



16.2.2022

Vero-osasto

## Lausuntoyhteenveto ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernien globaalien verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa

### 1. Yleistä

Euroopan komissio on 22. joulukuuta 2021 antanut ehdotuksen neuvoston direktiiviksi, joka koskee suurten konsernien kansainvälistä minimiveroa. Direktiiviehdotuksen taustalla on talousjärjestö OECD:ssä käynnistetty kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishanke. Valtiovarainministeriö on lähettänyt direktiiviehdotuksen lausuntokierrokselle 22. joulukuuta 2022. Lausuntoaika päättyi 10.1.2022.

Lausuntoja saatiin 21 kpl. Lausunnon antoivat Verohallinto, Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry, Energiateollisuus ry, Finanssiala ry, Finnwatch ry, Helen Oy, Keskuskauppakamari, Keva, Pohjolan Voima Oyj, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, Suomen Asianajajaliitto, Suomen Yrittäjät ry, Teknologiateollisuus ry, Teollisuuden Voima Oyj, Työeläkevakuuttajat TELA ry, Veronmaksajain Keskusliitto ry, professori Juha Lindgren, professori Marianne Malmgren, apulaisprofessori Moritz Scherleitner, professori Timo Viherkenttä ja Ahvenanmaan maakunnan hallitus. Suomen Pankki ja työ- ja elinkeinoministeriö ilmoittivat, ettei niillä ole lausuttavaa ehdotukseen.

Lausunnoissa on yleisesti kannatettu direktiiviehdotuksen kohteena olevaa suurten konsernien kansainvälistä minimiveroa ja sen taustalla olevaa OECD:n kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishanketta. Eniten huomiota lausunnoissa on esitetty direktiiviehdotuksen käsittelyn aikataulusta ja suhteesta OECD:ssä käynnissä olevaan minimiveroa koskevaan hankkeeseen sekä sääntelyn laajuuden ja monimutkaisuuden aiheuttamasta lisääntyvästä hallinnollisesta taakasta. Lisäksi monissa lausunnoissa on kommentoitu direktiiviehdotuksen soveltamisalaa, erityisesti siihen sisältyviä poikkeuksia ja sen laajentumista puhtaasti kotimaisiin konserneihin, mahdollisuutta kotimaisen täydennysveron perimismahdollisuuteen sekä ehdotettuja sanktioita.

### 2. Lausunnonantajien yleinen palaute

#### 2.1. Yleisesti direktiiviehdotuksesta

Lausunnoissa on yleisesti kannatettu direktiiviehdotuksen kohteena olevaa minimiveroa, mutta näkemykset direktiivin tarpeellisuudesta vaihtelivat lausunnonantajasta riippuen.

Useissa lausunnoissa katsotaan, että direktiivi edistää minimiveron yhtenäistä täytäntöönpanoa EU:ssa (Verohallinto, Suomen Yrittäjät ry, Veronmaksajain Keskusliitto ry, professori Malmgren, apulaisprofessori Scherleitner).

**Elinkeinoelämän Keskusliitto EK** ry pitää tavoitetta kannatettavana mutta katsoo, että välitason luominen direktiivin muodossa OECD:n mallisääntöjen ja niihin perustuvan kansallisen lainsäädännön ja soveltamiskäytännön väliin voi johtaa yhtenäisyyden sijaan siihen, että minimiverosääntöjä sovelletaan jäsenvaltioissa epäyhtenäisesti ja OECD:n sääntelystä poiketen.

**Finnwatch ry** katsoo, että kyseessä tärkeä sääntelykokonaisuus, jonka avulla pystytään rajoittamaan suuryritysten verovälttelyä ja haitallista maiden välistä verokilpailua merkittävästi. Minimiyhteisöveron matala taso laskee uudistuksen synnyttämiä verohyötyjä merkittävästi ja esim. minimiyhteisöveron tason nosto 15 %:ista 21 %:iin tuplasi uudistuksesta Suomelle aiheutuvan verotulojen lisäyksen. Finnwatch ry toteaa, että direktiivi ei saa muodostua esteeksi sille, että halukkaat EU-maat ottaisivat käyttöön direktiiviä edistyksellisempiä minimiyhteisöverosäännöksiä.

**Suomen Asianajaliitto** pitää direktiiviehdotusta ja globaalia vähimmäistason varmistamista Suomen kannalta yleisesti ottaen kannatettavana mutta katsoo, että erittäin monimutkainen sääntelykokonaisuus voi aiheuttaa haasteita verovelvollisten oikeusturvaan ja verotuksen ennustettavuuteen.

**Teknologiaeollisuus ry** katsoo, että komission tulisi miettiä direktiivissä vastaavia menettelyllisiä turvasatamia ja yksinkertaistuksia, joita linjataan OECD:n mallisääntöjen artiklassa 8.2.

