 Ehdotus uudesta itsenäisestä verolajista

Esitysluonnoksen mukaan direktiivin perustuva ”täydennysvero” muodostaa Suomessa uuden itsenäisen verolajinsa. Asiaa on käsitelty esitysluonnoksen kohdassa 4.1.2. Esitysluonnoksen johtopäätöksistä voidaan olla ainakin osittain erimieltä. Yleisesti voidaan lähteä siitä, että säätelyn tarkoitus on ”periä” verovelvollisten tuloista tietty vähimmäisvero. Tältä osin kyse olisi tuloverosta. Toisaalta verolaskennan peruste eli tuottojen ja verojen määrittely konsernitilinpäätöksen pohjalta on täysin erilainen kuin Suomessa elinkeinotulon verotuksessa. Mm. tästä lähtökohdasta voidaan katsoa, että kyse on yhteisöjen tuloverosta erillinen vero. On perusteltua säätää vähimmäisverosta erillisessä laissa.

Muiden valtioiden, niin jäsenvaltioiden kuin kolmansien valtioiden suunnitelmia tai jo toteuttamia keinoja tarkastellaan esitysluonnoksen kohdassa 5.2. Olisi kuitenkin tärkeää täydentää esitysluonnosta siten, että selvitetäisiin, pidetäänkö veroa osana yhteisöveroita vai erillisenä verona muissa keskeisissä jäsenvaltioissa eli onko niissä ratkaisuna ”itsenäinen verolaji”. Olisi toivottavaa, että muiden valtioiden tarkastelua laajennettaisiin mahdollisuuksien mukaan myös siihen, onko direktiivin implementoinnin toteuttamisessa teknisiä eroja, jotka olisi hyvä ottaa huomioon myös

toteutettaessa implementointia Suomessa. Tämä on tärkeää senkin takia, että direktiivin sääntely ei ole kaikilta osin yksityiskohtaista.

Koska täydennysvero olisi Suomessa oma verolajinsa, olisi toivottavaa, että ainakin esitysluonnoksen perusteluissa käsiteltäisiin nykyistä laajemmin, mitä tämä tarkoittaa käytännössä. Näin siitä huolimatta, että esitysluonnos on jo nyt laaja. Asiaa on käsitelty ainakin esitysluonnoksen s. 30. Yksi laajemmin käsiteltävä asia olisi mm. se, miten erillinen tulolaji vaikuttaa esimerkiksi tappiontasaukseen. Tilanne lienee se, että täydennysveroon ei voida soveltaa tuloverolain säännöksiä tappiontasauksesta, koska se olisi oma verolajinsa eikä vastaavia säännöksiä ole esitysluonnoksessa. Tämä tarkoittanee, että täydennysvero tai kansallinen täydennysvero laitetaan maksuun, vaikka soveltamisalaan kuuluvalla ”yksiköllä” olisi aikaisempien vuosien vahvistettuja tappioita. Toinen merkittävä asia on, voidaanko täydennysveroa pitää verosopimusten soveltamisalaan kuuluvana verona eli voidaanko siihen soveltaa mm. säännöksiä kaksikertaisen verotuksen poistamisesta. Olisi toivottavaa, että tämä mainittaisiin esityksessä.

#### 4 Kotimainen täydennysvero

Direktiivin säännöksistä säännökset kotimaisesta täydennysverosta ovat jäsenvaltioille valinnaisia. Esitysluonnoksessa esitetään Suomen lainsäädäntöön otettavaksi säännökset kotimaisesta täydennysverosta. Tämä on tärkeää ja perusteltua, koska näin turvataan veron kertyminen Suomeen ja estetään verokertymän siirtyminen toiseen valtion täydennysverona (Ks. tästä mm. esitysluonnoksen sivu 30). Sääntelyssä on kuitenkin tärkeää varmistaa, että se on riittävän selkeä ja yksityiskohtainen ja että sen mukaan voidaan mm. soveltaa Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT) säännöstä (Ks. QDMTT-säännön merkityksestä mm. Michael Devereux, John Vella, and Heydon Wardell-Burrus, Pillar 2: Rule Order, Incentives, and Tax Competition, OXFORD UNIVERSITY CENTRE FOR BUSINESS TAXATION).

