

Asia: VN/23883/2025

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

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään:

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Verohallinnolta lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta.

Esityksellä on tarkoitus muuttaa vähimmäisverolakia siten, että lakiin otetaan vuosina 2024 ja 2025 julkaistuissa ns. GloBE-soveltamisohjeissa syntyneet uudet verotussäännöt sekä eräitä oletettasäännöksiä (ns, Safe Harbours) koskevia ohjeita. Näillä tavoitellaan sitä, että Suomen vähimmäisverolakia voidaan pitää GloBE-mallisäännöissä tarkoitettuina ehdot täyttävinä sääntöinä. Esitykseen sisältyy myös eräiden tulkinnallisten muotoilujen täsmentämistä ja teknisluonteisia korjauksia. Lisäksi luonnoksessa esitetään vähimmäisverolakiin kansallisen harkinnan perusteella Verohallinnon ennakkoratkaisumenettelyä eräissä lain soveltamisalaan kuuluvissa tilanteissa sekä kansallista yleistä veronkiertosäännöstä. Ehdotetun lain on tarkoitettu tulevan voimaan mahdollisimman pian. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1.1.2024 alkaneisiin tilikausiin, paitsi uutta veronkiertämistä koskevaa säännöstä, jota sovellettaisiin 1.1.2026 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin.

Verohallinto esittää hallituksen esitysluonnoksen johdosta lausuntonaan seuraavaa.

YLEISTÄ EHDOTETUISTA MUUTOKSISTA

Esityksessä kuvatut uudet verotussäännöt ja oletettasäännöksiä koskevat ohjeet on tarpeen ottaa osaksi vähimmäisverolakia, jotta vähimmäisverolaki säilyisi ehdot täyttävinä sääntöinä. Esitetyt muutokset ovat kannatettavia ja ne on mahdollista toimeenpanna Verohallinnon osalta. Jäljempänä Verohallinto esittää kuitenkin joitakin tarkempia huomioita erityisesti ehdotettuun ennakkoratkaisumenettelyyn sekä veronkiertosäännökseen liittyen.

ENNAKKORATKAISUN ANTAMISESTA

Hakija, ennakkoratkaisun kohteena oleva kysymys ja ennakkoratkaisun antamatta jättäminen

Esitysluonnoksessa ehdotetun 8 luvun uuden 32 §:n 1 momentin mukaan ”lain soveltamisalaan kuuluva yksikkö” voisi hakea ennakkoratkaisua momentissa mainittujen seikkojen osalta ja toisaalta ”Suomessa sijaitseva yksikkö” eräiden seikkojen osalta.

Lain soveltamisalasta säädetään vähimmäisverolain 1 luvun 2 §:ssä, jonka mukaan lakia sovelletaan Suomessa sijaitseviin konserniyksiköihin, jotka kuuluvat suureen monikansalliseen konserniin tai suureen kotimaiseen konserniin. Tällä perusteella ennakkoratkaisua voisivat siis hakea vain Suomessa sijaitsevat konserniyksiköt.

Tämä on toisaalta ristiriidassa luonnoksessa esitettyjen 32 §:n perustelujen kanssa, joissa nimenomaisesti todetaan, että hakijana voisi olla myös muu kuin konserniyksikkö (koska ennakkoratkaisua olisi mahdollista hakea myös yksikön asemasta vapautettuna yksikkönä) ja myös muu kuin suomalainen yksikkö (koska ennakkoratkaisua olisi mahdollista hakea myös yksikön sijainnista Suomessa taikka kiinteän toimipaikan olemassaolosta). Mainittu ristiriitaisuus olisi tarpeen selventää.

Ehdotetussa 32 §:n 1 momentissa on nimenomaisesti lueteltu asiat, joista ennakkoratkaisua voi hakea. Toisaalta perustelujen mukaan hakemus voisi kuitenkin koskea laajasti lain soveltamiseen liittyviä kysymyksiä.

