

ASiantuntijalausunto

Marianne Malmgrén
OTT, dosentti, varatuomari
10.10.2024

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE**Asia: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta**

Alla on pyydetty lausuntoni hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta (HE 98/2024 vp, jäljempänä myös ”esitys”). Lausunnossa keskitytään tarkastelemaan esitykseen liittyviä lainsäädännön periaatteellisia kysymyksiä. Lakiehdotuksen sanamuotoja ei kommentoida lausunnossa.

1 Ehdotetun lakimuutoksen lähtökohdat

Voimassa olevan suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain (1308/2023, jäljempänä vähimmäisverolaki) taustalla on neuvoston direktiivi monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa ((EU) 2022/2523, jäljempänä vähimmäisverodirektiivi tai direktiivi). Vähimmäisverodirektiivillä on pantu täytäntöön EU:n laajuisesti OECD:n ns. BEPS-hankkeen pohjalta saavutettu yhteisymmärrys suurten kansainvälisten konsernien efektiivisistä vähimmäisverosta (ns. Pilari 2 -hanke ja GloBE).

Lausuttavana olevan hallituksen esityksen taustalla on tarve ottaa huomioon ja tarvittaessa säätää lailla OECD:n ja G20-maiden osallistavassa kehyksessä (Inclusive Framework) vuonna 2023 tuotettu minimiverotusta koskeva soveltamisohjeistus (jäljempänä soveltamisohjeet). *Esityksen mukaan lakimuutosten tavoitteena on direktiivin tarkoituksen toteuttaminen ja sen varmistaminen, että Suomen vähimmäisverolaki katsotaan GloBE-mallisiin-
noissa tarkoitetuiksi ehdot täyttäviksi säännöiksi. Tavoite on perusteltu.*

Tavoite toteutetaan esityksessä siten, että OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen vuonna 2023 julkaisemista soveltamisohjeista ehdotetaan sisällytettäväksi vähimmäisverolakiin uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat ja tulkinnallisia kohtia koskevat selvennykset. Soveltamisohjeisiin sisältyviä muita tulkintaselvennyksiä ei esityksen mukaan esitetä sisällytettäväksi lakiin.

Vähimmäisverolain muutos tulisi voimaan 31.12.2024 mennessä ja sitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1.1.2024 tai sen jälkeen alkaviin tilikausiin. Lakimuutosta sovellettaisiin siis pääosin takautuvasti.

2 Esityksen periaatteiden tarkastelu

Esitystä tarkasteltaessa nousevat esille erityisesti seuraavat periaatteelliset kysymykset:¹

- Miltä osin OECD:n soveltamisohjeet edellyttävät lainsäädännön muuttamista ja miltä osin on kyse lain tulkintaohjeesta?

¹ Olen tarkastellut näitä periaatteellisia kysymyksiä jo valtiovarainministeriölle hallituksen esitysluonnoksesta samassa asiassa 4.9.2024 antamassani lausunnossa.

- Miten esitykseen vaikuttaa se, että vähimmäisverolain toimivalta on EU:lla ns. siirrettynä toimivaltana?
- Voidaanko muutoksia soveltaa esityksen mukaisesti taannehtivasti?
- Miten ja mistä ajankohdasta OECD:n soveltamisohjeet on otettu huomioon muissa valtioissa?

Alla oleva tarkastelu keskittyy näihin kysymyksiin.

2.1 Lailla säätämisen tarpeesta

Säädösvalmistelun peruslähtökohtana on yleensäkin ratkaista, *onko tietystä asiasta, kuten esityksen mukaisessa tilanteessa OECD:n soveltamisohjeista, tarve säätää lailla*. Kysymys on siitä, miltä osin tietty asia kuuluu lainsäädännön alaan. Jatkuvat lainsäädännön muutokset luovat epävarmuutta ja ovat ongelmallisia erityisesti, jos niitä sovelletaan taannehtivasti.

