

Demokratia- ja julkisoikeusosasto

Julkisoikeusyksikkö

LsN Lauri Koskentausta

4.10.2024

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Oikeusministeriön lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta (HE 98/2024 vp)

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt kirjallista asiantuntijalausuntoa otsikkoasiassa. Oikeusministeriö esittää kunnioittaen lausuntonaan seuraavan.

Esityksen taustasta

Esityksessä esitetään muutettavaksi suurten konsernien vähimmäisverosta annettua lakia (1308/2023). Esityksen taustaksi sivulla 3 kuvataan, että

” Esitys ei perustu uuteen EU-säädökseen, vaan täydentää olemassa olevan säädöksen täytäntöönpanoa. Minimiverodirektiivin valmistelu on kuvattu hallituksen esityksessä HE 77/2023 vp. Komissio on kuitenkin käynyt jäsenvaltioiden kanssa keskusteluja IF-työn tuloksena syntyneiden soveltamisohjeiden kehityksestä ja niiden suhteesta direktiiviin. Työn yhteydessä on todettu, että syytä direktiivin muuttamiseen ei tällä hetkellä ole. Oikeudellista lausuntoa uuden IF-ohjeistuksen asemasta ei ole. Sen sijaan Euroopan unionin neuvosto on antanut kokouksessaan 9.11.2023 lausuman, jossa IF:n jatkotyö huomioidaan ja katsotaan tärkeäksi direktiivin yhdenmukaisuuden kannalta. Komissio on samassa kokouksessa yhtynyt lausumaan ja katsonut IF:n jatkotyön direktiivin kanssa yhteensopivaksi.”

Esityksessä on näin ollen ilmeisesti kyse siitä, että direktiivin katsotaan olevan sinänsä asianmukaisesti implementoitu. Esityksessä vaikuttaa olevan kyse siitä, että uusi inclusive frameworkin (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, HE:ssä käytetty termiä ”Inclusive Framework”) puitteissa laadittu ohjeistus otettaisiin huomioon kansallisessa lainsäädännössä.

Koska direktiivi ei ole muuttunut, eikä Suomen ole esitetty implementoineen direktiiviä väärin, oikeudellisesti asiassa vaikuttaisi olevan kyse Suomen omasta kansallisesta ratkaisusta täydentää direktiivin täytäntöönpanoa sen varmistamiseksi, että muut maat katsoisivat Suomen lainsäädännön vastaavan mahdollisimman hyvin minimiverotusta koskevia mallisääntöjä. Esityksen mukaan vaikuttaisi siltä, että kyse on osittain (ainakin direktiivin 32 artiklan osalta) nimenomaisesta velvollisuu-

**Postiosoite
Postadress**

Oikeusministeriö
PL 25
FI-00023 Valtioneuvosto
Finland

**Käyntiosoite
Besöksadress**

Meritullinkatu 10
00170 Helsinki
Finland

**Puhelin
Telefon**

0295 16001
Internat.
+358 295 16001

**Faksi
Fax**

09 160 67730
Internat.
+358 9 160 67730

**S-posti, internet
E-post, internet**

kirjaamo.om@gov.fi
www.oikeusministerio.fi
www.justitieministeriet.fi

desta täytäntöönpanna direktiivin velvoitteita. Osittain taas kyse vaikuttaisi olevan kansallisesti tehdystä ratkaisusta muuttaa sääntelyä inclusive frameworkin puitteissa hyväksytyjen ohjeiden mukaiseksi, vaikka siihen ei olisi täysin nimenomaista direktiivistä tulevaa velvoitetta.

