Lausunto
24.10.2024

Eduskunta
Valtiovarainvaliokunta
Verojaosto
00102 EDUSKUNTA

Hallituksen esitys eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevan lainsäädännön muuttamiseksi (HE 98/2024 vp, täydentävä HE 158/2024 vp)

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt valtiovarainministeriön lausuntoa hallituksen esitystä koskevista verojaostolle jätetyistä kirjallisista lausunnoista. Kirjallisen lausunnon ovat verojaostolle jättäneet Suomen Asianajajaliitto, Elinkeinoelämän Keskusliitto EK, Finanssiala ry, Finnwatch ry, Keskuskauppakamari, oikeusministeriö, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, Suomen Yrittäjät, Suomen Veroasiantuntijat ry, Teknologiateollisuus, UPM-Kymmene Oyj, dosentti Marianne Malmgrén, professori Pekka Nykänen, senior fellow Timo Viherkenttä ja Verohallinto.

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

Lain soveltamisen taannehtivuus

Useissa lausunnoissa on suhtauduttu kielteisesti suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain (minimiverolaki) muuttamisesta annetun lain taannehtivaan soveltamiseen, sillä sen katsotaan heikentävän merkittävällä tavalla verovelvollisen oikeusturvaa ja lain ennakoitavuutta. Tämä on nähty yleisesti ongelmana etenkin verovelvolliselle epäedullisten säännösten osalta, eikä näitä tulisi soveltaa taannehtivasti. Siltä osin, kun uusi lainsäädäntö parantaa verovelvollisten asemaa ja heidän hallinnollista taakkaansa, taannehtivaa soveltamista on pidetty hyväksyttävänä. Joissakin lausunnoissa on ehdotettu, että verotussäännöt tulisi jaotella verovelvolliselle myönteisiin ja epäedullisiin sääntöihin. Joissakin lausunnoissa tällaista jaottelua kuitenkin myös vastustettiin. Sellaisten sääntöjen, joiden osalta olisi epäselvää, onko sääntö verovelvolliselle epäedullinen tai edullinen, taannehtivuus nähdään myös yleisesti ongelmana.

Taannehtivuudelle esityksessä esitettyjä perusteluja on osassa lausunnoista kritisoitu riittämättömiksi sekä perusteettomiksi. Taannehtivan lainsäädännön vaihtoehtona on ehdotettu Ruotsissa valittua mallia, jossa taannehtivien säännösten valinnainen käyttöönotto on mahdollista. Muutamien lausuntojen mukaan myös Ruotsissa ehdotettu ei taannehtiva voimaantuloaikataulu vie pohjaa Suomessa ehdotetulta taannehtivan lainsäädännön perusteelta, jossa tavoitteena on minimiverosääntelyn yhdenmukainen soveltaminen eri valtioissa. Muutamissa lausunnoissa on myös viitattu minimiveron yhdenmukaista tulkintaa edellyttävään Common Approach -periaatteeseen, joka lausuntojen mukaan sallii myöhemmän soveltamisohjeistuksen noudattamisen kotimaisen lainsäädännön vaatimukset huomioiden. Eräiden lausunnonantajien mukaan soveltamisohjeistusta noudatetaan tämän johdosta eri valtioissa eri tahtisesti, eikä Suomi voi omalla valinnallaan tähän vaikuttaa.

Taannehtivuus nähdään eräissä lausunnoissa ongelmallisena myös siksi, ettei minimiverolain alkuperäisessä hallituksen esityksessä ole selkeästi tuotu esiin, että OECD:n ohjeistuksen muutoksia saatettaisiin jatkossa voimaan taannehtivasti. Useat lausujat ovat myös huolissaan tulevina vuosina lainsäädäntöön tuotavan OECD:n soveltamisohjeistuksen mahdollisesta taannehtivasta soveltamisesta sekä siitä, että taannehtivuuteen liittyvällä ratkaisulla on jatkossa laajemminkin vaikutusta päätettäessä verosäännösten taannehtivasta soveltamisesta.

Yksi lausunnonantaja on myös kritisoinut esitystä siitä, ettei siitä käy ilmi onko taannehtivaan verolainsäädäntöön liittyviä kysymyksiä käsitelty direktiivin valmistelun yhteydessä ennen sen hyväksymistä tai onko asiasta keskusteltu OECD:ssä soveltamisohjeita valmisteltaessa taikka soveltamisohjeiden valmistuttua EU:n työryhmissä tai muutoin komission kanssa.

