

VN/9714/2923, VM036:00/2023

## **Lausunto ehdotuksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi**

### **1 Yleistä**

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoa ehdotuksesta niin kutsutun minimiverodirektiivin (EU) 2022/2523 implementointilaista. Kyseessä on luonnos hallituksen esitykseksi eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi. Minimiverodirektiivi perustuu pitkälti OECD:n 20.12.2021 antamaan ehdotukseen mallisäännöksi monikansallisten konsernien globaalista minimiverotuksesta: Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), The Global Anti-Base Erosion Rules (GloBE).

Minimiverotuksen ideana on, että konserneja verotetaan 15 prosentin tosiasiallisen minimiverotason mukaisesti riippumatta siitä missä maassa yritys toimii. Minimiverotaso arvioidaan valtiokohtaisesti. Esityksessä ehdotetaan, että direktiivin sääntelyyn perustuvat täydennysverot muodostavat uuden itsenäisen verolajinsa. Pääsääntöinen verotussääntö on tuloksilukemissääntö (IIR, income inclusion rule), jonka mukaan konsernin ylimmän emon tulee maksaa täydennysveroa, jos sen omistaman konserniyksikön efektiivinen verotaso alittaa 15 prosentin minimitason. Toissijainen minimiveron laskentaan käytettävä sääntö on aliverotettujen voittojen sääntö (UTPR undertaxed payments rule).

Edellä esitettyjen verotussääntöjen suhteen ensisijaiseksi ovat kuitenkin nousseet direktiivin mahdollistamat kansalliset täydennysverot (top-up tax). Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että Suomessakin otetaan käyttöön kotimainen täydennysvero. Tätä koskeva säädösluonnos liitettiin lausuntopyyntöön jälkikäteen erillisenä dokumenttina.

Teknologiateollisuus ry kiittää lausuntopyynnöstä ja lausuu asiasta seuraavasti.

### **2 Ei kansallisia poikkeamia**

Komission antama direktiiviehdotus perustuu OECD:n pilari II (GloBE) -mallisääntöihin ja siihen liittyvään täydentävään ohjeistukseen. Tavoitteena OECD:n pilareiden I ja II valmistelussa oli päivittää verojärjestelmä nykypäivään. Minimiverotuksen (pilari II) osalta ajatus voidaan tiivistää näin: ”yritys maksaa aina osuutensa veroista”. Kansainvälinen verovalmistelu mahdollisen veronkierron ja -välttelyn torjumiseksi on tavoiteltavaa. Ollakseen toimivaa, OECD- ja EU-tason sekä kunkin maan kotimaisen minimiverosääntelyn tulee olla mahdollisimman yhdenmukaisia. Riski jäsenmaiden erilaisista tulkinnoista on suuri ja pienikin poikkeama voi kasvaa isoksi veroriidaksi.

Painokkain viesti jäsenyrityksiltämme on, että yhdenmukaisuudesta on pidettävä kiinni. **Teknologiateollisuus ry kannattaa vahvasti Suomen valitsemaa periaatteellista linjaa, ettei sääntelyyn tehdä kotimaisia poikkeamia.** Tulkintaristiriidat aiheuttavat kuluja sekä yrityksille että verohallinnoille, oikeusprosesseja sekä lopullista kaksinkertaista verotusta.



Teknologiateollisuus ymmärtää, että valtiovarainministeriöllä ollut hyvin haastavaa laatia kotimainen implementointilaki, kun pohjana on osin vanhentunut ja sanamuodoiltaan epäselvä direktiivi sekä kaiken aikaa muuttuva ja täydentyvä OECD:n pilari II (GloBE)-dokumenttipaketti. Direktiivi hyväksyttiin jo joulukuussa 2022 ja siinä OECD:n mallisääntöjen sääntely on kirjattu hieman eri sanoin ja lauserakentein. Direktiiviin jätetty kansallinen liikkumavara on onneksi rajattua, joten voi toivoa, että EU:ssa minimiverodirektiivi implementoidaan mahdollisimman yhdenmukaisena. Suomen implementointilaissa voidaan lähinnä harkita kotimaisen täydennysveron käyttöönottoa, veroseuraamuksia sekä menettelyllisiä seikkoja (ilmoitusvelvollisuus, ennakkoratkaisut, verotuksen toimittaminen, muutoksenhaku ja oikaisu).

Teknologiateollisuus ry:n kommentit tiivistetysti:

- Kannatamme vahvasti Suomen periaatteellista linjaa, ettei sääntelyyn tehdä kotimaisia poikkeuksia. Yrityksille ja Verohallinnolle tilanne on kestävä, jos on epäselvyyttä, mitä oikeuslähde soveltamisessa/tulkinnassa tulee käyttää.
- OECD:n GloBE-mallisäännöt ja siihen liittyvät ohjeistukset tulee implementoida kokonaisuudessaan Suomen lainsäädäntöön.
- Verohallinnon ja keskusverolautakunnan ennakkoratkaisumenettely tulee mahdollistaa.
- Kotimaista täydennysveroilmoitusta ei tule vaatia.
- Täydennysveron tietoilmoitus on voitava antaa kansainvälisen vakiomallin mukaisena.
- Veroseuraamuksiin asetetaan 3 vuoden siirtymäaika, jonka aikana veronkorotuksia ei tule maksettavaksi. Lisäksi veroseuraamuksia tulee kohtuullistaa.
- Raportointiformaatin tulee olla XML.
- Suomen tulee tukea minimiverodirektiivin voimaantumisen lykkäystä, mikäli sellainen mahdollisuus avautuu.
- Lisäksi ehdotamme muutamia pienempiä muutoksia.