Lailla säätämisen tarpeellisuutta on tarkasteltu esityksen eri kohdissa. Esityksessä on asiaa pohdittaessa tehty jaottelu mm. sen mukaan, onko OECD:n soveltamisohjeessa kyseessä ”uusi verosääntö”, joka vaikuttaa suoraan veron määrään tai konsernin asemaan verovelvollisena, vai muu tulkintaa selventävä ohje (ks. mm. esityksen s. 4). Tämä jaottelu on sinänsä perusteltu ja liittyy siihen, onko soveltamisohjeen muutoksista säädettävä lailla vai ovatko ne tulkintaa selkeyttäviä tulkintalähteitä. Esityksen mukaan vähimmäisverolakia muutetaan myös säännösten ”selventämiseksi” ja ”täsmentämiseksi” (ks. esityksen s. 7) eli näissä ei liene kyse ”uusista verosäännöistä”. Tältä osin vaikuttaa olevan kyse asioista, jotka voidaan ratkaista tulkinnalla.

Tulkittaessa vähimmäisverolakia ratkaisu tai ainakin tukea ratkaisulle löytynee nykytilanteessa OECD:n soveltamisohjeista. Voimassa olevan vähimmäisverolain valmistelun yhteydessä mm. annetuissa lausunnoissa tarkasteltiin sitä, mikä OECD:n soveltamisohjeiden merkitys olisi jatkossa vähimmäisverolakia tulkittaessa. Vähimmäisverolaissa on yksittäisissä säännöksissä viitattu suoraan OECD:n soveltamisohjeeseen, joten sekin nostanee ohjeen tulkintalähteeksi. Lisäksi tulkintalähteen asemaan voi vaikuttaa OECD:n soveltamisohjeen mainitseminen direktiivin johdannossa (ks. mm. direktiivin johto-osan kpl 24).²

Arvioitaessa OECD:n soveltamisohjeiden merkitystä keskeistä on myös se, että vähimmäisverolaki kuuluu EU-tuomioistuimen toimivaltaan. Kansalliset tuomioistuimet voivat pyytää EU-tuomioistuimelta ennakkoratkaisua vähimmäisverolain tulkinnasta. Tällöin OECD:n soveltamisohjeen merkitys lain tulkinnassa jää käytännössä EU-tuomioistuimen ratkaistavaksi. EU-tuomioistuimen toimivalta vähimmäisverosääntelyn tulkinnassa turvaa osaltaan yhdenmukaista direktiivin tulkintaa EU:n jäsenvaltioissa.

² Kotimaisessa oikeuskäytännössä on aikaisemmin pohdittu OECD:n ohjeistuksen merkitystä muun muassa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden osalta. Asia on tuotu esille myös hallituksen esityksessä, jossa on todettu, että kyseiset OECD:n ohjeet on hyväksytty tulkintalähteeksi (ks. esityksen s. 4). Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissään käyttämä sanamuoto OECD malliverosopimuksen kommentaarin asemasta lain tulkinnassa on ollut, että vaikka kommentaari ”ei ole muodollisesti sitova tulkintalähde, sillä on merkitystä tulkinta-apuna” (ks. KHO 2002:26). Korkein hallinto-oikeus on todennut siirtohinnoitteluohjeiden asemasta tulkintalähteenä mm., että ”OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisia markkinaehtoisuuden arviointimenetelmiä on pidettävä merkittävänä tulkintalähteenä, kun tarkastellaan toteutetun liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuutta” (ks. esim. KHO 2018:173).

Lisäksi Verohallinto valmistelee kotisivujensa mukaan ”useamman syventävän ohjeen kokonaisuutta”. Verohallinnon ohjeet eivät ratkaise tilannetta silloinkaan, kun on kyse lainsäädännön alaan kuuluvasta asiasta, mutta tulkinnallisissa tilanteissa ne kertovat vähimmäisveron osalta Verohallinnon kannan asiasta ja voivat siten parantaa verovelvollisten oikeusvarmuutta. Verohallinnon ohjeet ovat sallittuja tulkintalähteitä, mutta ne eivät ole vahvasti velvoittavia. Verohallinnon ohjeiden laatiminen vähimmäisverolaista voi olla hankalaa ja niiden merkitys lain tulkinnassa tavanomaistakin vähäisempi, koska vähimmäisverosääntelystä on OECD:n ohjeistusta, jota käytettäneen tuomioistuimissa lain tulkintalähteenä.

