

LAUSUNTO

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

HE 77/2023 vp Hallituksen esitys eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi (jäljempänä "minimiverolaki")

UPM-Kymmene Oyj esittää lausuntonaan kunnioittaen seuraavaa.

Lausunnon keskeinen sisältö

OECD:n GloBE-sääntöjen on tarkoitus varmistaa, että suurten monikansallisten konsernien voittoihin kohdistuu 15 prosentin minimiverorasitus siitä riippumatta, missä valtioissa toimintoja harjoitetaan. Suomen minimiverolaissa on varmistettava tämän tavoitteen toteutuminen ja toisaalta myös se, ettei minimiverosäännösten soveltaminen eri valtioissa johda GloBE-sääntöjen vastaiseen lopputulokseen eli saman tulon verottamiseen useampaan kertaan. Hallituksen esityksessä on tunnistettu, että kyseessä on uuden tyyppinen ja erittäin monimutkainen sääntelykokonaisuus. Tähän sopii huonosti se, ettei minimiverosta ole hallituksen esityksen mukaan mahdollista saada ennakkoratkaisuja.

Lausuntomme keskittyy seuraaviin teemoihin:

- Kaksinkertaista verotusta on vältettävä
- Oikeusvarmuus on varmistettava

Kaksinkertaista verotusta vältettävä

OECD:n vertaisarvioinnin rooli Suomen sisäisessä lainsäädännössä

Minimiverolain 1 luvun 23-25 §:ien mukaan tuloksilukemissääntöä, aliverotettujen voittojen sääntöä ja kotimaista täydennysveroa pidetään ehdot täyttävänä vasta sen jälkeen kun ne on hyväksytty OECD:n erityisessä vertaisarvioinnissa. Malli, jossa kotimainen täydennysvero saa "qualified" -statuksen vain OECD:n vertaisarvioinnin kautta voi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen. Tällainen tilanne voi syntyä esimerkiksi silloin kun valtio X säättää kotimaisen täydennysveron eikä Suomi anna ko. täydennysverolle "qualified" -statusta johtuen siitä, että OECD:n vertaisarviointiprosessi on kesken. Kotimaisen täydennysveron "qualified" -status ratkaisee sen, otetaanko vero huomioon osana GloBE ETR:ää vai vähennetäänkö se kokonaisuudessaan lainkäyttöalueen täydennysverosta. Non-qualified-kohtelu (kotimaisen täydennysveron huomioiminen osana ETR:ää) voi johtaa suurempaan IIR-täydennysveroon Suomessa ja näin kaksinkertaiseen verotukseen. Tämä ei ole Suomen kansainvälisen kilpailukyvyn kannalta tarkoituksenmukaista.

Minimiverolain sanamuoto on käytännön soveltamistilanteiden kannalta ongelmallinen esimerkiksi tilanteessa, jossa valtio säättää vuonna x GloBE-sääntöjen ehdot täyttävän täydennysveron mutta

vertaisarviointi suoritetaan loppuun vasta vuonna $x+1$. Voidaanko kotimaista täydennysveroa pitää hyväksyttävänä myös vuonna x , kun vero sinänsä on täyttänyt GloBE-sääntöjen edellytykset voimaantulonsa alusta alkaen, mutta vertaisarviointia ei vielä tuona vuonna ole ollut suoritettuna? Vertailun vuoksi todettakoon, että Ruotsissa esimerkiksi toisen valtion säätämä kotimainen täydennysvero katsotaan ehdot täyttäväksi silloin, kun säännöksen soveltaminen johtaa yhtä suuren minimiveron kantamiseen kuin GloBE-säännöt edellyttävät ja verotusmenettely vastaa minimiverodirektiiviä tai mallisääntöjä.¹ Ruotsissa "qualified"-statusta ei ole kytketty muodolliseen OECD:n vertaisarviointiprosessiin vaan siihen, vastaako minimiverosäännös sisällöltään GloBE-sääntöjä. Tällainen määritelmä vastaa myös GloBE-mallisääntöjen määritelmää ehdot täyttävälle täydennysverolle (artikla 10.1).

OECD ei ole vielä julkaissut yksityiskohtia siitä, miten ja millä aikataululla vertaisarvioinnit etenevät ja asiaan liittyy vielä suurta epävarmuutta. Verovelvollisilla ei ole vaikutusmahdollisuuksia OECD:n vertaisarviointiprosessien suorittamisajankohtaan tai prosessin keston. Vertaisarviointi voi olla vielä kesken kun täydennysveron laskentaan ja raportointiin liittyviä ratkaisuja tehdään tilikauden aikana.

Verovelvollisen suosimisen periaatteen mukaisesti minimiverolakiin tulisi lisätä vertaisarviointia koskeva oletama, jonka mukaan lainkäyttöalueen lainsäädäntöratkaisut (kuten kotimainen täydennysvero) oletetaan hyväksytyiksi (nk. "qualified" -status) vertaisarvioinnin ollessa vielä kesken. Tai vaihtoehtoisesti minimiverolain 1 luvun 23-25 §:iä tulisi muuttaa vastaamaan Ruotsissa valittua lainsäädäntömallia, jossa ratkaisevaa on se täyttääkö minimiverolaki GloBE-säännöissä asetetut edellytykset eikä se, onko vertaisarviointi muodollisesti suoritettu.

