

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

ASIA: Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi

1. Tausta

Kuten hallituksen esityksessä todetaan, direktiivin tekniset säännökset sisältävät hyvin vähän kansallista liikkumavaraa (ks. s. 19). Siten tässä vähimmäisveroasiassa liikkumatila on sen direktiivitausta huomioiden ymmärrettävästi pieni, mikä on valitettavaa asian kokoluokka huomioiden. Tämä on todettu hallituksen esityksessä ja siitä aikaisemmin annetuissa lausunnoissakin.

Vastaavantyyppinen tilanne oli esillä aikaisemmin alkuvuodesta, jolloin käsiteltiin hallituksen esitystä eduskunnalle sähköalan ja fossiilisten polttoaineiden alan väliaikaisia voittoveroja koskevaksi lainsäädännöksi (320/2022 vp).

Monet tosiseikat huomioiden yllä mainittu liikkumatilan vähäisyys on toki ymmärrettävää, mutta näyttää vahvasti siltä, että sen seurauksena verolainsäädäntömme ja -järjestelmämme monimutkaistuu kovaa vauhtia. Tämä ei ole mitenkään tavoiteltavaa. Samalla olisi – toki irrallaan tästä – pohdittava vakavasti, löytyykö verojärjestelmäämme yksinkertaistavia uudistushankkeita tai vastaisuudessa tulisi ainakin pitää huolta siitä, ettemme itse omilla toimillamme tarpeettomasti monimutkaista verojärjestelmäämme.

2. Yleisiä huomioita

Vaikka liikkumatila on vähäinen, alla on lausuttu muutamia yleisiä huomiota esitetystä lainsäädännöstä.

- a. Kyseessä on historiallisen suuri verouudistus, jossa luodaan käytännössä aivan uusi laskentastandardi. Tässä on kyse aivan uudeltaisesta sääntelystä (ks. s. 20). Koko järjestelmä on hyvin kaukana Suomen nykyisestä tuloverolain systematiikasta. On selvää, että jo pelkästään tämä aiheuttanee vaikeita tulkinnallisia kysymyksiä sekä yrityksille että Verohallinnolle. Tämä voi aiheuttaa näiden välille myös kitkaa.
- b. Jos olen oikein ymmärtänyt ja informoitu, asian valmistelu on ollut asian kokoon nähden varsin lyhyt eikä OECD:n sen enempää kuin EU:n valmistelussakaan ole seurattu verolainsäädännölle tarvittavia prosesseja tai ainakin on menty siitä, missä aita on matalin.

Jos näin on, tämä on omalla tavalla jopa oikeusturvaongelma. Kyse on siis siitä, että verovelvollisen oikeussuojan kannalta aivan ensiarvoisen tärkeä asia on verolakien huolellinen valmistelu riippumatta siitä, onko se kansallista tai EU-tasoaista.

Hyvä poliittinen ohjaus ei ole läheskään aina helppoa viedä nopeasti lainsäädäntötasolle – ainakaan onnistuneesti. Toki tämä on kysymys, johon tässä kohdin ei ole enää mahdollisuutta puuttua. Tärkeää on kuitenkin varmistaa, että kun tämäkin lainsäädäntöhanke jatkuu ja kehittyy, sen seuraamiseen ohjataan riittävät resurssit. Tämä on perustellusti tuotu esille hallituksen esityksessä ja aikaisemmin hallituksen esitysluonnoksesta annetuissa lausunnoissa.

- c. Direktiiviehdotus ja siten myös lainsäädäntöehdotus on termeiltään ja sisällöltään kaikkineen erittäin vaikeaselkoinen ja myös tulkinnanvarainen. Puhtaasti kotimaisessa verolainsäädännössä tuskin on aiemmin nähty yhtä tulkinnalle herkkää lainsäädäntöä. *Tämä ikävä kyllä väistämättä heikentää lain tulkinnallista ennakoitavuutta sekä oikeusvarmuutta merkittävästi.* On tärkeää, että tulkintatilanteissa Verohallinnolla ja yrityksillä on aitoa ja rakentavaa vuoropuhelua. Tällaisessa toimintaympäristössä sitovan ennakkoratkaisupäätöksen saanti Verohallinnolta olisi erittäin tärkeää (ks. alla kohta f).
- d. Esitetyn lain monimutkaisuus ilmenee jo siitä, ettei edes lain syvälinen tarkoitus kovinkaan helposti selviä edes muutamalla säännösten lukemisella. Lainsäädännön oikeasuhteisuus asetettuun tavoitteeseen voidaankin perustellusti kyseenalaistaa. Kaiken tämän ongelmallisuuden kruunaa se, ettei esitetyn lainsäädännön edes oleteta tuottavan merkittävää verotuottoa.
- e. Ehdotettu verolainsäädäntö soveltuu vain suuriin yrityksiin, jotka kaikki ovat pörssilistattuja. Tästä johtuen nämä verovelvolliset joutuvat normaalin veroilmoitusvelvollisuuden lisäksi noudattamaan taloudelliseen raportointiin liittyviä velvoitteitaan. Käsittääkseni näille yrityksille ensimmäinen hetki arvioida ja raportoida verolain vaikutuksista yhtiölle on jo ensimmäisen vuosineljänneksen kohdalla ensi vuonna, siis 2024. Uudistuksen koko ja monimutkaisuus huomioiden hallinnollinen taakka kasvaa merkittävästi niillä verovelvollisilla, joita tämä koskee.
- f. Esityksen mukaisista täydennysveroista ei ole – ainakaan alkuvaiheessa – mahdollista saada Verohallinnon ennakkoratkaisua. Sama linjaus tehtiin myös yllä mainitussa väliaikaisessa voittoveroa koskevassa lakihankkeessa. Jos Verohallinnolta odotetaan nimenomaista ohjeistusta, on täysin perusteltua lähteä siitä, että myös ennakkoratkaisupäätöksen saaminen Verohallinnolta tulisi olla mahdollista. Kyse on verovelvollisen oikeusturvan ja sen varmistamisen näkökulmasta tärkeä asia.