Sääntelyn tai tulkinnan yhdenmukaisuutta on käytännössä erittäin hankala saavuttaa globaalilla tasolla, koska kansalliset säännökset (Suomen osalta EU:n direktiivipohjainen sääntely) ja niiden tulkinta voivat poiketa toisistaan eri valtioissa. Syynä tähän on mm. se, että lainsäädännön muotoilu ja yksityiskohtaisuusvaatimukset voivat vaihdella valtioittain. Lisäksi EU:n direktiivisääntely ja sen taustalla oleva OECD:n materiaali ei ole yksiselitteistä. Suomessakin kansalliseen lainsäädäntöön on viety ylätasoin ilmaisuja, joihin väistämättä liittyy tulkintakysymyksiä.

Edellä esitetyn perusteella lainsäätämistarpeen selvittämiseksi esityksessä olisi ollut tärkeää selkeästi kertoa, mitkä säännökset ovat ”uusia verosäännöksiä” ja mitkä selkeyttävät tulkintaa.

2.2 Esityksen suhde EU:n toimivaltaan

Esityksen kohdissa 1.2, 2 ja 3 käsitellään ainakin välillisesti esityksen suhdetta EU:n toimivaltaan. Asia on tärkeä, koska *kyseessä on EU:n siirrettyyn toimivaltaan kuuluvan direktiivipohjaisen lainsäädännön muuttaminen ilman, että direktiiviä on muutettu*. Tältä osin tärkeä on esityksen kohdassa 1.2 mainittu Euroopan unionin neuvoston lausuma 9.11.2023. Komissio on samassa kokouksessa yhtynyt lausumaan ja katsonut OECD:n osallistuvassa kehityksessä tehdyn jatkotyön yhteensopivaksi direktiivin kanssa. Tämä *tukee sitä käsitystä, että nyt esitetyt muutokset ovat direktiivin mukaisia ja niistä voitaisiin säätää, vaikka direktiiviä ei ole muutettu. Lopulta lakimuutosten ja myös tulkinnan direktiivin mukaisuus voi kuitenkin tulla EU-tuomioistuimen ratkaistavaksi.*

Muiden jäsenvaltioiden suunnitelmiin tai toteuttamiin keinoihin on viitattu lyhyesti esityksen kohdassa 5.2. Kohdassa on mainittu Ruotsin ja Tanskan vähimmäisverosääntelyn muutosesitykset. Ruotsin esityksessä EU-oikeudenmukaisuutta on käsitelty kohdassa 27.7.³ Ruotsin esityksessä todetaan, että esityksen katsotaan olevan vähimmäisverodirektiivin ja SEUT:n mukainen. Tätä perusteellaan lähinnä direktiivin johdannon 24 kohdalla.

2.3 Esitettyjen säännösten taannehtivuus

Esityksen voimaantulosäännöstä (ks. esityksen kohdat 9 ja 10.2) voitaisiin taannehtivan lainsäädännön välttämiseksi muuttaa siten, että lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1.1.2025 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Lisäksi voitaisiin määrätä, että voimaantulosäännöksessä yksilöityjä verovelvolliselle edullisia säännöksiä sovellettaisiin 1.1.2024 ja

³ Ks. Lagrådsremiss, Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner, Stockholm den 15 augusti 2024 s. 237.

sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin.⁴ Tällainen soveltamissäännös näyttäisi olevan symmetriassa esim. Ruotsissa suunnitellun voimaantulosäännöksen kanssa.

