



22.11.2023

Perustuslakivaliokunnalle

Hallituksen esitys 77/2023vp

Tausta – Kansainvälinen minimiverohanke ja HE 77/2023vp

Minimiverohanke on OECD:n toteuttama kansainvälinen hanke suurten konsernien tosiasiallisen vähimmäisverotason varmistamista koskevan järjestelmän luomiseksi. OECD:ssä hankkeesta käytetään termejä Pilari II ja GloBE (The Global Anti-Base Erosion Rules). Euroopan unionissa OECD:n hankkeen pohjalta on annettu direktiivi monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa¹ (jäljempänä minimiverodirektiivi).

Hallituksen esitys suurten konsernien vähimmäisverotusta koskevaksi lainsäädännöksi, jolla minimi-verodirektiivi on tarkoitus panna toimeen, annettiin eduskunnalle 20.10.2023. Esityksen pääsisältönä on uusi laki suurten konsernien vähimmäisverosta.

OECD:n Inclusive Framework ja minimiverohanke (Pilari 2)

Minimiverodirektiivin taustalla on OECD:n yhteydessä toimivan nk. Inclusive Frameworkin (OECD G20 Inclusive Framework on BEPS², jäljempänä IF) digitalisoituvan talouden haasteita koskevan kahden pilarin mallin jälkimmäinen osa (Pilari 2), johon minimiverodirektiivi perustuu. IF:n Pilari 2 –työ on tähän mennessä tuottanut minimiverotusta koskevat mallisäännöt ja niiden kommentaarin (GloBE Model Rules, GloBE Commentary). Lisäksi IF julkaisee aika ajoin lisäohjeistusta (Administrative Guidance) mallisääntöjen selventämiseksi tai täydentämiseksi.

¹ Neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523, annettu 14 päivänä joulukuuta 2022, monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa.

² Inclusive Framework on luotu BEPS-projektin yhteydessä valtioiden väliseksi osallistavaksi keskustelufoorumiksi. IF:llä on tällä hetkellä 145 jäsenvaltiota. IF:n jäsenet tekevät BEPS-projektiin liittyvää työtä teknisissä työryhmissä. Hyväksytyt aineistot julkaistaan, kun niistä on saavutettu yksimielisyys. Minimiverosääntöjen osalta IF:n tekninen työ tapahtuu pääosin WP11 -työryhmässä (WP11 - Working party on Aggressive Tax Planning). Suomella on työryhmässä jatkuvasti delegaatio, jossa on edustajia valtiovarainministeriöstä ja Verohallinnosta.

OECD:n minimiverohankkeen toteutustavaksi valittiin nk. ”Common Approach”, joka ilmaistiin vuoden 2021 lokakuun julkilausumassa (nk. October Statement³). Valitun toteutustavan mukaan julkilausumaan sitoutuneet lainkäyttöalueet eivät välttämättä ota minimiverosääntöjä käyttöön, mutta jos ne päättävät ottaa säännöt käyttöön, niitä sovelletaan yhdenmukaisella tavalla. Implementoivan lainkäyttöalueen on siten varmistettava, että kotimaan lainsäädäntö tuottaa OECD:n malliverosääntöjen ja niiden kommentaarin kanssa yhdenmukaisia soveltamisratkaisuja (consistent outcomes). Lisäksi julkilausumaan liittyneet maat sopivat, että riippumatta sääntöjen käyttöönotosta omalla alueellaan, ne hyväksyvät muiden maiden sääntöjen mukaan tapahtuvan täydennysverotuksen.

Mallisäännöt sisältävät kolme mahdollista verotustapaa: tuloksilukemissäännön (IIR), aliverotettujen voittojen säännön (UTPR), sekä kotimaisen täydennysveron, joka on muihin nähden ensisijainen tapa niissä maissa, joissa se on käytössä. Nämä säännöt toimivat malliverosääntöjen aiottujen mekanismien mukaisesti, mikäli ne katsotaan ”ehdot täyttäväksi”. Tämä asema annetaan säännöille, jotka lokakuun julkilausuman mukaisesti tuottavat mallisääntöjen tavoitteiden mukaisen lopputuleman. Säännöt arvioidaan myöhemmässä vertaisarviomenettelyssä.

