**Lausunto**
27.11.2023

Eduskunta
Valtiovarainvaliokunta
Verojaosto
00102 EDUSKUNTA

# Hallituksen esitys 77/2023vp suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt valtiovarainministeriön lausuntoa hallituksen esitystä koskevista verojaostolle jätetyistä kirjallisista lausunnoista. Kirjallisen lausunnon ovat verojaostolle jättäneet Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Elinkeinoelämän valtuuskunta EVA, Finnwatch ry, Keskuskauppakamari, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK, Suomen Yrittäjät, Energiateollisuus ry, Finanssiala ry, Kalevi Sorsa -säätiö, dosentti Marianne Malmgrén, professori Pekka Nykänen, professori Jaakko Ossa, Suomen Veroasiantuntijat ry, Teknologiateollisuus ry, senior fellow Timo Viherkenttä, UPM-Kymmene Oyj, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus VATT ja Verohallinto.

Lausunnot on toimitettu valtiovarainministeriölle. Valtiovarainministeriö esittää eduskunnalle lausuntonaan kirjallisissa lausunnoissa esille tuoduista seikoista seuraavaa:

***Ennakkoratkaisu***

Useissa lausunnoissa on toivottu lakiin sisällytettäväksi alusta saakka mahdollisuus kirjallisen ennakkokannanoton hakemiseen. Ennakkokannanottomahdollisuus on nähty tarpeelliseksi uuden tyyppisen sääntelyn ja monimutkaisuuden takia.

*Valtiovarainministeriön lausunto*

PL 81 §:n mukaan verolain on oltava sisällöllisesti riittävän täsmällinen ja sisällettävä säännökset verovelvollisen oikeusturvasta. Ehdotettu lakikokonaisuus sisältää sinänsä täydelliset säännöt verovelvollisuuden ja veron perustan arvioimiseksi, sekä säännökset sanktioiden määräytymisestä ja muutoksenhausta. Koska kyseessä on laaja ja monimutkainen sääntökokonaisuus, on todennäköistä, että sääntöjen soveltamiskysymyksiä nousee esiin sääntöjen piiriin tulevien yritysten keskuudessa.

Esityksen mukaan lain soveltamisesta ei kuitenkaan ensivaiheessa – tuloverotuksesta poiketen – olisi mahdollista saada sitovaa ennakkokannanottoa. Tämän vuoksi on pohdittava, sisältääkö laki riittävät määräykset verovelvollisen oikeussuojakeinoista, sekä onko laki sisällöllisesti riittävän ennakoitava. Tältä osin ministeriö katsoo, että vaikka sitova ennakkokannanottomahdollisuus on vakiintunut osaksi tuloverotusta, kyseessä ei ole edes tuloverotuksessa varsinainen oikeussuojakeino (jollainen esimerkiksi muutoksenhaku on). Ratkaisun saaminen ei myöskään ole taattua. Tuloverotuksessa ennakkoratkaisua voidaan hakea joko keskusverolautakunnalta, joka voi hakemuksesta antaa ratkaisun, jos se on tarpeen lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai verotuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi tai muusta erityisen painavasta syystä, tai Verohallinnolta, joka voi, mutta ei ole pakotettu, sitä antamaan. Kyseessä on siis tuloverotuksessakin vain oikeus hakea, mutta ei saada, ennakollista kannanottoa.

Ministeriön näkemyksen mukaan pitkällä aikavälillä myös minimiverotuksessa ennakkokannanottomahdollisuuden käyttöön ottamista tulisi tukea. Välittömästi sen poisjättämiseen on kuitenkin hyviä syitä. Koska kyseessä on rajat ylittävä järjestelmä, puhtaasti kansallisten tulkintojen luominen nimenomaan alkuvaiheessa, kun maiden yhteistä käytäntöä ei ole vielä syntynyt, voi johtaa hankaliin tilanteisiin ja jopa kahdenkertaiseen verotukseen. OECD:ssa työstetään mekanismeja riitojen ennaltaehkäisemiseksi. Rajat ylittävien yhdenmukaisten ratkaisujen saavuttamiseksi kotimaiset prosessit tulisi suunnitella tämän tulevan työn tulosten mukaisesti.

