

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Asia: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta (HE 98/2024)

Pyynnöstä lausun edellä mainitusta hallituksen esityksestä seuraavaa:

1 Yleisiä huomioita hallituksen esityksestä

Hallituksen esityksellä on tarkoitus ottaa huomioon suureten konsernien vähimmäisverosta annetussa laissa (jäljempänä vähimmäisverolaki) vähimmäisverosääntelyä koskeva OECD:n ohjeistus, joita ei ole ehditty ottaa huomioon siinä vaiheessa, kun vähimmäisverodirektiivi implementoitiin Suomessa vuosi sitten. Lisäksi lakiin on tarkoitus tehdä eritä tarkennuksia ja teknisiä korjauksia. Lakiin tehtäväksi ehdotettuja muutoksia on varsin paljon.¹

Hallituksen esityksen mukaan lain taustalla olevan direktiivin kansallinen toimeenpano edellyttää OECD:n ohjeistuksen huomioonottamisen kansallisessa sääntelyssä. Lisäksi lakimuutosta perustellaan sillä, että ilman muutoksia vähimmäisverolakia ei voisi pitää GloBE-mallisäännöissä tarkoitettuina ehdot täyttävinä sääntöinä. Tällä arvioidaan olevaan merkittäviä negatiivisia vaikutuksia Suomessa sijaitseviin konserniyksiköihin. Pidän hallituksen esityksen tarkoitusta ja tavoitteita perusteltuina.

Tässä yhteydessä en käsittele yksityiskohtaisesti ehdotuksen aineellista sisältöä. Yleisenä huomiona on kuitenkin syytä todeta, että vähimmäisverolaki ei tule ehdotetuilla muutoksilla ainakaan nykyistä selkeämmäksi. Järjestelmän monimutkaisuuden vuoksi vähimmäisverosääntely ei valitettavasti ole hyvän verolainsäädännön piirteiden mukaisesti selkää ja yksinkertaista. Käsittelem tässä lausunnossa esitysluonnokseen liittyviä periaatteellisia kysymyksiä: hallituksen esityksen suhdetta direktiiviin, taannehtivan verolainsäädännön problematiikkaa ja hallituksen esityksen viittauksia Verohallinnon ohjeistukseen.

2 Esityksen suhde direktiiviin

Hallituksen esityksellä esitetään muutettavaksi vähimmäisverolakia, joka perustuu 15.12.2022 annettuun neuvoston direktiiviin (EU) 2022/2523, monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa. Vähimmäisverolain muutosehdotus ei johdu direktiivin muutoksesta, vaan OECD:n ohjeiden muutoksista.

Hallituksen esityksessä on katsottu direktiivin johdannon perusteella, että OECD:n aineistot ovat tärkeitä vähimmäisverolain tulkinnessa ja lain taustalla olevan direktiivin kansallinen toimeenpano edellyttää OECD:n ohjeistuksen huomioonottamisen kansallisessa sääntelyssä. Näin hallituksen esityksen mukaan OECD:n ohjeistuksen sisältö tulee sisällyttää vähimmäisverolakiin, kun kysymys verotussäännöistä, jotka vaikuttavat

¹ Hallituksen esityksessä puhutaan välillä vähimmäisverosta ja välillä minimiverosta. Kansallisen lain kannalta kysymys on vähimmäisverosta, sama koskee direktiiviä, jona suomenkielisessä nimessä on sana vähimmäisvero. Tämä termien epäjohdonmukaisuus ei kuitenkaan haittaa hallituksen esityksessä esitetyn ymmärtämistä.

suoraan veron määrään tai konsernin asemaan verovelvollisena. Tämä lähtökohta on perusteltu, koska veron määrään tai verovelvollisuusasemaan vaikuttavat säännökset tulee sisällyttää PL 81 §:n edellyttämällä tavalla lakiin. Tosin direktiiviin pohjautuvan sääntelyn muuttaminen ilman, että direktiiviä on muutettu tai että direktiivin implementoinnissa olisi havaittu virheitä tai puutteita, ei ole tavanomaista. Hallituksen esityksestä ilmenee, että asiasta on keskusteltu komission ja jäsenmaiden välillä, mikä puoltaa valittua toimintatapaa.

3 Taannehtiva verolainsäädäntö

Pääsääntöisesti ehdotettuja säännöksiä on tarkoitus soveltaa 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin. Muuttunutta sääntelyä sovellettaisiin tämän vuoksi taannehtivasti kaikkiin niihin verovelvollisiin, joiden tilikausi alkaa 1.1.2024 ja lain voimaantulohetken välisenä aikana.

