

Verohallinto / 9.1.2026

Viite: Lausunto Verohallinnolle VH/7419/00.01.00/2025

Lausunto Verohallinnon ohjeluonnoksesta olettamasäännöksistä sekä kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa olevien monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien siirtymäsäännöksestä osana suurten konsernien vähimmäisverotusta

Verohallinto on pyytänyt lausuntoa ohjeluonnoksestaan olettamasäännöksistä sekä kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa olevien monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien siirtymäsäännöksestä osana suurten konsernien vähimmäisverotusta. Kiitämme lausuntomahdollisuudesta ja lausuntonamme esitämme pyynnön johdosta seuraavaa.

Yleistä

Ohjeluonnos täydentää Verohallinnon syventävää ohjekokonaisuutta suurten konsernien vähimmäisverotuksesta ja tarjoaa odotettua selkeyttä lain käytännön soveltamiseen. Siirtymäkauden olettamasäännöksillä on keskeinen merkitys konsernien veroraportoinnissa siirtymäkauden aikana, minkä vuoksi selkeä ohjeistus Verohallinnolta on erittäin toivottua. Pysyvät olettamasäännökset vaikuttavat raportointiin myös siirtymäkauden jälkeen.

Lisäksi kansainvälisen toiminnan alkuvaiheen siirtymäsäännökset ovat tärkeitä, sillä vähimmäisverolain tarkoituksena ei ole rajoittaa konsernien laajentumista ulkomaisille markkinoille. Näiden säännösten selkeä ja johdonmukainen ohjeistus tukee verovelvollisten mahdollisuuksia soveltaa sääntelyä oikein ja ennakoitavasti.

Viittaukset alkuperäiseen lähteeseen ja tuleviin ohjeisiin

Suurten konsernien vähimmäisverotuksen ymmärtäminen edellyttää OECD:n ohjemateriaalin, direktiivin sekä vähimmäisverolain tuntemusta. Verohallinnon syventävät vero-ohjeet tarjoavat parhaimmillaan kattavan yhteenvedon viitekehyksestä ja lisäävät selkeyttä verovelvollisuuden täyttämiseen.

Ohjeluonnos sisältää täsmällisiä viittauksia lainsäädäntöön, direktiiveihin ja OECD:n materiaaliin, mikä tukee ohjeistuksen läpinäkyvyyttä ja parantaa informatiivisuutta. Lisäksi viittaukset muihin Verohallinnon syventäviin ohjeisiin selkeyttävät kokonaiskuvaa. Tätä toivoisimme jatkossa enemmänkin, sillä ohjeiden välisten päällekkäisyyksien vuoksi lukijaystävällisyyttä voidaan parantaa johdonmukaisilla viittauksilla silloin, kun tarkempaa tietoa on saatavilla muista ohjeista. Koska syventävien ohjeiden määrä aiheesta kasvaa tulevaisuudessa, linkityksen merkitys korostuu entisestään.

OECD julkaisi vuoden 2026 alussa uutta ohjeistusta olettamasäännöksistä. Uusi ohjeistus sisältää kokonaan uusia olettamasäännöksiä, ja lisäksi siirtymäkauden olettamasäännöksiä jatketaan vuodella. Kannustamme Verohallintoa seuraamaan kehitystä aktiivisesti sekä täydentämään ohjeistusta toimintaympäristön muuttuessa. Ymmärrämme, että ohjeistuksen implementointi täytyy yhteensovittaa mahdollisen lainsäädäntöprosessin kanssa.

Rakenne ja esitystapa

Pidämme tärkeänä, että ohjeessa olettamasäännökset esitetään selkeästi jaoteltuna pysyviin ja väliaikaisiin säännöksiin. Nykyisessä luonnoksessa kappaleet 3 ja 6 käsittelevät väliaikaisia olettamasäännöksiä, kun taas kappaleet 2, 4 ja 5 liittyvät pysyviin säännöksiin. Esitämme harkittavaksi ohjeen jäsentämistä olettamasäännösten luonteen perusteella verrattuna nyt valittuun vähimmäisverolain mukaiseen järjestykseen.

Lisäksi ohje sisältää useita lainsäädännön sekä kirjanpidon käsitteitä, jotka ovat vielä verotuksen kontekstissa vakiintumattomia. Näiden termien kokoaminen erilliseen osioon selkeyttäisi ohjeen tulkintaa ja auttaisi lukijaa hahmottamaan yhteydet lainsäädäntöön, direktiiveihin, OECD:n ohjeistukseen sekä Verohallinnon muihin ohjeisiin. Vaihtoehtoisesti ohjeeseen voisi sisällyttää viittauksen Verohallinnon erilliseen ohjeeseen, jossa käsitteet on avattu tarkemmin.