Tältä osin luonnoksesta herää kysymys, onko tarkoituksena, että momentissa oleva hakemuksen kohteena olevien kysymysten luettelo on sinänsä tyhjentävä, mutta että hakemus voisi koskea laajasti nimenomaisesti lueteltujen seikkojen soveltamiseen liittyviä kysymyksiä. Olisiko ennakkoratkaisua mahdollista hakea esimerkiksi 1 luvun 2 §:n mukaisten vuotuisten tuottojen määrää koskevasta tulkinnasta tai 6 luvun tarkoittamien yritysten uudelleenjärjestelyjen yhteydessä esille nousevista tulkintakysymyksistä, joilla voi olla vaikutusta esimerkiksi ilmoitusvelvollisuuden syntymiseen?

Perusteluissa on lisäksi lausuttu, että ”hakemus voisi minimiverolaskennan osalta koskea kuitenkin vain Suomessa maksuun pantavan veron määrää; hakemusta ei siten voisi tehdä esimerkiksi ulkomaisen konserniyksikön täydennysveron määrästä, jos kyseinen yksikkö voi vedota kansallista täydennysveroa koskevaan olettamasaäntöön sijaintilainkäyttöalueellaan, koska tällöin Suomessa ei synny maksuunpantavaa veroa”.

Mainittuun perustelujen virkkeeseen voisi selvyiden vuoksi lisätä sanan ”kotimaisuus” ja viittauksen mallisäännöissä käytettyyn englanninkieliseen termiin: ...”kansallista kotimaista täydennysveroa koskevaan olettamasaäntöön sijaintilainkäyttöalueellaan (QDMTT Safe Harbour)”...

Saman perustelujen kohdan osalta jää epäselväksi, onko tarkoitus, että ennakkoratkaisua voisi hakea vain silloin, kun suomalaisella konserniyksiköllä syntyy tosiasiallisesti tilikaudelta Suomessa maksettavaa täydennysveroa, vai myös tilanteissa, joissa täydennysvero maksettaisiin Suomessa, jos sitä syntyisi. Tätä olisi hyvä tarkentaa perusteluissa.

Mikäli tarkoituksena on tyhjentävän luettelon sijaan pikemminkin painottaa laajaa lähtökohtaista mahdollisuutta hakea ennakkoratkaisua, edellä mainitut näkökohdat huomioiden ehdotamme 32 §:n 1 momentin muotoiluksi seuraavaa:

”Verohallinto voi yksikön kirjallisesta hakemuksesta antaa tämän lain soveltamisesta ennakkoratkaisun tilanteessa, jossa on kyse täydennysveron maksamisesta Suomessa.”

Pidämme hyvänä, että 1 momentin perusteluissa on annettu esimerkkejä siitä, milloin ennakkoratkaisu voitaisiin jättää antamatta. Ehdotamme, että tätä perustelujen kohtaa vielä täydennettäisiin ja selvennettäisiin seuraavasti:

”Kuten verotusmenettelylain 85 §:ssä tarkoitetun ennakkoratkaisun osalta, myös nyt ehdotettu minimiverolain ennakkoratkaisu voitaisiin jättää myös antamatta. Antamatta jättäminen tulisi kysymykseen esimerkiksi silloin, kun:

- hakemuksessa pyydetäisiin ennakkoratkaisua useiden erilaisten vaihtoehtoisten menettelytapojen verokohtelusta;
- hakemuksessa selostettuun tilanteeseen liittyisi veroedun tavoittelun piirteitä;
- hakemuksessa esitetyt tosiseikat olisivat epäselvät;
- hakemuksessa esitetty kysymys koskisi tilinpäätösstandardin soveltamista;
- hakemuksessa esitettävään kysymykseen liittyvä kansainvälinen ohjeistus olisi valmisteilla; tai
- käsillä olisi muu sellainen tilanne, jossa ei olisi tarkoituksenmukaista antaa ennakkoratkaisua.”

Hakijalle 32 §:n 3 ja 4 momentissa asetetuista velvollisuuksista

Ehdotetun 32 §:n 3 ja 4 momentit kuuluvat seuraavasti:

”Hakemuksessa on ilmoitettava yksilöitynä kysymys, josta ennakkoratkaisua haetaan, ja esitettävä asian ratkaisemiseksi tarvittava selvitys. Hakijan on hakemuksessaan myös esitettävä näkemyksensä verosäännöistä, joita asia koskee, sekä perusteltu näkemyksensä asian oikeasta ratkaisusta.