### **3 OECD:n GloBE-mallisäännöt ja siihen liittyvät ohjeistukset tulee implementoida Suomen lainsäädäntöön**

Perustuslain mukaisesti verotuksesta tulee säätää lailla. Minimiverodirektiivi implementoidaan tällä lailla osaksi Suomen lainsäädäntöä. Direktiivi perustuu pääosin OECD:ssä valmisteltuihin GloBE-mallisääntöihin ja direktiivin tarkoituksena on, että EU-jäsenvaltiot implementoivat GloBE-mallisäännöt yhdenmukaisesti. Direktiivin johdanto-osa kappaleessa todetaan, että:

*Pannessaan tätä direktiiviä täytäntöön jäsenvaltioiden olisi hyödynnettävä esimerkkien tai tulkinnan lähteenä OECD:n mallisääntöjä ja asiakirjassa "Talouden digitalisaation aiheuttamat verotushaasteet – Maailmanlaajuisten veropohjan rapautumisen estämistä koskevien mallisääntöjen (pilari 2) kommentaari", joka on hyväksytty OECD:n ja G20- maiden veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoja koskevassa osallistavassa kehyksessä, esitettyjä selityksiä ja esimerkkejä ja GloBE:n täytäntöönpanokehystä, sen safe harbour - säännöt mukaan luettuina, jotta voidaan varmistaa johdonmukainen soveltaminen kaikissa jäsenvaltioissa siltä osin kuin kyseiset lähteet ovat yhdenmukaisia tämän direktiivin ja unionin oikeuden kanssa. Tällaisilla Safe harbour -säännöillä olisi oltava merkitystä sekä monikansallisten konsernien että suurten kotimaisten konsernien osalta.*



Mutta direktiivin ja mallisääntöjen välillä on myös merkittäviä eroja (esimerkiksi soveltaminen puhtaasti kansallisiin konserneihin) ja direktiivin artikloissa käytetään eri sanamuotoja ja lauserakenteita kuin mallisääntöissä. Direktiivissä on myös rajattu soveltaminen vain tilanteisiin kuin OECD:n lähteet ovat yhdenmukaisia direktiivin ja EU:n oikeuden kanssa. Lisäksi OECD:n ohjeisiin tulee jatkuvasti päivityksiä, jolloin yritykset ja Verohallinto joutuvat painimaan vaikeiden tulkintaongelmien kanssa. Johdanto-osassa ei ole listattu kaikkia OECD:n tällä hetkellä olemassa olevia ohjeistuksia. Hallituksen esitysluonnoksessa on selvennetty, että osittain GloBE-ohjeistusta saatetaan voimaan Suomessa lain tasoisena sääntelynä, osin vain tulkintalähteenä. **Teknologiateollisuus ry esittää, kansalliseen minimiverotuksen implementointilakiin otetaan kirjaus OECD:n GloBE-mallisääntöjen ja siihen liittyvän ohjeistuksen ottamisesta Suomen lainsäädäntöön lain tasoisena kokonaisuudessaan, ei vain tulkintaohjeena.**

Alla olevat esimerkit ovat vain yhteen pykälään liittyviä määritelmiä, joihin liittyy tulkintavaikeuksia. Nämä osoittavat, että lain tulee olla selkeä sen osalta, mitä määritelmää käytetään.

#### Esimerkki: työntekijä

Työn tekemisen muodot ovat koronan jälkeen monipuolistuneet. Moni tekee etätöitä myös toiseen valtioon. On vanhentunutta tehdä verolainsäädäntöä perustuen työntekijöiden sijaintivaltioon. Tämä sääntely ei ole kansallisen määräysvallan piirissä. Mutta on huomioitava, että sekä EU:ssa että OECD:ssä on käynnissä valmistelua "mobile workers" -sääntelyn osalta. On siis syytä pitää mielessä, että tähän elementtiin voi tulla muutoksia ja Suomen niitä pitäisi vaatia. Vastaavaa laskentakaavan osaa (työntekijän sijaintivaltio) komissio tulee todennäköisesti ehdottamaan syyskuun BEFIT-direktiiviehdotuksessaan, eikä sellaista pidä pureskelematta hyväksyä.

Direktiivi on rakennettu monikerroksiseksi ja viittauksia sekä riippuvuuksia artikloiden välillä on kymmenittäin. Direktiivi sisältää valtavan määrän avoimia, tulkinnalle riskisiä määritelmiä. Tällaisista havainnollisena esimerkkinä vaikkapa artiklan 28 "Substance-based income exclusion" -vähennys, jonka mukaan työntekijäksi katsotaan:

- työntekijä on koko- tai osa-aikainen työntekijä.
- Työntekijöiden katsotaan sijaitsevan maassa, jossa he suorittavat tehtäviä ("perform activities for the MNE Group in such jurisdiction").
- Työntekijöiksi katsotaan myös itsenäiset yrittäjät, kun he osallistuvat yrityksen tavanomaisiin tehtäviin konsernin ohjauksessa ja kontrollissa ("ordinary operating activities of the MNE group under the direction and control of the MNE Group").