**Professori Lindgren** pitää ehdotettua muutosta tärkeänä ja kannattavana mutta toteaa, että lainsäädännön selkeyden vaatimus voi olla vaikea saavuttaa implementoitaessa laaja direktiiviehdotus osa kansallista verolainsäädäntöä. Direktiiviä edelleen valmisteltaessa tulisi kyetä hahmottamaan kohdat, joiden yhteensovittaminen kansalliseen sääntelyyn on ongelmallista ja pyrkiä muuttamaan niitä.

**Professori Viherkenttä** katsoo, että direktiiviehdotus nyt kysymyksessä olevassa asiassa ei ole itsestään selvä, vaan mahdollista olisi myös, että unionin jäsenvaltiot panisivat kukin tahollaan toimeen OECD:n mallin. Direktiivin antamisen unionitasoiset perusteet ovat osin vähän keinotekoisienkin oloiset ja puhtaasti suomalaisesta näkökulmasta voidaan kysyä, ovatko direktiivin hyödyt järkevässä suhteessa sääntelyn yksityiskohtaisuuteen ja raskauteen. Toisaalta direktiivi on tärkeä palanen globaalin yritysverojärjestelmän kehittämisen kokonaisuutta. Tämä puoltaa voimakkaasti direktiivin hyväksymistä.

**Ahvenanmaan maakunnan hallitus** lausunnon mukaan ehdotuksella olisi vaikutusta Ahvenanmaan nykyiseen ja tulevaan yritysverotusta koskevaan lainsäädäntövaltaan. Ahvenanmaan maakunnan hallituksen mukaan maakuntapäivillä tulisi olla mahdollisuus oman veropolitiikan harjoittamiseen.

## 2.2. Hallinnollisen taakan lisääntyminen

Useissa lausunnoissa kiinnitettiin huomiota direktiiviehdotuksen monimutkaisuuteen, tulkinnallisuuteen ja sen aiheuttamaan lisääntyvään hallinnolliseen taakkaan sekä verovelvollisille että Verohallinnolle ja pidettiin tärkeänä, että jatkovalmistelun yhteydessä kiinnitetään huomiota siihen, että ehdotuksesta syntyvä hallinnollinen taakka yrityksille on mahdollisimman pieni (Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry, Energiateollisuus ry, Keskuskauppakamari, Teknologiaeollisuus ry, professori Malmgren, apulaisprofessori Scherleitner).

**Verohallinnon** mukaan kyse on käytännössä täysin uudentyyppisestä sääntelystä, joka aiheuttaa järjestelmän käyttöönottoaiheessa huomattavia kustannuksia sekä resurssitarpeita, samoin kuin järjestelmän yksityiskohtiin liittyvä huomattavia uusia osaamistarpeita.

**Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry:n** mukaan minimiverosääntely edellyttää yrityksiltä todella korkean tason asiantuntemusta sekä IFRS- että verolaskennasta, jota ei ole helposti saatavilla. Sääntely tulee edellyttämään verovelvollisen ja verohallintojen lisäksi valtavia resursseja ja asiantuntemusta myös kansallisilta tuomioistuimilta.

**Keskuskauppakamari** toteaa, että sääntely aiheuttaisi hallinnollista taakkaa ja kustannuksia suomalaisille sääntelyn piiriin kuuluville konserneille riippumatta siitä, tulisiko vähimmäisveromallin käyttöönottoaminen konsernin verokustannuksia vai ei, sillä veron maksuvelvollisuus jouduttaisiin selvittämään jokaisessa toimintavaltiossa yksityiskohtaisin laskelmin. Hallinnollista taakkaa lisäksi myös laskennallisten verosaamisten ja verovelkojen seurannan mutkistuminen sekä joint venture -yhtiöitä koskeva laskenta.

**Teknologiaeollisuus ry** katsoo, että direktiivien tulee ottaa kirjaus tavoitteesta keventää yritysten verotuksen hallinnollisia kuluja sekä konkreettisia ehdotuksia veroraportoinnin keventämiseksi sekä yksityiskohtaisia ohjeita raportoinnista, esimerkiksi mallipohja.

### 2.3. Vaikutusarviointi ja kuuleminen

Lausunnoissa on kommentoitu myös direktiiviehdotuksen vaikutusarvioinnin ja julkisen kuulemisen tarpeellisuutta.

**Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry:n** näkemyksen mukaan vaikutusarviointi olisi tarpeen, OECD:n laatimien ja kansallisten arvioiden lisäksi, koska direktiivi ei ole kaikilta osin mallisääntöjen mukainen ja siten sen vaikutukset voivat poiketa OECD:n lokakuussa 2020 esittämistä arvioista.

**Energiateollisuus ry** pitää harmillisena, että komissio on päättänyt esittää uutta lainsäädäntöä ilman sidosryhmille suunnattua julkista kuulemistä. Energiateollisuus ry kokee, ettei OECD:n tekemä taustatyö ole riittävä peruste hylätä sidosryhmille suunnattu julkinen kuuleminen.