Hallituksen esityksen luvussa 10.2 kuvataan laajasti taannehtivaan verolainsäädäntöön liittyviä näkökohtia. Perustuslakivaliokunnan tulkintakäytäntöön viitaten esityksessä todetaan, että yksittäisiin tapauksiin voi liittyä sellaisia erityispiirteitä, että taannehtiva verolainsäädäntö ei ole valtiosäännön vastaista. Kuitenkin muun muassa ennakoitavuuden ja kohtuullisuuden periaatteista voidaan johtaa lähtökohta, jonka mukaan taannehtivaa verolainsäädäntöä tulee välttää. Taannehtivalla lainsäädännöllä ei tule kohtuuttomasti heikentää verovelvollisten oikeusasemaa. Tästä tehdään hallituksen esityksessä perusteltu tulkinta, jonka mukaan taannehtivien verolakien säätämistä ei tule ehdottomasti välttää, jos verovelvollisen asemaa ei kohtuuttomasti heikennetä. Tässä tapauksessa ehdotettu sääntely ei voine ainakaan olennaisesti lisätä verovelvollisen verorasitusta tai sääntelyn noudattamisesta johtuvaa hallinnollista taakkaa.

Sen sijaan ennakoitavuuden kannalta taannehtiva lainsäädäntö on aina vähintään jossain määrin ongelmallista, koska tiettyyn oikeustoimeen ryhtyessään verovelvollisen on voitava luottaa siihen, että oikeustoimen veroseuraamukset määräytyvät sillä hetkellä voimassa olleen lainsäädännön ja siitä oikeuskäytännössä tehtyjen tulkintojen perusteella. Näin on myös vähimmäisverolakia koskevien muutosten kohdalla siitä huolimatta, että sääntelyn muuttaminen ei aiheuttaisi kohtuuttomia heikennyksiä verovelvollisen asemaan. Hallituksen esityksessä viitataan vähimmäisverolakia koskevaan aiempaan hallituksen esitykseen (HE 77/2023), jossa on tuotu esiin myöhemmän hallinnollisen ohjeistuksen aiheuttama mahdolliset tulevat lainsäädäntömuutokset. Kyseisessä hallituksen esityksessä ei kuitenkaan tuoda esiin mahdollisia tulevia taannehtivia lainsäädäntömuutoksia, joten hallituksen esityksen mukainen perustelu ei ole vakuuttava. On selvää, että kaikkeen lainsäädäntöön voi kohdistua muutostarpeita. Sen sijaan eri asia on se, tuleeko ja voidaanko muutokset toteuttaa taannehtivasti.

Taannehtivalle verolainsäädännölle tulee olla selkeät perustelut. Vähimmäisverosääntelyn taannehtivaa soveltamista perusteellaan tarpeella varmistaa tuloksilukemissäännön yhdenmukainen soveltaminen ja epäjohtonmukaisuuksista mahdollisesti aiheutuvan kahdenkertaisen verotuksen tai nollaverotustilanteiden välttäminen. Pidän näitä perusteita sinällään hyväksyttävänä, vaikka onkin oletettavaa, että sääntelyn kehitys eri valtioissa ei tule olemaan täysin samanaikaista. Sääntely ja sen tulkinta tulee tuskin olemaan täysin yhdenmukaista myöskään EU:ssa, jossa sääntely perustuu direktiiviin ja jonka viimekätistä oikeaa tulkintaa valvoo unionin tuomioistuin. Siten on oletettavaa, että sääntelyn soveltaminen vasta 1.1.2025 alkaviin tilikausiin ei aiheuttaisi olennaisia ongelmia vähimmäisverosääntelyn soveltamisessa eikä erityisesti yhtenäisessä soveltamisessa eri lainkäyttöalueilla. Sääntelyn soveltamisella vasta 1.1.2025 alkaviin tilikausiin vältettäisiin myös taannehtivasta verolainsäädännöstä aiheutuvat periaatteelliset ongelmat ja myös verovelvollisille mahdollisesti aiheutuvat käytännölliset ongelmat.