Oikeusministeriö toteaa, että tässä tällaisessa tilanteessa, jossa direktiivi liittyy kansainvälisesti neuvoteltuihin, oikeudellisesti velvoittamattomiin sääntöihin ja ohjeisiin, direktiivin implementoinnissa on syytä olla selvää, miltä osin ehdotettavassa sääntelyssä on kyse Suomen oikeudellisista velvoitteista ja miltä osin taas on kyse Suomen omasta kansallisesta ratkaisusta muuttaa lainsäädäntöä. Oikeusministeriö toteaa, että esityksessä on avattu ainakin jossain määrin tätä eroa suoraan direktiivistä tulevien velvoitteiden ja muiden asioiden välillä. Oikeusministeriö pitää perusteltuna valittua toimintamallia, jossa on arvioitu uusien soveltamisohjeiden suhde Suomen lainsäädäntöön ja tehty tapauskohtainen arviointi siitä, esitetäänkö lainsäädäntöä muutettavaksi ohjeiden muutosten vuoksi. Oikeusministeriö katsoo, että mikäli inclusive frameworkin puitteissa täsmennetään edelleen mallisääntöjen tulkintaa, on jatkossakin syytä lähteä siitä, että itsessään sääntöjen muutokset eivät automaattisesti velvoita lainsäädännön muutoksiin, vaan lainsäädännön muutostarve arvioidaan aina tapauskohtaisesti.

Voimaantulon taannehtivuus

Esityksessä ehdotetaan, että laki tulisi taannehtivasti voimaan siten, että se koskisi jo käynnissä olevaa tilikautta. Esityksen säätämisyjärjestysperusteluissa on todettu, ettei perustuslakiin sisälly yleistä taannehtivan verolain kieltoa. Perustuslakivaliokunta on todennut lausunnossaan PeVL 97/2022 vp taannehtivista verolaista seuraavaa:

”(16) Perustuslakiin ei sisälly yleistä taannehtivan verolain kieltoa. Verolakeja, joilla on taannehtivaa vaikutusta, on pidetty mahdollisena säätää tietyin edellytyksin (ks. perusoikeusuudistusta edeltävästä käytännöstä kokoavasti PeVL 8/1990 vp). Perustuslakivaliokunnan mukaan yleisistä oikeusperiaatteista — kuten ennakoitavuuden ja kohtuullisuuden vaatimuksista — lähtien voidaan kuitenkin muotoilla lähtökohta, jonka mukaan taannehtivaa verolainsäädäntöä tulee välttää. Tästä huolimatta yksittäisiin tapauksiin saattaa liittyä sellaisia erityispiirteitä, että taannehtivankaan verolainsäädännön hyväksyminen ei muodostu suorastaan valtiosäännön vastaiseksi. Vaikka taannehtivaa verolainsäädäntöä ei voida rinnastaa esimerkiksi yksityisten henkilöiden välisten sopimussuhteiden taannehtivaan sääntelyyn, myös verolakeihin liittyy oikeus luottaa verovelvollisuuden kannalta olennaisia oikeuksia ja velvollisuuksia sääntelevän lainsäädännön pysyvyyteen niin, että tällaisia seikkoja ei voida säännellä tavalla, joka kohtuuttomasti heikentäisi verovelvollisen oikeusasemaa (ks. PeVL 1/2009 vp, s. 2, vrt. esim. PeVL 39/2006 vp, s. 2/I ja PeVL 56/2005 vp, s. 2/I). Taloudellisilla toimijoilla on valiokunnan mukaan oikeus odottaa verolainsäädännöltä sellaista ennakoitavuutta, että he pystyvät etukäteen kohtuullisessa määrin arvioimaan verolainsäädännön merkityksen toimintaansa suunnitellessaan (PeVL 1/2009 vp, s. 2).”

Oikeusministeriö katsoo, että tämän esityksen kannalta merkityksellinen on mainittu perustuslakivaliokunnan kannanotto, jonka mukaan

”Taloudellisilla toimijoilla on valiokunnan mukaan oikeus odottaa verolainsäädännöltä sellaista ennakoitavuutta, että he pystyvät etukäteen kohtuullisessa määrin arvioimaan verolainsäädännön merkityksen toimintaansa suunnitellessaan”

Tämän vuoksi merkityksellisenä voidaan pitää, voidaanko esityksen katsoa olevan sillä tavalla ennakoitava, että verovelvolliset ovat voineet kohtuullisessa määrin arvioida verolainsäädännön merkityksen toimintaa suunnitellessaan.