**Teknologiaeollisuus ry** toivoo, että EU:ssa tehdään ajantasainen vaikutusanalyysi, jossa analysoidaan OECD:n pilareiden pohjalta tehtävien direktiivien ja kansallisen lainsäädännön vaikutuksia myös kasvun, hallinnollisten kulujen, työpaikkojen sekä kilpailukyvyn osalta.

**Professori Malmgren** katsoo, että direktiiviehdotuksissa olisi tärkeä olla taloudellinen vaikutusarvio niin koko EU:n kuin yksittäisten jäsenvaltioiden osalta silloin, kun direktiivillä muutetaan kansallista verolainsäädäntöä. Verolainsäädännön yksi keskeinen tavoite on fiskaalinen, joten taloudellinen vaikutusarvio on olennainen osa kansallista verolainsäädännön valmistelua ja direktiivi implementoidaan kansallisella lainsäädännöllä.

### 2.4. Implementoinnin aikataulusta ja suhteesta OECD:n kehitystyöhön

**Verohallinto** katsoo, että kansainvälinen yhteistyö järjestelmän voimaannon suunnittelussa on ensiarvoisen tärkeää, jotta eri valtioiden toteutukset eivät poikkeaisi toisistaan ja järjestelmä voitaisiin toimeenpanna tehokkaasti. Kun huomioidaan, että kyseessä on erityispiirteinen täysin uusi verojärjestelmä nykyisen verojärjestelmän rinnalle, voidaan ehdotettua voimaantuloaikataulua pitää erittäin haasteellisena.

**Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry:n** mukaan direktiiviehdotus tulee jättää lepäämään ja odottamaan OECD:n lopullisten Pilari 2 -mallisääntöjen valmistumista.

**Energiateollisuus ry** katsoo, että direktiivin tulisi olla mahdollisimman yhdenmukainen OECD:n esityksen kanssa, mitä se ei tällä hetkellä ole. Suomen kannalta on välttämätöntä, että mahdolliset OECD:n malliin mahdollisesti lisättävät lievennykset otetaan huomioon EU:n direktiivissä.

**Finanssiala ry:n** näkemyksen mukaan olisi tärkeää varmistaa, että OECD:n ehdotuksiin sitoudutaan aidosti myös globaalisti, ja että direktiiviehdotus olisi mahdollisimman yhdenmukainen OECD:n ehdotusten kanssa. Finanssiala ry ehdottaa, että Suomessa tulisi käynnistää yhdessä VM:n, verohallinnon, verotuksen asiantuntijoiden sekä suuryritysten edustajien kanssa direktiiviesityksen huolellinen läpikäynti, jotta yksityiskohtaiset tuloksen/tappioiden laskentasäännöt tulisivat selviksi.

**Finnwatch ry:n** mukaan Suomen tulee olla aktiivisesti edistämässä direktiivin nopeaa implementointia ja varmistamassa, ettei direktiiviin tai sen pohjana oleviin OECD:n malliohjeisiin ja niitä täydentävään implementointikehykseen tehdä heikennyksiä, jotka vähentäisivät sääntelyn tehoa.

**Keskuskauppakamari** pitää aikataulua yritysten näkökulmasta erittäin haastavana ja säännösten voimaantuloa tulisi lykätä vuoteen 2024. On erittäin tärkeää, että EU:n direktiivin vastaa OECD:n globaalia mallia ja siinä huomioidaan OECD:n mahdollisesti vuonna 2022 julkaisemat safe harbour säännöt. Direktiiviehdotusta ei pidä hyväksyä ennen kuin OECD:n vähimmäisveromalli on valmis ja se tulee implementoida vain siinä tapauksessa, että pilari II:n sääntöjen käyttöönotto toteutuu globaalisti.

**Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK:n** näkemyksen mukaan aikataulu on tiukka mutta välttämätön ottaen huomioon myös se, että kansainvälisen yhteisöverojärjestelmän uudistaminen on jo nykyisellään myöhässä.

**Suomen Asianajaliitto ry** katsoo, ettei suunniteltu aikataulu välttämättä anna riittäviä mahdollisuuksia siihen, että sääntelyn kohteena olevat verovelvolliset pystyvät tekemään direktiivin noudattamisen kannalta tarvittavat toimet organisaatioiden sisällä.

**Suomen Yrittäjät ry** pitää tärkeänä, että minimiverotusta koskevat säännöt saatetaan voimaan maailmanlaajuisesti ja että säännöt ovat kaikkialla yhdenmukaiset. Jotta säännösten yhdenmukaisuus saavutettaisiin kaikkialla, on sääntöjen voimaansaattamisessa syytä noudattaa tarkasti OECD:n mallisääntöjä. Direktiivin voimaansaattamista tulisi lykätä, kunnes lopulliset mallisäännöt on OECD:ssä vahvistettu.

**Teknolomiteollisuus ry** pitää aikataulua direktiivin valmistelun suurimpana haasteena ja katsoo, että valmisteluaikataulua tulee venyttää vähintään vuodella. Teknolomiteollisuus ry toivoo, että OECD:n ja komission koordinaatio jatkuu mahdollisimman tiiviinä. Jatkotyö OECD:n mallisääntöjen osalta tulee huomioida direktiivin sanamuodoissa ja jäsenvaltioiden kansallisessa lainsäädännössä.

