

Lausunto verojaoston asiantuntijapyyntöön luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta

Verojaosto on pyytänyt lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta. Lausuntomme esitämme pyynnön johdosta seuraavaa.

Täytäntöönpanon harmonisointi maiden välillä (Common Approach)

Kuten hallitus esittää Common Approach -vaatimuksesta johtuen lain kansallinen liikkumavara on rajallinen, jos halutaan varmistaa, että lopputulokset ovat kansainvälisesti yhdenmukaisia. Ilman tarvittavia muutoksia Suomen minimiverolakia ei myöskään voitaisi pitää GloBE-mallisaäntöjen edellytykset täyttävänä lainsäädäntönä, mikä voisi aiheuttaa kielteisiä vaikutuksia Suomessa toimiville konserniyksiköille. Esimerkiksi kotimaisen täydennysveron olettamasäännöksiin vetoamisen edellytyksenä Suomen osalta on edellytykset täyttävän lainsäädännön voimaansaattaminen ja vertaisarvioinnin läpäiseminen. Pidämme myönteisenä lain pyrkimystä saavuttaa yhdenmukaisia tuloksia. Lisäksi lain tavoite luoda Suomen verotussäännöistä GloBE-mallisaäntöjen kanssa yhteneväiset katsotaan toteuttavan minimiverodirektiivin tarkoitusta. Kun laki on yhteneväinen GloBE-mallisaäntöjen sekä muiden maiden lainsäädännön kanssa, vähimmäisverojärjestelmien eroavaisuudet voidaan minimoida eivätkä kotimaiset yritykset jää muita maita heikompaan asemaan.

Toisaalta Common Approach -vaatimuksen noudattaminen käytännössä delegoi norminantovallan OECD:n osallistavalle kehykselle (Inclusive Framework), mistä tarve muuttaa minimiverodirektiivin pohjalta laadittua kotimaista sääntelyä pääosin johtuu. Oikeusperustana delegoinnille ovat oikeudellisesti sitomattomat lähteet, direktiivin johdanto-osa sekä lokakuun lausuma.¹ Delegointi tapahtuu muodollisesti Suomen eduskunnan parlamentaarisessa kontrollissa, mutta hallituksen esityksessä kuvatuista syistä Common Approach käytännössä rajoittaa eduskunnan toimivaltaa. Soveltamisohjeiden ja lainsäädäntöprosessin ajoitus johtaa myös kysymyksiin verolainsäädännön taannehtivuudesta (ks. jäljempänä), kuten hallituksen esityksessäkin viitataan. Soveltamisohjeistuksia on odotettavissa lisää myös tulevaisuudessa.² Tämän vuoksi nyt käsiteltävänä olevalla hallituksen

¹ [6.3 EU-säädökset | Lainkirjoittajan opas \(finlex.fi\)](#) on todettu, että ”Oikeudellisesti sitovat säännökset sisältyvät säädöksen artikloihin. Johdanto-osassa ei voi säätää sitovista velvoitteista, mutta sitä voidaan käyttää apuna artiklatekstiä tulkittaessa.” Lokakuun lausuman oikeudellisesta luonteesta, ks. Curtis A. Bradley, Jack Goldsmith & Oona A. Hathaway, *The Rise of Nonbinding International Agreements: An Empirical, Comparative, and Normative Analysis*, The University of Chicago Law Review 90:5, 1281–1364, s. 1289–1290 ja 1307 luokittelevat lokakuun 2021 lausuman formaaliksi sitomattomaksi sopimukseksi. Sen nojalla laadittujen dokumenttien vaikutus mallisaäntöjen sisältöön voi perustua myös niiden sisällön laatuun ja kansallisvaltioiden haluun säilyttää maineensa.