Ohjeistuksen lukeminen edellyttää maakohtaista raportointia koskevan sääntelyn tuntemista. Ohjeessa voitaisiin laajemmin viitata maakohtaista raportointia koskeviin lähteisiin.

Ohjeistuksen esimerkit

Arvostamme sitä, että Verohallinto on lisännyt ohjeeseen esimerkkejä selkeyttämään ohjeistusta. Erityisen havainnollistavia ovat siirtymäkauden olettamasäännöksiin liittyvät esimerkit, jotka tukevat ohjeen käytännön soveltamista. Sivulla 9, jaksos 3.4 kolmannessa kappaleessa kuvattua sääntöä tuloverokulun oikaisemisesta voisi rikastaa mainitsemalla esimerkkinä maakohtaisella raportilla tulosta oikaistavana eränä osingot ja niistä mahdollisesti maksettavat verot. Mikäli mahdollista, näkisimme mielellämme esimerkkejä myös osioissa 4, 5 ja 6.

Ymmärrämme, että vähimmäisverotuksen tuoreuden vuoksi konkreettisia käytännön esimerkkejä ei ole vielä laajasti saatavilla. Toivomme kuitenkin, että ohjeistus täydentyy näiden osalta myöhemmin, kun verotusmenettely saadaan käynnistettyä ja käytännön kokemuksia kertyy. Tämä parantaisi ohjeen käytettävyyttä ja tukisi verovelvollisten mahdollisuuksia soveltaa sääntelyä oikein.

Verohallinnon näkemykset

Toivoisimme, että ohjeluonnoksessa tuotaisiin esiin nykyistä enemmän Verohallinnon omia näkemyksiä ja perusteltuja tulkintalinjauksia. Selkeästi esitetyt tulkinnat osana syventäviä vero-ohjeita tarjoavat ohjeen käyttäjälle mahdollisuuden hahmottaa paremmin Verohallinnon linjauksia eri kysymyksiin ja vähentävät tulkintaepävarmuuksia.

Verohallinnon omat kannanotot ovat erityisen tärkeitä tilanteissa, joissa lainsäädäntö ja kansainväliset ohjeistukset jättävät tilaa erilaisille tulkinnoille. Näin varmistetaan, että verovelvolliset voivat soveltaa sääntelyä yhdenmukaisesti ja ennakoitavasti.

Kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa olevien monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien siirtymäsäännös

Ohjeluonnoksen sivulta 5 alkavassa kappaleessa 2 voisi tuoda selkeämmin esiin sen, että siirtymäsäännöksen soveltamisedellytykset arvioidaan verovuositain.

Eri vaihtoehtoisten laskelmien soveltaminen eri tilikausina

Ohjeluonnoksen sivulla 7, jaksossa 3.1 viitataan kolmeen vaihtoehtoiseen laskelmaan, mutta ohjeluonnos ei eksplisiittisesti mainitse, että sovellettava laskelma voi kunakin siirtymävuonna

olla eri. Tätä ei nimenomaisesti mainita myöskään OECD:n ohjeistuksissa, mutta näkemys on perusteltavissa esimerkiksi OECD:n GloBE Information Returnin Noten 2.2.1.1.1 perusteella. Selkeyden vuoksi pyydämme lisäämään ohjeistukseen maininnan, että sovellettava laskelma voi vaihdella verovuosittain siirtymäkauden aikana.

De minimis -säännön soveltaminen, kun lainkäyttöalueella on myytävänä olevina raportoituja yhtiöitä ("held for sale")

Ohjeluonnoksen sivulla 9, kolmannessa kappaleessa viitataan siihen, että myytävänä olevien yhtiöiden, joita ei ole esitetty maakohtaisella raportilla, tiedot voidaan sivuuttaa siirtymäkauden olettamasäännöstä koskevassa laskelmassa. Kappaleessa olisi hyvä selventää siinä viitatussa annex A:n kappaleessa 18 lausuttua, jonka mukaan, jos myytävänä olevien yhtiöiden tuotot *yhdistettynä* maakohtaisella raportilla ilmoitettuihin tuottoihin ylittävät 10 miljoonan euron rajan, De minimis -sääntöön ei voida vedota.