**Veronmaksajain Keskusliitto ry** katsoo, että voimaantulon myöhentämistä olisi syytä harkita, jotta lainsäädäntötoimet ja vaikutusten arvioinnit yrityskentässä ja valtionhallinnon tasolla saataisiin huolella tehtyä ja yritykset saisivat aikaa varautua muutoksiin.

**Professori Lindgren** katsoo, että asetettava aikataulu ei saisi vaarantaa jäsenmaiden mahdollisuuksia käydä läpi, käsitellä ja tarvittaessa uskottavasti vaikuttaa kokonaisuuden muotoutumiseen.

**Professori Malmgrenin** mukaan EU:n kilpailuaseman kannalta on erittäin tärkeää, että direktiivi noudattaa tarkasti OECD:n mallia ottaen huomioon EU-oikeuden vaatimukset. Direktiiviehdotukseen sisältyvien säännösten laajuuden ja monimutkaisuuden vuoksi olisi tärkeää, että voimaantulo- ja soveltamisajankohtaa

siirrettäisiin ainakin vuodella. Voimaantuloaikataulussa on syytä ottaa huomioon, OECD:n määräysten implementointiaikataulu EU:n ulkopuolisissa valtioissa.

**Professori Viherkenttä** katsoo, että vaikka OECD:n Pilari 2:n toimeenpanoon eri maissa liittyy kysymysmerkkejä, direktiiviehdotuksen käsittelyssä EU:n neuvostossa samoin kuin direktiivin täytäntöönpanossa on perusteltua edetä määrätietoisesti ja Suomen tulee tukea ehdotuksen ripeää käsittelyä neuvostossa ja ehdotuksen hyväksymistä.

### 3. Direktiiviehdotuksen soveltamisalaa koskevat kommentit

#### 3.1. Liikevaihtoraja ja de minimis-sääntö

Minimiverosääntelyn rajautumista konserneihin, joiden liikevaihto on yli 750 miljoonaa euroa, on pidetty useissa lausunnoissa järkevänä (Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, Veronmaksajain Keskusliitto ry, professori Viherkenttä).

**Finnwatch ry** huomauttaa, että direktiivin konserniliikevaihtoon perustuva soveltamisraja on asetettu OECD:n mallisäännösten tapaan 750 miljoonaan euroon, vaikka lokakuun neuvottelutulosta koskevan kommunikaation mukaan maat saavat soveltaa IIR-sääntöä myös yrityksiin, joissa konserniliikevaihto jää alle rajan. Direktiivissä mahdollisuudesta asettaa raja alemmas ei kuitenkaan puhuta, vaikka korkean soveltamisrajan seurauksena valtaosa EU-alueella toimivista yrityksistä jää sääntelyn ulkopuolelle.

Samoin sääntelyyn sisältyvää de minimis-poikkeusta pidettiin kannatettavana (Suomen Asianajajaliitto, professori Malmgren, professori Viherkenttä). Suomen Asianajajaliitto katsoo, että raja-arvoja tulisi kuitenkin nostaa, jotta pienimuotoiseen toimintaan kohdistuvat hallinnolliset velvoitteet eivät ole liian suuret ja rajan kytkemistä esimerkiksi keskisuuren yrityksen määritelmään tulisi harkita.

#### 3.2. Direktiiviehdotuksen soveltuminen puhtaasti kansallisiin konserneihin

**Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry** katsoo, että ei ole täysin selvää, edellyttääkö unionin perusvapauksien toteutuminen todellakin minimiveron soveltamista myös puhtaasti kotimaisiin konserneihin. Jos OECD:n mallisääntöjen unioninoikeudenmukaisuudesta on epäselvyyttä, tulisi komission selvittää asia huolellisesti ennen direktiivin antamista sekä tarpeen vaatiessa harkita muita keinoja direktiiviehdotuksen muotoiluun siten, että se olisi linjassa unionin perusvapauksien kanssa.

**Energiateollisuus ry** katsoo, että kotimaisille konserneille ehdotettu viiden vuoden siirtymäaika on energia-alan kaltaiselle pääomavaltaiselle alalle äärimmäisen lyhyt tarkasteltaessa esimerkiksi yritysten investointi- tai poistosuunnitelmia ja siirtymäajan tulisivat olla minimissään 10 vuotta.

**Helen Oy** ei pidä järkevänä direktiivin soveltamista kotimaisiin suuryrityksiin, koska direktiivi aiheuttaisi vain turhaa hallinnollista taakkaa ja saattaisi johtaa ennakoimattomiin verotuskäytäntöihin ja vaarantaa energiamurroksen vaatimat mittavat korvausinvestoinnit. Pidempi siirtymäaika tarvitaan.