Suomen valtion poliittinen sitoutuminen Pilari 2 -hankkeeseen

Sekä pääministeri Sanna Marinin⁴ että pääministeri Petteri Orpon hallitukset⁵ ovat ohjelmissaan sitoutuneet kansainvälisen verotuksen seuraamiseen ja sen kehittämiseen.

Suomen eduskunta otti kantaa vähimmäisverojärjestelmän käyttöönottamiseen ensimmäisen kerran, kun se käsitteli valtiovarainministeriön kirjelmää valtiovarainvaliokunnalle⁶ ja toisen kerran käsitellessään Valtioneuvoston

³ Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy [Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021 \(oecd.org\)](#)

⁴ Pääministeri Sanna Marinin hallituksen ohjelma 10.12.2019, Osallistava osaava Suomi, s. 22 – 23. Hallituksen tavoitteena on varmistaa hyvinvointiyhteiskunnan rahoitus pohja digitaalisessa ja nopeasti kehittyvässä maailmantaloudessa.

Keinot: Suomi edistää EU:ssa, OECD:ssa ja YK:ssa aktiivisesti ja aloitteellisesti kansainvälistä yhteistyötä Suomen etu huomioon ottaen. Suomi tukee ratkaisuja, joilla voidaan torjua ja vaikeuttaa veroparatiisien toimintaa niin EU:ssa kuin muuallakin maailmassa, jotta yritysten voitot ja muut tulot tulevat läpinäkyvällä tavalla kertaalleen verotetuiksi. Tavoitteena on tiiviimmät ja laajemmat veropohjat, joilla torjutaan kansainvälisten yritysten aggressiivista verosuunnittelua ja veronkiertoa sekä valtioiden välistä haitallista verokilpailua.

⁵ Pääministeri Petteri Orpon hallituksen ohjelma Vahva ja välittävä Suomi, Neuvottelutulos hallitusohjelmasta 16.6.2023, s. 14. Hallitus seuraa kansainvälisiä verohankkeita ja vaikuttaa aktiivisesti verotuksen kansainväliseen kehitykseen. Verotustoimivallan tulee jatkossakin säilyä pääasiassa kansallisella tasolla. Verotuottojen jakautumisessa kansainvälisesti keskeistä pitäisi jatkossakin olla se, missä on arvoa luovaa, innovatiivisuuteen sekä tutkimus- ja kehittämistoimintaan perustuvaa liiketoimintaa

⁶ Valtiovarainministeriön selvitys valtiovarainvaliokunnalle OECD:n kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishankkeesta (O 18/2021 vp), 12.5.2021.

kirjelmää eduskunnalle⁷. Jälkimmäisen käsittelyn yhteydessä eduskunta yhtyi valtioneuvoston kantaan, jossa se kannatti globaalin minimiverosääntelyn implementointia direktiivillä EU-tasolla.

Suomi on käsittelyn eri vaiheissa pitänyt tärkeänä, että globaaleihin ongelmiin haetaan ratkaisuja laajassa yhteistyössä OECD-hankkeiden puitteissa⁸. Suomi on OECD:n jäsenvaltiona liittynyt Inclusive Framework -kokoonpanon Lokakuun kannanottoon (ks. edellä alaviite 8).⁹

Kansainväliset kirjanpitosstandardit

Perustuslain 81 §:ssä edellytetään verosta säätämistä lailla. Verolain on oltava riittävän täsmällinen siten, että sen perusteella voidaan arvioida verovelvollisuuden ja veron perusta, minkä lisäksi laissa on säädettävä verovelvollisen oikeussuojakeinoista. Nyt käsillä olevassa hallituksen esityksessä on yksityiskohtaisesti määrätty sääntöjen piiriin kuulumisen edellytyksistä, veron määrän laskemisesta, ilmoitusmenettelystä, verotuksen toimittamisesta ja maksuunpanosta, sanktioista sekä muutoksenhausta.