#### 5 Eräitä esitysluonnoksen yksityiskohtia

Alla on koottu joitain kommentteja esitysluonnoksen eräistä yksityiskohdista. Kommentit eivät ole tyhjentyviä.

- Esitysluonnoksen kohdassa 8 olisi toivottavaa luetella, miltä osin asioita delegoidaan Verohallinnolle, vaikka yksittäiset säännökset käsitellään esitysluonnoksessa erikseen. Näin voitaisiin helpommin arvioida, onko delegointisäännös lain mukainen.

- Esitysluonnoksen kohdassa 12.3 käsitellään esityksen suhdetta Ahvenanmaahan ja erityisesti Ahvenanmaan verotukselliseen toimivaltaan. Lopputuloksena tarkastelussa näyttää olevan, että vähimmäisverosääntely kuuluisi yksinomaan valtakunnan toimivaltaan. Asiaa tarkasteltaneen vielä mm. perustuslakivaliokunnassa. Olennaista on kuitenkin varmistaa, että sääntelyä sovelletaan myös

Ahvenanmaalla. Jos sääntelyä sovellettaisiin vain Manner-Suomessa, tilanne olisi kestävä ja ongelmallinen myös EU-oikeuden näkökulmasta.

- Lakiehdotuksessa näyttää olevan ainakin osittain luvun numeron ja otsikon jälkeen jonkinlainen väliotsikko. Olisi toivottavaa, että näiden käyttö arvioitaisiin säädösvalmisteluohjeiden ja tarpeellisuuden näkökulmasta esitystä viimeisteltäessä.

- Lakiesityksen 1 luvun 3.2 §:ssä kohdassa 1 on ”julkisyksikkö” ja saman luvun 12 §:ssä ”julkisvallan yksikkö”. Onko tässä kyse samasta vai eri ”yksiköstä”?

## 6 Vaikutusarviot

Direktiivin johdannossa todetaan, että siihen ei sisälly vaikutusarviota. Tämä on todettu myös esitysluonnoksessa (s. 26). Taloudellisen vaikutusarvion osalta viitataan OECD:n arvioihin, joihin todetaan kuitenkin esitysluonnoksessakin ”liittyvän merkittäviä epävarmuuksia”. Yleensäkin direktiivin valmistelussa olisi tärkeää olla taloudellinen vaikutusarvio niin koko EU:n kuin yksittäisten jäsenvaltioiden osalta silloin, kun direktiivillä muutetaan kansallista verolainsäädäntöä (Ks. vaikutusarvioiden tärkeydestä myös English, Joachim – Becker, Johannes, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft Nr. 224, Working Paper-Reihe der AK Wien, Juli 2021 s. 47 ja 48 sekä siinä mainitut lähteet). Direktiivin käsittely ja hyväksyminen ilman näitä on hankalaa. Taloudelliset vaikutusarviot ovat tärkeitä, koska verolainsäädännön yksi keskeinen tavoite on fiskaalinen. Taloudellinen vaikutusarvio on olennainen osa kansallista verolainsäädännön valmistelua ja direktiivit implementoidaan kansallisella lainsäädännöllä.

Esitysluonnoksessa vaikutusarviot ovat kohdassa 4.2 ja niihin sisältyy Verohallinnon laatima arvio ehdotuksen vaikutuksista verotuottoon Suomessa. Esitysluonnoksen mukaan staattiset lisäykset Suomen verotuottoon olisivat vuosien 2016-2021 aineistojen perusteella noin 5 – 30 miljoonaa euroa vuodessa. Esitysluonnoksen mukaan ”suomalaisiin yksiköihin sovelletut GloBE-laskentaan perustuvat verotussäännöt olisivat tuottaneet 0 – 2 miljoonaa euroa vuosina 2021 ja 2020”. Esitysluonnoksessa todetaan yhteenvetona, ”että ehdotettujen muutoksien Suomen verotuottoja kasvattava vaikutus olisi alkuvuosina keskimäärin noin 20 miljoonaa euroa vuodessa”. Arvioitu verotuottovaikutus olisi siis vähäinen erityisesti, kun otetaan huomioon yritysten ja Verohallinnon hallinnollisen taakan merkittävä lisääntyminen ja siitä aiheutuvat kustannukset. Esitysluonnoksessakin (s. 29) todetaan, että ”---alkuvaiheessa yritysten hallinnolliset kustannukset todennäköisesti lisääntyisivät merkittävästi”. Lisäksi esitysluonnoksessa todetaan, että ”Ehdotuksen mukaisen järjestelmän käyttöönotto aiheuttaisi järjestelmän alkuvaiheessa huomattavia kustannuksia sekä resurssitarpeita Verohallinnolle.”