² Mallisaäntöjen tulkintaan julkaistaan edelleen OECD:n toimesta päivityksiä ja täsmennyksiä, joita ei ole voitu aiemmin eikä nytäkään voida täysimääräisesti huomioida. Käytännössä minimiverolaissa, myös nyt säädettäväksi ehdotetut muutokset huomioon ottaen, on siten kyseessä laki, jonka verotussäännöt ja soveltaminen täsmentyvät myöhemmin OECD:n antamien ohjeistusten perusteella. OECD on julkaissut uutta soveltamisohjeistusta viimeksi kesäkuussa 2024, minkä lisäksi on odotettavissa, että sitä julkaistaan lisää myös tulevaisuudessa.

esityksellä luodaan käytäntö siihen, miten soveltamisohjeet tuodaan kansalliseen lainsäädäntöön.

Emme ota tässä enemmälti kantaa sääntelykehyksen, toimivallan tosiasiallisen delegoinnin ja lainsäädäntötavan valtiosääntöoikeudellisiin ulottuvuuksiin, mutta toivomme valtiovarainvaliokunnalta lainsoveltajan työtä ohjaavaa kannanottoa oikeuslähteiden (OECD:n soveltamisohjeet, direktiivi³, kansallinen lainsäädäntö) keskinäisiin suhteisiin ja voimassaolon ajallisiin ulottuvuuksiin. Teknisenä näkökohtana esitämme, että johdonmukainen viittaaminen OECD:n soveltamisohjeisiin ja muihin materiaaleihin lainkohtien yksityiskohtaisissa perusteluissa, parantaisi verovelvollisten mahdollisuuksia tunnistaa lainkohtien perusteena olevat lähteet ja auttaisi lainsoveltajia, kun tarkempaa johtoa on käytännössä haettava OECD:n materiaaleista. Suppea esitystapa esityksen perusteluissa yhdistettynä vaillinaisiin viittauksiin saattaa toisinaan hämärtää, tarkoitetaanko kotimaisella lainsäädännöllä merkityseroa OECD:n soveltamisohjeisiin.⁴

Lain taannehtivuus

Verovelvollinen saattaa joutua tekemään vähimmäisveron laskentaan liittyviä päätöksiä huomioiden samalla tulkintalähteiden tulevat muutokset huomattavasti ennen kuin niitä on saatettu kansalliseen lakiin. Voimaansaattamisen aikataulu ja soveltamisen ensimmäinen verovuosi voivat olla päätöksiä tehtäessä epäselviä. Tämänkaltainen kehitys lisää epävarmuutta ja vaikeuttaa verotuksen ennakoitavuutta. Lisäksi esitysluonnoksen perusteella jää epäselväksi, miten OECD:n vuonna 2024 tai mahdollisesti myöhemmin antamiin soveltamisohjeisiin sisältyviä uusiksi verotusäännöiksi tulkittavia osia tullaan ajallisesti soveltamaan tai voiko Verohallinto antaa näiden osalta tarkempia ohjeita ennen kuin ne on saatettu voimaan lain tasolla. Näyttää, että hallituksen perusteluista poiketen joitakin muutoksia esitetään myös kesäkuussa 2024 annetun soveltamisohjeen perusteella.⁵

Pilari 2 -sääntelyn noudattaminen edellyttää yrityksiltä muutoksia laskentaprosesseihin ja tietojärjestelmiin. Raportointivaatimuksia on yleisesti pidetty dataintensiivisinä. Taannehtivuuden vaikutuksia ei voida arvioida ainoastaan veroseuraamusten tai myönnettävien hallinnollisten helpotusten näkökulmista vaan myös verovelvollisten mahdollisuudet sopeuttaa prosessinsa ja järjestelmänsä tehtäviin muutoksiin täytyy ottaa huomioon. Haasteita syntyy jo tavanomaista enemmän uusien vaatimusten ymmärtämisestä, koska lainsäädäntö on mutkikasta ja siihen vaikuttavat sekä kansalliset että kansainväliset lähteet, joiden sisältö osittain eroaa ja julkaisuajankohdat ovat vaihtelevia. Haasteet korostuvat, kun lainsäädäntöä muutetaan jo käynnissä olevia tilikausia koskien.

