

Olli Mäenpää
21.11.2023

Perustuslakivaliokunnalle

Hallituksen esitys suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi (HE 77/2023 vp)

Lailla säätämisen vaatimus

Valtion verosta säädetään lailla (PL 81.1 §)

Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Verolaista tulee perustuslakivaliokunnan vakiintuneen käytännön mukaan ilmetä yksiselitteisesti verovelvollisuuden piiri. Lain säännösten tulee olla myös sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrittäessä on sidottua harkintaa (HE 1/1998 vp, s. 134, PeVL 67/2002 vp, s. 3, PeVL 3/2003 vp, s. 2).

Näiden vaatimusten kannalta voidaan todeta, että hallituksen esitykseen sisältyvät laintasoiset säännökset täydennysverojen verovelvollisista ja sääntelyn ulkopuolelle jäävistä yksiköistä, minkä lisäksi laissa ehdotetaan säädettäväksi yksityiskohtaisesti täydennysveron suuruus sekä sen laskentapohja samoin kuin täydennysveron suuruuden laskenta tietyissä erityistilanteissa. Verotusmenettelyä koskevat laintasoiset säännökset määrittelisivät ilmoittamiseen ja maksamiseen liittyvät menettelyt, verotuksen toimittamisessa noudatettavat periaatteet ja oikeussuojakeinot. Ehdotetun sääntelyn voidaan katsoa täyttävän verolaille perustuslaissa säädetyt perusvaatimukset.

Tilinpäätösstandardit veropohjan määrittelyssä

Lakiehdotusten mukaisten täydennysverojen peruste ja verovelvollisuus perustuisivat, tietyin oikaisuin, tilinpäätöslaskennan perusteella määräytyvään veropohjaan. Tilinpäätöslaskennassa sovellettava tilinpäätösstandardi määräytyisi konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätöstä varten käyttämän standardin perusteella. Verotuksen pohjan määrittelyssä käytettäisiin 1. lakiehdotuksen mukaan verotuksen tarpeisiin laadittuja hyväksyttäviä ja hyväksyttyjä tilinpäätösstandardeja, jotka määrittellään lakiehdotuksen 1 luvun 32-33 §:ssä. Määrittely noudattaa lakiehdotuksella täytäntöön pantavan direktiivin 3 artiklan sisältämää tilinpäätösstandardien määrittelyä. Suomalaisten konserniyksiköiden GloBE-veropohjan lähtökohta voisi 1. lakiehdotuksen perusteella olla kansainvälinen tilinpäätösstandardi, kuten IFRS-standardi, tai erikseen määritellyn kolmannen valtion käyttämät yleisesti hyväksytyt kirjanpitoperiaatteet.

Perustuslakivaliokunta on voittoveroa koskevaa lakiehdotusta arvioidessaan kiinnittänyt huomiota myös verotuksessa käytettävien standardien merkitykseen. Valiokunta kiinnitti ehdotetun sääntelyn täsmällisyyden kannalta huomiota siihen, että lakiehdotuksessa verotus ehdotettiin perustettavaksi osin sähkömarkkinalain mukaiseen erillistulokseen. Valiokunnan käsityksen mukaan sähkömarkkinalain mukaista erillistilinpäätöstä ei ole voimassa olevan sääntelyn oloissa laadittu verotuksen tarpeisiin eikä sen laadintaan ole muodostunut verotuksen pohjana käytettävän tilinpäätöksen tapaan asianmukaisia, ennakoitavia ja tarkkoja standardeja (PeVL 97/2022 vp, 10. kohta).