Pelkästään tämä vähennys asettaa yritykselle velvollisuuden analysoida ja selvittää kussakin jäsenmaassa, jossa konserni toimii:

- Mitä tarkoittaa "perform activities"
- onko itsenäinen yrittäjä (jolla voi olla lukuisia asiakkaita) "under direction and control"
- mikä on "ordinary operating activities" ja miten se eroaa työntekijän "activities"-termistä.
- Missä maassa työntekijä on ollut, jos työ tehdään etänä?
- Onko useassa maassa työskentelevän osalta prosenttirajoja, joiden mukaan hänen katsotaan työskentelevän pääasiassa jossain tai jaetaanko työpanos maiden kesken ja miten?



OECD:n GloBE-mallisäännöissä työntekijän määritelmä on vastaava, mutta GloBE-kommentaarissa viitataan, että "Consideration will be given to the development of Agreed Administrative Guidance as part of the GloBE Implementation Framework to address those cases where the employee performs part of its activities in another jurisdiction and for those employees that perform their activity in multiple jurisdictions." Minimiverodirektiivin tulkinnassa ja kansallisessa lainsäädännössä on pakko nojata OECD:n tarkentaviin ja alati päivittyviin ohjeisiin.

Komissio tutkii tällä hetkellä työn tekemisen muutoksen, esimerkiksi etätyön, aiheuttamia haasteita verotukseen. He haastattelevat laajasti jäsenmaita ja sidosryhmiä huomattuaan, että jäsenmaiden verolainsäädäntö on varsinainen pykäläviidakko sen suhteen, miten määritellään yksityishenkilön verotuspaikka ansiotuloverotuksessa. Yrityksen tulisi siis kyetä analysoimaan ilman tarkempaa ohjeistusta asioita, joista komissio on käynnistänyt kokonaisen selvitystyön. Mikäli yritys tekee jäsenmaan mielestä virheen näissä tietojen antamisessa, vaikka on yrittänyt antaa tiedot oikein, voi veronkorotus olla ankara.

#### Esimerkki: aineellinen omaisuus

Implementointilain 5 luvun 7 §:n substanssiperusteisessa vähennyksessä todetaan myös että "aineellisella omaisuudella tarkoitetaan lainkäyttöalueella sijaitsevia aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä"

Kirjanpitolain 5 luvun 5 § ei käytä termiä käyttöomaisuushyödyke, vaan "Useana tilikautena tuloa tuottava aineellinen omaisuus".

Minimiverodirektiivin 28 artiklan suomennoksessa substanssiperusteisen tulon rajauksen osalta sanamuoto on kansallisen lain kanssa yhtenevä.

Minimiverodirektiivin englanninkielisessä versiossa määritelmä on erilainen: '*eligible tangible assets*' means: (i) *property, plant and equipment located in the jurisdiction*;

OECD:n GloBE-mallisäännöissä määritelmä vastaa minimiverodirektiivin englanninkielistä versiota.

GloBE-kommentaarissa artiklan 5.3.4 tarkempi määritelmä on seuraava:

*Paragraph (a) – Property, plant and equipment 39. Property, plant and equipment are tangible assets that are held for use in the production or supply of goods or services or for administrative purposes and are expected to be used during more than one period. Assets in this category include: buildings, machinery, computers and other office equipment, motor vehicles, furniture and fixtures, and land.*

IFRS-sääntelyn IAS 16 määrittelee termin samoin kuin GloBE-kommentaarissa, tosin ilman esimerkkejä:

*"Property, plant and equipment are tangible items that: (a) are held for use in the production or supply of goods or services, for rental to others, or for administrative purposes; and (b) are expected to be used during more than one period.*

#### **4 Ennakkoratkaisun hakeminen tulee mahdollistua**

Verotuksen tulisi olla selkeää, ennustettavaa ja pysyvää. Yrityksen tulee kyetä toimimaan oikein: verolakien tulee olla mahdollisimman yksiselitteisiä ja verotusmenettelyn toimivaa ja

mahdollisimman mutkatonta, sekä hallinnolliselta taakaltaan kohtuullista. Komissio nostaa yhdeksi päätavoitteistaan kommunikaatiossaan Business Taxation for 21st Century<sup>1</sup> verotuksen tehokkuuden ja hallinnollisen taakan keventämisen. Päinvastoin komission päätavoitteita uusi minimiverosäätely on monimutkaista, raskasta ja tulkinnanvaraista. Kansallinen laki pohjaa sekä direktiiviin että OECD:n GloBE-sääntöihin. OECD:n ohjeistusta päivitetään toistuvasti. Yritykset haluavat toimia oikein ja raportoida tarvittavat tiedot vaaditun mukaisesti.

Saadakseen varmuutta uuden monimutkaisen sääntelyn soveltamisesta, yrityksellä tulee ehdottomasti olla mahdollisuus hakea ennakkoratkaisua (Verohallinto/Keskusverolautakunta) lainsäädännön voimaantulosta 1.1.2024 alkaen. Tuloksilukemissäännön perusteella tai kotimaisena täydennysverona kannettavat verot ovat hallituksen esityksen mukaan Suomen verojärjestelmään verrattuina täysin uudenlaisia veroja. Siten verotusmenettelylain ennakkoratkaisuja koskeviin pykäliin 84§ ja 85§ on lisättävä maininta näistä uusista veroista.

## 5 Kotimainen täydennysvero (top-up tax)

Ymmärtääksemme valtaosa EU-maista (ja myös EU:n ulkopuolisista maista) tulee ottamaan käyttöön oman kansallisen täydennysveron. Sen merkitys minimiverotuksessa onkin noussut suureksi, sillä kansallinen täydennysvero on ensisijainen suhteessa tuloksilukemissääntöön ja aliverotettujen voittojen sääntöön.

