

LAUSUNTO

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

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

UPM-Kymmene Oyj esittää lausuntonaan kunnioittaen seuraavaa.

Lausunnon keskeinen sisältö

Minimiverolainsäädäntö on implementoitu EU:ssa hyvin tiukassa aikataulussa minimiverodirektiivin implementointiaikataulusta johtuen. Direktiivin kunnianhimoisesta aikataulusta johtuen GloBE-mallisääntöjä koskevaa hallinnollista ohjeistusta ei ehditty OECD:n tasolla saada valmiiksi ennen minimiverolain kansallista voimaansaattamista. Nyt kommentoitava hallituksen esitys koskee OECD:n vuonna 2023 antaman hallinnollisen ohjeistuksen saattamista osaksi Suomen verolainsäädäntöä. Huomionarvoista on, että myös 2024 on annettu uutta hallinnollista ohjeistusta ja OECD tulee antamaan hallinnollista ohjeistusta vielä tulevinakin vuosina.

Minimiverojärjestelmä ei ole vielä tänäkään hallituksen esityksen jälkeen valmis ja tämä aiheuttaa verovelvollisille epävarmuutta. Lausuntomme keskittyy siihen, että oikeusvarmuus on varmistettava ehdotettuun voimaantulosäännökseen tehtävällä muutoksella sekä lisäämällä ennakkoratkaisumahdollisuus minimiverolakiin.

Oikeusvarmuus varmistettava

Voimaantulosäännöksen taannehtivuus

Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että laki tulee voimaan 31.12.2024 mennessä. Lakia on esityksen mukaan kuitenkin tarkoitus soveltaa ensimmäisen kerran jo 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Ratkaisua on perusteltu sillä, että muutokset perustuvat vuonna 2023 julkaistuihin GloBE-soveltamisohjeisiin ja niiden toteuttaminen yhdenmukaisesti maailmanlaajuisesti on tärkeää konsernien toimiessa rajat ylittäen.

Huomionarvoista on, että hallituksen esityksessä tulkinta OECD:n ohjeiden ajallisesta ulottuvuudesta on täysin muuttunut verrattuna edelliseen minimiverolakia koskeneeseen hallituksen esitykseen (HE 77/2023). Aikaisemmassa hallituksen esityksessä on perustellusti viitattu perustuslain 81 §:än sekä GloBE-mallisääntöjen 8.3 artiklaan:

Common approach -periaate on ulotettu GloBE-mallisääntöjen 8.3 artiklassa myös myöhempään hallinnolliseen ohjeistukseen, jolla GloBE-kommentaaria aika ajoin päivitetään. **8.3 artiklan mukaan hallinnollista ohjeistusta tulee verotuskäytännössä noudattaa, kotimaisen lainsäädännön vaatimukset huomioiden.** GloBE-kommentaarissa on todettu, ettei hallinnollinen ohjeistus voi välttämättä olla kaikilla Inclusive Framework -kehyksen jäsenlainkäyttöalueilla sitovaa suoraan julkaisuhetkellään, vaan paikallisia toimia, mukaan lukien lainsäädäntötoimia, saatetaan edellyttää. Hallituksen käsityksen mukaan **Suomi on kommentaarissa tarkoitettu lainkäyttöalue, jolla hallinnollisen ohjeistuksen noudattaminen voi edellyttää lainsäädäntötoimia siltä osin kuin hallinnollinen ohjeistus sisältää verotussäännöiksi tulkittavia kohtia, sillä muutoin perustuslain 81 §:n verosta lailla säätämisen vaatimus ei täyttyisi, eivätkä säännöt olisi Suomessa voimassa olevaa oikeutta.** Tästä johtuen hallinnollista ohjeistusta on seurattava, jotta kotimaiseen lainsäädäntöön tuotavat osat voidaan tunnistaa. GloBE-mallisääntöjen 8.3 artikla ei sinänsä sisällä aikataulua kansallisille voimaansaattamistoimenpiteille. (korostus lisätty)

Myös valtiovarainvaliokunta on analysoinut OECD:n ohjeiden ajallista ulottuvuutta minimiverolakia koskevassa mietinnössään VaVM 13/2023 vp. Mietinnön mukaan OECD:n ohjeet ovat hallituksen esitysluonnoksessa tarkoitettussa tilanteessa – eli tilanteessa jossa lainsäädäntötoimia tarvitaan - voimassa vasta kun ne on otettu osaksi Suomen lainsäädäntöä:

Kuten perustuslakivaliokunta on lausunnossaan todennut, lain säännösten tulee olla sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä on sidottua harkintaa. **Sikäli kuin OECD-materiaalit ja tuleva ohjeistus sisältävät sellaisia veroa koskevia sääntöjä, että ne edellyttävät lainsäädäntötoimia, on ne otettava osaksi kotimaan lainsäädäntöä, jotta ne voivat olla voimassa.** (korostus lisätty)

Hallituksen esityksen mukaan ehdotetut muutokset ovat pääosin verovelvollisen kannalta edullisia. Hallituksen esityksessä ei ole kattavasti analysoitu muutosten vaikutusta verovelvollisten kannalta. Korostettakoon lisäksi, että ehdotettu verotuksen maakohtaiseen raporttiin perustuvaan olettasäännöksen rajausta on erityinen veronkiertosäännös. Sen on ehdotettu koskevan hybridijärjestelyitä jotka on toteutettu sen jälkeen kun OECD:n ohje on julkaistu.