Ruotsin lakiesityksessä (15.8.2024) taannehtivuuteen liittyvät ongelmat on ratkaistu siten, että säännösten ehdotetaan tulevan voimaan 1.1.2025. Ruotsin esitykseen ehdotetaan lisäksi sisällytettäväksi mahdollisuus mm. siihen, että raportoiva yksikkö voi soveltaa kaikkia tai tiettyjä lain säännöksiä niinä verovuosina, jotka alkavat lähinnä 31.12.2023 jälkeen. Voimaantulon taustalla on Ruotsin hallitusmuodon (regeringsformen) tulkinta, jonka mukaan taannehtivien säännösten valinnainen käyttöönotto on mahdollista. Esityksen mukaan valinnaisuus on mahdollista niiden säännösten osalta, jotka ovat verovelvolliselle edullisia (ks. Ruotsin lakiesitys kohta 26). Ruotsin esityksessä soveltamisohjeiden muutokset eivät tule automaattisesti sovellettavaksi vuodesta 2024 lähtien. Lopputuloksena voi siis Ruotsin osalta olla, että siellä vähimmäisverosäätely on vuonna 2024 erilainen kuin esimerkiksi Suomessa, jossa lakimuutoksia sovellettaisiin esityksen mukaan 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Asia on ollut esillä myös valtiovarainministeriölle hallituksen esitysluonnoksesta annetuissa lausunnoissa. Ruotsin tilanne olisi ollut tärkeää tuoda esille hallituksen esityksessä, koska se näyttää vievän pohjaa Suomessa ehdotetun taannehtivan lainsäädännön perusteelta, jossa viitataan tavoitteena olevan vähimmäisverosäätelyn yhdenmukaisuus eri valtioissa.

Eduskuntakäsittelyssä olisi toivottavaa varmistaa, miten säätely ollaan toteuttamassa Ruotsissa ja laajemminkin EU-valtioissa. Tältä osin on tärkeää ottaa eduskuntakäsittelyssä kantaa siihen, miten säätelyn mahdollinen erilainen voimaantulo ja soveltamissäätely muissa jäsenvaltioissa vaikuttaa vähimmäisverojärjestelmän toimivuuteen ja miten tämä vaikuttaa Suomessa siihen, mistä ajankohdasta muutoksia esitetään sovellettavaksi.

Taannehtivaan lainsäädäntöön liittyvät kysymykset eivät kosketa ainoastaan Suomea. Esityksestä ei käy ilmi, onko taannehtivaan verolainsäädäntöön liittyviä kysymyksiä käsitelty direktiivin valmistelun yhteydessä ennen sen hyväksymistä tai onko asiasta keskusteltu OECD:ssä soveltamisohjeita valmisteltaessa taikka OECD soveltamisohjeiden muutosten valmistuttua EU:n työryhmissä tai muutoin komission kanssa. Tieto mahdollisista keskusteluista ja niiden ylätasoinen sisällöstä olisi hyödyllistä. Taannehtivaan lainsäädäntöön liittyvistä kansallisista ongelmista on tärkeää myös jatkossa keskustella OECD:ssä ja EU:ssa valmisteltaessa soveltamisohjeiden muutoksia, jotta ongelmat voidaan välttää. Tästä olisi toivottavaa lausua valtiovarainvaliokunnan mietinnössä.

Säätelyn taannehtivuuden arvioimaiseksi olisi myös ollut tärkeää, että esityksessä olisi tuotu selkeästi esille, mitkä säännökset verovelvollisten näkökulmasta kiristävät verotusta ja mitkä lieventävät verotusta.

Taannehtivaan lainsäädäntöön liittyviä ongelmia on käsitelty esityksen kohdassa 10.2. Esityksessä todetaan myös, että lähtökohtana on taannehtivan verolainsäädännön välttäminen. Tämän näkemyksen kanssa voi olla samaa mieltä.

Esityksessä taannehtivuutta on perusteltu voimassa olevan vähimmäisverolain esitöillä ja sillä, että lakiesitykset perustuvat ohjeistukseen, joka on julkaistu jo lakiesitystä edeltävänä vuonna 2023 (ks. esitys s. 29). Näitä perusteita ei voida pitää kestävinä argumentteina

⁴ Ks. tarkemmin mm. Lainkirjoittajan opas, kohta 21 Siirtymäsäännökset.