Kaksinkertaisen verotuksen poistaminen käytännössä

Hallituksen esityksessä ei ole kuvattu, miten kaksinkertainen verotus poistetaan ennen kuin OECD:n riidanratkaisumekanismi on valmis ja sitä sovelletaan. Kun minimiverosääntöjen soveltaminen eri valtioissa johtaa suuremman täydennysveron määräämiseen kuin mitä on GloBE-säännöissä tarkoitettu, on kyse kaksinkertaisesta verotuksesta. Kaksinkertaista verotusta voi syntyä esimerkiksi mikäli kotimaista täydennysveroa ei vähennetä täydennysverosta vaan huomioidaan osana huomioitavia veroja vertaisarviointiprosessin ollessa kesken tai mikäli jonkun muun tytäryhtiön verottaja tulkitsee, että Suomi ei ole kerännyt riittävästi tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa ja laskee täydennysveron suuruuden omien UTPR-sääntöjensä mukaan ja kerää täydennysveroa, vaikka se on maksettu jo Suomessa.

Minimiverolaissa tulisi ottaa kantaa siihen, miten kaksinkertainen verotus poistetaan.

Oikeusvarmuus varmistettava

Ennakkoratkaisun tarve

Verovelvollisilla on jopa korostettu tarve saada vähimmäisveron soveltamista koskevia ennakkoratkaisuja voimaantulon alkuvaiheessa. Ehdotetut säännöt ovat erittäin monimutkaisia ja

¹ Lag om tilläggsskatt 1 luku 3 §.

ne eroavat merkittävästi voimassa olevasta tuloverojärjestelmästä. Oikeuskäytännön puuttuessa sääntöjen oikea tulkinta käytännön tilanteissa on epävarmaa. Oikeusvarmuuden parantamiseksi vähimmäisveron soveltamista koskevista tulkintakysymyksistä tulisi olla mahdollista hakea ennakkoratkaisua Verohallinnolta ja Keskusverolautakunnalta lainsäädännön voimaantulosta alkaen.

Hallituksen esityksen mukaan ehdotetuista täydennysveroista ei alkuvaiheessa olisi mahdollista saada Verohallinnon ennakkoratkaisua. Ratkaisua on perusteltu *common approachilla*² sekä sillä, että kansalliset ennakkoratkaisut olisivat hankalasti yhteensovitettavissa OECD:ssä mahdollisesti kehitettävien veroriitojen ennaltaehkäisyyn ja veroriitojen ratkaisuun liittyvien keinojen kanssa. Huomionarvoista kuitenkin on, 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 minimiverolain haastavista verokysymyksistä. Tämä on hyvin positiivinen ja tervetullut selvennys verovelvollisten oikeusturvan kannalta. Tämän osalta on kuitenkin tarpeen päivittää Verohallinnon ennakkollisia keskusteluja koskevaa ohjetta siten, että minimiveron osalta ennakkollisia keskusteluja voidaan käydä ja Verohallinto voisi antaa tulkintakannanottoja ensimmäisinä vuosina vaikka vakiintunutta verotus- ja oikeuskäytäntöä ei vielä ole. Lisäksi ohjeeseen tulisi tarkentaa, että ennakkollista keskustelua voidaan käydä myös minimiveron osalta vaikka siihen ei sovelleta verotusmenettelylakia.

Tulevaisuudessa julkaistavien OECD-ohjeiden soveltaminen

Hallituksen esityksen mukaan OECD:n piirissä GloBE-kommentaaria päivitetään aika ajoin hallinnollisella lisäohjeistuksella, joka otetaan osaksi varsinaista kommentaaria (HE s. 22). Tämän ohjeistuksen on siten tarkoitus tulla noudatettavaksi osana GloBE-sääntöjen ja kommentaarin kokonaisuutta. Hallituksen esityksen perusteella on epäselvää, mistä ajankohdasta alkaen tällaista tulevaisuudessa annettavaa ohjeistusta sovelletaan.

Perustuslain 81 §:n lailla säätämisen vaatimuksesta, takautuvan lainsäädännön kiellosta sekä verovelvollisen suosimisen periaatteesta johtuen tiukentavia tulkintoja ei tule soveltaa

² Pilari II:n common approach-periaatteen mukaan sääntöjen käyttöön ottaminen on jäsenvaltioissa vapaaehtoista, mutta jos säännöt otetaan käyttöön, valtiot sitoutuvat soveltamaan niitä GloBE-mallisaäntöjen ja kommentaarin tavoitteiden mukaisesti.

verovelvollisen vahingoksi takautuvasti. Tämä tulkinta on yhteensopiva myös GloBE-sääntöjen kanssa. Mallisääntöjen artiklan 8.3.1. mukaan verohallintojen on sovellettava GloBE-sääntöjä hallinnollisen ohjeistuksen mukaisesti, kuitenkin *kansallisen lain vaatimukset huomioiden*. Edellä lueteltuja lailla säätämisen vaatimusta, takautuvan lainsäädännön kieltoa ja verovelvollisen suosimisen periaatetta tulee pitää GloBE-mallisääntöjen 8.3.1. artiklassa tarkoitettuina huomioitavina Suomen lain vaatimuksina.

Veronkorotukset

Lain veronkorotuksen minimitaso on huomattavan korkea. Jo pienikin virhe täydennysveroilmoituksessa tai tietoilmoituksessa, joka johtaa esimerkiksi määrältään yhden euron liian alhaiseen täydennysveron määrään, tarkoittaa 8:16.2 §:n perusteella vähintään 10.000 euron veronkorotusta verovelvolliselle.

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.

Lisäksi 8:16.3 §:n sanamuotoa tulisi 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.

Myös 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. Myöhästymismaksujen taso tulisikin madaltaa vastaamaan tuloveron myöhästymismaksun tasoa.

UPM-KYMMENE OYJ

Stefan Sundman
Vice President, Public Affairs

Tommi Talvia
Director, Group Tax and Structures