Esityksessä todetaan seuraavaa:

”Lakimuutoksia ehdotetaan sovellettavaksi jo käynnissä oleviin tilikausiin. Tällainen soveltaminen voi periaatteessa vaarantaa verovelvollisen kykyä ennakoida verotusta. Tässä tapauksessa on kuitenkin annettava painoarvoa sille, että lakimuutokset perustuvat ohjeistukseen, joka on julkaistu jo lakimuutoksia edeltävänä vuonna, toisinaan vuoden 2023 helmikuussa, heinäkuussa ja joulukuussa. Myös alkuperäisen minimiverolain esitöissä on kiinnitetty huomioita mahdollisiin tuleviin lainsäädäntötarpeisiin (HE 77/2023, jakso 11.1 kappaleet 7–9). Muutokset eivät siten ole verovelvollisten kannalta yllättäviä. Muutosten soveltaminen on myös lähes poikkeuksetta verovelvollisen kannalta edullista; muutoksilla selvennetään oikeustilaa (esimerkiksi substanssiperusteista vähennystä koskevat tarkennukset) ja tietyiltä osin myös kavennetaan verovelvollisuuden piiriä (esimerkiksi konsernirakennetta koskevat tarkennukset) ja alennetaan täydennysveron määrää (veronhyvityksiä koskevat tarkennukset). Suurin osa muutoksista ei siten heikentäisi, vaan parantaisi verovelvollisen asemaa joko suoraan pienentämällä verotaakkaa tai hallinnollisesti selventämällä oikeustilaa ja poistamalla tulkintaepävarmuutta.” (HE s. 29-30)

Kyseisessä lainauksessa mainitulla viittauksella alkuperäiseen minimiveroa koskevaan hallituksen esitykseen viitataan ilmeisesti kyseisen esityksen säätämisyjärjestysjakson kappaleisiin, joissa todetaan seuraavaa:

”Lain erityispiirteinä voidaan pitää sen taustaa kansainvälisessä veroyhteistyössä. Laki on tulosta OECD:n Inclusive Framework -kehityksen piirissä toteutuneesta yhteistyöstä ja sen tuloksena julkaistusta materiaalista, jonka pohjalta direktiivi on annettu. Koska kyse on maailmanlaajuisesti sovellettavaksi aiotusta järjestelmästä, soveltamisen yhtenäisyydestä eri lainkäyttöalueilla on pyritty huolehtimaan. Ilman yhtenäistä tulkintaa rajat ylittävien toimivien konsernien tilanne voisi tulkintaristiriitojen vuoksi muodostua kohtuuttomaksi. Ongelma on pyritty ratkaisemaan GloBE-mallisiääntöihin sisältyvän ns. ”common approach” -periaatteen kautta. Periaatteen mukaan sääntöjen käyttöön ottaminen on vapaaehtoista, mutta jos säännöt otetaan käyttöön, niitä sitoudutaan soveltamaan mallisiääntöjen ja niiden kommentaarin tavoitteiden mukaisesti. Myös direktiivin johdanto-osassa on todettu OECD-materiaalin merkitys tulkintalähteenä. Common approach -periaate on ulotettu GloBE-mallisiääntöjen 8.3 artiklassa myös myöhempään hallinnolliseen ohjeistukseen, jolla GloBE-kommentaarissa aika ajoin päivitetään. 8.3 artiklan mukaan hallinnollista ohjeistusta tulee verotuskäytännössä noudattaa, kotimaisen lainsäädännön vaatimukset huomioiden. GloBE-kommentaarissa on todettu, ettei hallinnollinen ohjeistus voi välttämättä olla kaikilla Inclusive Framework -kehityksen jäsenlainkäyttöalueilla sitovaa suoraan julkaisuhetkellään, vaan paikallisia toimia, mukaan lukien lainsäädäntötoimia, saatetaan edellyttää. Hallituksen käsityksen mukaan Suomi on kommentaarissa tarkoitettu lainkäyttöalue, jolla hallinnollisen ohjeistuksen noudattaminen voi

