

Eduskunnan perustuslakivaliokunnalle

Eduskunnan perustuslakivaliokunta on pyytänyt minulta asiantuntijalausuntoa hallituksen esityksestä HE 77/2023 vp eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi. Esitän lausuntonani kunnioittavasti seuraavan.

Esityksen valtiosääntöoikeudellinen merkitys

Hallituksen esityksestä on sen säätämisjärjestysperustelujen mukaan ollut perusteltua pyytää perustuslakivaliokunnan lausunto, koska kyse on uudentyyppisestä kansainväliseen yhteistyöhön perustuvasta lainsäädännöstä, eikä perustuslain 81 §:n 1 momentin vaatimuksia verovelvollisuuden perusteiden täsmällisestä ja tarkkarajaisesta sääntelystä ole aikaisemmin arvioitu tällaisessa asiayhteydessä. Lisäksi esitystä on säätämisjärjestysperusteluissa arvioitu Ahvenanmaan itsehallinnon sekä hallinnollisten seuraamusmaksujen kannalta.

Totean kahden viimeksimainitun asiaryhmän osalta, ettei minulla ole huomautettavaa säätämisjärjestysperusteluissa todettuun. Ahvenanmaan itsehallinnon kannalta olennaista on, ettei hallituksen esityksessä ehdoteta sääntelyä, jota voitaisiin pitää Ahvenanmaan itsehallintolain 18 §:n 5 momentissa tarkoitettuna elinkeinoverona, joka sellaisena kuuluisi yksinomaan maakunnan lainsäädäntövallan piiriin.

Ehdotuksen 15 ja 16 §:ien mukaan konserniyksikölle voitaisiin määrätä ilmoitusvelvollisuuteen liittyvien laiminlyöntien seurauksena veronkorotus tai myöhästymismaksu. Näiden seuraamusten määräämisen ja määräämättä jättämisen perusteet vastaavat nähdäkseni olennaisilta osin verotusmenettelylaissa säädettyjen veronkorotuksen ja myöhästymismaksun määräämisen ja määräämättä jättämisen perusteita (ks. PeVL 39/2017 vp). Sääntely soveltuu vain hyvin suuriin konserneihin ja ottaen huomioon, että seuraamusmaksujen tasossa on otettu huomioon myös tavoite edistää oikea-aikaista ja oikeansisältöistä ilmoittamista, ei ehdotus muodostu ongelmalliseksi myöskään oikeasuhtaisuusvaatimuksen kannalta. Totean siten yhteenvedonomaaisesti, etteivät seuraamussääntelyn tai Ahvenanmaan itsehallintoon liittyvät näkökohdat vaikuta suurten konsernien vähimmäisveroa koskevan lakiehdotuksen käsittelyjärjestykseen.

Arvioin seuraavaksi esityksen valtiosääntöoikeudellista merkitystä yhtäältä hallituksen esityksen unionioikeudellisen taustan ja toisaalta perustuslain 81 §:n 1 momentissa verolaille asetettujen vaatimusten kannalta.

Sääntelyn EU-oikeudellisen taustan merkitys

Hallituksen esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523 monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa. Esityksessä ehdotetaan, että direktiivi pannaan täytäntöön säätämällä direktiivissä tarkoitettua konsernien minimiverotuksesta erillisessä kansallisessa suurten konsernien vähimmäisverosta annettavassa laissa.

Perustuslakivaliokunnan valtiosääntöisiin tehtäviin ei kuulu kansallisen täytäntöönpanosääntelyn arviointi EU:n aineellisen lainsäädännön kannalta (ks. esim. PeVL 12/2019 vp, PeVL 31/2017 vp). Valiokunnan mukaan on kuitenkin ollut selvää, että Euroopan unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin lainsäädäntö on ensisijaista suhteessa kansallisiin säännöksiin oikeuskäytännössä määriteltyjen edellytysten mukaisesti (ks. esim. PeVL 14/2018 vp, s. 13 ja PeVL 20/2017 vp, s. 6), eikä suomalaisessa lainsäädännössä tule pyrkiä EU-oikeuden kanssa ristiriidassa oleviin ratkaisuihin (PeVL 15/2018 vp, s. 49, PeVL 14/2018 vp, s. 13, PeVL 26/2017 vp, s. 42).

Perustuslakivaliokunta on pitänyt tärkeänä, että siltä osin kuin Euroopan unionin lainsäädäntö edellyttää kansallista sääntelyä tai mahdollistaa sen, tätä kansallista liikkumavaraa käytettäessä otetaan huomioon perus- ja ihmisoikeuksista seuraavat vaatimukset (ks. PeVL 25/2005 vp). Perustuslakivaliokunta on painottanut, että hallituksen esityksessä on erityisesti perusoikeuksien kannalta merkityksellisen sääntelyn osalta syytä tehdä selkoa kansallisen liikkumavaran alasta (PeVL 1/2018 vp, s. 3, PeVL 26/2017 vp, s. 42, PeVL 2/2017 vp, s. 2, PeVL 44/2016 vp, s. 4).

Vaikka verotusta on perustuslakivaliokunnan tuoreen lausunnon valossa sinänsä syytä arvioida perusoikeuksien ja muun ohella omaisuudensuojan näkökulmasta, on asiassa syytä ottaa huomioon, että täytäntöön pantavan direktiivin 2 artiklan mukaan sitä sovelletaan konserniyksiköihin, jotka sijaitsevat EU:n alueella ja ovat osa monikansallista konsernia tai suurta kotimaista konsernia, jos monikansallisen tai suuren kotimaisen konsernin sääntelyssä tarkoitettu kokonaisliikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa vähintään kahtena neljästä peräkkäisestä tilikaudesta. Ehdotetun lain 2 §:n perusteella soveltamisala on sama.