Ennakkokannanottomahdollisuuden puuttumista tulee ministeriön käsityksen mukaan tarkastella myös verovelvollisen velvoitteiden ja muun tulkintaavun valossa. Tältä osin voidaan havaita, että ennakkoratkaisumenettelynkin puuttuessa Verohallinto voi edelleen käydä verovelvollisten kanssa ennakollisia keskusteluita lain tulkinnasta. Ennakollinen keskustelu voi tuottaa sellaista kirjallista ohjeistusta, joka antaa verovelvolliselle yksittäistapauksessa luottamuksensuojaa. Lisäksi Verohallinnon julkaisema yleinen kirjallinen ohjeistus yhdenmukaistaa tulkintaa. Direktiivin johdanto-osan mukaisesti tulkinnassa olisi käytettävä apuna OECD-materiaaleja. Nämä seikat yhdessä ovat ministeriön käsityksen mukaan omiaan lisäämään tulkintavarmuutta ennakkokannanottomenettelyn puuttuessa.

Ministeriö huomauttaa, että nyt ehdotettu laki poikkeaa tiettyjen sanktioiden ja seuraamusten osalta tuloverolaista. Laki ei nykyisellään sisällä mahdollisuutta arvioverotukseen tai veronkiertosäännöksen (verotusmenettelylain 28 §) soveltamiseen. Ministeriön arvion mukaan nämä tuloverotuksen perinteiset piirteet eivät ainakaan alkuvaiheessa olisi soveliaita minimiverotuksen toimittamisessa, osin juuri säännösten uutuuden ja monimutkaisuuden takia. Lisäksi lakiehdotus sisältää siirtymäkauden poikkeuksen veronkorotukseen (9 luvun 4 §): siirtymäkaudella veronkorotusta ei määrättäisi, jos

ilmoitusvirhe perustuu ilmoitusvelvollisen väärään tulkintaan ja ilmoitusvelvollinen on vilpittömässä mielessä pyrkinyt selvittämään oikean tulkinnan. Säännös on merkittävä lievennys niihin seurauksiin, joita väärästä tulkinnasta voi verovelvolliselle aiheutua.

Ministeriön näkemyksen mukaan ennakkokannanottomahdollisuuden puuttuminen alkuvaiheessa ei siten muodosta tilannetta, jossa laista voitaisiin katsoa puuttuvan verovelvollisen kannalta riittävät oikeussuojakeinot tai ennakoitavuus; ennakkoratkaisun saaminen ei nykyisinkään ole verovelvollisen subjektiivinen oikeus, minkä lisäksi lakiehdotukseen on luotu tuloverolaista poikkeavia mekanismeja sen varmistamiseksi, ettei alkuvaiheen vilpittömistä tulkintavirheistä aiheudu verovelvolliselle kohtuuttomia lopputuloksia.

Useissa lausunnoissa on myös kannettu aiheellista huolta Verohallinnon resurssien riittävyydestä. Ministeriö toteaa, että näihin huoliin vastaaminen ja ennakkokannanottomenettelyn luominen lain soveltamisen alkuvaiheessa vaikuttavat keskenään ristiriitaisilta.

***Sanktiot***

Osassa lausunnoista on otettu kantaa seuraamusmaksuihin. Kahdessa lausunnossa seuraamusmaksuja pidettiin liian alhaisina, kun taas toisissa niitä pidettiin liian korkeina. Muutamassa lausunnossa sanktioita pidettiin suuruudeltaan oikeasuhteisina. Lausunnoissa on lisäksi laajasti kiitelty seuraamusmaksuja koskevan siirtymäkauden erityissäännöksen sisällyttämistä lakiin.

Lausunnoissa, joissa sanktioihin on suhtauduttu kriittisesti, veronkorotuksen minimitasoa on pidetty korkeana. Lausunnoissa on viitattu Ruotsin vastaavaan lakiesitykseen alhaisempien seuraamusmaksujen ala- ja ylätasojen osalta. Joissain lausunnoissa myös katsottiin, että virheellisen vähimmäisverolaskelman jälkikäteinen korjaaminen oma-aloitteisesti ei tulisi johtaa seuraamusmaksuihin.