Malliverosäännöissä veron perusteen laskenta lähtee konsernitilinpäätöksen laadinnassa sovelletusta kirjanpitosstandardista. Koska laki soveltuu vain suurimpiin konserneihin, tämä standardi on usein kansainvälinen. Tästä syystä esityksessä on käsitelty myös tällaisten kansainvälisten standardien käyttämisen suhdetta PL 81 §:n vaatimuksiin. Kansainvälisten standardien kehitys ei ole Suomen valtion kontrollissa. Kyseisten standardien kehitys voi kuitenkin aiheuttaa muutoksia tapaan, jolla minimiverotuksen piirissä olevat laskevat täydennysveroon vaikuttavan kirjanpidon tuloksensa, tappionsa tai veronsa. Kun otetaan huomioon, että kyse on verovelvollisten jo muutenkin kirjanpidossaan soveltamista standardeista, eikä standardeista, jotka vasta minimiverolain myötä määrättäisiin käytettäväksi, kansainvälisten standardien käyttäminen minimiverotuksen pohjana ei ministeriön käsityksen mukaan ole verovelvollisille sinänsä ongelma. Nykyinen elinkeinoverolaki sallii myös tiettyjen kansainvälisiin standardeihin perustuvien kirjanpitoratkaisujen vaikuttamisen yhteisöveron määräytymiseen. Näistä syistä ministeriö ei pidä nojautumista kansainvälisiin standardeihin ongelmallisena, kun kyse on konsernitilinpäätöksessä muutenkin käytettävästä standardista. Ministeriön käsityksen mukaan kansainvälisten standardien merkityksestä ei kuitenkaan ole aikaisempaa perustuslakivaliokunnan lausuntokäytäntöä.

⁷ Valiokunnan lausunto VaVL 2/2022 vp, U 10/2022 vp, Valtiovarainvaliokunta. Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi konsernien globaalin verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa.

⁸ Valtioneuvoston selvitys eduskunnalle E 84/2021 vp. Valtioneuvoston selvitys: Komission tiedonanto Euroopan parlamentille ja neuvostolle - 2000 luvun yritysverotus, 2.7.2021.

⁹ Eduskunnan suuri valiokunta hyväksyi valtioneuvoston kannan SuVEK 159/2022 vp: Valiokunnalla ei ole huomauttamista valtioneuvoston toimintalinjaan.

Direktiivin ja OECD-aineiston suhde

Minimiverodirektiivin tarkoituksena on varmistaa Pilari 2:n yhtenevä käyttöönotto unionin alueella, EU-oikeuden tarpeet huomioiden. Sisällöllisesti direktiivi siten sisältää Pilari 2:n mallisäännöt kokonaisuudessaan. Direktiivin tarkoituksena on myös varmistaa, että sen implementoinnin tuloksena jäsenvaltioiden kansalliset verotussäännöt ovat ehdot täyttäviä sääntöjä OECD:n mallisäännöissä tarkoitettulla tavalla.

Direktiivin johdanto-osassa tunnustetaan OECD-materiaalien merkitys yhdenmukaisten tulkintojen ja koordinoinnin kannalta¹⁰. Direktiivin johdanto-osan perusteella materiaaleja tulisi käyttää direktiivin tulkinnassa¹¹. Niillä ei toisin sanoen ole direktiivin sanamuodon ylittävää asemaa. Johdanto-osan lisäksi OECD-työhön viitataan mm. olettamasäännöksiä (Safe Harbours) koskevassa artiklassa 32a, jonka mukaan jäsenvaltioiden on noudatettava myöhempiä kansainvälisten sopimusten tuottamia olettamasääntöjä.

Direktiivin onnistunut implementointi siis edellyttää kotimaisen lain kirjoittamista tulkiten direktiivin tekstiä OECD-materiaalien valossa, sekä kyseisen materiaalin jatkokehityksen seuraamista etenkin olettamasäännösten osalta.

Kotimaan lainsäädännön ja OECD-aineiston suhde

Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Säännös asettaa siten vaatimuksen lainsäädännön täsmällisyydestä ja tarkkarajaisuudesta. Veron kohteena olevan henkilön on voitava lain perusteella selvittää velvoitteidensa perusteet ja lakia soveltavan viranomaisen harkinnan on oltava sidottua. Kääntäen voidaan myös sanoa, että sellainen verotussääntö, joka ei sisälly lakiin, ei voi olla Suomessa voimassa, eikä sellaiseen voi siksi perustaa kenenkään verovelvollisuutta. Viranomaisen ei voi pelkällä soveltamiskäytännöllä luoda verotussääntöä, joka ei perustu lakiin.

