

Verohallinto / 30.9.2024

Viite: Lausunto Verohallinnolle VH/6109/00.01.00/2024

Lausunto Verohallinnon ohjeluonnoksesta liittyen suurten konsernien vähimmäisverotukseen

Verohallinto on pyytänyt lausuntoa ohjeluonnoksestaan liittyen suurten konsernien vähimmäisverotukseen. Kiitämme lausuntomahdollisuudesta ja lausuntonamme esitämme pyynnön johdosta seuraavaa.

Ohjeistuksen taannehtivuus

Kuten vähimmäisveroon liittyvää lainsäädäntöä, myös Verohallinnon ohjeistuksia tullaan antamaan taannehtivasti. Ohjeiden taannehtivan luonteen takia verovelvollinen saattaa joutua tekemään vähimmäisveron tulkintaan ja laskentaan liittyviä päätöksiä huomioiden samalla tulkintalähteiden tulevat muutokset huomattavasti ennen kuin niistä annetaan Verohallinnon tasolla tarkempaa ohjeistusta. Voimaansaattamisen aikataulu ja soveltamisen ensimmäinen verovuosi voivat olla päätöksiä tehtäessä epäselviä. Tämänkaltainen kehitys lisää epävarmuutta ja vaikeuttaa verotuksen ennakoitavuutta. On toistaiseksi epäselvää, miten OECD:n vuonna 2024 tai mahdollisesti myöhemmin antamiin soveltamisohjeisiin sisältyviä uusia verotusäännöksiä tulkittavia osia tullaan ajallisesti soveltamaan tai tuleeko Verohallinto antamaan näiden osalta tarkempia ohjeita ennen kuin ne on saatettu voimaan lain tasolla.

Kesäkuussa 2024 annetun OECD:n hallinnollisen ohjeen mukaiset täsmennykset on kuitenkin otettu huomioon jo Verohallinnon huomioitavien verojen osalta lausunnoille antamassa ohjeessa. Tältä osin tehty, ja huomioitavien verojen ohjeluonnoksessa nimenomaisesti mainittu¹, linjaus siitä, että aiheesta on tarpeen antaa ohjeistusta, vaikka siitä ei ole vielä laintasoisia säännöksiä, on mielestämme perusteltua ja tervetullutta sääntelyn tulkinallisuus ja mahdollinen taannehtiva soveltaminen huomioiden. Samalla tämä jättää epäselvyyden siitä, voidaanko mahdollisesti esimerkiksi verovelvollisen vahingoksi johtavia OECD:n hallinnollisten ohjeiden kohtia soveltaa takautuvasti, kun niitä ei ole saatettu lain tasolla voimaan.

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 ohjeistusta annettaessa. 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. Tässä korostuu se, että Verohallinnon tulevien ohjeiden tulisi selventää monilähteistä sääntelykehikkoa.

Resurssit

Koska vähimmäisveroa koskeva sääntely on hyvin laaja ja monimutkainen kokonaisuus, Verohallinnolle tulee taata riittävät resurssit valmistella ja käsitellä vähimmäisveroa siten, että

¹ Verohallinnon ohjeluonnos: Suurten konsernien vähimmäisverotus – huomioitavat verot, luonnos 30.9.2024. Ks. esim. ohjeluonnoksen luvut 5.8.2. ja 5.8.3.

Verohallinnon ohjeet ovat mahdollisimman selkeitä. Verohallinnolla tulisi olla käytettävänä riittävät resurssit laatia riittävän nopealla aikataululla ohjeistuksia vähimmäisverosäännösten soveltamisesta. Nykyiset budjettileikkaukset eivät tue tätä. Myös OECD:n soveltamisohjeistuksien merkitys lainsäädännön ja tulkinnan ohjaajina on erityinen ja niiden julkaisutahti jatkuu oletettavasti vilkkaana. Myös täydennysveron tietoilmoituksen ja siihen vaadittavan XML-skeeman rakentaminen tulee vaatimaan Verohallinnolta voimavaroja ja yrityksiltä valmiuksia raportointivaatimusten täyttämiseen. Lisäksi, mikäli tulevaisuudessa otettaisiin käyttöön monien eri tahojen² peräänkuuluttama mahdollisuus ennakkoratkaisun hakemiseen, vaatisi näiden ratkaisujen antaminen sääntelyn syvää asiantuntemusta eli lisäresursseja Verohallinnolta.

