

EDUSKUNNAN PERUSTUSLAKIVALIOKUNNALLE

Lausunto hallituksen esityksestä Eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi. (HE 77/2023 vp)

1. Arvioinnin lähtökohdat

Lakiesityksen mukaan (s. 124) perustuslakivaliokunnan lausunto on suositeltavaa hankkia, koska perustuslain 81 §:stä johtuvaa lailla säätämisen vaatimusta ei ole aiemmin arvioitu tällaisessa kontekstissa. Mielestäni todettu pitää paikkansa kahdessakin eri merkityksessä: ensinnäkin lailla säätämisen vaatimuksen osalta näyttää nousevan esiin uudenlaisia kysymyksenasetteluja, ja toisaalta lakiesitystä voidaan myös aineelliselta sisällöltään pitää tähän mennessä hyvin ainutlaatuisena verotuksen sääntelyhankkeena.

Lakiesitys koskee suuryritysten globaalia vähimmäisveroa, joka on teknisesti valmisteltu OECD:ssa ja jota ollaan nyt implementoimassa osaksi Suomen verojärjestelmää EU-direktiivillä. Globaali vähimmäisvero ei varsinaisesti aineellisesti harmonisoi yritysten tuloverotusta, vaan sillä pyritään varmistamaan, että yritysten voittoja verotetaan vähintään 15 prosentin verokannalla. Kyseessä ei siis ole varsinainen tuloverojärjestelmä vaan täydennysverojärjestelmä. Vähimmäisveron laaja soveltamisala ja monimutkaisuus huomioiden on kuitenkin perusteltua puhua nimenomaan vähimmäisverojärjestelmästä.

Kansainvälisesti ei ole aiemmin pystytty, eikä edes pyrittykään asettamaan yritysten verotukselle vähimmäistasoa. Vähimmäisverojärjestelmästä on neuvoteltu OECD:n johdolla, ja OECD:ssa on tehty myös tekninen GloBE-mallisääntöjen valmistelutyö. Suomessa nyt implementoitavassa EU:n vähimmäisverodirektiivissä on pyritty mahdollisimman tarkasti toisintamaan OECD:n valmisteleva sääntelykokonaisuus. SEUT 288 artiklan mukainen vapaus valita kansallisesti muodot ja keinot direktiivissä asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi jää tässä yhteydessä käytännössä vähäiseksi. Vähimmäisverojärjestelmää voidaan pitää poikkeuksellisen monimutkaisena sääntelynä, johon sisältyy samalla vain hyvin rajallisesti kansallista liikkumavaraa. EU:n vähimmäisverodirektiivissä on nimenomaisesti tuotu esiin OECD:n mallisääntöjen ja kommentaariaineistojen merkitys tulkintalähteenä.

OECD:ssa tavoitteeksi on määritelty ns. *common approach* järjestelmän käyttöönotossa: vähimmäisveron käyttöönotto on vapaaehtoista, mutta jos se päätetään ottaa käyttöön, se tulee toteuttaa kansainvälisesti sovitun sisältöisenä. Tästä johtuu osaltaan tarve pyrkiä varmistamaan vähimmäisveroa koskevien tulkintojen riittävä yhdenmukaisuus eri valtioissa, erityisesti OECD:n mallisääntöjen kommentaarilla sekä kommentaariin myöhemmin tehtävillä muutoksilla ja tarkennuksilla.