Edellä viitatus mukaisesti kansainvälisen minimiverohankkeen verotussäännöt (tuloksilukemisääntö, aliverotettujen voittojen sääntö ja kotimaiset täydennysverot), saavat aseman ehdot täyttävinä sääntöinä vain, jos niiden

¹⁰ Direktiivin johdanto-osan 22 ja 24 kohta.

¹¹ Johdanto-osan 24 kohdan mukaan ”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”, joka on hyväksytty OECD:n ja G20-maiden veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoja koskevassa osallistavassa kehyksessä, esitettyjä selityksiä ja esimerkkejä ja GloBE:n täytäntöönpanokehystä, sen safe harbour -säännöt mukaan luettuina, jotta voidaan varmistaa johdonmukainen soveltaminen kaikissa jäsenvaltioissa siltä osin kuin kyseiset lähteet ovat yhdenmukaisia tämän direktiivin ja unionin oikeuden kanssa. Tällaisilla safe harbour -säännöillä olisi oltava merkitystä sekä monikansallisten konsernien että suurten kotimaisten konsernien osalta.”

kansalliset implementaatiot tuottavat mallisääntöjen ja kommentaarin kanssa yhteneviä lopputuloksia. Vaatimus ulottuu myös hallinnolliseen ohjeistukseen. Näin ollen, jos Suomen lakiin implementoitavat säännöt tuottavat tästä kokonaisuudesta poikkeavia lopputuloksia, niille ei lähtökohtaisesti myönnetä ehdot täyttävien sääntöjen asemaa, eivätkä toiset valtiot silloin niitä sellaisina kohtelee.

Perustuslain 81 § voi siten muodostua haasteeksi suhteessa OECD-materiaalin asemaan sikäli kun tällainen materiaali sisältää verotussääntöjä, joita ei ole Suomessa otettu osaksi lakia. Käytännössä suurin todennäköisyys tälle aiheutuisi myöhemmän hallinnollisen ohjeistuksen antamisesta, sillä tällaista ohjeistusta ei ole voitu ottaa direktiiviä implementoitaessa huomioon. Mikäli tällaisen uuden ohjeistuksen sisältämä sääntö halutaan Suomessa voimaan, se saattaa siten edellyttää lakimuutosta. Lainsäätäjän erityisenä haasteena voidaan pitää perustuslain 81 §:ssä tarkoitettujen veron perusteiden, sekä mahdollisten muiden ohjeiden välistä rajanvetoa. Sikäli kun hallinnollinen ohjeistus tuottaa tulkintaselvennyksiä, joiden ei voida katsoa olevan osa verovelvollisuuden tai veron perustetta, ohjeistusta ei välttämättä tarvitse ottaa osaksi lakia, vaan sen asema voi olla verrannollinen esimerkiksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeeseen tai malliverosopimuksen kommentaariin, joita käytetään vakiintuneesti tulkinta-apuna ilman muodollisjuridista pakkoa.

Suomen lain saattaminen tilaan jossa verotussäännöt katsotaan ehdot täyttäviksi, sekä tämän tilan ylläpitäminen, on lainsäätäjän vastuulla. Verotuksen kohteena olevien henkilöiden velvollisuutena ei voi olla verovelvollisuuden tai veron perusteen löytäminen lain ulkopuolelta. Koska muutosten - kuten tulevan hallinnollisen ohjeistuksen - vieminen lakiin tarpeen mukaan on edellytyksenä verotussääntöjen ehdot täyttävän aseman säilyttämiselle, lain muutostarpeita on varsinkin ensimmäisinä vuosina seurattava tarkkaan. Ministeriön käsityksen mukaan OECD-materiaalin ja kotimaan lainsäädännön suhde sinällään on PL 81.1 §:n valossa sinänsä siten selvä, mutta siitä aiheutuu uuden tyyppistä seuranta- ja muutostarvetta, mikä lisää lainsäätäjän taakkaa tavanomaiseen verolakiin verrattuna.

22.11.2023

osastopäällikkö, ylijohtaja

Terhi Järvikare

hallitusneuvos

Jari Salokoski