Hallituksen esityksessä todetaan, että muutokset olisivat verovelvollisten kannalta lähinnä edullisia. Lisäksi sääntely kohdistuu vain suurimpiin konserneihin, joiden liikevaihto on yli 750 miljoonaa euroa vuodessa. Näillä verovelvollisilla on yleensä kyky seurata vähimmäisveroa koskevan sääntelyn kansainvälistä kehitystä. Viimeksi mainittu pitää varmasti paikkansa, koska vähimmäisverosääntelyn kohteena Suomessa ja muualla olevien konsernien on välttämätöntä seurata asiassa sekä OECD:n toimia että kansallisen sääntelyn kehitystä niissä valtioissa, joihin konserniyhtiöt ovat sijoittautuneet.

Pidän taannehtivalle sääntelylle hallituksen esityksessä esitettyjä perusteluja riittävinä, vaikkakaan en pidä niitä erityisen vakuuttavina. On toivottavaa, että vähimmäisverosääntelyn kehittäminen ei jatkossa tapahdu vuosittaisina taannehtivina muutoksina, joilla vähimmäisverolakiin otetaan lainsäädännön alaan kuuluvat OECD:n ohjeistuksen muutokset. Taannehtivaa verolainsäädäntöä tulisi lähtökohtaisesti välttää ja tämä koskee myös vähimmäisverosääntelyä. Käytännön kannalta kysymys ei ole tässä asiassa erityisen ongelmallinen, mutta asia on periaatteellisesti paljon merkittävämpi. Jatkossa taannehtivaa verolainsäädäntöä voi olla helpompi perusteella, kun sille on kerran avattu ovi hieman löyhin perustein.

4 Verohallinnon ohjeiden asema ja merkitys

Hallituksen esityksessä nostetaan moneen kertaan esiin Verohallinnon ohjeistuksen merkitys vähimmäisverosääntelyn tavoitteiden varmistajana. Hallituksen esityksen sivulla 6 todetaan seuraavaa:

Esityksen tarkoituksena on toteuttaa direktiivin ja mallisääntöjen nämä tavoitteet kotimaisessa oikeudessa siltä osin, kuin tavoitteisiin ei voida päästä esimerkiksi Verohallinnon ohjeistuksen avulla. Kansallinen liikkumavara ohjeistuksen sovellettavuuden lopputuloksen osalta on vähäinen, koska verotuskäytännössä tulisi voida toteuttaa GloBE-mallisääntöjen ja direktiivin jälkeen julkaistua soveltamisohjeistusta siten, että lopputulokset ovat niiden kanssa yhteneviä. Kansallista liikkumavaraa on tästä syystä lähinnä siinä, voidaanko tavoite toteuttaa joiltain osin myös pelkän tulkintavaikutuksen kautta, mahdollisesti Verohallinnon ohjeistuksen tuella.

Sivulla 7 todetaan puolestaan seuraavaa: ”Ohjeisiin sisältyviä muita tulkintaselvennyksiä sen sijaan ei esitetäisi säädettäväksi lakiin; tulkintojen yhdenmukaisuus voidaan tässä tapauksessa riittävästi varmistaa Verohallinnon ohjauksella ja materiaalien yleisellä tulkintavaikutuksella.

Hallituksen esitys jättää epäselväksi sen, mitä hallituksen esityksessä tarkoitetaan Verohallinnon ohjeistuksen tulkintavaikutuksella. Viitataan tällä siihen, että verovelvollisten tulee noudattaa OECD:n ohjeistuksen mukaista tulkintalinjaa myös siltä osin kuin ohjeistusta ei ole kirjattu lakiin, koska Verohallinto näin ohjeistaa? Jos näin on, pidän hallituksen esityksen kirjauksia oikeuslähdeopillisesti hyvin ongelmallisina tai suorastaan virheellisinä. Verohallinnon ohjeet ovat sitomattomia ohjeita, joita Verohallinto antaa Verohallinnosta annetun lain 2.2 §:n perusteella. Kyseisen säännöksen mukaan Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä. Oikeuslähdeopillisesti kysymys on sallitusta oikeuslähteestä. Ohjeilla ei voida esimerkiksi sitovasti tarkentaa sitä, mitä lailla jossakin tulkinnallisessa kysymyksessä tarkoitetaan. Verohallinto voi ja sen on hyväkin ilmaista kantansa tulkinnallisiin kysymyksiin. Tällainen ohjeistus sitoo käytännössä varsin vahvasti Verohallinnon päätöksentekoa, mutta se ei sido oikeuslautakuntaa eikä tuomioistuimia.

