



VALTIOVARAINMINISTERIÖ
FINANSMINISTERIET

Hallituksen esitys laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta 98/2024

ERITYISASIAANTUNTIJA LAURA BURMESTER
ERITYISASIAANTUNTIJA MIINA LEHTONEN
27.9.2024

Tausta

Kansainvälinen hanke suurten konsernien vähimmäisverotason varmistamiseksi

- Hanke pohjautuu OECD:n (Inclusive Frameworkin) minimiverotyöhön (ns. Pilari 2)
 - Minimiverosta käytetään myös termiä GloBE (The Global Anti-Base Erosion Model Rules)
 - IF:ssä mukana n. 150 maata, työskentely konsensuspohjaista
- Osa OECD:n BEPS (Base Erosion and profit shifting) -projektia, jonka tavoitteena yritysverotuksen uudistaminen ja tiettyjen haitallisina pidettyjen ilmiöiden torjunta
- OECD-hankkeen pohjalta EU:ssa annettiin joulukuussa 2022 *“Direktiivi monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa”* (minimiverodirektiivi), joka tuli implementoida 31.12.2023 mennessä. Suomessa implementointi tapahtui lailla suurten konsernien vähimmäisverosta 1308/2023.

Minimiverosäännöt pähkinäkuoressa (1/2)

- Sovelletaan konserneihin, joiden **konsernitason liikevaihto ylittää 750 milj. €**
- Säännöissä lasketaan lainkäyttöaluekohtainen **verotuksen efektiivinen taso (Effective Tax Rate, ETR)**. Jos taso jää jollain lainkäyttöalueella **alle 15 %:n** konserni joutuu maksamaan lisää veroa, kunnes taso kaikissa toimintamaissa on vähintään 15 %.
- **ETR saadaan jakamalla yrityksen määritellyt verot sen määriteltyjen tulojen määrällä.**
 - Mallisäännöissä on yksityiskohtaiset määräykset tosiasiallisen verotason määrittelyssä käytettävien tulojen ja verojen laskemisesta. -> tavoitteena varmistaa, että sääntelyn piirissä olevien yksiköiden verotason arviointi yhteismitallista kaikissa sääntöjä soveltavissa maissa
 - Laskenta tehdään lainkäyttöalueittain. Konsernin verotaso voi siten jollain lainkäyttöalueella huomattavasti ylittää 15 %:n vähimmäisverotason, mutta toisella jäädä sen alle. Tällöin konserni maksaisi täydennysveroa jälkimmäisen lainkäyttöalueen osalta.
- **Täydennysvero kohdistuu vain rutiinituoton ylittävään tulokseen** – verotuksen pohjana olevaan tulokseen tehdään yrityksen aineellisiin varoihin ja henkilöstömenoihin pohjautuva vähennys (substance based income exclusion) ennen veron määrittämistä

Minimiverosäännöt pähkinäkuoressa (2/2)

- Mikäli konsernin verotus tietyllä alueella alittaa **15 %:n vähimmäistason**, konsernille määrätään täydennysveroa (top-up tax) niin paljon, että 15 %:n taso saavutetaan kaikissa konsernin toimintamaissa.
- Täydennysvero kannetaan jonkin seuraavan verotussäännön perusteella:
 - **Kotimaisen täydennysveron (QDMTT)** perusteella yhtiön sijaintivaltiossa
 - **Tuloksilukemissäännön (IIR)** perusteella emoyhtiövaltiossa
 - **Aliverotettujen voittojen säännön (UTPR)** perusteella muiden konserniyksiköiden sijaintivaltioissa
 - ns.perälautasäännös, jonka tarkoitus lähinnä kannustaa valtioita ottamaan järjestelmä käyttöön

IF-työn tuloksena julkaistu minimiveromateriaali

- GloBE-mallisäännöt julkaistiin joulukuussa 2021 ja niiden kommentaari maaliskuussa 2022
- Mallisääntöjä ja kommentaaria täydentävää **soveltamisohjeistusta** (Administrative Guidance) on julkaistu helmikuussa, heinäkuussa ja joulukuussa 2023, sekä kesäkuussa 2024.
 - Soveltamisohjeistus sisältää myös olettasääntöjä (Safe Harbours) sekä niiden päivityksiä
 - Uutta soveltamisohjeistusta työstetään ja julkaistaan myös jatkossa
 - Ohjeistus on pääosin tulkintaa täsmentävää mutta osan ohjeista on katsottava myös muuttavan mallisääntöjä tai vähintäänkin täyttävän siinä esiintyviä sääntelyaukkoja.
- Vaikka minimiverodirektiiviä ei ole muutettu soveltamisohjeistuksen antamisen jälkeen, edellyttää sen kansallinen täytäntöönpano tulkintaharmoniaa IF:n tuottaman myöhemmän ohjeistuksen kanssa. Harmoniaa on painotettu direktiivin johdannossa, sekä neuvoston ja komission Ecofin-lausunnoissa.