3. Verolainsäädäntö ja sen suhde perustuslakiin

Lakiehdotusta on hallituksen esityksessä esitettyin tavoin arvioitu perustuslain 81 §:n kannalta erityisesti siitä syystä, että täydennysverojen peruste ja verovelvollisuus perustuu tilinpäätöslaskennan perusteella määräytyvään veropohjaan (ks. s. 120).

Täsmällisyys ja tarkkarajaisuus

Perustuslain näkökulmasta oleellista on, että säädettävä verolaki on oltava perustuslain 81 §:n 1 momentin tarkoittamalla tavalla sisällöltään täsmällinen ja tarkkarajainen. Sen tulisi sisältää täsmälliset säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteita samoin kuin verovelvollisen oikeusturvasta.

Täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimusten seurauksena lainsäätäjä ei voi jättää veron suuruutta tai veronmaksuvelvollisuuden perusteita koskevia ratkaisuja lain esitöiden tasolle taikka riippumaan niissä mahdollisesti ilmaistuista veron tavoitteista. Eli lainsäätäjä ei saa säätää veronlaiseksi tuloa, ellei se kykene määrittämään sitä koskevan veronmaksuvelvollisuuden perustetta yksiselitteisesti laissa.

Erityisen tarkkana tulee olla sellaisissa tilanteissa, joissa veronperuste otetaan annettuna toisesta verolaista taikka varsinkin silloin, kun veronperuste tulee muusta lainsäädännöstä kuin verolaista. Tässä tapauksessa on jälleen samoja piirteitä kun aikaisemmin mainitussa sähköalan ja fossiilisten polttoaineiden alan väliaikaisia voittoveroja koskevassa lainsäädännössä.

Hallituksen esityksessä on nostettu hyvin tämä problematiikka esille (ks. s. 120). Puhtaasti kansallisesta näkökulmasta tarkasteltuna täsmällisyys ja tarkkarajaisuus tematiikka ei ole ongelmaton. Mutta kuten hallituksen esityksessä todetaan, erityisesti ehdotettujen täydennysverojen perustuslainmukaisuuden tarkastelussa on otettava huomioon ehdotukseen liittyvät erityispiirteet (EU-direktiivi). Tämä kuitenkin näyttäytyy siltä, että täsmällisyys ja tarkkarajaisuus vaatimus joustaa ainakin jossain määrin erityisesti EU-oikeudellisen paineen alla. Tämä on kysymys, johon todennäköisesti tullaan palamaan useita kertoja lähitulevaisuudessa.

Yhdenvertaisuusperiaate ja suhteellisuusperiaate

Suhteellisuusperiaate ja yhdenvertaisuusperiaate muodostavat hyvin usein yhteen kietoutuneen kokonaisuuden.

Keinotekoiset ja lain tavoitteiden näkökulmasta epäasianmukaiset erottelut muodostuvat oikeudellisesti ongelmallisiksi erityisesti perustuslain 6 § 1 momentin yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta. Yhdenvertaisuusperiaatteen on katsottu tarkoittavan muun muassa seuraavaa:

”Yleiseen yhdenvertaisuussäännökseen sisältyy mielivallan kieltö ja vaatimus samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa. Perinteisesti yhdenvertaisuus lain edessä on merkinnyt ensi sijassa vaatimusta yhdenvertaisesta lain soveltamisessa. Säännös sisältää periaatteen, jonka mukaan viranomaisen tulee soveltaa lakia tekemättä muita eroja kuin laista ilmenee”.

On selvää, että periaate kohdistaa velvollisuuksia sekä lainsäätäjään *että lainsoveltajaan*. Kysymys ei siten ole vain veropoliittisesta tarkastelusta vaan nimenomaan oikeudellisesta tarkastelusta. Suhteellisuusperiaatteen osalta tyydyn tässä yhteydessä vain toteamaan, että sen merkitys on viime vuosina kasvanut merkittävästi, myös lainsäädäntöä ohjaavana periaatteena.

4. Suositukset

Edellä olevan perusteella, ottaen huomioon kansallisen lainsäätäjän varsin rajallinen liikkumatila kyseisen direktiivin kohdalla, esitän muutaman huomion ja suosituksen:

- a. Lakiehdotusta muutetaan oikeusvaltioperiaatteen ja verovelvollisen tarpeellisen oikeusturvan edellytysten täyttymisen turvaamiseksi ja Ruotsin mallin mukaisesti siten, että vähimmäisveroa koskeissa asioissa Verohallinnon tulisi antaa ennakkoratkaisuja.
- b. Valiokunta kirjaa käsityksensä oikeusvarmuuden parantamiseksi ohjeen, jonka mukaan lain tulkitsijan tulee tulkita lakia lain tarkoituksen osoittamissa rajoissa verovelvolliselle edullisesti. Tällä lievennetään lainsäädännön epäselvyyteen ja sen kiistatta vaikeaselkoisuuteen liittyviä riskejä.

Turussa marraskuun 16. päivänä 2023



Jaakko Ossa

Oikeustieteen tohtori, varatuomari

Finanssioikeuden professori (Turun yliopisto)