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 olettamasäännöistä huolimatta konsernit joutuvat yleisesti varautumaan siihen, että kaikki konserniyksiköt eivät välttämättä täytä olettamasääntöjen 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.

Ohjeluonnoksen laajuus

Nykyinen ohjeluonnos on melko suppea ja se sisältää käytännössä vain yleisluontoisen tiivistelmän OECD:n mallisäännöistä ja laista suurten konsernien vähimmäisverosta. On ymmärrettävää, että koska kyseessä on ensimmäinen Verohallinnon osalta julkaistava ohjeistus, kattaa se vain yleisimmät säännöt ja keskittyy niihin hyvin pintapuolisesti. Kuitenkin olisi suotavaa, että tulevilla ohjeistuksissa käsiteltäisiin sääntelyä huomattavasti yksityiskohtaisemmin, jotta saataisiin jo pitkään toivottua tulkinta-apua ja selvennystä mutkikkaisiin mallisääntöihin ja niiden jälkeen julkaistuihin materiaaleihin. Lisäksi on toivottavaa, että syventäviä ohjeistuksia julkaistaisiin mahdollisimman pian. Mikäli Verohallinto viivästyy yksityiskohtaisempien ohjeiden julkaisussa, suomalaiset konsernit saattavat joutua epäsuotuisaan asemaan verrattuna kansainvälisiin kilpailijoihinsa, joilla on jo käytettävissään tarkempaa kansallista ohjeistusta.

Kansainvälisen toiminnan alkuvaiheen poikkeus

Ohjeluonnoksessa kansainvälisen toiminnan alkuvaiheen poikkeuksen (suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain 9:2) käsite ja sisältö esitetään suhteellisen suppeasti. Poikkeuksella on kuitenkin keskeinen merkitys sellaisille kotimaisille konserneille, joiden liiketoiminta on keskittynyt pääosin vain Suomen rajojen sisäpuolelle. Suomessa poikkeusta soveltavia konserneja on useita. OECD on käsitellyt poikkeusta vuoden 2023 konsolidoidussa kommentaarissa usean sivun verran, joten olisi suotavaa, että Verohallinto julkaisee asiasta mahdollisimman pian täsmällisempää ohjeistusta.

Muita huomioita

Ohjeluonnoksen 2. kappaleen, kuva 1 vähimmäisverotuksen vaiheista (s. 11) voitaisiin täydentää kattamaan laajemmin jo tiedossa olevia vähimmäisveroprosessin vaihteita. Koska Verohallinnon ohje on ymmärtyksenne mukaan ensisijaisesti suunnattu sääntelyn piiriin kuuluville yrityksille, olisi hyödyllistä sisällyttää seuraaviin vaiheisiin esimerkiksi

² Ensimmäisellä valtiovarainministeriön lausuntokierroksella ennakkoratkaisumahdollisuutta kannattivat muun muassa Teknologiateollisuus ry, Suomen Yrittäjät, Elinkeinoelämän valtuuskunta, EK, SAK, Veronmaksajain Keskusliitto, Finanssiala ja Keskuskauppakamari.