Pelkillä Verohallinnon ohjeistuksella konserneja ei voida velvoittaa noudattamaan vähimmäisverosääntelyä koskevaa OECD:n ohjeistusta siltä osin kuin ohjeistusta ei ole saatettu osaksi vähimmäisverolakia. Vähimmäisverodirektiivin johdannon ja vähimmäisverolain aiempien esitöiden ja nyt käsillä olevasta hallituksen

esityksen perusteella vaikuttaa kuitenkin selvältä, että OECD:n sääntelyä koskevalla ohjeistuksella on merkittävä asema vähimmäisverolain ja direktiivin tulkinnasta. Direktiivin johdannon ja kansallisten esitöiden painoarvo oikeuslähteenä on olennaisesti merkittävämpi kuin Verohallinnon ohjeiden. Siten on ilman Verohallinnon kannanottojakin selvää, että vähimmäisverosääntelyn tulkinnassa on otettava huomioon myös asiaa koskeva OECD:n ohjeistus.

Jos hallituksen esityksen lausumien taustalla on se, että OECD:n ohjeiden painoarvoa halutaan korostaa, niin asiasta voisi ottaa nimenomaisen säännöksen vähimmäisverolakiin. Tämä ei käytännössä muuttaisi oikeustilaa, mutta poistaisi mahdolliset epäselvyydet OECD:n ohjeistuksen asemasta tulkinnassa. Säännös voisi olla sisällöltään sellainen, että kulloinkin voimassa oleva vähimmäisverosääntelyä koskeva ohjeistus tulee ottaa tulkinnassa huomioon, jos ohjeistus ei ole ristiriidassa lain ja direktiivin sanamuodon kanssa.

Vähimmäisveroa koskevan sääntelyn tulkinnassa ei tulisi muutenkaan korostaa Verohallinnon ohjeistuksen merkitystä, koska sääntelyä on tarkoitus soveltaa globaalisti mahdollisimman yhteneväisesti. Tämän vuoksi on parempi, ettei Verohallinto lausu erikseen OECD:n ohjeisesta ja niiden sisällöstä, vaan vähimmäisverolakia ja direktiiviä tulkittaisiin nimenomaan OECD:n ohjeistuksen avulla. Tilanne on suunnilleen sama kuin OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin ja siirtohinnoitteluohjeiden kohdalla, joiden sisällöstä Verohallinto ei ole erikseen juurikaan ohjeistusta antanut. Jos Verohallinto antaisi OECD:n ohjeistuksen kanssa ristiriitaista ohjeistusta, tämä johtaisi sääntelyn epäyhtenäiseen tulkintaan. Lisäksi ohjeistuksen kannanotot antaisivat lähtökohtaisesti verovelvolliselle luottamuksen suojaa, jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä ohjeistuksen mukaisesti. Tämäkin voi johtaa sääntelyn epäyhdenmukaiseen tulkintaan. Edellisen perustella en näe erityistä syytä sille, että Verohallinto ohjeistaisi laajasti vähimmäisverolaista ja sen aineellisesta tulkinnasta. Sen sijaan teknisissä asioissa, kuten ilmoittamista koskevissa asioissa Verohallinnon ohjeistuksella on myös vähimmäisveroa koskevan sääntelyn kohdalla olennaista tarvetta.

Tässä yhteydessä on hyvä huomauttaa myös siitä, että viime vuosien aikana on ollut valitettavan tyypillistä, että hallituksen esityksissä ja valtiovarainvaliokunnan mietinnöissä viitataan siihen, että Verohallinto antaa asiassa tarkempaa ohjeistusta erityisesti, kun kysymys on monimutkaisesta tai tulkinnanvaraisesta sääntelystä. Verohallinto ei voi olla lainsäätäjän työn jatkaja, vaan lainsäädännön tulee olla mahdollisimman selkeää ja yksiselitteistä. Tällöin tarve ohjeistukselle myös vähenee.

Edellisestä huolimatta verovelvollisilla on korostunut oikeussuojan tarve, kun kysymys on vähimmäisverolain kaltaisesta äärimmäisen monimutkaisesta sääntelystä. Tässä tarkoituksessa näkisin edelleen olennaisena sen, että verovelvolliselle voitaisiin antaa yksittäisissä vähimmäisverosääntelyn tulkintakysymyksissä Verohallinnon ennakkoratkaisu.

Helsingissä 9.10.2024

Pekka Nykänen
Professori
Tampereen yliopisto