



LAUSUNTO
6.11.2023

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

HE 77/2023 vp Hallituksen esitys eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi

Keskuskauppakamari kiittää lausuntopyynnöstä ja esittää lausuntonaan seuraavaa.

Yleiset kommentit

Suurten konsernien vähimmäisverotusta koskeva lainsäädäntö muodostaa poikkeuksellisen laajan kokonaisuuden, jonka valmistelu on edelleen osittain kesken OECD:n tasolla. Lainsäädäntöön liittyy erityispiirteitä, jotka ovat epätavanomaisia verolainsäädännölle. Erityispiirteet liittyvät:

- sääntelyn ylikansalliseen luonteeseen (OECD ja EU)
- sääntelyn poikkeukselliseen monimutkaisuuteen ja yksityiskohtaisuuteen
- OECD:n soveltamisohjeistuksen keskeneräisyyteen ja dynaamisuuteen sekä
- poikkeuksellisen matalaan fiskaaliseen vaikutukseen suhteessa lainsäädäntötoimenpiteen laajuuteen.

Keskuskauppakamari tunnistaa, että sääntelyyn liittyvä kansallinen liikkumavara on varsin rajattua sääntelyn ylikansallisesta luonteesta johtuen. Esityksessä on perustellusti pyritty varmistamaan se, että sääntely olisi mahdollisimman yhdenmukaista EU:n minimiverodirektiivin ja OECD:n asiaa koskevan kommentaarin ja ohjeistuksen kanssa. Näiltä osin Keskuskauppakamarilla ei ole huomauttamista esityksestä. Kuten esityksen perusteluissa on todettu, ohjeistuksen kehittymisestä johtuen lainsäädännön yhteensopivuutta OECD:n ohjeistuksen takia tulee kuitenkin jatkuvasti seurata.

Suomalaisten konsernien näkökulmasta olennaisin kansallinen liikkumavara kohdistuu minimiveroa koskeviin menettelysäännöksiin erityisesti **ennakollisiin kannanottoihin, ilmoitusvelvollisuuteen ja sanktioihin** (myöhästymismaksu ja veronkorotus).

Keskuskauppakamari katsoo, että minimiverosääntelyn erityispiirteiden takia kansallisessa toimeenpanossa tulee kiinnittää erityistä huomiota verovelvollisten **oikeusvarmuuteen ja oikeusturvaan** sekä **hallinnollisen taakan ja seuraamusmaksujen kohtuullisuuteen**.

KESKUS-
KAUPPAKAMARI

Alvar Aallon katu 5 C, PL 1000 | 00101 HELSINKI | +358 9 4242 6200
kauppakamari.fi



Keskuskauppakamarin näkemyksen mukaan esityksessä ei ole kaikilta osin riittävästi kiinnitetty huomiota edellä mainittuihin näkökohtiin, joita käsitellään yksityiskohtaisemmin seuraavassa.

Korostunut tarve ennakkoratkaisuille

Hallituksen esityksen (s. 24) mukaan globaalin minimiveron mukaisista täydennysveroista ei olisi alkuvaiheessa mahdollista saada Verohallinnon ennakkoratkaisua. Tätä perustellaan erityisesti sillä, että Suomi on osana kansainvälistä yhteistyötä sitoutunut ns. Common Approach -lähestymistapaan eli tulkitsemaan minimiverotusta koskevia sääntöjä mahdollisimman yhdenmukaisesti muiden valtioiden kanssa. Lisäksi esityksessä viitataan OECD:n käynnissä olevaan työhön, jossa kehitetään sekä ennakkollisia että jälkikäteisiä riidanratkaisumenettelyjä ja tarpeeseen odottaa tämän työn valmistumista.

Keskuskauppakamari katsoo, että yritysten oikeusturvan varmistamiseksi minimiverolainsäädännön soveltamista koskevista tulkintakysymyksistä tulisi olla mahdollista hakea sekä Verohallinnon ennakkoratkaisua että Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisua lainsäädännön voimaantulosta alkaen. On huomattava, että tarve ennakkoratkaisulle voisi koskea jopa perustavanlaatuista kysymystä siitä, onko konserni tai yksittäinen yhtiö ylittää minimiverolainsäädännön soveltamisalassa. Käytännössä lukumääräisesti useimmat ennakkoratkaisut kuitenkin todennäköisesti koskisivat sitä, miten minimiverolainsäädäntöön sisältyviä huomattavan monimutkaisia tuloksenlaskentasäännöksiä tulee tulkita.

Keskuskauppakamari huomauttaa myös, että Ruotsissa on päädytty mahdollistamaan ennakkoratkaisut jo lain voimaantulosta alkaen (Regeringens proposition 2023/24:32, s. 483-484).