Suomeen käyttöön otettavaksi ehdotettua täydennysveroa koskeva hallituksen esitysteksti liitettiin lausuntopyyntöön erillisenä dokumenttina myöhemmin. Kansallisen täydennysveron tulee noudattaa tarkasti OECD:n QDMTT-mallia, jotta se katsotaan kelpoiseksi vertaisarvioinnissa (tulossa oleva peer review -prosessi). Tämäkin tukee Teknologiateollisuus ry:n ehdotusta, että OECD:n mallisäännöt ja siihen liittyvät ohjeistukset tulee implementoida kokonaisuudessaan Suomen lainsäädäntöön.

## 6 Laista tulee poistaa velvollisuus antaa kansallinen täydennysveroilmoitus

Hallituksen esityksen 8 luku käsittelee menettelysäännöksiä. Lain 8 luvun 4 §:ssä on säädetty konserniyksikön velvollisuudesta antaa täydennysveroilmoitus. Hallituksen esityksen säännöskohtaisissa perusteluissa todetaan, että täydennysveroilmoituksen antovelvollisuutta koskevalle pykälälle ei ole vastinetta direktiivissä, vaan kyse on ”kansalliseen sääntelytarpeeseen liittyvästä pykälästä, jotta verotuksen toimittaminen onnistuisi vero- ja oikeusjärjestelmämme edellyttämällä tavalla.”

**Teknologiateollisuus katsoo, ettei kansallista täydennysveroilmoitusta tule vaatia lainkaan. Ehdotamme, että 8 luvun 4 § poistetaan laista.** Turhien veroilmoitusten vaatiminen on vastoin Suomen linjaa toteuttaa yksinkertaista, ennakoitavaa ja hallinnollisesti mahdollisimman kevyttä verotusmenettelyä. Mikäli täydennysveroilmoitusta silti vaaditaan, sen antovelvollisuus tulee ehdottomasti rajata vain tilanteisiin, joissa täydennysveron maksuvelvollisuus muodostuu ja vain veronmaksupositiossa olevaa yritystä koskien. **Ilmoitusta ei siis ei tule milloinkaan vaatia, jos täydennysveroa ei tule maksettavaksi.** Jos lakia ei muuteta edellä mainitulla tavalla, tilanteessa, jossa täydennysveroa ei tule maksettavaksi, Verohallinnon tulee käyttää 8

<sup>1</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2021-05/communication\\_on\\_business\\_taxation\\_for\\_the\\_21st\\_century.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-05/communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf)

luvun 6 §:n mahdollistamaa "Verohallinto voi antaa ilmoitusvelvollisuutta rajoittavia määräyksiä silloin, kun ilmoittamisvelvollisuus on ilmeisen tarpeetonta."

## 7 Täydennysveron tietoilmoitus on voitava antaa kansainvälisen vakiomallin mukaisena

Täydennysveron ilmoitusvelvollisuutta koskevassa 8 luvun 3 §:ssä viitataan minimiverodirektiivin 44 artiklan 2 kohtaan. Kyseinen kohta kuuluu:

*"Jäsenvaltioon sijoittautuneen konserniyksikön on tehtävä verohallinnolleen täydennysverotietoja koskeva ilmoitus 5 kohdan mukaisesti."*

Tämä minimiverodirektiivin 44 artiklan 5 kohta taas alkaa:

*"Täydennysverotietoja koskeva ilmoitus on tehtävä vakiomallin mukaisena,"*

Vastaavasti minimidirektiivin implementointilain 8 luvun 7 §:n säännökohtaisissa perusteluissa todetaan, että "Pykälän johdantokappaleen mukaan tietoilmoitus tehtäisiin vakiomallin mukaisena." Lisäksi kuvataan, että vakiomalli tulee täsmentymään EU:n ja OECD:n yhteistyön puitteissa myöhemmässä vaiheessa. Vakiomallilla viitattaneen OECD:ssa valmisteltuihin GloBE information return -ohjeisiin (GIR), jotka julkaistiin 13.7.2023.<sup>2</sup> Koska OECD:n GIR-mallia tullaan todennäköisesti soveltamaan mahdollisimman yhteneväisesti EU:ssa ja EU:n ulkopuolella, tulisi Suomessa ottaa GIR-ilmoitusmalli käyttöön ja poistaa kansallinen täydennysveroilmoitus laista.

**Teknologiateollisuus ry esittää, että vakiomallin käyttämisestä ja linkkauksesta OECD:n GIR-ohjeisiin on otettava kirjaus implementointilakiin 8 luvun 3 §:ään ja 7 §:ään, jotta täydennysveron ilmoitusvelvollisuus voidaan varmuudella täyttää käyttämällä kansainvälistä vakiomallia.**

Kahden erillisen ilmoituslomakkeen haaste korostuu entisestään puhuttaessa veroseuraamuksista (joista lisää alla). Lain 8 luvun 15 §:n 1 momentissa lukee, että veronkorotusta määrätään erikseen sekä täydennysveroilmoituksen, että täydennysveron tietoilmoituksen antamisen laiminlyönnin osalta. Siten kaksi ilmoituslomaketta tarkoittaa tuplariskiä veronkorotuksista. Saman pykälän 4 momentissa todetaan, että veronkorotus jätetään määräämättä kahdesti, jos sama virhe toistuu molemmissa ilmoituksissa. Tämä osoittaa selvästi sen, miten paljon hallinnollista taakkaa ja riitariskiä kahdesta erillisestä, päällekkäisestä ilmoituslomakkeesta yritykselle aiheutuu.