Vaikka Suomen lainsäädäntö ei sisällä ehdotonta takautuvan lainsäädännön kieltoa, on verolait vakiintuneesti tulleet voimaan aikaisintaan hallituksen esityksen antamisajankohdasta alkaen. Hallituksen esityksessä on viitattu perustuslakivaliokunnan lausuntoon PeVL 1/2009 vp, jossa takautuva verolainsäädäntö yksittäistapauksessa hyväksyttiin. Kuten viitatussa ratkaisussa on todettu, ratkaisussa oli kyse yksittäistapauksesta joihin liittyi erityispiirteitä – kyse oli yksittäisen yhtiön tuloverovapauden poistamisesta takautuvasti tilanteessa jossa yhtiö itsekin oli ollut aktiivinen. Tästä yksittäistä yhtiötä koskevasta ratkaisusta ei voida tehdä sellaista johtopäätöstä, että yleisesti verovelvollisia koskevia verolakeja voitaisiin muuttaa takautuvasti verovelvollisten vahingoksi.

Hallituksen esityksessä ei ole esitetty vakuuttavia perusteluja sille, miksi aikaisemmasta OECD:n ohjeiden ajallista ulottuvuutta koskevasta tulkinnasta tulisi poiketa. Perustuslain 81 §:n mukaan verosta on säädettävä lailla ja tällaiset perustuslain vaatimukset on huomioitu ja kansalliset perustuslain edellyttämät lainsäädäntötoimet on mahdollistettu myös GloBE-mallisääntöjen artiklassa 8.3. Esimerkiksi Ruotsissa OECD:n vuoden 2023 hallinnollisesta ohjeistuksista aiheutuvat muutokset tulevat voimaan vuoden 2025 alusta alkaen mutta lainsäädäntöön sisällytetään mahdollisuus soveltaa säännöksiä verovelvollisen pyynnöstä jo 31.12.2023 jälkeen alkaneisiin tilikausiin.

Ehdotettu malli sopii huonosti vero-oikeusjärjestelmään. Se on perustuslain vastainen ja verovelvollisen oikeusturvan kannalta hyvin ongelmallinen. Mikäli hallituksen esitys hyväksytään nyt esitetyssä muodossa, näyttäisi tämä johtavan käytännössä OECD:n ohjeiden suoraan sovellettavuuteen Suomessa. Taannehtivuuden osalta pelkona on, että tulkintaa sovellettaisiin jatkossa laajemminkin myös muissa veroasioissa ja lopulta perustuslain 81 § menettäisi merkityksensä.

Lakiesitystä on muutettava siten, että muutokset tulevat voimaan vasta vuoden 2025 alusta alkaen ainakin siltä osin kun muutokset ovat verovelvolliselle negatiivisia. Verovelvolliselle positiiviset muutokset eivät ole verovelvollisten oikeusturvan kannalta ongelmallisia ja näin ollen näitä muutoksia tulee soveltaa jo OECD:n ohjeen julkaisujankohdasta lähtien. Vaihtoehtoisesti tulisi harkita Ruotsin mallia, jossa OECD:n ohjetta voidaan soveltaa verovelvollisen pyynnöstä jo lain voimaantuloa aikaisemmasta ajankohdasta.

Ennakkoratkaisun tarve

Hallituksen esitys ei sisällä ennakkoratkaisumahdollisuutta. Verovelvollisilla on jopa korostettu tarve saada vähimmäisveron soveltamista koskevia ennakkoratkaisuja voimaantulon alkuvaiheessa. Ehdotetut säännöt ovat monimutkaisia ja ne eroavat merkittävästi voimassa olevasta tuloverojärjestelmästä. Oikeuskäytännön puuttuessa sääntöjen oikea tulkinta käytännön tilanteissa on epävarmaa. Oikeusvarmuuden parantamiseksi minimiveron soveltamista koskevista tulkintakysymyksistä tulisi olla mahdollista hakea ennakkoratkaisua Verohallinnolta ja Keskusverolautakunnalta lainsäädännön voimaantulosta alkaen.

Valtiovarainvaliokunta piti lausunnossaan VaVM 13/2023 vp tärkeänä, että minimiverotusta koskevan ennakkoratkaisun valmistelua jatketaan ja lakiin sisällytetään mahdollisuus ennakkoratkaisun saamisesta joko OECD:n tulevan työn tulosten mukaisesti tai puhtaasti kansallisin ratkaisuin kohtuullisessa ajassa ottaen huomioon, että ensimmäiset minimiveroa koskevat ilmoitukset tulee jättää vuoden 2026 aikana.

Ennakkotietomahdollisuus olisi kirjattava lakiin vuoden 2025 alusta alkaen, jotta valtiovarainvaliokunnan asettama aikataulutavoite toteutuisi. Mikäli tämä mahdollisuus sisällytetään lainsäädäntöön vasta vuoden 2026 alusta alkaen, on epävarmaa ehtivätkö minimiverolainsäädännön piiriin kuuluvat verovelvolliset saada ennakkoratkaisun ennen minimiveroilmoituksen jättämistä kesäkuussa 2026. Lisäksi ennakkoratkaisuille saattaa olla tarvetta koskien oletettavissa olevissa käytettävää maakohtaista raporttia, joka vuotta 2024 koskien tulee jättää vuoden 2025 loppuun mennessä. Minimiverolainsäädäntö on hyvin monimutkaista lainsäädäntöä ja on mahdollista, että alkuvaiheessa ennakkotietoprosessissa

syntyy ruuhkaa hakemusten määrästä ja mahdollisesti myös keskimääräistä pidemmästä käsittelyajasta johtuen.

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**.

UPM-KYMMENE OYJ



Stefan Sundman
Vice President, Public Affairs



Tommi Talvia
Director, Group Tax and Structures