Hakijan on hakemuksensa mukana toimitettava hakemuksen kielellä selvitys mahdollisista samaan asiaan liittyvistä toisen lainkäyttöalueen ennakkokannanotoista tai tuomioista. Selvityksen on sisällettävä tiedot ratkaisun antajasta, saajasta, antojankohdasta ja lainvoimaisuudesta. Lisäksi on annettava yhteenveto ratkaisun sisällöstä. Jos hakija laiminlyö tämän selvityselvollisuutensa, asiassa mahdollisesti saatava ennakkoratkaisu on mitätön.”

Edellä esitetyn 3 momentin osalta ehdotamme toisen virkkeen sanamuodon täsmentämistä esimerkiksi seuraavasti:

”Hakijan on hakemuksessaan myös esitettävä perusteltu näkemys asiaratkaisusta sekä verosäännöksistä, joihin ratkaisu perustuu.”

Mainittuun kohtaan liittyvää yksityiskohtaisten perusteluiden virkettä voisi täydentää kuulumaan seuraavasti:

”Hakijan olisi paitsi yksilöitävä hakemuksen kohteena oleva kysymys ja esitettävä asian ratkaisemiseksi riittävä selvitys erityisesti asian tosiseikoista, myös tarkennettava tätä niin, että hakemuksesta käyvät ilmi sekä ne minimiverolain säännökset, minimiverotuksen malliverosääntöjen kommentaarin ja soveltamisohjeiden kohdat, joita kysymys koskee, että hakijan perusteltu ratkaisuesitys.”

Sekä 3 momentissa että 4 momentissa säädetään hakijan velvollisuudesta antaa asian ratkaisemiseksi tarvittavaa selvitystä. Kuitenkin 4 momentissa asetettuun velvollisuuteen on liitetty erilainen seuraamus kuin 3 momentin mukaiseen selvitysvelvollisuuteen. Sekaannusten välttämiseksi momenttien mukaisista velvoitteista voisi käyttää eri nimityksiä, esimerkiksi niin, että 4 momentissa puhuttaisiin selvityksen sijaan tiedon antamisesta ja tiedonantovelvollisuudesta.

Pykälän 4 momentin velvoitteisiin on liitetty seuraamukseksi ennakkoratkaisun mitättömyys. Aikaisempiin ennakkoratkaisusääntelyihin ei ole liittynyt mitättömyysseuraamista, mikä herättää kysymyksiä esimerkiksi mahdollisen mitättömyyden tarkemmista piirteistä sekä siitä, mitä lainkohdan mukaisella laiminlyönnillä oikeastaan tarkoitetaan (vrt. esim. Verohallinnon ohje ”Ennakkoratkaisuhakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös”, jonka kappaleessa 13 käsitellään ennakkoratkaisujen soveltamista ja sitovuutta).

Edellä kuvattuihin näkökohtiin liittyen ehdotamme, että 32 §:n 4 momentissa säädettäisiin ulkomaisia päätöksiä koskevasta tiedonantovelvollisuudesta esimerkiksi seuraavasti:

”Hakemuksessa on annettava hakemuksen kielellä tieto mahdollisista samaan asiaan liittyvistä toisen lainkäyttöalueen ennakkokannanotoista, tuomioista tai muista ratkaisuista. Tiedonannon on sisällettävä tiedot ratkaisun antajasta, saajasta, antoajankohdasta ja lainvoimaisuudesta. Lisäksi on annettava yhteenveto ratkaisun sisällöstä. Jos hakija laiminlyö tämän momentin mukaisen tiedonantovelvollisuutensa, asiassa mahdollisesti annettua ennakkoratkaisua ei sovelleta.”

Edellä mainittujen ehdotusten terminologian tulisi heijastua myös 32 §:n 3 ja 4 momentin yksityiskohtaisiin perusteluihin.

Lisäksi pienenä muokkauksena ehdotamme 3 ja 4 momenttien perustelujen toisen virkkeen osalta, että virkkeestä poistetaan sanat ”jonkin verran”, eli selvitysvelvollisuuden todettaisiin olevan verotusmenettelylain 85 §:n mukaista ennakkoratkaisua laajempi (eikä vain jonkin verran laajempi).