## 8 Veroseuraamuksiin siirtymäaika ja kohtuullisuutta

Veroseuraamuksista linjamine kuuluu kansallisen päätäntävällän piiriin. Direktiivissä ei ole sääntelyä veroseuraamuksista.

Teknologiateollisuus ymmärtää, että uusi minimiverotus tulee olemaan vaikea haaste myös Verohallinnolle. Siitä huolimatta tulee pitää huoli, että yritykset saavat perusteellista neuvontaa ja opastusta heti lain voimaantulon alusta alkaen. Yritykset yrittävät toimia oikein, mutta se on hyvin vaikeaa, varsinkin lain ensimmäisinä voimaanolovuosina. Tämä on huomioitu myös hallituksen esityksen säännökohtaisissa perusteluissa. Veronkorotuksia koskevan 8 luvun 15 §:n perusteluissa todetaan "Veronkorotuksen määrääminen ilmoituksella olevan soveltamisvirheen perusteella voi olla kohtuutonta erityisesti säännösten voimaantuloa seuraavien ensimmäisten vuosien aikana, ottaen huomioon sääntöjen monimutkaisuus..." ja "Jos konserniyksikkö

<sup>2</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/globe-information-return-pillar-two.pdf>

ilmoitusvelvollisuutta täyttäessään on pyrkinyt hyvässä uskossa ottamaan selvää sääntöjen sisällöstä ja noudattamaan niitä, veronkorotuksen määrääminen voi olla kohtuutonta ensimmäisten vuosien aikana alkavien tilikausien osalta.

Siksi Suomessa tulisi olla 3 vuoden siirtymäaika, jonka aikana veroseuraamuksia ei määrätä. Tämän mahdollistaa myös OECD:n ohjeistus siirtymäajan veroseuraamushuojennuksista.<sup>3</sup> Sen 3. kappaleessa todetaan, että sääntelyn implementoitavien maiden tulee tarkkaan harkita, ovatko veroseuraamukset aiheellisia, jos "MNE has taken reasonable measures to ensure the correct application of the GloBE Rules." Riittäviä toimenpiteitä ("reasonable measures") ei määritellä ohjeistuksessa tyhjentävästi, mutta esimerkkeinä listataan<sup>4</sup>:

- Yritys on toiminut hyvässä uskossa ja on ottanut käyttöön asianmukaiset järjestelmät, jotta pystyy ymmärtämään ja noudattamaan sääntelyä oikein.
- Ilmoitusvelvollinen yritys toimittaa koko GloBE-laskelmamateriaalin verohallinnolle.

Verohallinto voi lisäksi arvioida, ettei veronkorotusta tule määrätä näissä tapauksissa:

- Ensimmäisten soveltamisvuosien aikana tapahtuvat virheet, jotka voidaan perustella sääntöjen uutuudesta johtuviksi (esimerkiksi yksittäinen luku- tai laskennallinen virhe)
- Sääntö on epäselvä ja yritys on yrittänyt tulkita sääntöä asianmukaisesti.
- Tai jos yrityksen toimet/virheet eivät ole johtaneet täydennysveron vähenemiseen.

Lain 8 luvun 16 §:ssä määritellään veronkorotuksen määrät. Täydennysveroilmoituksen ja tietoilmoituksen antaminen puutteellisena, virheellisenä tai antamatta jättäminen tarkoittaisi 10 %:n veronkorotusta lisääntyneen täydennysveron määrästä. Jos tällainen on toistuvaa tai osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta, veronkorotus olisi 15-50%.

Lisäksi 16 §:ssä on euromääräisiä vähimmäis- ja enimmäissummia veroseuraamuksille. Näiden osalta huomautamme, että 16 §:n 2 (tai 3) momentissa on joko pykälätekstissä tai perusteluissa virhe, koska pykälätekstissä veronkorotuksen minimimäärä on 1000 euroa ja säännökohtaisissa perusteluissa 10 000 euroa. Oli summa kumpi tahansa, on kohtuutonta, jos yksittäinen virhe aiheuttaa näin suuren korotuksen.

OECD:n ohjeistuksen mukaisesti veroseuraamuksia koskevaa 15 §:ää tulee korjata esimerkiksi seuraavasti:

- Veronkorotus jätetään määräämättä lain ensimmäisten soveltamisvuosien 2024-2026 aikana [varsinkin jos yritys on pyrkinyt toimimaan huolellisesti tai kyse on yksittäisestä luku- tai laskuvirheestä.]
- Veronkorotus jätetään määräämättä, jos verovelvollinen toimittaa koko GloBE-laskelmansa Verohallinnolle.
- Veronkorotus jätetään määräämättä, jos ilmoitusvelvollisuutta koskeva sääntely on epäselvä ja yritys on pyrkinyt noudattamaan sääntelyä oikein.
- Veronkorotus jätetään määräämättä, jos yrityksen tekemät virheet ilmoituksessa eivät ole aiheuttaneet täydennysveron vähentymistä.