Minimiverohankkeen ns. Common Approach -lähestyminen

- Minimiverosääntöjen käyttöön ottaminen ei ole pakollista, mutta mikäli säännöt otetaan käyttöön, ne tulee ottaa käyttöön yhdenmukaisia tuloksia tuottavalla tavalla (ns. ”*Common Approach*” –näkemys)
- Minimiverotuksen kansainvälinen malli ja Common Approach-lähestyminen perustuvat lokakuun julkilausumaan (October Statement), jossa n. 140 maata ilmaisi tukenensa minimiverohankkeelle.
- Tulosten yhdenmukaisuutta arvioidaan mallisääntöjen, kommentaarin ja soveltamisohjeistuksen valossa IF:n tulevassa peer review- prosessissa.
 - Vain prosessin läpäisseitä sääntöjä pidetään ns. ehdot täyttävinä (Qualified) sääntöinä, jotka voivat estää toisen maan soveltamasta samaan voittoon omia verotussääntöjään.
 - Peer review-vaihetta edeltää tällä hetkellä väliaikaismenettely.

Suomen minimiverolaki

- Laki suurten konsernien vähimmäisverosta (minimiverolaki) tuli direktiivin vaatimusten mukaisesti voimaan 1.1.2024
- Direktiivin voimaansaattamisaikataulun takia minimiverolaki valmisteltiin pääosin vuoden 2023 ensimmäisen puoliskon aikana ja valmistelussa voitiin aikataulusyistä huomioida vuoden 2023 aikana julkaistu IF:n soveltamisohjeistus vain osittain.
- Minimiverolaki ei tämän takia nykyisellään kaikilta osin tuota Common Approach -lähestymisen mukaisia yhteneviä lopputuloksia.
- Siltä osin kuin 2023-soveltamisohjeet täsmentävät lain säännöksiä, yhteneviin lopputuloksiin voidaan päästä tulkintakäytännössä. Ongelmalliseksi muodostuvat sen sijaan ohjeet, jotka muuttavat mallisääntöjen ratkaisua tai täyttävät merkittäviä sääntelyaukkoja. PL 81 §:stä johtuen näiden ohjeiden ei voida katsoa olevan voimassa Suomessa sellaisenaan, ilman lakimuutosta.
- **Ilman muutoksia Suomen minimiverolakia ei voida tulevaisuudessa pitää mallisäännöissä tarkoitettuina ehdot täyttävinä sääntöinä, mikä voisi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, kun konserneihin sovellettaisiin Suomen verotussääntöjen lisäksi muiden maiden sääntöjä.**



Muutoslaki

The background is a solid teal color. It features several thin, white, curved lines that sweep across the frame. One line starts from the left edge and curves downwards towards the bottom right. Another line starts from the bottom left and curves upwards towards the right. A third line starts from the bottom right and curves upwards towards the top right. These lines intersect and create a sense of movement and flow.

Pääasialliset ehdotukset (1/2)

- Muutoslaki sisältää vuoden 2023 soveltamisohjeistuksesta uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat, sekä selvennyksiä, joita ilman laki jäisi hyvin tulkinnalliseksi:
 - Muutoksia esitetään konsolidoinnin, konserniyksiköiden (tietyt valtiolliset rahastot), ja tiettyjen omistusosuuksien määrittelyyn liittyen, minkä lisäksi selvennettäisiin vakuutusyhtiön sijoitussidonnaisiin vakuutuksiin liittyvien verojen kohtelua.
 - Lakiin lisättäisiin eräisiin kurssimuutoksilta suojaaviin instrumentteihin liittyviin voittoihin ja tappioihin liittyvä valintamahdollisuus, eräitä velan anteeksiantotilanteita koskevat säännöt, tiettyjä oman pääoman ehtoisia osuuksia koskeva valinta sekä yksinkertaistetun laskennan mahdollistava, pienomistuksia koskeva valintamahdollisuus. Lakiin lisättäisiin myös tarkentavia sääntöjä tiettyjen käteistukeen vertautuvien veronhyvitysten käsittelystä.

Pääasialliset ehdotukset (2/2)

- Substanssiperusteisen vähennyksen osalta selvennettäisiin tiettyjen rajat ylittävien erien ja vuokratun omaisuuden käsittelyä ja täsmennettäisiin huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvon määrittämistä konserniyksiköiden välisten liiketoimien poistamista koskevien oikaisujen jälkeen sekä lisättäisiin vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavan konsernin ylimmän emoyksikön substanssiperusteista vähennystä koskevat säännöt.
- Lakiin lisättäisiin säännös pysyvästä epäolennaisen konserniyksikön yksinkertaistettujen laskelmien olettamasäännöksestä ja täsmennettäisiin kotimaista täydennysveroa koskevaa olettamasäännöstä.
- Vähimmäisveroilmoitusten ilmoitusvelvollisuutta koskevaa alkuvaiheen ohjeistusta täsmennettäisiin
- Verotuksen maakohtaiseen raportointiin perustuvaa väliaikaista olettamasäännöstä selkeytettäisiin, minkä lisäksi lisättäisiin aliverotettujen voittojen sääntöä koskeva siirtymäkauden olettamasäännös, sekä säännöt väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmään perustuvien väliyhteisöverojen väliaikaisesta kohdentamisesta.
- Lakiin tehtäisiin lisäksi eräitä teknisiä korjauksia.