Osassa lausunnoissa taannehtivuutta on pidetty perusteltuna ja oikeudellisesti hyväksyttävänä sekä ymmärrettävänä ratkaisuna tässä yhteydessä. Jatkossa sitä tulisi kuitenkin välttää.

Valtiovarainministeriön lausunto

Perustuslain 81 § ei sisällä yleistä taannehtivan verolainsäädännön kieltoa. Perustuslakivaliokunta on soveltamiskäytännössään katsonut, että yleisistä oikeusperiaatteista, kuten ennakoitavuuden ja kohtuullisuuden vaatimuksista voidaan muotoilla lähtökohta, että taannehtivaa verolainsäädäntöä tulee välttää, mutta yksittäisiin tapauksiin saattaa liittyä sellaisia erityispiirteitä, ettei taannehtivan verolainsäädännön hyväksyminen muodostu valtiosäännön vastaiseksi. Ministeriö katsoo, ettei verolakien taannehtivuus ole siten muodostunut ehdottoman vältettäväksi ja tässä yhteydessä minimiverotuksen erityispiirteet huomioiden taannehtivuus on mahdollista, mikäli verovelvollisen asemaa ei heikennetä kohtuuttomalla tavalla. Kysymys on lisäksi

kansainvälisestä poikkeuksellisen laajasta sääntelystä eikä tällaisesta sääntelyn toimeenpanosta ole olemassa aiempaa esimerkkiä.

Lakimuutosten ehdotetaan tulevan voimaan vuoden 2024 loppuun mennessä ja muutoksia ehdotetaan sovellettavaksi jo vuoden alusta alkaneisiin tilikausiin. Muutokset perustuvat vuonna 2023 OECD:n Inclusive Framework-kokoonpanossa (IF) julkaistuihin GloBE-soveltamisohjeisiin ja niiden toteuttaminen yhdenmukaisesti maailmanlaajuisesti on tärkeää konsernien toimiessa rajat ylittäen. Ohjeiden soveltamisen epätahtisuus lainkäyttöalueiden välillä johtaisi väistämättä myös lisätaakkaan konserneille, koska konsernien tulisi tällöin mahdollisesti laskea eri lainkäyttöalueiden vero erilaisin säännöin. Samasta syystä myös rajat ylittäen toimiva suomalainen konserni voisi kuitenkin joutua soveltamaan vuoden 2023 soveltamisohjeisiin perustuvaa paikallista minimiverosääntelyä niillä tytäryhtiölainkäyttöalueilla, jotka ovat ottaneet kotimaisen täydennysveron käyttöön. Ohjeiden käyttöön ottamisen lykkäämisestä voisi olla suurelle konsernille pikemminkin haittaa kuin hyötyä sääntelyn fragmentoitumisen vuoksi. Valtiovarainministeriö arvioi, että minimiverolain piirissä olevilla suurilla konserneilla on lisäksi ollut luonnollisista henkilöistä ja pienemmistä yrityksistä poiketen enemmän kyvykkyyttä seurata minimiverohankkeen kansainvälistä kehitystä myös itsenäisesti.

Muutamissa lausunnoissa on esitetty, että Ruotsissa valittu malli, jossa sääntöjen taannehtiva soveltaminen on vapaaehtoista, vie pohjaa Suomen perusteluilta. Ruotsin lakiesityksen[1] mukaan Ruotsissa on voimassa taannehtivan verolainsäädännön kielto verovelvollisen vahingoksi säädettävän lainsäädännön osalta. Ruotsin lakiesityksen mukaan on kuitenkin erittäin tärkeää, että heidän minimiverosääntöjään voidaan soveltaa samalla tavalla ja samanaikaisesti muiden maiden kanssa, joten esityksessä on ehdotettu yhdenmukaisen soveltamisen mahdollistamiseksi, että sääntöjä voitaisiin soveltaa vapaaehtoisesti jo vuoden 2024 alusta alkaen. Valtiovarainministeriö toteaa, että Suomessa ei edellä kuvatulla tavalla ole voimassa taannehtivan verolainsäädännön ehdotonta kieltoa, joten valtiovarainministeriön käsityksen mukaan yhdenmukainen soveltaminen voidaan näissä oloissa taata taannehtivalla lainsäädännöllä. Valinnaisuus verolainsäädännön osalta voidaan muutoinkin nähdä haastavana. Ministeriö tuo esiin, että myöskään esimerkiksi Tanskassa taannehtiva verolainsäädäntö ei ole kiellettyä. Tanskassa kansallinen muutoslaki[2], jolla vuoden 2023 IF:n soveltamisohjeistus