<sup>3</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>

<sup>4</sup> "An MNE can demonstrate it has taken reasonable measures if it can demonstrate it has, in good faith, put in place the appropriate systems to understand and comply with the rule. If such entity fully disclosed the impugned GloBE computation to the tax administration. Where there is a mistake of fact that is reasonable in the circumstances; the errors can be reasonably attributed to unfamiliarity with the rules in the initial implementation years (e.g., isolated mathematical or transposition errors); the requirements of the rule are unclear and the MNE's actions are based on a reasonable interpretation of the rule; or the MNE's actions do not result in a reduction of top-up tax liability in the current or future year."

Veronkorotusten sijaan Verohallinto tulisi antaa yrityksille kattavaa neuvontaa. Verotarkastusten sijaan Verohallinto voisi tehdä "raportointijärjestelmätarkastuksia", eli auttaa yrityksiä varmistamaan, että raportointijärjestelmistä saadaan tarvittavat tiedot kerättyä eikä esimerkiksi järjestelmästä johtuvia toistuvia luku- tai laskuvirheitä muodostu.

## 9 Raportointiformaatin oltava XML

Myös teknisessä toteutuksessa on huomioitava yhteensopivuus muiden maiden kanssa, jotta yritysten ostamat ohjelmistotyökalut ja raportoinnin automatisointi toimivat yhteen mahdollisimman saumattomasti kaikkien EU-jäsenmaiden sekä myös EU:n ulkopuolisten maiden osalta. Manuaalisen työn tarve raportoinnissa tulee minimoida.

Lain 8 luvun 6 §:n ja verotusmenettelylain mukaan Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä annettavista tiedoista ja tietojen antamistavasta ja -ajasta. 2020 alusta voimaan DAC6-ilmoituksen tiedonantovelvollisuuden<sup>5</sup> osalta kävi niin, että Verohallinnon päätöksellä ilmoitus tuli antaa sähköistä tiedonsiirtojärjestelmää käyttäen, Ilmoitin.fi -palvelun kautta tunnustietoparitetiedostona. Ymmärtääksemme osasyynä valittuun raportointiformaattiin saattoi olla kohtuuton kiire sääntelyn voimaansaattamisessa. Raportointi XML-formaatissa ei ollut DAC6-raportin osalta mahdollinen. Verohallinto kylläkin korjasi tämän ilmoitusmenettelyn virheen pikaisesti ja nyt XML-formaatissa ilmoittaminen onnistuu.

Vaikka minimiverodirektiivin implementointilaissa ei voi määritellä raportointiformaattia, Teknologiateollisuus ry pyytää huomioimaan raportointiformaattiin liittyvän haasteen. Jäsenyrityksemme ovat globaaleja ja raportoivat lukuisissa maissa. Johtuen EU:ssa yleisesti käytetystä XML-formaatista, yritysten raportointijärjestelmistä saatava data on XML-formaatissa. Tällaiset raportointijärjestelmät ovat suuria investointeja yrityksille, varsinkin kun nyt järjestelmähankintoja joudutaan tekemään hätäisesti ja kalliisti, koska minimiverotuksen voimaantuloaika on niin pian. Yritykset eivät voi hoitaa raportointia manuaalisesti, vaan heidän tulee saada taloushallintojärjestelmänsä toimimaan niin, että raportointia varten tarvittava data on virheettömänä saatavissa. Tällaisten valtavien, koko yrityksen toimintaa käsittävien ERP-järjestelmien (toiminnanohjausjärjestelmät, joilla ohjataan tuotantoa, myyntiä, jakelua, laskutusta, kirjanpitoa, varastonhallintaa ym.) päivitys voidaan tehdä vasta, kun lainsäädäntö on vahvistettu. Järjestelmien päivitys ei ole vain yrityksen omissa käsissä, vaan ohjelmistoyritysten tulee tehdä muutokset koko järjestelmään, jonka jälkeen yritykset voivat sovittaa ERP-järjestelmän oman yrityksensä toimintaa vastaavaksi.

Myös OECD on antanut jo vuosia<sup>6</sup> ohjeistusta verohallinnoille, että veroviranomaisten välisessä tietojenvaihdossa tulee käyttää XML-formaattia, jotta saavutetaan nopea ja yhdenmukainen täytäntöönpano OECD:n ja EU:n jäsenmaissa. **Teknologiateollisuus ry pyytää pitämään huolta, että täydennysveron tietoilmoituksen voi antaa XML-formaatissa, joka on tiedonvaihdon standardiformaatti EU:ssa ja siten se tulee hyväksyä myös Suomessa.**

<sup>5</sup> Laki raportoitavista järjestelyistä verotuksen alalla (1559/2019, raportoitavista järjestelyistä annettu laki) tuli voimaan 1.1.2020. Samalla verotusmenettelystä annettuun lakiin (1558/1995, VML) tuli uudet säännökset palvelun tarjoajan tiedonantovelvollisuudesta ja verovelvollisen ilmoitusvelvollisuudesta.

<sup>6</sup> esim. OECD's Guide for Tax Authorities, Exchange of Tax Rulings (2017), sisältäen viittaukset mm. ohjeisiin: OECD's Common Reporting Standard XML Schema, the OECD XML Schema for Country-by-Country Reporting, the United States' FATCA XML Schema and the European Union's Fisc 153 format, joissa edellytetään XML-formaatin käyttöä.





Sama koskee kansallista täydennysveroilmoitusta, jos sellainen Suomen kansalliseen lakiin Teknologiateollisuus ry:n vaatimuksesta huolimatta tulee.