Taannehtivuudesta johtuvien ongelmien torjumiseksi esitämme verovelvollisille mahdollisuutta valita taannehtivan tai tilikauden alkaessa voimassa olleen lainsäädännön väliltä. Verovelvollisen valinnanmahdollisuus jättäisi heidän harkintaansa sen, milloin taannehtiva soveltaminen on edullista. Tämä on näkemyksemme mukaan ainoa tehokas tapa määritellä muutosten edullisuus tai epäedullisuus tapauskohtaisesti oikein. Taannehtivuuteen ja

³ Kuten Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö (SAK ry) on lausunnossaan hallituksen esitysluonnokseen ilmaissut, kansallisen direktiiviin perustuvan sääntelyn muuttaminen ilman, että direktiiviä on muutettu, on poikkeuksellista. Esimerkkinä lakiesitykseen tuotu direktiivin 11 artiklan 2 momentin sanamuodon kanssa ristiriidassa oleva 9 luvun 10 § koskien kotimaisen täydennysveron olettamasäännöstä.

⁴ Esimerkiksi ehdotetuissa 10:13-18 §:ssä lain samamuodoista ja suppeista perusteluista saattaa päätyä erilaisiin johtopäätöksiin kuin asianomaisten soveltamisohjeiden teksteistä.

⁵ Esitysluonnoksen 4 luvun 13 §:n sanamuoto ottaa huomioon kesäkuun 2024 soveltamisohjeissa esitetyn täydennyksen, jonka mukaan ”The term ”payment” in Article 4.4.4 and Article 4.4.2(b) refers to the accounting reversal of the DTL or of the recaptured DTL.” Tältä osin hallituksen esityksessä toimeenpannaan kesäkuun 2024 soveltamisohjeistusta, joka olisi sovellettavissa vuoden 2024 verotuksessa.

mahdollisiin ratkaisuihin sen välttämiseksi on viitattu myös esitysluonnokseen annetuissa lausunnoissa.⁶

Verohallinnon ja valtionvarainministeriön resurssit

Koska vähimmäisveroa koskeva sääntely on hyvin laaja ja monimutkainen kokonaisuus, Verohallinnolle ja valtionvarainministeriölle tulee taata riittävät resurssit valmistella ja käsitellä vähimmäisveroa siten, että lainsäädäntö ja Verohallinnon ohjeet ovat mahdollisimman selkeitä.⁷ OECD:n soveltamisohjeistuksien merkitys lainsäädännön ja tulkinnan ohjaajina on erityinen ja niiden julkaisutahti jatkuu oletettavasti vilkkaana. Vaikka siirtohinnoittelua koskevat ohjeet ovat hallituksen esityksessä viitatulla tavalla merkittäviä kotimaisen verolainsäädännön tulkinnassa, niiden julkaisufrekvenssi on huomattavasti harvempi. Myös täydennysveron tietoilmoituksen ja siihen vaadittavan XML-skeeman rakentaminen tulee vaatimaan Verohallinnolta voimavaroja ja yrityksiltä valmiuksia raportointivaatimusten täyttämiseen.

Lainvalmistelun yhteydessä tulisi arvioida, esimerkiksi Verohallintoa tästä asiasta nimenomaisesti kuulemalla, onko Verohallinnolla käytettävänä riittävät resurssit laatia riittävän nopealla aikataululla ohjeistuksia vähimmäisverosäännösten soveltamisesta. Muussa tapauksessa lainvalmistelun yhteydessä ennakoituihin tai havaittuihin tulkintaongelmiin tulisi ottaa laajemmin kantaa jo lainvalmistelussa. Resurssien riittävyyttä arvioitaessa tulisi huomioida, että ohjeistuksissa ei voida keskittyä pelkästään kotimaisiin soveltamistilanteisiin, koska Suomen lainsäädännön mukaan joudutaan arvioimaan myös ulkomaan toimintoja (tuloksilukemissäännön soveltaminen) ja ulkomaisia konserneja (aliverotettujen voittojen säännön soveltaminen). Siirtymäkauden oletettasäännöistä huolimatta konsernit joutuvat yleisesti varautumaan siihen, että kaikki konserniyksiköt eivät välttämättä täytä oletettasääntöjen kriteereitä. Pidämme tältä osin tarpeellisena, että Verohallinnon resursseja ja ohjeistusten laadinnan aikatauluja verrataan muihin valtioihin. Olisi suomalaisten konsernien edun mukaista, että veroilmoittamiseen ja verotusmenettelyyn liittyvät yksityiskohdat saataisiin vahvistettua hyvissä ajoin. Jos Suomen osalta yksityiskohdat vahvistetaan kovin myöhäisessä vaiheessa, tämä asettaa suomalaiset konsernit muita huonompaan asemaan.