**Suomen Yrittäjät ry** näkee, että ottaen huomioon pilari 2:n tavoite puuttua nimenomaisesti rajat ylittävään verosuunnitteluun, ei ole täysin selvää, perusvapauksien toteutumisen vuoksi olisi välttämätöntä ulottaa minimiverotusta koskeva sääntely myös täysin kotimaisiin konserneihin. Mallisäännöistä tulisi poiketa

ainoastaan tilanteissa, joissa se on aivan välttämätöntä, ja poikkeamien tekemistä vain ”varmuuden vuoksi” olisi syytä välttää.

**Professori Malmgren** katsoo, että ehdotus saattaa merkitä kansallisen veroasteen nousua soveltamisalaan kuuluvissa konserneissa ja ehdotus merkitsee jäsenvaltioiden kansalliseen yhteisöverotason puuttumiseen EU-sääntelyllä. Ehdotus saattaa aiheuttaa kilpailuhaittaa EU:n jäsenvaltioille. Viiden vuoden siirtymäaika osaltaan lieventää tätä kilpailuhaittaa.

### 3.3. Direktiiviehdotuksen soveltuminen Mankala-yhtiöihin

Useat lausunnonantajat ovat lausunnoissaan vaatineet, että omakustannushintaan perustuva Mankala-toimintamalli rajataan direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle (Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry, Energiateollisuus ry, Helen Oy, Pohjolan Voima Oyj ja Teollisuuden Voima Oyj).

**Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry, Energiateollisuus ry, Pohjolan Voima Oyj ja Teollisuuden Voima Oyj** korostavat omakustannushintaan perustuvan toimintamallin erittäin suurta merkitystä Suomen energijärjestelmässä ja katsovat, että vähimmäisverotason ulottaminen omakustannushintaan toimiviin yhtiöihin lisäisi merkittävästi yhtiöiden kustannuksia ja vaarantaisi koko omakustannushintaan perustuvan toimintamallin. Tämän vuoksi lausunnonantajat pitävät välttämättömänä, että omakustannushintaan perustuva Mankala-toimintamalli rajataan direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

### 3.4. Governmental entities

Kahdessa lausunnossa on kommentoitu direktiivin soveltamisalasta vapautettuja valtiollisia yksiköitä.

**Professori Malmgren toteaa**, että valtiollinen yhtiö olisi tärkeä määritellä ehdotuksen artiklassa 3.

**Professori Viherkenttä toteaa**, että ”Governmental entities” on ainakin Suomessa epäselvä ilmaisu eivätkä näiden omistuksessa olevien yhteisöjen vapautuskriteerikään ole ehkä vailla tulkinnanvaraisuuksia. Joissakin jäsenvaltioissa tiettyjen valtio-omisteisten tai -liitännäisten yhteisöjen vapautus jättää sääntelyn ulkopuolelle yllättäviäkin konserneja.

### 3.5. Eläkelaitokset

Lausunnoissa on kommentoitu myös direktiiviehdotuksen soveltumista suomalaisiin eläkelaitoksiin ja pidetty tärkeänä, että jatkovalmistelun ja implementoinnin yhteydessä varmistetaan, että kaikki suomalaiset eläkelaitokset jäävät soveltamisalan ulkopuolelle.

**Finanssiala ry** katsoo, että vaikka vaikuttaa siltä, että suomalaiset työeläkevakuutusyhtiöt on suljettu sääntelyn soveltamisen ulkopuolelle, on tämä hyvä todeta myös nimenomaisesti. Finanssiala ry korostaa myös, että mahdollisuus toteuttaa minimiverotus kansallisen täydennysveron kautta voi tarkoittaa suomalaisten eläkelaitosten verotuksen kiristymistä välillisesti ja pitää tärkeänä, että asiassa varmistetaan, ettei tällaisia veroseuraamuksia syntyisi eläkevakuuttajille.

**Keskuskaupakamari** katsoo, että direktiivin jatkovalmistelun ja implementoinnin yhteydessä olisi varmistettava, että esimerkiksi kaikki suomalaiset eläkelaitokset sisältyvät sääntelyn ulkopuolelle jäävien

yhteisöjen määritelmään. Soveltamisalan tulisi olla selvä myös muiden kotimaisten tuloverolain nojalla tai käytännössä verovapaiden yhteisöjen kohdalla.

**Keva** katsoo, että kyseinen soveltamisalan rajausta on hyvä ja sen tulisi säilyä myös direktiivin lopullisessa muotoilussa.

**Työeläkevakuuttajat TELA ry** toteaa, että oletettavasti luonnoksen käsite ”pension fund” tarkoittaa myös suomalaisia eläkevakuutusyhtiöitä ja, että tämä pitää huomioida lain kansallisessa implementoinnissa.