[1] Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner (https://www.regeringen.se/contentassets/6e53d9dd82c5403e8d15bb396d5d8f76/kompletteringar-tillbestammelserna-om-tillaggsskatt-for-foretag-i-stora-koncerner.pdf)

[2] Lov om ændring af minimumsbeskatningsloven og ligningsloven (https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2024/684)

on tuotu osaksi kansallista minimiverosääntelyä, tuli voimaan 1.7.2024 ja sitä sovelletaan taannehtivasti 1.1.2024 alkaen.

Taannehtivuus on lausunnoissa nähty ongelmallisena verovelvolliselle epäedullisten sääntöjen ja varsinkin verotuksen maakohtaiseen raportointiin perustuvaan olettamasäännökseen lisättäväksi esitetyn veronkiertosäännöksen kaltaisen rajauksen osalta. Esityksen mukaisesti kyseistä rajausta sovellettaisiin järjestelyihin, jotka on toteutettu 18.12.2023 jälkeen. Päivämäärä vastaa järjestelyjä koskevan kansainvälisen OECD-soveltamisohjeistuksen julkaisupäivää. Valtiovarainministeriö korostaa, että OECD-ohjeistuksessa rajausta on kuitenkin ensisijaisesti esitetty sovellettavan järjestelyihin, jotka on toteutettu jo 15.12.2022 jälkeen.[3] Tämä aikaisempi ajankohta vastaa olettamasäännöstä yleisesti koskevan OECD-ohjeistuksen julkaisuajankohtaa.

Esityksessä on huomioitu, ettei veronkiertosäännöksen kaltaista säännöstä voida Suomessa soveltaa järjestelyihin, jotka on toteutettu ennen rajausta koskevan soveltamisohjeistuksen julkaisua (18.12.2023), eli ennen kuin verovelvollisilla on ollut tieto kansainvälisen ohjeistuksen sisällöstä. Tanskassa kyseistä veronkiertosäännöksen kaltaista säännöstä sovelletaan ja Ruotsissa ja Saksassa[4] ehdotetaan sovellettavaksi jo 15.12.2022 jälkeen tehtyihin järjestelyihin. Näiden maiden säännökset ovat sisällöltään täten lähtökohtaisesti Suomea ankarammat. Mikäli sääntöä ei voitaisi soveltaa Suomessa taannehtivasti edes rajausta koskevan soveltamisohjeen julkaisuajankohdasta (18.12.2023) lähtien, tarkoittaisi tämä käytännössä sitä, että OECD-ohjeistuksen julkaisun yhteydessä verovelvollisille kuvailtaisiin ne toimet ja mahdolliset järjestelyt, joiden avulla olettamasäännöstä voidaan keinotekoisesti hyödyntää ja vasta useita kuukausia tai jopa vuosi myöhemmin nämä toimet ja mahdolliset järjestelyt säädettäisiin Suomessa kielletyiksi. Ministeriön käsityksen mukaan tällainen lopputulos ei vaikuta perustellulta vaan keinotekoisiin järjestelyihin tulisi voida puuttua jo niitä koskevan kansainvälisen soveltamisohjeistuksen julkaisuhetkestä lähtien.

---

[3] Ks. kappaleet 74.25 ja 74.31 joulukuun 2023 OECD-ohjeistuksesta (http://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti base-erosion-rules-pillar-two-december-2023.pdf):
“74.25. For the purposes of determining whether a Tested Jurisdiction qualifies for the Transitional CbCR Safe Harbour, adjustments must be made to the Tested Jurisdiction’s PBT and income tax expense with respect to any Hybrid Arbitrage Arrangements entered into after 15 December 2022. [- -]”
“74.31. If a jurisdiction is unable to apply the Administrative Guidance contained in paragraphs 74.25 to 74.30 by reference to transactions entered into after 15 December 2022 based on constitutional grounds or other superior law that jurisdiction can adopt this Administrative Guidance as if references to ‘15 December 2022’ were replaced with ‘18 December 2023’ (the date of publication of this Agreed Administrative Guidance).”