Ehdot täyttävä verotuksen maakohtainen raportti ja ehdot täyttävä tilinpäätös

Sivulla 12, jakson 3.4 kolmannessa kappaleessa viitataan siihen, että kiinteitä toimipaikkoja koskien tilinpäätöksen laadinnassa on *ensisijaisesti* käytettävä konsolidoidun tilinpäätöksen laatimisessa käytettyjä konserniyksikön tilinpäätöstietoja tai kiinteän toimipaikan erillistilinpäätöstä. Emme tunnista tällaista ensisijaisuuden vaatimusta kommentaarin annex A:n kappaleesta 75.

Ymmärrämme kappaleissa 68 ja 69 esiintyvät viittaukset "Entity/PE" koskevan vaatimusta siitä, että konserniyksikköä koskevat tiedot otetaan johdonmukaisesti samasta lähteestä eikä esimerkiksi kahdesta eri lähteestä. Tästä ei kuitenkaan käsityksemme mukaan voi johtaa kiinteitä toimipaikkoja koskevaa vaatimusta käyttää ensisijaisesti konsolidoidun tilinpäätöksen laatimisessa käytettyjä konserniyksikön tilinpäätöstietoja. Hallituksen esityksen 98/2024 10 luvun 7 §:n perusteluissa viitataan tavoitteeseen säätää yhdenmukaisesti joulukuun 2023 GloBE-soveltamisohjeiden, jotka on konsolidoitu kommentaarin annex A:han, mukaisesti.

Käsittääksemme käytettävien tietolähteiden luokittelu ensisijaisiin ja toissijaisiin perustuu siten Verohallinnon omaan näkemykseen, ja siinä tapauksessa tämä seikka olisi hyvä tuoda ohjeessa selkeästi esiin.

Hankintahinnan kohdentaminen yrityskaupan yhteydessä

Sivun 14 ensimmäisessä kappaleessa viitataan hankintahinnan kohdentamiseen, kun varoja on arvostettu käypään arvoon yrityskaupan seurauksena. Vähimmäisverolain 10 luvun 8.1 § puhuu myös käypään arvoon arvostamisesta. Kommentaarin annex A:n 9.2 ei kuitenkaan käsittääksemme rajaa soveltamista sen perusteella, millaisia arvostamismenetelmiä on sovellettu, joskin kauppahinnan voitaneen ajatella usein edustavan käypää arvoa. Esitämme, että arvostamismenetelmän asemesta viitataan ainoastaan hankintahinnan kohdentamiseen, jotta ohje olisi paremmin linjassa kommentaarin kanssa.

Samalla sivulla toisessa kappaleessa sanontaa "... jos yksikkö ei ole 31.12.2022 jälkeen alkavalta tilikaudelta antanut verotuksen maakohtaisella raportilla tietoja, jotka perustuvat yksikön raportointipakettiin tai erillistilinpäätökseen, joka ei ole sisältänyt PPA-oikaisuja." voisi selkeyttää ilmaisemalla asia positiivisesti, esimerkiksi: "jos yksikkö on johdonmukaisesti sisällyttänyt PPA-oikaisuut raportointipakettiin tai erillistilinpäätökseensä ja näiden perusteella laadittuun maakohtaiseen raporttiin 31.12.2022 jälkeen alkavalta tilikaudelta."

Kotimaista täydennysveroa koskeva oletusäännös

Sivulla 19, jakson 4 toisessa kappaleessa taustoitetaan kotimaiselle täydennysverolle asetettuja edellytyksiä, jotta se voidaan katsoa vertaisarvioinnissa ehdot täyttäväksi. Selvyyden vuoksi olisi hyvä mainita, että OECD:n ohjeistukset sallivat eräitä poikkeamia kotimaista täydennysveroa koskevaan sääntelyyn eikä kotimainen täydennysverolaskelma kaikissa tapauksissa johda täysin samoihin lopputuloksiin kuin minimiverolaskelma. Ymmärrämme, että tarkoituksena on taustoittaa saman jakson kolmannessa kappaleessa viitattua vertaisarviointimekanismia eikä verovelvollisten odoteta itse arvioivan, onko kysymys ehdot täyttävästä kotimaista täydennysveroa koskevasta sääntelystä. Tämän voisi selvemmin ilmaista jo jakson toisessa kappaleessa väärinymmärrysten välttämiseksi.