Vaikka vähimmäisveroa koskevalla kotimaisella lakiesityksellä pyritään implementoimaan mahdollisimman tarkasti EU-direktiivi, lakiesitykseen sisältyvät säännösehdotukset eivät ole suoraa toisintoa direktiivistä, vaan niissä on huomioitu myös OECD:n tulkintaohjeita. Yleisesti ottaen voidaan siis todeta, että ehdotetut säännökset ovat sisällöltään ja kirjoitusasultaan yksityiskohtaisempia kuin implementoitava direktiivi. Ehdotetussa laissa kansainvälisten konsernien vähimmäisveroksi on noin 200 pykälää, mikä tekee siitä poikkeuksellisen laajan sääntelykokonaisuuden. Vähimmäisveron kohteena olevien tulojen määrittäminen on aineellisesti sidottu kirjanpitoon. Kyse voi olla Suomen kirjanpitolaista, mutta tilanteen mukaan myös jonkin muun valtion kirjanpitosääntelystä tai kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista. Tämä lähtökohta poikkeaa jokseenkin selvästi elinkeinoverolaista (EVL), joka sisältää periaatteessa itsenäisen tuloksenlaskentanormiston.

Valtiosääntöistä lähtökohtaa, jonka mukaan verosta on aina säädettävä lailla, voidaan pitää yleisellä tasolla poikkeuksettomana. Perustuslain 81 §:n 1 momentin sanamuodon mukaan lailla on säädettävä ainakin verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Perustuslakivaliokunnan vakiintuneen tulkintakäytännön mukaan verosta on säädettävä lailla niin täsmällisesti, että viranomaisen harkinta on ns. sidottua harkintaa. Kuten perustuslakivaliokunta on äskettäin todennut (PeVL 9/2023 vp), silloin kun verolainsäädäntö täyttää PL 81 §:n 1 momentissa asetetut vaatimukset, se täyttää myös perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset.

Kuten lakiesityksen säätämisyjärjestysperusteluissakin kuvataan (s. 119), verotuksen lailla säätämisen vaatimus toteuttaa pääasiassa kolmea valtiosääntöistä tavoitetta: lailla säätämisen vaatimus 1) varaa veroista päättämisen demokraattisesti valitulle Eduskunnalle, 2) sitoo veroviranomaisen soveltamisharkinnan lakiin ja siten poistaa hallinnollisen mielivallan vaaraa sekä 3) turvaa verotuksen muodossa tapahtuvan julkisen vallankäytön ennakoitavuutta. Melko vahvana taustaoletuksena tässä varsin vakiintuneessa käsitystavassa on nähdäkseni se, että verolainsäädännön sisällöstä päätetään kansallisesti Suomessa ja tulkintariidat ratkaistaan kotimaisessa prosessissa. Lakiesityksen mukainen vähimmäisverojärjestelmä eroaa kuitenkin monessa kohdin tällaisesta perinteisestä kansallisen verolainsäädännön mallista.

2. Lakiesityksen arviointia PL 81 §:n 1 momentin kannalta

2.1. Sääntelyn täsmällisyys

Suomi on sitoutunut vähimmäisverojärjestelmän toteuttamiseen kansainvälisesti OECD:n tasolla sekä erikseen EU:n tasolla. Eduskunnassa ei siten ole nyt päätettävänä, missä muodossa ja millä yksityiskohtaisella sisällöllä vähimmäisverojärjestelmä tulisi Suomessa toteuttaa, vaan kysymys on EU-oikeudellisen velvoitteen kansallisesta täytäntöönpanosta. Vähimmäisverojärjestelmässä kan-

sainvälisesti tavoiteltu ”*common approach*” tarkoittaa, että lainsäädännön yksityiskohdat sekä käytännön tilanteissa merkitykselliset muut tulkintalähteet ovat huomattavasti vähäisemmässä määrin Suomen Eduskunnan kontrolloitavissa verrattuna ns. tavanomaiseen verolainsäädäntöön.

Perustuslain sanamuodosta tai sitä koskevasta tulkintakäytännöstä ei ole löydettävissä kovin selviä yleispäteviä suuntaviivoja siihen, miten tarkkaa ja täsmällistä – siis viime kädessä kielellisesti yksityiskohtaista – Suomessa säädettävän verolainsäädännön tulee olla. Eri aikoina ja eri tarkoituksia varten säädetty yleisyystasoltaan vaihtelevaa verolainsäädäntöä. Esimerkiksi veron kiertämistä estävillä yleislausekkeilla (mm. VML 28 §) tavoitellaan joustavaa soveltamisharkintaa.