*Valtiovarainministeriön lausunto*

Hallituksen esityksen taustalla olevan minimiverodirektiivin ((EU) 2022/2523) [1]46 artiklan mukaisesti virheellisiin veroilmoituksiin liittyvien kansallisten seuraamusmaksujen on oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia. Minimiverolain soveltuessa vain suurimpiin konserneihin ministeriö katsoo, että direktiivin vaatimuksien täyttämiseksi sanktiotason on oltava suuruudeltaan yleisesti korkeampi kuin tuloverotuksessa. Tuloverotuksen korotustasoa koskevia sääntöjä sovelletaan myös pienimpiin verovelvollisiin, minkä vuoksi

[1] Neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523 monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisvero-tason varmistamisesta unionissa

varsinkin kiinteäsummaiset myöhästymismaksut ovat määrällisesti alhaiset. Minimiverosäännöksiin liittyvien sanktioiden on siten oltava oikeasuhtaisia, kun otetaan huomioon minimiverosääntelyn piiriin kuuluvien yritysten koko ja niiden käytössä olevat resurssit.

Ministeriö huomauttaa myös, että minimiveroon liittyvien ilmoitusten määräajat ovat huomattavasti pidempiä kuin yleisesti veroilmoitusten jättämiselle säädetyt. Yhteisöjen tuloveroilmoitus tulee jättää neljä kuukautta tilikauden päättymisen jälkeen, kun taas minimiveroa koskeva tietoilmoitus tulee jättää vasta 15 kuukautta tilikauden päättymisen jälkeen (18 kuukautta ensimmäisenä vuonna, jona konserni on sääntöjen piirissä). Pitkän jättöajan tavoitteena on taata konsernille riittävä aika ilmoituksen sisällön huolelliseen valmisteluun ja tulkintojen selvittämiseen.

Suurin osa minimiverotuksen piiriin tulevista konserneista harjoittaa kansainvälistä toimintaa. Minimiverotus tuleekin perustumaan lähtökohtaisesti tietoihin, jotka konserni jättää kootusti yhteen toimintavaltioonsa, joka sitten vaihtaa tiedot muihin valtioihin minimiverotuksen toimittamista varten. Tietojenvaihdon määräajat tulevat olemaan haasteelliset verotuksen toimittamiselle varattuun aikaan nähden. Lähtökohtaisesti verotuksen toimittava viranomaisen on myös mahdollisten lisätietopyyntöjen osalta oltava yhteydessä siihen valtioon, johon tietoilmoitus on alun perin jätetty. Nämä seikat vaikuttavat siihen, että tietoilmoituksen tulisi olla mahdollisimman täydellinen silloin kun se jätetään. Kotimaisessa tuloverokäytännössä korjattuja ilmoituksia on usein toimitettu vapaasti vielä ennen verotuksen päättymistä, mikä huomioiden ilmoituksen melko varhaisen jättöajan (4 kk tilikauden päättymisestä), on luontevaa. Kuten yllä on selostettu, minimiverotukseen liittyvän kansainvälisen tietojenvaihdon vuoksi vastaava menettely ei ole joustavasti mahdollista, mutta toisaalta pitkä jättöaika (15kk tiilikauden päättymisestä) vähentää tarvetta palauttaa kiireessä valmisteltu tai keskeneräinen ilmoitus. Näistä syistä veroilmoitusten oma-aloitteisiinkin korjauksiin on hallituksen esityksessä liitetty veronkorotusuhka; tarkoituksena on torjua toimintaa, jossa konserni jättää epävalmiin tai huolimattomasti laaditun ilmoituksen tietojenvaihtoa varten.

Ministeriö katsoo, että esitykseen sisältyvät sanktiot ovat tasoltaan direktiivissä tarkoitetulla tavalla tehokkaita, varoittavia ja oikeasuhtaisia, kun otetaan huomioon sääntelyn piirissä olevien konsernien koko ja ilmoitusten toimittamiselle varattu aika, sekä toisaalta kansainvälisen järjestelmän tarpeet ja verotuksen oikea-aikainen toimittaminen.

***Sääntöjen pitäminen ehdot täyttävinä sääntöinä (”Qualified Status”)***

Osassa lausunnoista on esitetty, että toisten lainkäyttöalueiden verotussääntöjä tulisi kohdella ehdot täyttävinä, vaikka ne eivät sitä vielä olisikaan esimerkiksi keskeneräisen vertaisarvioprosessin takia. Syyksi on esitetty mm. huoli kaksinkertaisesta verotuksesta.