Ehdotus korvaavaksi lakitekstiksi (verotusmenettelylain 84 §), (ehdotettu lisäys lihavoitu):

*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.*

Ehdotus korvaavaksi lakitekstiksi (verotusmenettelylain 85 §), (ehdotettu lisäys lihavoitu):



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

Hallituksen esityksen mukaan Verohallinto käy ennakkollisia keskusteluja verovelvollisten kanssa haastavista verokysymyksistä. Tämä on tarkoituksenmukainen selvennys verovelvollisten oikeusturvan kannalta. Keskuskauppakamari katsoo, että valiokunnan mietinnössä tulisi ohjata Verohallintoa antamaan sitovia tulkintakannanottoja minimiveron soveltamisen ensimmäisinä vuosina, vaikka vakiintunutta verotus- ja oikeuskäytäntöä ei vielä olisikaan (käytännössä verotus- ja/tai oikeuskäytännön puute on voinut toimia esteenä sille, että Verohallinto antaisi asiaan tulkintakannanoton). Ennakollisten keskustelujen merkitys oikeusturvan kannalta luonnollisesti korostuu, jos hallituksen esityksessä ehdotetulla tavalla yrityksillä ei olisi mahdollista saada Verohallinnon tai KVL:n ennakkoratkaisua minimiverolainsäädännön soveltamiskysymyksistä.

Tulkintaa kiristävän OECD:n hallinnollisen ohjeistuksen taannehtiva vaikutus

Hallituksen esityksen mukaan (s. 22) OECD tulee jatkossakin päivittämään OECD:n ns. GloBE-mallisääntöjen tulkintaa koskevaa ns. GloBE-kommentaaria aika ajoin hallinnollisella lisäohjeistuksella, joka otetaan osaksi varsinaista kommentaaria. Tämän ohjeistuksen on siten tarkoitus tulla noudatettavaksi osana GloBE-mallisääntöjen ja -kommentaarin kokonaisuutta. Hallituksen esityksessä (s. 121) on todettu, että perustuslain 81 §:n lailla säätämisen vaatimus voi edellyttää lainsäädäntötoimia siltä osin kuin hallinnollinen ohjeistus sisältää verotussäännöiksi tulkittavia kohtia.

Hallituksen esityksen perusteella on epäselvää, mistä ajankohdasta alkaen tulevaisuudessa annettavaa ohjeistusta sovellettaisiin tilanteessa, jossa ohjeistuksen katsotaan olevan sovellettavissa ilman erillisiä lainsäädäntötoimia.

Keskuskauppakamari katsoo, että perustuslain 81 §:n lailla säätämisen vaatimuksesta, takautuvan lainsäädännön kiellosta sekä verovelvollisen suosimisen periaatteesta johtuen tiukentavia tulkintoja ei tule soveltaa verovelvollisen vahingoksi takautuvasti siitä riippumatta, edellyttääkö hallinnollisen ohjeistuksen voimaansaattaminen lainsäädäntötoimenpiteitä vai ei. Keskuskauppakamari pitää yritysten oikeusturvan kannalta tärkeänä, että valiokunnan mietinnössä otettaisiin kantaa tulkintaa kiristävän OECD:n hallinnollisen ohjeistuksen taannehtivien vaikutusten estämiseen.

Kaksinkertaisen verotuksen ehkäiseminen (OECD:n vertaisarviointimenettelyt)

Minimiverosääntelyssä täydennysverovelvollisuuden jakautumisella valtioiden kesken merkitystä on sillä, pidetäänkö konserniyksikön toimintavaltiossa mahdollisesti



käyttöön otettua kotimaista täydennysveroa ns. ehdot täyttävänä kotimaisena täydennysverona (qualified domestic minimum tax, QDMTT) vai ei. Jotta kotimaista täydennysveroa pidettäisiin ehdot täyttävänä, sen tulee läpi käydä OECD:n vertaisarviointimenettely. Jos kyse on ehdot täyttävästä kotimaisesta minimiverosta, konserniyksikölle määrättävä täydennysvero tulisi maksettavaksi vain sen asuinvaltiossa. Jos kyse ei olisi ehdot täyttävästä kotimaisesta täydennysverosta, konserniyksikön asuinvaltiossa maksettava vero otetaan huomioon laskettaessa sen tosiasiallista veroastetta mutta mahdollinen täydennysvero tulisi maksettavaksi pääsäännön mukaisesti konsernin ylimmän emoyksikön asuinvaltiossa.

Hallituksen esityksessä (s. 119) on todettu, että vertaisarviointiprosesseista johtuen lain täytäntöönpanoa ja sen pohjalta syntyvää viranomaisohjeistusta ja oikeuskäytäntöä on seurattava vuosittain. Esityksessä ei kuitenkaan ole kiinnitetty riittävästi huomiota siihen, että vertaisarviointiprosesseista voi aiheutua merkittävää haittaa yrityksille oikeusvarmuuden näkökulmasta.