Lainvalmistelussa on huomioitu, että tietyistä veron laskentaan ja määräytymiseen liittyvistä yksityiskohdista on syytä säätää lain tasolla (s. 21), ja tältä osin lakitekstin tasolle on lakiesityksen perustelujen mukaan OECD:n mallisääntöjen kommentaarista ilmeneviä yksityiskohtia. Kun huomioidaan vähimmäisveroa koskevan lakiesityksen laajuus ja yksityiskohtaisuus, jo hyvin pintapuolisesti katsottuna on mielestäni selvää, että ehdotetut säännökset on muotoiltu kielellisesti riittävän yksityiskohtaisesti. Säännösten tavoitteena ei ole jättää viranomaisille tapauskohtaista harkintavaltaa. Tavoitteena on päinvastoin pyrkiä varmistamaan, että tulkinnat olisivat mahdollisimman yhdenmukaisia kaikilla vähimmäisverojärjestelmää soveltavilla lainkäyttöalueilla. Mielestäni ei voida katsoa, että säännökset olisi voitu Suomessa tapahtuvassa lainvalmistelussa kirjoittaa olennaisesti yksityiskohtaisemmin kuin nyt on tehty.

2.2. Sidokset kirjanpitoon

Vähimmäisverojärjestelmässä edellytetty verotettavan tulon määrittäminen perustuu vahvasti kirjanpitoon. Lakiesitys ei siis yksityiskohtaisuudestaan huolimatta sisällä säännöksiä vähimmäisveron kohteena olevan tulon laskemisesta. Sääntelyratkaisu on tässä suhteessa erilainen elinkeinoverolaissa (EVL), joka sisältää itsenäisen tuloksenlaskentanormiston. Ero on kuitenkin käytännössä vähäisempi, koska kirjanpitovelvollisten verotuksessa myöskään elinkeinoverolakia ei voida soveltaa ”puhtaalta pöydältä”, vaan veroilmoittamista varten tarvittava tietopohja – eli tieto liiketapahtumista – on luotettavasti saatavissa vain kirjanpidosta.

Vähimmäisverolain 2 luvussa säädettäisiin siitä, miten ja miltä osin kirjanpidon osoittama voitto tai tappio otetaan vähimmäisveron laskennassa huomioon. Hyväksyttävät tilinpäätösstandardit on lueteltu lakiesityksen 1 luvun 32 §:ssä. Luettelossa mainitaan kansainväliset tilinpäätösstandardit sekä yleisesti hyväksytyt kirjanpitoperiaatteet eräissä maissa. Suomalainen yhtiö voi olla velvollinen mak samaan Suomen lain mukaisesti vähimmäisveroa ulkomaisen yksikön aliverotettujen voittojen perusteella siten, että huomioon otettavat tulot määritellään kansainvälisten tilinpäätösstandardien tai muun maan kuin Suomen kirjanpitolain perusteella. Tämä ei mielestäni ole erityisen ongelmallista PL 81 §:n 1 momentin lailla säätämisen kannalta, koska kirjanpito muodostaa verotuksen toimittamiselle viranomaisen harkinnasta riippumattoman objektiivisen kinnnekohdan. Lakiesityksen 1 luvun 32 §:ssä viitatus kirjanpito- ja tilinpäätössääntelyn ensisijaisena tarkoituksena ei ole määritellä, mitkä tulot ovat veronalaisia, vaan täsmentää, miten liiketapahtumat rekisteröidään niin, että yrityksen taloudellisesta asemasta muodostuu oikea kuva. Esimerkiksi kansainvälisten tilinpäätösstandardien muutos voi välillisesti vaikuttaa siihen, miten vähimmäisverojärjestelmässä huomioon otettava tulo

määritellään. Edellä lausutun perusteella tämä ei kuitenkaan ole ristiriidassa lailla säätämisen vaatimuksen kanssa, erityisesti kun huomioidaan, miten yksityiskohtaisesti vähimmäisverosta on muuten säädetty.