[4] Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und weiterer Maßnahmen (https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2024-08-20-MinStGAnpG/1-Diskussionsentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2)

Lausunnoissa on esitetty, ettei Common Approach -periaate edellytä kansallisilta täytäntöönpanotoimilta taannehtivuutta, sillä GloBE-mallisääntöjen 8.3 artiklan mukaan myöhempää soveltamisohjeistusta tulee verotuskäytännössä noudattaa kotimaisen lainsäädännön vaatimukset huomioiden.[5] Valtiovarainministeriö toteaa, että GloBE-mallisääntöjen 8.3 artiklassa tai sitä käsittelevässä OECD:n mallisääntöjen kommentaarissa ei oteta nimenomaisesti kantaa soveltamisohjeiden ajalliseen ulottuvuuteen. Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan Common Approach -periaatteen ideana on pyrkiä mahdollisimman kattavaan yhdenmukaisuuteen ja yhtenevään soveltamiseen maailmanlaajuisesti. Vastaava tavoite voidaan siten nähdä liittyvän myös myöhemmän soveltamisohjeistuksen soveltamiseen. Tämän valossa tarpeetonta kansallisten voimaansaattamistoimien eritahtisuutta tulisi pyrkiä välttämään, vaikka nimenomaista IF-kokoonpanon kannanottoa ei asiasta kaikilta osin olekaan. Ministeriön käsityksen mukaan, kun huomioidaan ettei Suomessa taannehtiva verolainsäädäntö ole nimenomaisesti kiellettyä, yhdenmukaisimpaan ja verovelvollisten edut parhaiten huomioivaan lopputulokseen päästäisiin soveltamalla ehdotettuja muutoksia tässä tilanteessa jo kansallisen minimiverolain soveltamisajankohdan alusta alkaen (pois lukien edellä erikseen käsitelty olettamasäännös). Soveltamisohjeistus on julkaistu jo vuoden 2023 aikana eli ennen alkuperäisen minimiverolain voimaantuloa ja kansainvälistä toimintaa harjoittavien suuryritysten voidaan katsoa olleen tietoisia soveltamisohjeistuksen sisällöstä niiden julkaisuhetkestä lukien. Kun lisäksi huomioidaan, että yritysverolainsäädännön muutokset tulevat pääsääntöisesti Suomessa voimaan vuoden alusta siten, että ne soveltuvat jo meneillään oleviin tilikausiin, ei tässä tilanteessa välttämättä ole kaikilta osin kysymys edes nimenomaisesta taannehtivuudesta.

Useissa lausunnoissa on nostettu esiin kysymys tulevan soveltamisohjeistuksen mahdollisesta taannehtivasta soveltamisesta. Kuten edellä on todettu, tällä hetkellä kansainvälinen ohjeistus ei ota asiaan nimenomaisesti kantaa. Valtiovarainministeriö katsoo, että Suomen sääntelyn yhdenmukaisuuden kannalta ehdotettu taannehtiva soveltaminen olisi näissä oloissa nyt ehdotetun sääntelyn kannalta perustelluin ratkaisu. Asian kansainvälistä kehittymistä seurataan tarkasti ja tarvittaessa arvioidaan tilannetta uudelleen uusien ohjeistusten kannalta. Ministeriön käsityksen mukaan nyt ehdotettua taannehtivan verolainsäädännön käytäntöä ei ole tarkoitus myöskään laajentaa perusteettomasti sovellettavaksi muihin veroasioihin.

[5] Article 8.3.1. The tax administration of [insert name of implementing-Jurisdiction] shall, subject to any requirements of domestic law, apply the GloBE Rules in accordance with any Agreed Administrative Guidance.

Ennakkoratkaisu/ennakkokannanotto

Useissa lausunnoissa on toivottu mahdollisuutta Verohallinnon ennakkoratkaisun hakemiseen. Verovelvollisilla nähdään olevan etenkin minimiverotuksen alkuvaiheessa korostunut oikeussuojan tarve säännösten ollessa monimutkaisia ja niiden erotessa merkittävästi voimassa olevasta tuloverojärjestelmästä. Yhdessä lausunnossa on myös katsottu, ettei ennakkoratkaisumenettelyn sisällyttämistä minimiverolakiin tulisi enää perustella kansainvälisten riidanratkaisumekanismien keskeneräisyydellä. Monissa lausunnoissa on lisäksi viitattu valtiovarainvaliokunnan mietintöön VaVM 13/2023 vp minimiverolain säätämisen yhteydessä ja katsottu että vuoden 2025 aikana lakiin tulisi säätää mahdollisuus ennakkoratkaisun hakemiseen. Joissakin lausunnoissa on lisäksi toivottu mahdollisuutta Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun hakemiseen.