Perustuslakivaliokunta on pitänyt lainsäätäjän liikkumavaraa omaisuudensuojan näkökulmasta lähtökohtaisesti suurempana, jos velvoitteet koskevat pörssiyrityksiä tai muita varallisuusmassaltaan huomattavia oikeushenkilöitä, kuin jos sääntelyllä on hyvin välittömiä vaikutuksia oikeushenkilön taustalla olevien luonnollisten henkilöiden asemalle (esim. PeVL 55/2018 vp, s. 3, PeVL 74/2018 vp, s. 4, PeVL 10/2007 vp, PeVL 32/2004 vp, PeVL 34/2000 vp). Valiokunnan mukaan yritykset ja muut elinkeinon harjoittajat eivät voi myöskään perustellusti odottaa elinkeinotoimintaansa sääntelevän lainsäädännön pysyvän muuttumattomana (PeVL 17/2021 vp, s. 32, PeVL 32/2010 vp, PeVL 31/2006 vp ja PeVL 56/2005 vp).

Edellä esitetyn perusteella pidän lainsäätäjän kansallista liikkumavaraa ehdotetun verosääntelyn alueella perustuslain näkökulmasta laajana. Asiasta on myös tehty hallituksen esityksessä riittävästi selkoa (ks. esityksen luvun 2.10. yhteenveto ja sitä edeltävät kappaleet).

Hallituksen esityksen suhde perustuslain 81 §:n 1 momenttiin

Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Perustuslain esitöiden mukaan valtion veroa koskevassa laissa tulisi säätää verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista. Laista tulisi yksiselitteisesti ilmetä verovelvollisuuden piiri. Lain säännösten tulisi myös olla sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä olisi sidottua harkintaa. (HE 1/1998 vp).

Kysymys on kansainvälistä konserniverotusta koskevasta sääntelystä, mikä on omiaan tekemään siitä varsin vaikeaselkoista. (vrt. samoin perustuslakivaliokunnan lausunto tullilakia ja EU:n tullikoodeksia koskevasta hallituksen esityksestä, PeVL 10/2016 vp). Hallituksen esityksen säätämisyjärjestysperusteluissa on kuitenkin pyritty selvällä tavalla avaamaan ehdotetun veroratkaisun ja perustuslain 81 §:n 1 momentin suhdetta. Ongelmana vaikuttaa olevan erityisesti se, että lakiehdotusten mukaisten täydennysverojen peruste ja verovelvollisuus perustuisi tilinpäätöslaskennan perusteella määräytyvään veropohjaan siten, että laskennan perusteena oleva tilinpäätösstandardi määräytyisi konsernin ylimmän emoyksikön konsernitalinpäätöstä varten käyttämän standardin perusteella. Suomalaisten konserniyksiköiden GloBE-veropohjan lähtökohta voisi siten olla kansainvälinen tilinpäätösstandardi, kuten IFRS-standardi tai jonkun kolmannen valtion käyttämä oma standardi. (Ks. tältä osin lain 32 §).

Katsoisin kuitenkin, ettei ehdotus muodostu valtiosääntöoikeudellisesti ongelmalliseksi. Verovelvollisuuden perusteista on ehdotettu säädettäväksi lakiehdotuksen 2 luvussa, joka sisältää sääntelykohteen kannalta riittävän täsmälliset säännökset verovelvollisuuden perusteista. Ehdotetussa 3 luvussa on puolestaan täsmälliset säännökset määritellyn tuloksen tai tappion laskennasta. 5 luvussa on puolestaan säädetty verolailta vaadittavalla täsmällisyydellä veroasteen ja täydennysveron laskentaperusteista.

Konsernin veroaste riippuu viimekädessä siitä, miten konsernitalinpäätös on laadittu. Tältä kannalta katsoen 1 luvun 9 säännös konsernitalinpäätöksestä ja erityisesti 32 §:n säännös hyväksyttävästä tilinpäätösstandardista ovat keskeisiä. Kuten esityksen säätämisyjärjestysperusteluissa todetaan, ehdotusta on mahdollista arvioida siitä näkökulmasta, että hyväksyttäviä tilinpäätösstandardeja koskevan sääntelyn kautta verotus sidottaisiin yksityisoikeudellisen elimen antamiin standardeihin ja että yksityisoikeudellisen elimen antamat tulkinnat ja ohjeistukset tulisivat käytännössä osaksi verolainsäädäntöä.

Nähdäkseni tämä sidos on kuitenkin valtiosääntöoikeudelliselta kannalta lähinnä välillinen ja tosiasiallinen. Kysymys on tosiasiallisesta sidoksesta sääntelykontekstissa, jossa verovelvollisuuden perusteita koskevat perussäännökset ilmenevät sekä implementoitavasta direktiivistä että sitä koskevasta kansallisesta verolaista. Ehdotettu sääntely nähdäkseni täyttää perustuslain 81 §:n 1 momentin vaatimukset. Kun otetaan lisäksi huomioon, että sääntely kohdistuu yksinomaan

varallisuusmassaltaan suuriin konserneihin, ja että kysymys on kansainvälisestä verotuksesta, jolla pyritään implementoitavan direktiivin johdanto-osan 1 ja 2 kohdissa todettuihin, perustuslain 1 §:n 2 momentin kannaltakin merkityksellisiin (osallistuminen kansainväliseen yhteistyöhön yhteiskunnan kehittämiseksi) tavoitteisiin, katson, että suurten konsernien vähimmäisverotusta koskeva lakiehdotus voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisyksessä.

Helsingissä 22.11.2023

Juha Lavapuro

Oikeusneuvos, professori