Muutoksenhaku ennakkoratkaisuun (33 §)

Pykälän mukaan muutoksenhakuoikeus on verovelvollisella ja Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä. 32 §:n mukaan ennakkoratkaisua voi kuitenkin hakea yksikkö. Ehdotamme, että molemmissa lainkohdissa käytettäisiin yhdenmukaisesti yksikkö-käsitettä, jolloin myös pykälän sanamuoto ja perustelut olisivat linjassa, esimerkiksi seuraavasti:

”Yksikkö, jolle ennakkoratkaisu on annettu, ja Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö saavat hakea muutosta”...

Pykälässä nimenomaisesti mainittujen seikkojen ohella pykälän mukaan muutoksenhaussa hallintotuomioistuimeen sovelletaan muutoin, mitä oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annettussa

laissa säädetään. Mainitun lain 13 §:n mukainen 30 päivän valitusaika on vähimmäisveroa koskevissa asioissa varsin lyhyt ja sitä voisi harkita pidennettäväksi.

VERON KIERTÄMISTÄ KOSKEVASTA SÄÄNNÖKSESTÄ

Ehdotetussa 8 luvun 31 §:n 1 momentissa viitataan toimenpiteen tarkoituksen ”ilmeisyyteen”, ja 2 momentissa mainitaan arvioinnissa huomioon otettavana seikkana muun muassa toimenpiteellä oleva täydennysveron määrästä tai verovelvollisuusasemasta riippumaton ”liiketaloudellinen arvo tai peruste”.

Pykälän yksityiskohtaisien perusteluiden kolmannessa tekstikappaleessa käsitellään ilmeisyysvaatimuksen merkitystä ikään kuin ääritapausten kautta (tilanteet, joissa muut kuin veronkiertoon viittaavat vaikutukset ovat vähäisiä — tilanteet, joissa vaikutus konserninverovelvollisuusasemaan tai veron määrään olisi vähäinen). Perusteluiden ja säännöksen sanamuodon perusteella jää hieman epäselvyyttä siitä, minkälaista painoarvoa objektiivisesti arvioitavilta ja rahassa mitattavissa olevilta liiketaloudellisilta arvoilta ja perusteilta edellytetään, jotta ne voivat kumota täydennysveron tai verovelvollisuuden kiertämistarkoituksen. Arvioidaanko, kummanlainen (kiertämis- vai liiketaloudellinen) peruste on merkittävämpi, vai riittääkö kumoamiseen liiketaloudellisen arvon tai perusteen suhteellisesti pienempikin painoarvo, kunhan se ei ole ”vähäinen”?

Pykälän yksityiskohtaisissa perusteluissa (s. 26) todetaan, että ”3 momentti vahvistaisi jatkossa direktiivin johdanto-osassa tarkoitettua tulkintavaikutusta minimiverojärjestelmän tarkoitusta turvaavien IF:n julkaisemien ohjeiden osalta. Lisäksi se lisäisi verovelvollisen oikeusturvaa, kun myös Verohallinnon velvollisuus hyödyntää yleisesti saatavilla olevia kuvauksia olisi selvä.” Vaikka perusteluissa painotetaan Verohallinnon velvollisuutta, tarkoituksena kuitenkin lienee, että myös verovelvollisten tulee ottaa IF:n kuvaukset ja esimerkit huomioon. Tällainen odotus on linjassa sen kanssa, että perusteluissa todetaan ennakkoratkaisuihin liittyen, että ”minimiverolaki koskee vain suurimpia konserneja, joilla voidaan yleensä olettaa olevan kyvykkyyttä muodostaa perusteltu näkemys sekä sovellettavista lainkohdista, että ratkaisusta”. Periaatteellisesti on toki myös tärkeä havaita, että veronkiertotapaukset eivät välttämättä rajaudu tyhjentyvästi IF:n kuvauksiin ja esimerkkeihin, joita saatetaan ajan myötä päivittääkin. Nämä näkökulmat huomioiden perusteluiden mainittua kohtaa voisi muuttaa kuulumaan esimerkiksi seuraavasti:

”3 momentti vahvistaisi jatkossa direktiivin johdanto-osassa tarkoitettua tulkintavaikutusta minimiverojärjestelmän tarkoitusta turvaavien IF:n julkaisemien ohjeiden osalta. Minimiverolaki koskee vain suurimpia konserneja, joilla voidaan olettaa olevan edellytykset seurata IF:n julkaisemia ohjeita. Sekä verovelvollisilla että Verohallinnolla voidaan olettaa olevan tiedossaan kulloinkin yleisesti saatavilla olevat malliverosääntöjen kommentaarin kuvaukset ja esimerkit, jotka siis tulisi ottaa huomioon esimerkkeinä lain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisista järjestelyistä.”

Yksityiskohtaisissa perusteluissa on sivulla 25 mainittu malliverosääntöjen kommentaarista artikloihin 3.2.7 ja 9.1 liittyvät kohdat esimerkkeinä, jotka ilmentävät minimiverojärjestelmän tarkoituksen vastaista lopputulosta. Ottaen huomioon vähimmäisverosääntelyn ja lähteiden laaja-alaisuuden ja sen, että sekä verovelvollisten että Verohallinnon tulisi tuntea vähimmäisverodirektiivin mallisääntöjen kommentaari tulkintalähteenä, perusteluissa olisi hyvä

tuoda esiin mahdollisimman kattavasti kommentaarista ilmeneviä 31 §:ssä tarkoitettuja kuvauksia ja esimerkkejä, sikäli kun niitä on jo valmiiksi tunnistettu.

31 §:n yksityiskohtaisiin perusteluihin olisi selvyiden vuoksi hyvä lisätä maininta myös siitä, että myös täydennysveron tai verovelvollisuuden kiertämistä koskevaan asiaan sovelletaan vähimmäisverolain 8 luvun 13 §:n 2 momentin mukaisesti verotusmenettelylain 26 §:n 4 momentin säännöstä, joka koskee muun muassa asian selvittämiseen liittyviä yleisiä periaatteita.

ILMAISUIHIN LIITTYVIÄ HUOMIOITA

Terminologisena kommenttina tuomme esiin, että termien vähimmäisvero(tus) ja minimivero(tus) rinnakkainen käyttö on epätoivottavaa. Epäselvyyksien välttämiseksi olisi hyvä, että niin lakitekstissä kuin hallituksen esityksessäkin käytettäisiin johdonmukaisesti vain jompaakumpaa ilmaisua. Tällä hetkellä lain nimen mukainen termi on vähimmäisvero, minkä vuoksi ehdotamme, että verosta ja laista käytettäisiin esityksessä nimityksiä vähimmäisvero ja vähimmäisverolaki. Mikäli tämä halutaan vaihtaa, se olisi syytä tehdä kattavasti myös lakiin. (Todettakoon, että tässä lausunnossa olemme ehdotuksissamme noudattaneet kulloisenkin lähtötekstin mukaista termiä.)

Joitakin yksittäisiä muutosehdotuksia:

- Sivulla 8 todetaan, että laki ei nykyisellään sisällä mahdollisuutta arvioverotukseen. Kuitenkin voimassa olevan vähimmäisverolain 8 luvun 13 §:n mukaan verotuksen yleisiin menettelysäännöksiin ja verotuksen toimittamiseen sovelletaan tämän lain lisäksi soveltuvien osin verotusmenettelystä annetun lain 26 ja 26 a–26 f §:ää sekä 27 §:n 1 ja 3 momenttia. Verotusmenettelylain 27 §:ssä säädetään arvioverotuksen toimittamisesta, joten viittaussäännöksen nojalla vähimmäisverolaki sisältää jo nykyisellään mahdollisuuden arvioverotukseen.
- Sivulla 18 kappaleen ”Ajallisten erojen käsittely” toisessa tekstikappaleessa todetaan, että minimiverolaissa tarkoitettu lainkäyttöalueen veroaste lasketaan vertaamalla määriteltyä tuloa huomioitaviin veroihin. Täsmällisempää olisi todeta, että lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste lasketaan määritellyn tuloksen ja oikaistujen huomioitavien verojen perusteella.

Lindqvist Sanna
Verohallinto