Esitysluonnoksessa todetaan, että Suomen verotuotot voisivat kasvaa, ”koska GloBE-sääntely pienentää maiden välisiä efektiivisiä veroaste-eroja, sääntely pienentää kannustimia voitonsiirtoon.” Tälle lausumalle ei ole esitetty perusteluja. Vaikuttaa siltä, että lausumassa ei ole otettu huomioon esimerkiksi sitä, että yritysten sijoittautumispäätöksiin vaikuttavat myös muut tekijät kuin yritysten

maksamat tuloverot. Esitysluonnoksessa olisikin tärkeää olla laajemmat perustelut Suomen verotuottojen kasvulle veroaste-eron pienentymisen perusteella.

Esitysluonnoksen sivulla 26 todetaan mm., että GloBe-hankkeen ja direktiivin tarkoituksena on ”---asettaa tietyt rajat maiden väliselle liialliselle verokilpailulle.” Julkaistun tutkimusaineiston perusteella sääntelyllä ei kuitenkaan välttämättä pystytä kaikissa tilanteissa toteuttamaan 15 prosentin vähimmäisveroa (Ks. Michael Devereux, John Vella, and Heydon Wardell-Burrus, Pillar 2: Rule Order, Incentives, and Tax Competition, OXFORD UNIVERSITY CENTRE FOR BUSINESS TAXATION.). Mikäli julkaistut tutkimukset pitävät paikkansa sillä voinee olla vaikutusta myös esitysluonnoksen kohdassa 4.2 otsikon ”Välilliset vaikutukset” esitettyihin positiivisiin välillisiin vaikutuksiin. Tältä osin esitysluonnosta olisi syytä vielä tarkastella uudestaan.

## 7 Voimaantulo ja soveltamisaikataulu

Kuten edellä on todettu esitysluonnokseen sisältyvät lait tulevat voimaan 1.1.2024 ja niitä sovelletaan ensimmäisen kerran 31.12.2023 tai sen jälkeen alkaviin tilikausiin. Lisäksi voimaantulosäännöksessä todetaan, että lakiehdotuksen 2 luvun 9-12 §:ä sovelletaan vasta 31.12.2024 tai sen jälkeen alkaviin tilikausiin.

Kaiken kaikkiaan direktiivin perustuva Suomea ja muita jäsenvaltioita velvoittava voimaantulo ja soveltamisaikataulu on tiukka, kun otetaan huomioon sääntelyn niin verovelvollisten kuin Verohallinnon järjestelmiin vaativat muutokset. Voimaantulosäännösten kuvausta olisi toivottavaa täsmentää esim. esitysluonnoksen pääasiallisessa sisällössä ja kohdassa 9 (s. 112).

## 8 Direktiiviehdotuksen vaikutus kansalliseen verosääntelyyn ja lainsäädännön tulkintaan jatkossa

Esitysluonnoksessa tai direktiivissä ei ole arvioita siitä, miten vähimmäisverosääntely vaikuttaa Suomen kansalliseen veropolitiikkaan. Olisi tärkeä arvioida tätä vaikutusta ei vähiten siksi, että veropolitiikka on osa talouspolitiikkaa ja verolainsäädäntö keino veropolitiikan toteuttamisessa. Tällaista analyysiä ei sisälly esitysluonnokseen eikä siinä ole mainintaa, että asiaa olisi analysoitu myöskään erikseen. Analyysi olisi kuitenkin välttämätön, jotta voidaan jatkossa niin veropolitiikan valmistelussa kuin lainsäädännön valmistelussa ottaa huomioon Suomessa käytettävissä olevat keinot. Asia tulisi ainakin jollain tasolla sisällyttää esitysluonnoksessa esimerkiksi vaikutusarvioihin.