Pääasialliset vaikutukset

- Esitys muuttaisi ja täydentäisi nykyistä lakia eräiden yksityiskohtien osalta, mutta **verovelvollisten piiri, soveltamisala ja laskentasäännöt pysyisivät pääosin ennallaan. Myös vähimmäisverotaso, johon konserneja verrataan, olisi edelleen 15 %.**
- Vaikutukset olisivat tästä johtuen pääosin oikeustilaa selventäviä ja verotustuloksia yhdenmukaistavia sekä menettelyjä yksinkertaistavia, verotuottovaikutusten jäädessä vähäisiksi:
 - esitys sisältää yksinkertaistuksia, joiden voidaan olettaa vähentävän verovelvollisiin ja veroviranomaisiin kohdistuvaa hallinnollista taakkaa (uudet valintamahdollisuudet ja olettamäsäännöt);
 - esitys sisältää tiettyihin veronhyvityksiin liittyviä muutoksia, joilla voi olla lievä vähentävä vaikutus globaalilla tasolla kerättävien täydennysverojen määrään; kansallisten täydennysverojen etusijan takia vähenemän ei kuitenkaan arvioida näkyvän ensisijassa Suomessa, koska Suomessa ei ole laissa tarkoitettuja veronhyvityksiä.
- Täydennyksistä säätämisen arvioidaan lisäksi lisäävän oikeusvarmuutta etenkin rajat ylittävissä tilanteissa sekä vähentävän tulkintaerimielisyyksiä niin konsernien ja verotuksen toimittavan viranomaisen välillä kuin eri lainkäyttöalueiden välillä

Soveltaminen

- Lakimuutosten ehdotetaan tulevan voimaan vuoden 2024 loppuun mennessä ja muutoksia ehdotetaan sovellettavaksi jo vuoden alusta alkaneisiin tilikausiin.
 - Koska lakia sovellettaisiin jo käynnissä oleviin tilikausiin, olisi hyvä tavoitella mahdollisimman pikaista voimaantuloa.
- Järjestelmän maalimanlaajuisuudesta johtuen muutosten toteuttaminen mahdollisimman yhtäaikaaisesti eri lainkäyttöalueilla on tärkeää:
 - Lain piiriin kuuluvat konsernit ovat pääasiassa rajat ylittäen toimivia. Ohjeiden soveltamisen epätahtisuus lainkäyttöalueiden välillä johtaisi väistämättä näille konserneille lisätaakkaan, koska täydennysvero tulisi tällöin laskea eri lainkäyttöalueiden erilaisin säännöin.
 - Suomalainen konserni joutuisi soveltamaan uusia ohjeita monilla lainkäyttöalueilla, joilla sillä on tytäryrityksiä; uusien ohjeiden lykkääminen Suomessa ei siten yleensä vähentäisi konsernin hallinnollista taakkaa;
- Soveltumisen kuluvaan tilikauteen ei katsota muodostuvan konserneille kohtuuttomaksi. Muutokset perustuvat vuonna 2023 julkaistuu ohjeistukseen, josta lain soveltamispiiriin kuuluvien suurten konsernien voidaan olettaa olevan tietoisia; uudet ohjeet eivät siten ole ennakkoimattomia lain kohderyhmälle.
- Muutokset ovat myös lähes poikkeuksetta verovelvollisen kannalta edullisia.
 - Verotuksen maakohtaiseen raporttiin perustuva väliaikainen olettamasäännös muuttuisi siten, että tiettyjen manipulointijärjestelmien vaikutus poistettaisiin. Tämä voi tarkoittaa tällaiseen toimenpiteeseen ryhtyneen kannalta sitä, että olettamasäännöksen piiriin ei päästäkään. Tämä ei itsessään kuitenkaan lisää veronmaksun määrää; olettamasäännöksen ulkopuolella sovelletaan normaaleja laskentasääntöjä.
 - Samoin eräiden hybridi-instrumenttien kohtelua on tarkennettu siten, ettei kohtelun epäsymmetrisyydellä olisi vaikutusta täydennysveron laskemiseen – tämä voi vaikeuttaa täydennysveron välttämistä.



VALTIOVARAINMINISTERIÖ
FINANSMINISTERIET

Kiitos!