Lakiehdotuksen mukaan täydennysveron veropohjan määrittelyssä käytettävät tilinpäätösstandardit olisi sen sijaan tarkoitettu käytettäväksi verotuksen tarpeisiin, standardit olisi riittävän täsmällisesti yksilöity laissa ja niitä voidaan pitää asianmukaisina. Standardeja voitaneen myös pitää riittävän tarkkoina. Lisäksi näiden laissa määriteltyjen tilinpäätösstandardien käyttö on vakiintunutta ja niiden käytölle on painavat ja hyväksyttävät perusteet, kun otetaan huomioon, että kyse on maailmanlaajuisesti sovellettavaksi tarkoitettusta järjestelmästä, jonka soveltamisen yhtenäisyydestä eri lainkäyttöalueilla on pyritty huolehtimaan juuri tilinpäätösstandardien käyttämisellä. Kun myös otetaan huomioon, että ehdotettu täydennysvero ei perustuisi välittömästi kirjanpitoon vaan verovelvollisuuden perusteet määrittelevään verolakiin, lakiehdotuksessa määriteltyjen tilinpäätösstandardien soveltamista edellyttävää sääntelyä ei voida pitää ongelmallisena perustuslain 81 §:n 1 momentin vaatimusten kannalta.

Verovelvollisen oikeusturva

Verovelvollisen oikeusturvan ja yleisemmin myös oikeusvarmuuden kannalta voidaan lisäksi pitää välttämättömänä, että verovelvollisuuden perusteiden kannalta relevantit standardit ja kirjanpitoperiaatteet ovat selviä ja täsmällisiä ja että niiden vaikutukset ovat verovelvollisen ennakoitavissa. Taloudellisilla toimijoilla on oikeus odottaa verolainsäädännöltä sellaista ennakoitavuutta, että ne pystyvät etukäteen kohtuullisessa määrin arvioimaan verolainsäädännön merkityksen toimintaansa suunnitellessaan (PeVL 97/2022 vp, 16. kohta; PeVL 1/2009 vp, s. 2). Verolainsäädännön ennakoitavuuden vaatimuksen kannalta voidaan pitää välttämättömänä, että verotuksen kannalta merkitykselliset standardit ja kirjanpitoperiaatteet ovat julkisia ja yleisesti saatavilla.

Lakiehdotukseen sisältyvän hyväksyttävien ja hyväksytyjen tilinpäätösstandardien koskevan määritelmän voidaan katsoa täyttävän nämä vaatimukset, kun tällaisella standardilla tarkoitetaan lakiehdotuksen 32-33 §:n mukaan kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja ja yleisesti hyväksytyjä kirjanpitoperiaatteita. Niitä voidaan ennakoitavuuden kannalta myös pitää riittävän selvinä ja täsmällisinä. Ehdotettu sääntely sisältää tässä suhteessa myös verovelvollisen oikeusturvan kannalta asianmukaiset säännökset sen lisäksi, että verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskevat säännökset täyttävät perustuslain vaatimukset.

Lainsäädäntövallan delegointi viranomaiselle

Verohallinnolle ehdotetaan 1. lakiehdotuksen 8 luvun 6 §:ssä säädettäväksi toimivalta antaa täydennysveron tietoilmoitukseen, täydennysveroilmoituksen ja täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskevaan ilmoitukseen liittyviä tarkempia määräyksiä annettavista tiedoista, tietojen antamisen tavasta ja ajasta. Verohallinto voisi myös erityisestä syystä pidentää ilmoitusten laissa säädettyä antamisaikaa.

Ehdotettua sääntelyä on paikallaan arvioida siltä kannalta, että perustuslain 80 §:n 2 momentin mukaan viranomainen voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määrätyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädettäisiin lailla tai asetuksella. Ehdotettu toimivalta ei muodostu tältä kannalta ongelmalliseksi, koska valtuutus koskee laissa säädettyjä täsmällisempiä ja teknisluonteisia määräyksiä, joita olisi todennäköisesti tarpeen muuttaa usein, joista ei olisi tarkoituksenmukaista säätää lain tai asetuksen tasolla ja joihin ei liity merkittävää harkintavallan käyttöä. Perustuslain säätämiseen johtaneen hallituksen esityksen perusteluissa 80 §:n 2 momentin perusteella lailla voidaan säätää viranomaiselle toimivalta tällaiset kriteerit täyttävien oikeussääntöjen antamiseen (HE 1/1998 vp, s. 133).