#### 4. Minimiverotuksen toteuttavia verotussäännöksiä koskeva palaute

**Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry, Finnwatch ry ja Suomen Yrittäjät ry** katsovat lausunnoissaan, että kotimaisen täydennysveron soveltaminen merkitsisi sitä, että minimivero kertyisi emoyhtiön sijaintivaltion sijaan matalasti verotetun yksikön toimintavaltioon, mikä ei olisi pilari 2:n peruseriaatteen mukainen lopputulos ja voisi rapauttaa minimiverolla tavoiteltavaa haitallista verokilpailua ehkäisevää vaikutusta. Matalan verotuksen valtio voisi yhä harjoittaa verokilpailua matalalla vero kannalla niiden yritysten osalta, jotka eivät olisi minimiveron piirissä ja lisäksi periä muilta yrityksiltä minimiveron.

**Finanssiala ry** katsoo, että mahdollisuus periä kotimaista täydennysveroa ei ole tarpeellinen, koska jokainen valtio voi itse vaikuttaa edelleen omaan verosääntelyynsä ja yhteisöjen verotuksen tasoon ilman tällaista sääntelyäkin.

**Finnwatch ry** korostaa, että päätös periä täydennysveroa yhteisöveron korotuksen sijaan saattaa johtaa matalampaan verotukseen myös minimiyhteisöverosäännösten piirissä olevien suuryritysten kohdalla, koska täydennysveron ja yhteisöveron veropohjat ovat keskenään hyvin erilaiset. Finnwatch ry katsoo myös, että globaalin oikeudenmukaisuuden näkökulmasta myös täydennysverotuksessa sovellettavien säännösten ensisijaisuusjärjestys on kyseenalainen, sillä IIR ohjaa verotuloja lähinnä pääkonttorivaltioille. Pienituloisia maita tulee hyödyttämään lähinnä STTR-säännös ja Suomen ja EU:n tulisi olla etujoukoissa edistämässä STTR:n mahdollisimman laajaa toteutusta ja nopean käyttöönoton mahdollistavia verosopimusmuutoksia.

**Keskuskauppakamari** arvioi, että minimiverosääntely ei merkittävästi lisää Suomen verotuottoja, sillä voidaan olettaa, että matalan verotuksen tason valtiot laajasti hyödyntävät mahdollisuutta periä kotimaista täydennysveroa.

**Suomen Asianajajaliitto** suosittelee Suomen valtiota hyödyntämään 10 artiklan varauman, jotta sen verotusoikeus on mahdollisimman kattava ja Suomessa sijaitsevat yhtiöt sekä kiinteät toimipaikat voivat täyttää verovelvoitteensa mahdollisimman pitkälle kotimaisen lainsäädännön puitteissa.

#### 5. Sanktioita koskeva palaute

**Elinkeinoelämän Keskusliitto ry ja Suomen Yrittäjät ry** katsovat, että sääntelyn soveltamisen alkuvaiheessa tulisi olla siirtymäaika, jonka aikana tahattomien virheiden johdosta veronkorotuksia ja muita viivästysseuraamuksia ei määrättäisi verovelvollisille.

**Keskuskauppakamari** katsoo, että laiminlyönneistä aiheutuvat sanktiot tulisi Suomessa määrätä pääsääntöisesti lisätyn tulon tai lisääntyneen veron määrästä, mikä heijastaisi myös laiminlyönnin vakavuutta paremmin kuin liikevaihdon perusteella laskettu sanktio.

**Suomen Asianajajaliitto** pitää rangaistusmaksun suuruutta poikkeuksellisen ankarana, kun sitä vertaa esimerkiksi kotimaisiin myöhästymismaksu- ja veronkorotussanktioihin. Lisäksi sakon määräytyminen liikevaihdon perusteella on verojärjestelmän systematiikan vastaista.

**Teknologiateollisuus ry** pitää viiden prosentin veronkorotusta yrityksen liikevaihdosta veroilmoituksen viivästyksen tai virheellisuuden takia kaukana suhteellisesta ja vaatii, että artiklaan lisätään 5 vuoden siirtymäaika, jonka aikana veronkorotusta ei saa langettaa lainkaan. Lisäksi veronkorotus tulee laskea yrityksen tuloksesta tai lisätyn veron määrästä, ei liikevaihdosta. Veronkorotukselle tulee asettaa euromääräinen maksimimäärä.

## 6. Muu palaute

Lausunnoissa on tuotu esille teknisiä kommentteja huomioitavaksi direktiiviä koskevissa neuvotteluissa ja säännösten kansallisessa implementoinnissa. Nämä koskevat mm. efektiivisen veroasteen laskentaa, direktiivin määritelmien ja käsitteiden tarkentamista, ehdotuksen suhdetta muuhun lainsäädäntöön (erityisesti väilyhteisölainsäädäntö), jälkikäteisten muutosten vaikutusta minimiveron laskentaan, ehdotettua substanssipoikkeusta, minimiveron soveltumista tappiollisiin yrityksiin sekä Viron ja Latvian veromallia.