2.3. OECD:n kommentaari tulkintalähteenä

EU:n vähimmäisverodirektiivin mukainen vähimmäisverojärjestelmä perustuu suoraan OECD:n laatimiin mallisääntöihin ja niiden kommentaariin. EU:n vähimmäisverodirektiivissä (johdantokappale 24) ja lakiesityksessä tuodaan yhdenmukaisesti esiin se, että OECD:n kommentaari on tärkeä tulkintalähde. Suomessa sovellettavan vähimmäisverojärjestelmän sisältö voi joltain osin joko vähintäänkin tulkinnallisesti täydentyä OECD:n kommentaarista käsin, tai sitä voi olla tarpeen muuttaa OECD:n kommentaarin myöhempien muutosten johdosta.

Vaikka OECD:n aineistoilta puuttuu oikeudellinen velvoittavuus, niillä on ollut vahvaa tosiasiallista merkitystä erityisesti markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa. Markkinaehtoperiaate liittyy etuyhteydessä olevien yritysten siirtohinnoitteluun. Kyseessä on hyvin keskeinen säännöstö kansainvälisen yritystoiminnan tuloverotuksessa. Suomen lainsäädännössä markkinaehtoperiaatteesta säädetään yhdessä pykälässä (VML 31 §), jota on vakiintuneesti tulkittu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden (vuoden 2022 versiossa on yli 600 sivua) avulla. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden merkitys on vahvistettu useissa KHO:n ratkaisuissa, joissa on otettu kantaa myös siihen, miten siirtohinnoitteluohjeiden myöhemmät muutokset voidaan ottaa huomioon verovelvollisen vahingoksi. Ratkaisusta KHO 2018:173 ilmenee, että siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta on arvioitava ensisijaisesti niiden ohjeiden valossa, jotka olivat julkaistuna silloin kun kyseisen verovuoden veroilmoitus on tullut jättää. Uudempia ohjeversioita voidaan kuitenkin käyttää, mikäli ne vain tarkentavat ohjeita, eikä niissä ole varsinaisia sisällöllisiä muutoksia. Oikeuskäytännöstä myös ilmenee, että siirtohinnoitteluohjeilla on merkitystä vain kotimaisen lainsäädännön soveltamisalalla, eli niillä ei voida laventaa verovelvollisen velvollisuuksia laissa säädetystä (KHO 2014:119). OECD:n oikeudellisesti sitomattomien tulkintaohjeiden hyödyntäminen ei siis ole uusi ilmiö Suomen verojärjestelmässä.

OECD:n aineistojen kasvavaa merkitystä selittää nähdäkseni yhtäältä käytännöllinen tarve monimutkaisten sääntöjen tulkintaa selkeyttävälle aineistoille sekä toisaalta ennakoitavuuden turvaamisesta ja kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä nouseva tarve pyrkiä Suomessa samankaltaisiin tulkintoihin kuin muissakin maissa. Verovelvollisten näkökulmasta ohjeet voivat huomattavastikin parantaa ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta – tämä funktio ei suoraan riipu ohjeiden oikeuslähdeopillisesta statuksesta.