Ennakkoratkaisun hakeminen

Kuten useat tahot ovat lausuneet hallituksen esitysluonnokseen, kannatamme myös sitä, että yrityksillä olisi mahdollisuus ennakkoratkaisun hakemiseen.⁸

Veronkorotusta koskeva siirtymäkauden säännös

⁶ Tämä oli mainittu OTT Marianne Malmgrénin lausunnossa, jossa viitataan Ruotsin malliin ja ehdotetaan, että lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1.1.2025 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Malmgrénin ehdottaa myös, että voimaantulosäännöksessä yksilöityjä verovelvollisille edullisia säännöksiä sovellettaisiin 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Kuten Malmgrén toteaa, kansallisvaltioiden ratkaisut soveltamisohjeiden ajallisesta implementoinnista ovat erilaisia, minkä vuoksi hallituksen esityksessä (s. 12) viitattua epätahtisuutta lainkäyttöalueiden välillä syntyy Suomen kansallisista ratkaisuista huolimatta. EK ja Teknologiateollisuus viittaavat Malmgrénin lausuntoon omissa lausunnoissaan tältä osin.

⁷ Näitä näkökohtia on painotettu esimerkiksi Fingo ry:n sekä SAK ry:n hallituksen esitysluonnokseen antamissa lausunnoissa.

⁸ Esimerkiksi Keskuskaupakamarin, Teknologiateollisuuden ja Elinkeinoelämän keskusliiton lausunnot. Asia nousi laajalti esille myös suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain säätämiseen johtaneen hallituksen esityksen 77/2023 käsittelyssä.

Pidämme lakiin jo aikaisemmin otettua siirtymäkauden huojennusta, joka nyt siirrettäisiin 10 luvun 4 §:ään, hyvänä. Yleisesti sanktioiden tasoa tulisi yllä lausuttua taustaa vasten tarkastella kriittisesti. Sanktion määrääminen tulkinnanvaraisessa tai epäselvässä tilanteessa olisi erityisesti lain soveltamisen alkuvaiheessa kohtuutonta ottaen huomioon lainsäädännön poikkeuksellisen monimutkaisuuden. Kannatamme myös luonnokseen annetuissa lausuntoihin sisältyvää ehdotusta huojennuksen ulottamiselle myös myöhästymismaksuihin.⁹

Ulkomaiset soveltamistilanteet

Lakiesityksessä todetaan joissakin kohdissa, että tietyt laskennan oikaisueroihin liittyvät tilanteet eivät ole Suomen verojärjestelmän kannalta relevantteja. Nämä ovat sinänsä hyviä selvennyksiä suomalaisia konserniyksiköitä varten. Pyydämme kuitenkin lainvalmistelussa kiinnittämään erityistä huomiota siihen, että Suomessa tulee tehtäväksi täydennysveron tietoilmoituksia ja täydennysveroilmoituksia myös ulkomaisten konserniyksiköiden puolesta.

Helsingissä 7. päivänä lokakuuta 2024

Suomen Veroasiantuntijat ry

Erkki Tiitta
jäsen

Heikki Wahlroos
puheenjohtaja

⁹ Verohallinto oli esittänyt tätä esitysluonnokseen antamassaan lausunnossa.