Yritysten näkökulmasta on olennaisen tärkeää saada jo tilikauden alussa varmuus siitä, voidaanko konserniyksikön toimintavaltiossa käyttöön otettua kotimaista täydennysveroa pitää ehdot täyttävänä vai ei. Minimiveroa koskevien laskentasääntöjen mukaan kotimaisen täydennysveron "ehdot täyttävä" -status ratkaisee sen, otetaanko vero huomioon osana tosiasiallista verotaso (ETR) vai vähennetäänkö se kokonaisuudessaan täydennysverosta, jolloin konserniyksikön asuinvaltiossa (Suomessa) ei yleensä tulisi täydennysveroa maksettavaksi. Ensin mainitussa tilanteessa on mahdollista, että vertaisarvioinnin ollessa kesken ja laskentasäännöksen eroista johtuen täydennysveroa maksettaisiin sekä konserniyksikön asuinvaltiossa että Suomessa, jolloin seurauksena voisi olla kaksinkertainen verotus.

Keskuskauppakamari katsoo, että verovelvollisen suosimisen periaatteen mukaisesti minimiverolakiin tulisi soveltaa vertaisarviointia koskevaa olettaa, jonka mukaan lainkäyttöalueen lainsäädäntöratkaisut (kuten kotimainen täydennysvero) oletetaan ehdot täyttäväksi vertaisarvioinnin ollessa vielä kesken. Oikeusvarmuuden näkökulmasta olisi myös tarpeen ylläpitää ajantasaista listaa vertaisarvioinnin kohteena olevista kansallisista järjestelmistä ja vertaisarvioinnin lopputuloksista.

Veronkorotus ja myöhästymismaksu

Keskuskauppakamari pitää erinomaisena, että esitysluonnokseen annetun lausuntopalautteen perusteella lain 9:4 §:ssä on nyt huomioitu OECD:ssä sovittu veronkorotusta koskeva siirtymäkauden (vuodet 2024-2026) erityissäännös. Erityissäännöksen mukaan veronkorotuksesta luovuttaisiin siirtymäkaudella, jos ilmoitusvelvollinen on pyrkinyt hyvässä uskossa selvittämään oikean tulkinnan ja noudattamaan sitä. Perusteena erityissäännökselle on se, että hallinnolliset sanktiot



voivat soveltamiskauden alkuvaiheessa muodostua kohtuuttomiksi, kun kyse on uuden tyyppisestä ja monimutkaisesta sääntelystä, jonka alkuvaiheessa ei ole vielä muodostunut vakiintunutta tulkinta- ja verotuskäytäntöä lain oikeasta soveltamisesta.

Lain 8:16.2-3 §:ssä on säädetty täydennysveron tietoilmoituksen tai täydennysveroilmoituksen laiminlyönnistä määrättävien veronkorotusten vähimmäismääristä. Jos veronkorotus määrättäisiin tilanteessa, jossa virhe on voinut johtaa täydennysveron määräämiseen liian alhaisena tai sen jäämiseen kokonaan määräämättä, veronkorotuksen olisi oltava aina vähintään 10 000 euroa, jollei lain 8:15.3 §:n edellytykset veronkorotuksen määräämättä jättämiselle täyty. Jos virhe ei ole voinut johtaa veron määräämättä jättämiseen, veronkorotuksen määrä olisi vähintään 5 000 euroa ja enintään 25 000 euroa.

Keskuskauppakamari katsoo, että ehdotettuja veronkorotusten vähimmäismääriä tulisi alentaa. Veronkorotuksen minimitasoa tulisi laskea esimerkiksi 5.000 euroon (lain 8:16.2 §) ja 1.000 euroon (lain 8:16.3 §), jotta tahattomat teknisluonteiset virheet tai hankalassa tulkintatilanteessa tehdyt ja myöhemmin virheelliseksi todetut ratkaisut eivät johda automaattisesti virheen moitittavuuteen suhteutettuna liian ankariin sanktioihin.

Keskuskauppakamari katsoo lisäksi, että veronkorotuksen euromääräisestä suuruudesta riippumatta lain 8:16.3 §:n sanamuotoa tulisi teknisesti täsmentää seuraavasti (ehdotettu lisäys lihavoitu):

Sen estämättä mitä 2 momentissa säädetään, jos virhe ei johda täydennysveron määräämiseen liian alhaisena, veronkorotuksen määrä on kuitenkin vähintään 5 000 euroa ja enintään 25 000 euroa.

KESKUSKAUPPAKAMARI

Tomi Viitala
Johtava veroasiantuntija

KESKUS-
KAUPPAKAMARI

Alvar Aallon katu 5 C, PL 1000 | 00101 HELSINKI | +358 9 4242 6200
kauppakamari.fi