Edellä kuvattu perusasetelma on varsin samanlainen siirtohinnoittelussa ja vähimmäisverojärjestelmässä. Lakiesityksessä on mielestäni asianmukaisesti tunnistettu (s. 21) tarve ottaa OECD:n tulkintaohjeisiin sisältyvää ohjeistusta lakiin silloin kun ne sisältävät veron määrään vaikuttavan ohjeen. Lakiesityksessä on samoin asianmukaisesti tunnistettu (s. 22), että jatkossa julkaistavat uudet ohjeistukset voivat edellyttää kotimaisia lainsäädäntötoimia. En pysty tässä vaiheessa arvioimaan, miten merkittävä asema OECD:n vähimmäisverojärjestelmää koskevalle kommentaarille ja mahdollisille

muille suosituksille tulee muodostumaan vähimmäisverolain lakitekstiä täsmentävänä ja täydentävänä lähteenä. On mielestäni tavanomaista ja sopusoinnussa lailla säätämisen vaatimuksen kanssa, että OECD:n tulkintaohjeiden merkitys kotimaisen lainsäädännön tulkinnassa sekä mahdollisesti uusien julkaistavien ohjeiden edellyttämät lainsäädäntötoimet täsmentyvät vasta soveltamiskäytännössä. Käytännöllinen tarve varmistua tulkintojen kansainvälisestä yhdenmukaisuudesta OECD:n ohjeilla, joita voidaan myös tarvittaessa täsmentää ja muuttaa, ei sellaisenaan merkitse poikkeusta lailla säätämisen vaatimukseen. En myöskään näe, että vähimmäisverojärjestelmä ja lakiesitys tässä muodossaan antaisi ns. avoimen valtakirjan määritellä veroseuraamuksia muualla kuin kotimaaisessa lainsäädännössä. Vähimmäisverojärjestelmää koskevat lakiesityksen säännökset (n. 200 pykälää) ovat erittäin yksityiskohtaisia. Lakiesityksessä tai mainituissa OECD:n soveltamisohjeissa ei ole nähdäkseni piirteitä siitä, että tulkintakysymyksissä olisi tarkoitus jättää viranomaisille erityistä vapaata harkintavaltaa, vaan päinvastoin järjestelmän tavoitteena on pyrkiä mahdollisimman yhdenmukaisiin tulkintoihin kaikilla vähimmäisverojärjestelmää soveltavilla lainkäyttöalueilla.

3. Kokoavia näkökohtia

Hyvän verolainsäädännön ominaisuuksien kannalta vähimmäisverojärjestelmän keskeisiä ongelmia ovat monimutkaisuus ja siitä johtuva tulkinnallinen epävarmuus. Kansainvälisesti linkittyvään verolainsäädäntöön voi nykyisin liittyä monissa tilanteissa huomattavaa tulkinnallista epäselvyyttä ja epävarmuutta, jonka hallitseminen voi aiheuttaa huomattavia haasteita verovelvollisten lisäksi myös viranomaisille. Vähimmäisverojärjestelmässä tätä on omiaan korostamaan se, että kyseessä on teknisesti monimutkainen sääntely, joka on lisäksi käsitteistöltään ja toimintaperiaatteiltaan aivan uudenlainen paitsi Suomen verojärjestelmässä, mutta myös muualla. Uudet tulkintaongelmat ja niistä johtuva merkittävä oikeudellinen epävarmuus ovat kuitenkin ensisijaisesti seurausta siitä, että Suomi on ollut mukana päättämässä tällaisen kansainvälisesti sovellettavan järjestelmän käyttöönotosta OECD:ssa ja EU:ssa. Käytännössä esiin nousevia tulkintaongelmia ja oikeudellista epävarmuutta ei ole mahdollista poistaa ennakolta kotimaaisessa lainvalmistelussa, jossa tarkoituksena on implementoida OECD:n GloBE-mallisääntöjen mukainen EU-direktiivi *common approach* -periaatteen mukaisesti. Nähdäkseni lakiesityksessä on asianmukaisesti huomioitu PL 81 §:n 1 momentin lailla säätämisen vaatimus sekä se, että OECD:n mahdollisesti julkaisemat uudet tulkintaohjeet saattavat jatkossa edellyttää kotimaisia lainsäädäntötoimia.

Tampereella 22.11.2023

Matti Urpilainen

Dosentti (TY), OTT, yliopistonlehtori
Tampereen yliopisto