### 6.1. Efektiivisen veroasteen laskenta

Lausunnoissa on kiinnitetty huomiota siihen, että eri valtioissa käytettävien kirjanpitokäytänteiden eroavaisuuksista johtuen verotettavan tulon laskeminen voi aiheuttaa tulkintatilanteita (**SAK, professori Viherkenttä, Teknologiateollisuus ry**)

**Suomen Asianajajaliitto** kiinnittää huomiota siihen, että Suomen verojärjestelmä ei käsittele konsernia yhtenä verovelvollisena, vaan jokainen konserniyhtiö on erillinen verovelvollinen. Tästä johtuen ETR-testin implementoiminen Suomen verojärjestelmään voi osoittautua hankalammaksi kuin mitä se on sellaisissa valtioissa, joissa konsernit verotetaan ns. yhtenä poolina.

**Teknologiateollisuus ry:n** mukaan direktiivistä puuttuvat selkeät, yksityiskohtaiset säännöt, miten ajoituseroja ja laskennallisia verosaamia tulisi kohdella.

**Professori Malmgrenin** mukaan efektiivisen veroasteen laskennan osalta on tärkeää arvioida jatkovalmistelussa, onko direktiiviehdotuksessa jäsenvaltioiden, kuten Suomen osalta, riittäviä joustoja. Suomessa esimerkiksi yritysjärjestelyissä, kuten sulautumisissa ja jakautumisissa, vahvistetut tappiot voivat siirtyä vastaan ottavalla yhtiöllä. Vastaavaa säännöstä ei ole kaikissa valtioissa ja tällä voinee olla vaikutusta efektiivisen veroasteen laskentaan.

### 6.2. Direktiiviin sisältyvät määritelmät

**Professori Malmgren** kiinnittää huomiota ehdotuksen artiklan 3 kohdan (7) määritelmään "fiscal year" ja toteaa, että tältä osin olisi tärkeää jatkovalmistelussa miettiä, miten tämä määritelmä on suhteessa Suomen lainsäädännössä määriteltyyn verovuoteen erityisesti silloin, kun verovuosi muodostuu kansallisessa lainsäädännössämme samana kalenterivuotena päättyneestä useammasta tilikaudesta. "Ultimate parent entity" (UPE) määritellään artiklan 3 kohdassa 11. Määritelmässä otetaan huomioon sekä välitön että



välillinen omistus. Välillisen omistuksen osalta on tärkeä täsmentää, lasketaanko se esimerkiksi suhteellisena osuutena. Yleensä ottaen jatkovalmistelussa on tärkeä säännösten selkeyden ja ennustettavuuden takia kiinnittää huomiota siihen, että määritelmät ovat selkeitä ja kattavia.

### 6.3. Suhde muuhun lainsäädäntöön, erityisesti väliyhteisölainsäädäntöön

**Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry** katsoo, että komission tulisi harkita uudelleen myös väliyhteisölainsäädännön tarvetta ja päällekkäisyyksien poistamista minimiveron käyttöönoton jälkeen.

**Keskuskauppakamarin** mukaan väliyhteisölainsäädännön soveltaminen vähimmäisverosääntelyn rinnalla osaltaan lisäksi selvitettävien tulkintakysymysten määrää. Esitetty väliyhteisösääntelyn ja vähimmäisverosääntelyn välinen soveltamisjärjestys on lisäksi monimutkainen esimerkiksi niissä tilanteissa, joissa direktiiviehdotuksen mukaisesti perittäisiin täydentävää veroa matalasti verotetun konserniyhtiön asuinvaltiossa. Mahdollisuutta keventää väliyhteisösääntelyä yritysten hallinnollisen taakan keventämiseksi tulisi selvittää edelleen. Vähimmäisverosääntelyn ja väliyhteisösääntelyn soveltamisjärjestystä tulisi tarkastella paitsi valtioiden verotusoikeuden, myös konsernien laskentaprosessien ja hallinnollisen taakan näkökulmasta.

**Teknologiaeollisuus ry:n** mukaan on kohtuutonta, että yrityksiltä vaaditaan kaiken aikaa uusien päällekkäisten ja samaan tavoitteeseen suuntaavien veromallien noudattamista ja komission olisi tullut vakavasti miettiä mahdollisuutta, että IIR-sääntely olisi tehty nykyisiä voimassa olevia CFC-sääntöjä päivittämällä. Teknologiaeollisuus ry edellyttää kunnollista analyysiä siitä, miten minimiverodirektiivin sääntely toimii nykyisen lainsäädännön kanssa ja miten karsitaan turhaa päällekkäisyyttä.

**Professori Lindgren** toteaa, että IIR-säännön ja väliyhteisöjä koskevien (CFC) tai muita veronkiertodirektiiviin (ATAD) perustuvien säännösten päällekkäiseen soveltumiseen on syytä kiinnittää huomiota direktiiviä edelleen valmisteltaessa.