Verotusta koskeva lainsäädäntövalta

Ahvenanmaan itsehallintolain 27 §:n 36 kohdan mukaan valtakunnalla on lainsäädäntövalta asioissa, jotka koskevat veroja ja maksuja itsehallintolain 18 §:n 5 kohdassa säädettyin poikkeuksin. Itsehallintolain säätämiseen johtaneen hallituksen esityksen perustelujen mukaan koko verolainsäädäntö, lukuun ottamatta kunnallisverotusta ja maakunnan oikeutta säätää elinkeino- ja huviveroista sekä ylimääräisestä tuloverosta, on pidätetty valtakunnan lainsäädäntöelimille. Tämä itsehallintolain 27 §:n 36 kohta kattaa välittömien verojen lisäksi kaikki välilliset verot, tullit ja valmisteverot ynnä muut verot. Myös veronluonteiset maksut, joita ei nimenomaan ole pidätetty maakunnalle, säännellään valtakunnan lainsäädännössä (HE 73/1990 vp, s. 80).

Ahvenanmaan maakunnalla on itsehallintolain 18 §:n 5 kohdan perusteella lainsäädäntövalta asioissa, jotka koskevat maakunnalle tulosta perittävää lisäveroa ja tilapäistä ylimääräistä tuloveroa sekä elinkeino- ja huviveroja, maakunnalle perittävien maksujen perusteita ja kunnalle tulevaa veroa. Elinkeinoveroa koskeva sääntely voimassa olevassa itsehallintolaissa vastaa tältä osin aikaisemman itsehallintolain sisältämää sääntelyä terminologisesti ja maakunnan verotusoikeuden kannalta (HE 73/1990 vp, s. 67).

Maakunnan lainsäädäntövaltaan kuuluvalla elinkeinoverolla tarkoitetaan määrätyn elinkeinon tuottoon kohdistuvaa veroa. Tällaiselle elinkeinoverolle on lisäksi aikaisempaa itsehallintolakia sovellettaessa pidetty luonteenomaista, että sillä verotetaan elinkeinonharjoittajien saamaa tuottoa normaalia yleistä tuloverotusta

ankarammin (ks. aikaisemman itsehallintolain kannalta PeVL 5/1991 vp, s. 2 ja PeVL 9/1992 vp, s. 2.) Perustuslakivaliokunta on todennut, että elinkeinoveron käsitteellä on edelleenkin sama merkitys itsehallintolaissa, koska myöhempien itsehallintolakien tarkoituksena ei ole ollut uudistaa käsitteen merkityssisältöä (PeVL 31/2012 vp, s. 3).

Arvioitaessa ehdotettua suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaa lakiehdotusta verotusta koskevan lainsäädäntövallan jakautumista määrittelevien itsehallintolain perusteiden kannalta voidaan todeta, että ehdotettua vähimmäisveroa ei määrättäisi tietyn elinkeinonharjoittajan oman elinkeinotoiminnan tuoton perusteella, vaan se määrätään suhteessa GloBE-sääntöjen mukaan määriteltyyn ylituottoon. Ehdotettu vähimmäisvero ei myöskään tarkoittaisi tiettyihin elinkeinoihin kohdistettavaa muista elinkeinoista poikkeavaa tai korkeampaa verotusta, vaan ehdotuksen mukaiset täydennysverot soveltuvat tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta tuottojen kynnysarvot täyttäviin konserneihin niiden toimialasta riippumatta. Vähimmäisvero ei siten täytä Ahvenanmaan itsehallintolaissa tarkoitetun elinkeinoveron kriteereitä, ja sitä koskeva lainsäädäntövalta kuuluu itsehallintolain 27 §:n 36 kohdan mukaan valtakunnan lainsäädäntövaltaan.