edellyttää lainsäädäntötoimia siltä osin kuin hallinnollinen ohjeistus sisältää verotussäännöiksi tulkittavia kohtia, sillä muutoin perustuslain 81 §:n verosta lailla säätämisen vaatimus ei täyttyisi, eivätkä säännöt olisi Suomessa voimassa olevaa oikeutta. Tästä johtuen hallinnollista ohjeistusta on seurattava, jotta kotimaiseen lainsäädäntöön tuotavat osat voidaan tunnistaa. GloBE-mallisääntöjen 8.3 artikla ei sinänsä sisällä aikataulua kansallisille voimaansaattamistoimenpiteille. Perustuslain 80 §:n 2 momentin mukaan viranomaisen 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. Erityisiä syitä ovat perustuslakia koskevan hallituksen esityksen mukaan lähinnä tekninen ja vähäisiä yksityiskohtia koskeva sääntely, johon ei liity merkittävää harkittavallan käyttöä. Lisäksi sääntelyn kohteeseen liittyvät erityiset syyt saattavat edellyttää usein ja nopeasti muuteltavien säännösten antamista.” (HE 77/2023 vp, s. 120-121)

Vastaavasti saman hallituksen esityksen jaksossa toimeenpano ja seuranta todettiin seuraavaa
 ”Myös OECD:n Inclusive Framework -kehyksessä tuotettua uutta hallinnollista ohjeistusta olisi seurattava mahdollisten siitä johtuvien lainsäädäntötarpeiden kartoittamiseksi.” (HE 77/2023 vp, s. 119)

Oikeusministeriö kiinnittää huomiota siihen, että lainatusta jaksosta ei vaikuta ilmenevän täysin selvästi se, että tuolloin olisi ollut jo selvää, että tulevat soveltamisohjeiden muutokset johtavat lainsäädännön muutoksiin. Pelkästään sen, että lainsäädännön muutostarpeita arvioidaan, ei voitane itsessään vielä katsoa tarkoittavan sitä, että sääntelyn kohteena olevan toimijan tulisi olettaa, että sääntely tulee muuttumaan.

Säätämisyjärjestysjaksossa sivulla 30 todetaan, että

”Minimiverolaki koskee pelkästään suurimpia konserneja, joiden konsolidoitu liikevaihto ylittää vuositason 750 mEUR. Kyseessä on siten verovelvollisten joukko, jolla on yleensä kyvykyys seurata myös suoraan minimiverohankkeen kansainvälistä kehitystä. Välitöntä vaikutusta näiden yritysten taustalla oleviin luonnollisiin henkilöihin ei ole.”

Esityksestä on jossain määrin vaikeasti tunnistettavissa kuvaus siitä, millä perusteilla voidaan katsoa, että verovelvolliset ovat voineet olettaa, että kansainvälisten ohjeiden muuttaminen tulee tarkoittamaan juuri tietynsisältöisiä sääntelymuutoksia. Oikeusministeriö pitää perusteltuna, että valiokunnassa varmistutaan vielä tästä, että ovatko verovelvolliset voineet saada jonkin virallisaineiston perusteella riittävän selvän kuvan siitä, että on syytä varautua siihen, että uudet kansainväliset soveltamisohjeet tulevat tarkoittamaan hyvin suurella todennäköisyydellä lainsäädännön muutoksia. Asiaa olisi mahdollista arvioida esimerkiksi edellä mainitun perustuslakivaliokunnan lausuman kriteerin valossa, että onko sääntelyehdotuksessa kyse sellaisesta tilanteesta, jossa tuleva lainsäädännön muutos on ollut tosiasiallisesti mahdollista kohtuullisessa määrin ennakoita.