## 10 Yksittäisiä muutosehdotuksia

### Englanninkielisten termien sanasto

Teknologiateollisuus ry arvostaa implementointilain valmistelussa tehtyä ansiokasta työtä, jotta laki olisi terminologisesti johdonmukainen ja selkeä. Hallituksen esityksessä on pääosin lisätty pykäliin viittaukset vastaavaan minimiverodirektiivin artiklaan ja GloBE-mallisääntöjen artiklaan. Tämä helpottaa tulkintaa. Melko kattavasti on myös alussa kirjattu kunkin termin englanninkielinen muoto (esim. tuloksilukemissääntö = income inclusion rule = IIR). Koska lakia soveltavat tahot tulevat tulkitsemaan kotimaisen implementointilain lisäksi englanninkielistä minimidirektiivitekstiä, sekä englanninkielisiä OECD:n mallisääntöjä ja niihin liittyviä dokumentteja, voisi ydintermien osalta lisätä "sanaston" eli listan olennaisimpien termien käännöksistä tai ainakin listata alun johdantotekstiin vielä kattavammin termien englanninkieliset versiot sitä mukaa, kun suomenkielisiä termejä käytetään.

### Nopeutetut poistot

Sivulla 13 mainitaan laskennallisen verovelan vanhentumisajasta, mutta poikkeuksena ovat aineellisen omaisuuden nopeutetut poistot, joissa aikarajaa ei ole. Ehdotamme, että tähän lisättäisiin tarkennus, koskeeko tämä myös Suomessa voimassa olevaa koneiden ja laitteiden nopeutettujen poistojen mallia?

### Aineellisen omaisuuden arvo

Aineellisen omaisuuden arvosta puhutaan sanoilla "nettokirjanpitoarvo" (1 luku 35 §), "kokonaisarvo" (2 luku 11§ ) ja "kokonaismäärä" (2 luku 12 §). Mikäli näillä tarkoitetaan samaa asiaa, voisi termistöä tarkentaa tai lisätä pykäläviittaus määritelmään 1 luku 35§.

### Numerointi

Muutamassa kohdassa on myös epäselvyyttä pykälien ja momenttien numeroinnista. Uskomme, että tämä johtuu kiireestä ja numeroinnit ja ylimääräiset rivinvaihdot poistetaan lopullisesta versiosta.

- 1 luvun 2 §:ssä on pykälätekstiin jäänyt maininta "4 mom."
- 1 luvun 41 §:n numero perusteluissa on 42 §. Pykälätekstin numerointi ja perustelutekstin numerointi on virheellinen tästä eteenpäin.
- 1 luvun 48 §:n jälkeen tulee 59 § ja sitten 50 §. Perusteluissa pykälä on 50 §.
- 1 luvun lakitekstissä on pykälää, perustelutekstissä on 56 pykälää.
- 3 luku 2 §: erien numeroinnissa on kohta 3 kahdesti. Kohtia on siis 9, eikä 8. Perusteluissa 2 § on numeroitu pykäläksi 3 ja numerointi on virheellinen tästä eteenpäin.
- 3 luku 3§: numerointi kannattaisi selkeyden vuoksi yhtenäistää 3 luku 2§:n numeroinnin kanssa. Eli 9 kohtaa 11 sijasta. Kohdat 3 "Pienomistus" ja 4"Lyhytaikainen pienomistus" olisivat alisteisia kohdalle 2. Vastaavasti kohta 8 "Verotuksellinen toimintavaluutta" jne. olisi alisteinen kohdalle 7 "Epäsymmetrisellä valuuttakurssivoitolla tai -tappiolla", sillä kohdassa 8 määritellään kohdassa 7 käytettyjä käsitteitä.



- 3 luku 22 § (perusteluissa 23 §): pykälätekstissä on 7 momenttia, mutta säännöskohtainen perustelu kattaa vain 5 momenttia.
- 8 luku 16 §: Perusteluissa pykälässä on 3 momenttia, mutta pykälätekstissä momentteja on 4.

## 11 Suomen tulee olla aktiivisesti mukana vaikuttamassa EU:ssa

### Suomen ei tule jatkossa hyväksyä keskeneräistä verosäätelyä

Teknologiateollisuus ry on koko minimiverodirektiivin valmisteluprosessin ajan ajanut pontevasti lisääntymistä direktiivin vahvistamiselle ja voimaansaattamiselle. Suomen pitäisi olla päättäväisempi mahdottomien aikataulujen ja epäselvästi kirjoitetun lainsäädännön hyväksymättä jättämisessä. EU:ssa ei tulisi hyväksyä käytännössä tällaisella aikataululla liki toteuttamiskelvotonta lainsäädäntöä. Minimiverotus on sinänsä kannatettava, mutta vuoden-kahden aikalisä olisi tarvittu, jotta OECD olisi saanut pilari II/GloBE-ohjeistuksensa valmiiksi ja direktiivi olisi voitu paremmin sijoittaa siihen. Nyt mallin soveltamista helpottavat osat (mm. GloBE information return, safe harbourit, kommentaaria täydentävät hallinnolliset ohjeet) jäivät pääosin direktiiviprosessin ulkopuolelle.