*Valtiovarainministeriön lausunto*

Ministeriö toteaa, että sääntöjä voi soveltaa oikein ainoastaan silloin, jos ehdot täyttävinä sääntöinä käsitellään vain ehdot täyttäviä sääntöjä. Ollakseen ehdot täyttävä, sääntöjen on tuotettava OECD-mallisääntöjen, niiden kommentaarin ja hallinnollisen ohjeistuksen kanssa yhteneviä lopputuloksia. Tämä todetaan erillisessä vertaisarvioinnissa. Näin ollen konsernin on sinänsä mahdotonta esimerkiksi selvityksellä osoittaa tietyn lainkäyttöalueen sääntö ehdot täyttäväksi, jos säännön asemaa ei ole todettu vertaisarviossa. Osittain tästä syystä lakiehdotuksen 1 luvussa ehdot täyttävien sääntöjen määritelmä on kytketty vertaisarviomenettelyyn: tällä tavalla lainkäyttöalueen sääntöjä kohdellaan Suomessa ehdot täyttävinä automaattisesti vertaisarviomenettelyn päätyttyä, eli aikaisimmasta mahdollisesta hetkestä. Ministeriön käsityksen mukaan kansallisia implementointeja sovellettaisiin tilikausien alusta; näin ollen ei voisi syntyä tilannetta, jossa tosiasiallisesti ehdot täyttävää sääntöä ei Suomessa kohdeltaisi ehdot täyttävänä, vaikka vertaisarviomenettely päättyisi kesken tilikautta. Näin ollen myöskään kaksinkertaista verotusta ei syntyisi.

***OECD-materiaalit***

Osassa lausuntoja OECD-materiaalien asemaa ja ajallista ulottuvuutta on pidetty epäselvänä.

*Valtiovarainministeriön lausunto*

PL 81 §:n mukaan valtion verosta on säädettävä lailla, josta selviävät riittävän täsmällisesti verovelvollisuus ja veron peruste. Ministeriö katsoo, ettei PL 81 §:n nykyisen tulkinnan mukaan lain ulkopuolinen verotussääntö voi olla voimassa. Sikäli kun OECD-materiaalit ja tuleva ohjeistus siis sisältäisivät verotussääntöjä, ne on otettava osaksi kotimaan lainsäädäntöä, jotta ne voivat olla voimassa.

Minimiverotuksen ulkopuolella OECD-materiaaleja käytetään vakiintuneesti tulkintalähteenä esimerkiksi siirtohinnoittelussa (OECD Transfer Pricing Guidelines). Tulkintalähteenä hyödynnettävien materiaalien asemaa on pohdittu esimerkiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muutosta käsitelleessä hallituksen esityksessä 188/2021 vp jossa viitataan laajalti ohjeen soveltamista koskevaan kotimaiseen oikeuskäytäntöön (sivu 11). Ministeriö katsoo, että se osa OECD-materiaaleista, joka ei sisällä varsinaisia verotussääntöjä vaan tulkintojen selvennystä, vertautuu parhaiten esimerkiksi juuri OECD:n

siirtohintaohjeisiin, joiden asemaa voidaan oikeuskäytännön valossa pitää selvitettynä. Esimerkiksi tapauksessa KHO 2018:173 merkityksellisenä pidettiin ohjetta, joka on ollut julkaistuna, kun veroilmoitus on tullut antaa.

***9 luvun 2 §:n 1 mom.***

Yhdessä lausunnossa oli havaittu, että 9 luvun 2 §:n 1 momentti ei kata kaikkia aiottuja tilanteita.

*Valtiovarainministeriön lausunto*

Ministeriön näkemyksen mukaan havainto on oikea. 9 luvun 2 §:n 1 momenttia tulisi muuttaa lisäämällä oheinen korostettu teksti:

> *Monikansallisen konsernin ja suuren kotimaisen konsernin Suomen kotimainen täydennysvero**, 2 luvun 2 §:n 1 momentin perusteella Suomessa sijaitsevien yksiköiden osalta kannettava täydennysvero** sekä 2 §:n 2 momentin ja 2 luvun 4 §:n 2 momentin perusteella kannettava täydennysvero alennetaan nollaksi sen estämättä, mitä 5 luvussa säädetään:*

27.11.2023

osastopäällikkö, ylijohtaja Terhi Järvikare

hallitusneuvos Jari Salokoski