**Professori Malmgren** pitää tärkeänä, että väliyhteisösääntelyssä määrätty vero otetaan huomioon IIR-säännöstä sovellettaessa, jotta soveltamisalaan kuuluva konserni ei joudu maksamaan veroa useaan kertaan. Tarkastelussa on tärkeä huomata, että sinänsä eri valtioiden kansallisia väliyhteisösäännöksiä voidaan soveltaa samanaikaisesti ja että väliyhteisöveroa voidaan määrätä myös luonnolliselle henkilölle. Direktiivin johdannossa ja artiklan 23 kohdassa 3 viitataan vain välittömän tai välillisen emoyhtiön kirjanpitoon sisällyttämään väliyhteisöveroon, mutta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi myös luonnolliselle henkilölle määrätty väliyhteisövero olisi otettava huomioon. Tätä on syytä tarkastella ehdotuksen jatkovalmistelussa.

### 6.4. Jälkikäteisten muutosten vaikutus

**Keskuskauppakamari** toteaa, että jälkikäteiset muutokset verovelvollisuuteen johtaisivat vähimmäisveron uudelleenlaskentaan ehdotettujen artiklojen 24 ja 28 mukaisesti, joten esimerkiksi siirtohinnoitteluoikaisuilla voisi olla merkittävä vaikutus täydentävän veron lisäykseen. Jatkovalmistelussa tulisi selkeyttää, miten jälkikäteinen siirtohintaoikaisu ja sen vastaoikaisu vaikuttavat minimiverosääntelyn mukaiseen laskentaan, kun siirtohintaoikaisun kohteena oleville yhtiöille syntyy oikaisun seurauksena verokulua tai verotuloa, mutta vastaavaa verotettavan tulon tai vähennyskelpoisen menon oikaisua ei jälkikäteisoikaisujen tapauksessa

viedä kirjanpitoon. Oikaisutilanteista johtuvat vähimmäisveron uudelleenlaskentatilanteet tulisi ottaa huomioon myös säädettäessä sanktioista direktiivin tasolla ja/tai kansallisesti.

**Professori Malmgren** kiinnittää huomiota siihen, että direktiiviehdotuksen johdannossa viitataan siihen, että muutokset IIR:ään vaikuttavissa veroissa, tuloissa ja tappiossa otetaan Ehdotuksessa huomioon siten, että top-up -veroa voidaan korottaa. Toisaalta artiklassa 24 näytetään otettavan huomioon myös tilanteet, joissa oikaisu korottaa kansallista veroa ja näin alentaa top up -veroa. Tältä osin olisi toivottavaa täsmentää ehdotuksen johdantoa.

### 6.5. Substanssipoikkeus

**Finnwatch ry:n** mukaan substanssipoikkeuksen vaikutusta lisää se, että henkilöstömenojen määritelmä on direktiiviuonnoksessa poikkeuksellisen laaja: se pitää tietyin ehdoin sisällään yrityksen palkkalistoilla olevista työntekijöistä aiheutuvien menojen lisäksi myös ulkopuolelta ostetut työpanokset. Jotta substanssipoikkeuksesta ei muodostu epätarkoituksenmukaisen laajaa, määritelmä olisi tärkeää rajata koskemaan vain yrityksen omaan henkilöstöön liittyviä työvoimakuluja.

**Suomen Asianajajaliitto** katsoo, että substanssipoikkeukseen sisältyvän palkkakustannusten käsitteen tulisi selkeästi sisällyttää myös Suomen kansallisen lainsäädännön työkorvauksen määritelmä.

**Professori Viherkenttä** kannustaa valtiovarainministeriötä huolella varmistamaan, että direktiiviehdotuksen osin vaikeaselkoihin laskentasääntöihin ei jää tulkintaepäselvyyksiä sen suhteen miten konkreettisen toiminnan tulo ja siihen liittyvä vero käsitellään laskentakaavoja soveltaessa. Laskentasääntöjen on ehdottoman tärkeää olla rakenteeltaan yksiselitteiset niin direktiivissä kuin täytäntöönpanolainsäädännössä. Lisäksi substanssipoikkeuksessa esiin nousee laskentaperustetta olevien työvoimakustannusten määrittely ja viimeistään voimaansaattamislainsäädännön yhteydessä on syytä arvioida, onko direktiiviehdotuksen ilmaisu sellaisenaan riittävän selkeä myös lakitekstiin.

### 6.6. Tappiollisten yritysten asema

**Teknologiateollisuus ry:n** mukaan ennen minimiverolainsäädännön voimaansaattamisessa olevassa olevien tappioiden siirtymäjaksen tulee olla pitkä. Optimaalisessa tilanteessa kaikki vanhat tappiot saisi vähentää rajattomasti, mutta siirtymäajan tulee minimissään olla 10 vuotta. Lisäksi on tärkeää, että tappiollinen yhtiö ei joudu veronmaksupositioon minimiverojärjestelmän alla, sillä tämä olisi direktiivin peruseriaatteen vastaista.

### 6.7. Viron ja Latvian veromalliin liittyvä laskenta

**Keskuskauppakamarin** mukaan Viron ja Latvian veromalliin liittyvää vähimmäisverolaskentaa käsittelevä ehdotettu 38 artikla on monimutkainen ja tulkinnanvarainen ja sääntöjä tulisi selventää jatkovalmistelussa ja sovittaa ne yhteen IFRS-säännösten kanssa.