Teknisiä huomioita

Sivulla 7 kolmannessa kappaleessa sanat ”laskelman mukaisesti”, voisi korvata sanoilla ”säännön perusteella”. Samassa kappaleessa, kohdassa 2. luettavuutta voisi parantaa muokkaamalla ilmaisun seuraavaan muotoon: ”Konsernilla on kyseisellä lainkäyttöalueella yksinkertaistettu tosiasiallinen veroaste, joka on yhtä suuri tai suurempi kuin siirtymäkauden veroaste kyseisenä tilikautena (Yksinkertaistettu tosiasiallisen veroasteen sääntö)”

Sivulla 8 teksti voisi olla sujuvampi, jos se muotoiltaisiin seuraavasti: ”Oletusäännöstä ei sovelleta 2023 ja 2027 alkaviin tilikausiin, koska ~~tilikaudet~~ tilikausi ~~ovat~~ on joko ~~alkaneet~~ alkanut ennen päivämäärää 31.12.2023, jolloin vähimmäisverolakia sovelletaan ensimmäisen kerran, tai tilikausi on alkanut 31.12.2026 jälkeen.

Sivulla 8 esimerkissä 3. käytetään ilmaisua ”Globe-velvollisuuden piirissä”. Tämä voitaisiin korvata esimerkiksi ilmaisulla ”velvollinen laskemaan täydennysverokulun tarkan määrän”.

Sivun 8 lopussa on kuvattu De minimis -säännön soveltamisedellytyksiä. Selvyyden vuoksi edellytys kohdassa b. voitaisiin lausua vastaavasti kuin kommentaarin annex A:n kappaleessa 16 (artikklaan 5.5. viitaten): ”b. lainkäyttöalueen tulos ennen tuloveroja on alle miljoona euroa tai tappiollinen.”

Sivu 9–10 viitataan konsolidointitasolle kirjattujen laskennallisten verojen huomioon ottamiseen, jos sanottuja eriä ei ole seurattu erillisyhtiötasolla konsernitilinpäätöksen laatimisessa. Sanontaa voisi selventää, jotta kommentaarissa tarkoitettu viesti välittyy lukijalle, esimerkiksi seuraavasti: ”Jos huomioitavien verojen tietolähteenä käytetään sellaista ehdot täyttävää tilinpäätöstä, jonka tuloverokuluun ei sisälly laskennallisia veroja, *on tuloverokulua oikaistava puuttuvilla laskennallisten verojen määrillä, vaikka näitä olisi teknisesti seurattu ainoastaan konsernitason tasolla.*”

Sivu 12, toinen kappale, kohta 1. viitataan konsernin ylimmän emoyksikön konsolidoidun tilinpäätöksen laatimisessa käytettyjä konserniyksikön tilinpäätöstietoja tarkoittaen ymmärtääksemme samaa kuin kommentaarin annex A:n kappaleessa 9., jossa viitataan ”accounts used to prepare the Consolidated Financial Statements”. Konsernitilinpäätöksen laatimisprosessin luonteesta johtuen kysymys on raportointipaketista ja sen perusteena olevista kirjanpito kirjjoista. Näihin voisi viitata sanalla ”raportointipaketti” tai ”konserniyksikön kirjanpito kirjjoista” erotuksena tilinpäätöksestä. Sikäli kuin ilmaisutapaa muutetaan tämän suosituksen johdosta, olisi järkevää korjata se johdonmukaisesti muuallekin ohjeeseen.

Sivulla 18, jaksossa 3.11.4 olisi hyvä tarkentaa, että mikäli samalla lainkäyttöalueella sijaitsee useita yhteisyrityksiä, jotka eivät ole toistensa tytäryhtiöitä, tulee jokaiselle yhteisyritykselle (mahdollisine tytäryhtiöineen) laatia omat laskelmat. Tämä on eritelty esimerkiksi kommentaarin annex A:n kappaleessa 67, jonka mukaan ”all Entities of the same JV Group

located in the jurisdiction are treated as being in a Tested Jurisdiction, and each standalone Joint Venture located in the jurisdiction is treated as being in a Tested Jurisdiction”. Lisäksi kappaleeseen olisi hyvä lisätä vähimmäisverolain mukainen yhteisyrityksen määritelmä.

Sivu 21, jakson 6 viimeisessä kappaleessa voitaisiin viimeisen lauseen ilmaisua selkeyttää kirjoittamalla esimerkiksi, että ”... olettamasäännös ei *käytännössä* sovellu, jos ...”, koska kysymys ei käsittäksemme ole lainsäädännön asettamasta ehdosta vaan käytännön seurauksesta. Edelleen, tähän voisi lisätä Viroa koskevan esimerkin.

Helsingissä 9. päivänä tammikuuta 2026

Suomen Veroasiantuntijat ry

Erkki Tiitta
jäsen

Heikki Wahlroos
puheenjohtaja