täydennysveroilmoituksen laatiminen sekä täydennysveron kerääminen ja niiden konkreettinen toteuttaminen. Tämä auttaisi lukijaa saamaan yksinkertaistetun tiedon vaadituista toimenpiteistä sekä ylipäättään kokonaiskuvan prosessista. Yleisesti ottaen pidämme hyödyllisinä ohjeluonnoksessa olevia kuvaajia, sillä ne edistävät tekstin ymmärrettävyyttä erityisesti niiden lukijoiden kohdalla, jotka tutustuvat aiheeseen ensimmäistä kertaa. Kuvaajien määrään lisääminen olisi suositeltavaa. Esimerkiksi OECD:n *Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two)* (julkaistu 11.10.2023) sisältää hyödyllisiä kuvaajia liittyen verotussääntöjen soveltamisen etusijajärjestykseen (s. 21) sekä vähimmäisveron soveltamisalaan liittyvään liikevaihtotestiin (s. 13). Tämänkaltaiset kuvaajat toisivat kaivattua vaihtelua ohjeen sisältöön ja selkeyttäisivät monimutkaisia sääntelykohteita. Lisäksi käytännön esimerkkien lisääminen tuleviin syventäviin ohjeisiin olisi erityisen hyödyllistä, koska ne konkretisoivat sääntelyn vaikutuksia ja soveltamista.

Toisin kuin OECD:n mallisäännöissä, Suomen lainsäädännössä ei ole vakiintunut käytäntö merkitä olennaisia termejä isoilla alkukirjaimilla, mikä saattaa aiheuttaa haasteita suomenkielisten käsitteiden yhdistämisessä alkuperäiseen aineistoon. Tästä johtuen Verohallinnon ohjeistuksissa voitaisiin kiinnittää erityistä huomiota sanaston lukijaystävällisyyteen³ liittämällä ohjeiden loppuun sanastotaulukko, joka sisältäisi keskeiset englanninkieliset termit ja niiden suomenkieliset vastineet. Vaihtoehtoisesti voidaan harkita käsitteiden lisäämistä suoraan tekstiin sulkeissa, mutta tämä voisi heikentää luettavuutta ja tehdä tekstistä raskaslukuisen. Ohjeluonnoksessa tätä lähestymistapaa on jo sovellettu osittain, esimerkiksi verotussääntöjen ja lähteisiin viittaamisen osalta, mutta sen laajempi hyödyntäminen erityisesti nykyistä ohjetta syventävämmissä ohjeissa voisi olla tarkoituksenmukaista.

Edellä mainitusti toivoisimme, että Verohallinto julkaisisi Pilari 2 -sääntelyyn liittyviä muitakin soveltamisohjeita mahdollisimman pikaisesti ottaen huomioon, että sääntelyä on jouduttu soveltamaan jo verovuoden 2024 alusta. Kyseenalaistaisimme lisäksi Verohallinnon ohjeiden julkaisujärjestystä. Tähän mennessä on annettu lausunnoille yleisohjeen lisäksi ainoastaan ohjeistus huomioitavista veroista. Monien verovelvollisten näkökulmasta olisi kuitenkin tarpeen saada yksityiskohtaisempaa ohjeistusta olettamasäännöksiä soveltumisesta (aihetta on toki sivuttu lyhyesti ohjeluonnoksessa). Lisäksi esimerkiksi huomioitavien verojen ohjeluonnoksessa sivutaan useampaan kertaan valmisteilla olevaan ohjetta määritellystä tuloksesta ja tappiosta. Näitä koskevan sääntelyn yhtymäkohdista johtuen olisi toivottavaa, että molemmat ohjeet olisi annettu lausunnoille samanaikaisesti.

Helsingissä 22. päivänä lokakuuta 2024

Suomen Veroasiantuntijat ry

Johanna Männistö
jäsen

Heikki Wahlroos
puheenjohtaja

³ Vähimmäisveron terminologia tulisi yhtenäistää Verohallinnon lähteiden välillä. Verohallinnon ohjeluonnoksessa käytetään systemaattisesti vähimmäisveron käsitettä, kun taas Verohallinnon uutishuoneen ohjeistuksessa, otsikolla ”Yhteisöjen globaali minimiverotus (OECD:n pilari II)”, päivitetty 3.1.2024, esiintyy minimiveron termi. Koska Suomen laki vähimmäisverosta käyttää vähimmäisveron käsitettä, olisi selkeyden ja yhdenmukaisuuden vuoksi suositeltavaa pitäytyä yhdessä termissä myös uutishuoneen tiedotteessa.