Suomen pitäisi olla ajoissa ja aktiivisemmin mukana vaikuttamassa EU-verolainsäädännön kehittämisessä. Uuteen hallitusohjelmaan on nyt kirjattu, että "hallitus seuraa kansainvälisiä verohankkeita ja vaikuttaa aktiivisesti verotuksen kansainväliseen kehitykseen." Tämä on erinomainen linjaus. Lisäksi hallitusohjelmassa linjataan, että Suomi tulee vaikuttamaan seuraavan Euroopan komission ohjelmaan. Uuden komission työohjelmaan tulisi saada veroraportoinnin hallinnollisen taakan keventäminen. OECD:ssä puhutaan nyt mahdollisuudesta keventää tai jopa poistaa muuta sääntelyä, kun minimiverotus saadaan voimaan. Tällaisesta poistettavasta sääntelystä on annettu esimerkeiksi mm. väilyhteisölainsäädäntö ja country-by-country reporting. **Suomen pitää kannattaa, kannustaa ja osallistua tähän työhön ja pyrkiä lisäämään aihe uuden komission työohjelmaan. Hallinnollisen taakan keventäminen ei saa jäädä puheen tasolle.**

OECD:n pilari I ja II-työn tarkoituksena ja tavoitteena oli päivittää yritysverolainsäädäntö ajan tasalle, rauhoittaa jatkuva muutos verolainsäädännössä ja yksinkertaistaa sääntelyä. **EU:n verosäätelyyn tulee nyt saada aikalisä, jonka aikana uutta verolainsäädäntöä ei esitetä**, jotta minimiverodirektiivi ja kaikki muu uusi sääntely saadaan implementoitua ja toimintaan.

### Vaikutusarvio päivitettävä säännöllisesti, varsinkin ennen kuin mitään uutta sääntelyä ehdotetaan

Direktiiviehdotuksessa todetaan, ettei komissio ole tehnyt vaikutusarviota minimiverotuksesta, koska OECD teki pilari 2:n vaikuttavuusarvioinnin vuonna 2020. Sen mukaan globaalisti verotuottojen kasvu on 50-80 miljardia US dollaria. Arvio perustuu ymmärtääksemme vuosien 2016-2017 dataan. Tämän jälkeen verolainsäädäntöön on tehty globaalisti ja EU:ssa paljon muutoksia, jotka kaikki tähtäävät samaan. Verovälittelyn ja veronkierron ehkäisemiseen: ATAD, BEPS, USA:n verouudistus, mukaan lukien GILTI. Lisäksi maiden kansallisten täydennysverojen käyttöönotto tulee vaikuttamaan vaikutusarvioihin. Vaikka on ymmärrettävää, että kattavan vaikutusarvion tekeminen kiireessä on haastavaa, tulee komission pitää huolta, ettei EU:ssa tehdä raskaita muutoksia verolainsäädäntöön liian hätäisesti. Varsinkin jos verovälittely, johon toimilla halutaan vaikuttaa, on vähentynyt jo olemassa olevan sääntelyn seurauksena. Lisäksi globaalit kokonaisluvut eivät kerro EU:n luvuista. **Teknologiateollisuus ry toivoo, että EU:ssa tehdään**



**ajantasainen vaikutusanalyysi, jossa analysoidaan OECD:n pilareiden pohjalta tehtävien direktiivien ja kansallisen lainsäädännön vaikutuksia myös kasvun, hallinnollisten kulujen, työpaikkojen sekä kilpailukyvyn osalta.** Tämä on ajankohtaista tehdä nyt, kun EU:n komissio ehdottaa raskasta ja minimiveromallin kanssa päällekkäistä BEFIT-veromallia otettavaksi käyttöön EU:ssa.

Komissio on kertonut, että tulee käyttämään OECD:n pilareiden ja niiden pohjalta laadittujen direktiivien sääntelyä, varsinkin veropohjan ja efektiivisen veroasteen laskemissääntöjä tulevaisuudessa muun verolainsäädännön elementteinä. Esimerkiksi pilari 2:n laskentasääntöjä käytettäisiin BEFIT-mallissa. Tällä haavaa ei ole tiedossa, ehdotetaanko BEFIT:iä koskemaan kaikkia yrityksiä, vai tuleeko siihen minimiverosääntelyä vastaava 750 miljoonan euron liikevaihtoraja. Minimiverodirektiivin laskentasäännöt ovat niin haastavat isommillekin yrityksille, joten olisi mahdotonta ottaa vastaavat laskentasäännöt käyttöön pienemmille yrityksille, ennen kuin laskentasäännöt ovat vakiintuneet ja markkinoilla on toimivia laskenta- ja raportointijärjestelmiä.

#### Suomen tuettava mahdollista lykkäystä

Teknologiateollisuus ry:n tietoon ei ole vielä tullut jäsenmaiden taholta virallista vaatimusta minimiverodirektiivin voimaantulon lykkäämisestä, mutta keskustelua aiheesta käydään, kun jäsenmaiden veroviranomaisille on käynyt ilmeiseksi direktiivin implementoinnin voimaantuloaikataulun mahdottomuus. **Myös Suomen tulee tukea voimaantulon lykkäämistä, mikäli sellainen mahdollisuus avautuu.** Vuoden lisäaika mahdollistaisi laskenta-, raportointi- ja verotusmenettelyjärjestelmien tekemisen ja testaamisen sekä kattavan viranomaisohjeistuksen ja -neuvonnan aikaansaamisen.

Helsingissä 8.9.2023

Teknologiateollisuus ry

Petteri Rautaporras  
Johtaja, pääekonomisti

Lisätietoja:

Maria Volanen, johtava asiantuntija, veropolitiikka (maria.volanen@teknologiateollisuus.fi)