Valtiovarainministeriön lausunto

Esityksessä ei ehdoteta muutoksia minimiverolain 8 lukuun, joka sisältää menettelysäännökset. Ennakkoratkaisukysymyksestä valtiovarainministeriö toteaa seuraavasti.

Puhtaasti kansallisten tulkintojen luominen minimiverotuksesta, jossa on kysymys rajat ylittävästä järjestelmästä, voisi etenkin alkuvaiheessa, kun eri maiden yhteistä käytäntöä ei ole vielä syntynyt, johtaa hankaliin tilanteisiin ja jopa kahdenkertaiseen verotukseen.[6] OECD:n piirissä työstetään mekanismeja riitojen ratkaisemiseksi ja ennaltaehkäisemiseksi ja myös ennakkokannanottojen tarve on tunnistettu. Yhdenmukaisten rajat ylittävien ratkaisujen saavuttamiseksi kotimaiset prosessit tulisi suunnitella tämän OECD-työn tulosten mukaisesti. Ministeriön käsityksen mukaan kansainvälistä riitojen ennaltaehkäisyä koskevaa kehitystä olisi syytä edelleen seurata ja pidättäytyä puhtaasti kotimaisista tulkinnoista. Ottaen huomioon eduskunnan asiassa aiemmin antaman lausuman, ministeriön käsityksen mukaan asiaa olisi syytä tarkastella uudelleen vuoden 2025 aikana.

Ministeriö huomauttaa lisäksi, että minimiverolaki sisältää veronkorotusta koskevan alkuvaiheen poikkeuksen (esityksessä ehdotettu siirrettäväksi 10 luvun 4 §:ään): alkuvaiheessa veronkorotusta ei määrättäisi, jos ilmoitusvirhe perustuu ilmoitusvelvollisen väärään tulkintaan ja ilmoitusvelvollinen on huolellisesti pyrkinyt ottamaan selvää sääntöjen sisällöstä ja noudattamaan niitä hyvässä uskossa. Säännös on merkittävä lievennys niihin seurauksiin, joita väärästä tulkinnasta voisi muutoin verovelvolliselle aiheutua.

[6] Mikäli kansallisessa ennakkoratkaisussa tehty tulkintakannanotto olisi esimerkiksi ristiriidassa myöhemmän kansainvälisen tulkinnan tai soveltamisohjeistuksen kanssa, saattaisi se muodostua ongelmaksi etenkin päätöksen saaneen verovelvollisen oikeussuojan kannalta; Suomessa sitovaa kannanottoa ei mahdollisesti sovellettaisi muissa valtioissa, jos sitä pidettäisiin virheellisenä.

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

Ministeriö korostaa lisäksi, että Verohallinto käy verovelvollisten kanssa ennakollisia keskusteluja lain tulkinnasta. Ennakollinen keskustelu voi tuottaa sellaista kirjallista ohjeistusta, joka antaa verovelvolliselle yksittäistapauksessa luottamuksensuojaa. Ennakollisen keskustelun muodossa verovelvollisilla voi siten jo nyt olla mahdollisuus Verohallinnon tulkintakannanottoon.

Minimiverolain 3 luvun 15 §:n 1 mom. 3 kohta

Valtiovarainministeriön lausunto

Ministeriön näkemyksen mukaan 3 luvun 15 §:n 1 momentin 3 kohdassa on virhe eikä se vastaa mallisääntöjen tai minimiverodirektiivin vastaavan säännöksen sisältöä[7]. Kyseistä kohtaa tulisi muuttaa poistamalla ylivedetty teksti:

> *3) aluksen vuokraamisesta ~~toiselle konserniyksikölle~~ täysin varusteltuna, miehitettynä ja huollettuna matkustajien tai rahdin kuljettamiseen kansainvälisessä liikenteessä;*

osastopäällikkö, ylijohtaja Terhi Järvikare

erityisasiantuntija Miina Lehtonen

[7] Mallisääntöjen 3.3.2. *"(c) leasing a ship, to be used for the transportation of passengers or cargo in international traffic, on charter fully equipped, crewed and supplied";* minimiverodirektiivi 17 artikla 1 a) *"iii) matkustajien tai rahdin kuljettamiseen kansainvälisessä liikenteessä käytettävän aluksen antaminen leasingvuokralle täysin varusteltuna, miehistöllä varustettuna ja toimitettuna;".*