Yksi tarkasteltava kysymys olisi tässä yhteydessä mm. se, mikä vaikutus vähimmäisverosääntelyllä on kansalliseen yhteisöverokannan tason määrittämiseen. Julkaistujen tutkimusten perusteella näyttäisi olevan niin, että kansallinen täydennysvero saattaa vaikuttaa siten, että efektiivinen veroaste voinee tietyissä tilanteissa jäädä jatkossakin 15 prosentin alle (Ks. Michael Devereux, John Vella, and Heydon

Wardell-Burrows, Pillar 2: Rule Order, Incentives, and Tax Competition, OXFORD UNIVERSITY CENTRE FOR BUSINESS TAXATION.). Tällä on yhteys myös nimelliseen yhteisöverokantaan.

Toisena huomioon otettavana seikkana voidaan mainita vähimmäisverosääntelyn mahdolliset vaikutukset verotuksiin, kuten innovaatio- tai T & K-tukiin. Tällä voi olla merkitystä myös innovaatiopolitiikan toteuttamiseen. OECD:ssä ja EU:ssa on tehty asiasta jonkinlaisia tarkasteluja.

Vähimmäisverosääntelyllä on myös vaikutusta sikäli, että ehdotettu kansallinen sääntely on osa EU-lainsäädäntöä ja sen tulkinta kuuluu EU-tuomioistuimen toimivaltaan. Direktiivin johdannossa kohdassa 24 todetaan mm., että ”Pannessaan tätä direktiiviä täytäntöön jäsenvaltioiden olisi hyödynnettävä esimerkkien tai tulkinnan lähteenä OECD:n mallisääntöjä ja asiakirjassa ”Talouden digitalisaation aiheuttamat verotushaasteet – Maailmanlaajuisten veropohjan rapautumisen estämistä koskevien mallisääntöjen (pilari 2) kommentaari”, --- esitettyjä selityksiä ja esimerkkejä ---.” OECD:n aineistoja käytettäneen jatkossa myös apuna laintulkinnassa.

OECD:n lähteiden käyttämiseen tulkinta-apuna on Suomessa aikaisemmin otettu kantaa OECD:n malliverosopimuksen osalta. Korkeimman hallinto-oikeuden (esim. KHO 2002:26, KHO 2016:71) kannan mukaisesti OECD:n malliverosopimus ei ole muodollisesti sitova tulkintalähde, mutta sillä on merkitystä tulkinta-apuna erityisesti silloin, kun on kysymys OECD:n malliverosopimuksen systematiikkaa noudattavan verosopimuksen tulkinnasta. Nähtäväksi jää mikä tulee olemaan OECD:n GloBE-ohjeistuksen asema tulkintalähteenä ja merkitys laintulkinnassa. Noudatetaanko malliverosopimukseen sovellettua kantaa vai nouseeko GloBE-ohjeistus tulkintalähteeksi? Ohjeistus ja siihen tulevaisuudessa tehtävät muutokset voivat lisäksi olla lakia säädettäessä ongelmallisia perustuslain 81.1 §:n näkökulmasta, kuten edellä kohdassa 2 on todettu.

Oletettavaa on, että hallituksen esityksen merkitys lainsäädännön tulkintalähteenä jäänee vähäiseksi. Verohallinnon ohjeillakin lienee suurin merkitys menettelyn osalta. Tulkinta tulee nojautumaan pitkälti OECD:n GloBE-ohjeisiin ja niihin tehtäviin muutoksiin. Tämä on ymmärrettävää, koska vähimmäisverosääntelyn toimivuus edellyttää mahdollisimman samanlaista tulkintaa eri oikeusalueilla. Laintulkinnan teorian osalta muutos on kuitenkin merkittävä. Asiaa on käsitelty esitysluonnoksen kohdassa 4.1.1. Tätä kohtaa esityksestä olisi vielä toivottavaa muokata ja ottaa edellä mainittuja kommentteja huomioon.

Lohjalla 7. päivänä syyskuuta 2023

Marianne Malmgrén

Dosentti, OTT, varatuomari

Marianne Malmgren  
dosentti, OTT, varatuomari