esitysille taannehtivuudelle erityisesti, jos asia voitaisiin ratkaista muuttamalla voimaantulosäännöksen siirtymäsäännöksiä edellä kerrotulla tavalla. Esityksessä katsotaan, että muutokset eivät ole edellä kerrotuista syistä ”verovelvollisten kannalta yllättäviä”. Lisäksi esityksessä tuodaan esille, että taannehtivuuden sallittavuuteen vaikuttaa myös se, että sääntely kohdistuu pörssiyhtiöihin ja muihin varallisuusmassaltaan huomattaviin oikeushenkilöihin. Esityksessä katsotaan, että soveltamisalaan kuuluvilla yhtiöillä ”on yleensä kyvykkyys seurata myös suoraan miniverohankkeen kansainvälistä kehitystä.” Tämä argumentointi on kuitenkin ongelmallinen, koska legaliteettiperiaatteen mukaan veroista on säädettävä lailla. Taannehtivuuden perustelu sillä, että soveltamisalaan kuuluvat verovelvolliset kykenevät seuraamaan sääntelyn kansainvälistä kehitystä ei ole kestävä. Verovelvollisten ei voida edellyttää kansainvälistä kehitystä seuraamalla ymmärtävän, että lakia on tulkittava tietyllä tavalla esim. esitykseen sisältyvien ”uusien verosäännösten” osalta. Tämä näyttäisi tarkoittavan, että verovelvollisen pitäisi ymmärtää OECD:n ohjeistuksen olevan osa kansallista lainsäädäntöä jo ennen kuin ohjeistuksen muutokset sisältyvät kansallisiin säännöksiin.

Sääntelyn taannehtivuus on ongelmallinen myös mm. siksi, että vähimmäisverolain *alkuperäisessä hallituksen esityksessä ei ole selkeästi tuotu esille sitä, että OECD:n ohjeistuksen muutoksia saatettaisiin jatkossa voimaan taannehtivasti*. Oikeusministeriökin on kiinnittänyt huomiota mm. voimaantulon taannehtivuuteen esillä olevan hallituksen esityksen luonnoksesta valtiovarainministeriölle antamassaan lausunnossa ja todennut mm. seuraavaa:

”Oikeusministeriö kiinnittää huomiota siihen, että esitysluonnoksen perusteluista on jossain määrin vaikea tunnistaa perusteluja siitä, että verovelvollisten on voitu katsoa voivan tulkita täysin selvänä asiana se, että kaikkien myöhemmin mahdollisesti ohjeiden laatiminen ja muuttaminen tulee johtamaan lainsäädännön muutoksiin. Esitysluonnoksen teksti sekä siinä viitatus jaksot aiemmasta hallituksen esityksestä vaikuttavat ilmentävän lähinnä sitä, että säädösmuutokset ovat mahdollisia, mutta nämä perustelut eivät vielä vaikuta sisältävän selvää tietoa siitä, että miksi muutokset eivät ole verovelvollisten kannalta yllättäviä. Oikeusministeriö katsoo, että tässä yhteydessä sillä on selvä merkitysero, onko lainsäädännön tuleva muutos selvä vai mahdollisesti toteutuva. Jatkovalmistelussa on syytä kuvata tarkemmin tätä perustelua siitä, että sääntelyn muuttaminen ohjeiden mukaiseksi ei olisi verovelvollisen kannalta yllättävä ja ennakoimaton asia.”

Esitystä ja sen taannehtivuutta arvioitaessa on otettava huomioon, että vähimmäisverolakiin liittyyne *myös jatkossa muutostarpeita*, koska OECD:n soveltamisohjeita päivitetään myös jatkossa (esityksen kohta 9). Esityksessä valittu suhtautuminen taannehtivaan lainsäädäntöön vaikuttaa siis myös jatkossa arvioitaessa vähimmäisverolain muutostarpeita ja niiden soveltamisajankohtaa soveltamisohjeiden muuttuessa. Lisäksi vähimmäisverolain muutosten *taannehtivuuteen liittyvällä ratkaisulla on jatkossa laajemminkin* vaikutusta päätettäessä verosäännösten taannehtivasta soveltamisesta. Asiassa on tärkeä saada perustuslakivaliokunnan lausunto.