

ASIAANTUNTIJALAUSUNTO

Marianne Malmgrén

OTT, dosentti, varatuomari

22.2.2026

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE

Asia: Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta (HE 196/2025 vp) ja hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta annetun hallituksen esityksen (HE 196/2025 vp) täydentämisestä (HE 6/2026 vp)

Alla on pyydetty lausuntoni yllä asiakohdassa mainituista hallituksen esityksistä suurten konsernin vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta (HE 196/2025 jäljempänä myös ”esitys” ja HE 6/2026 jäljempänä myös ”täydentävä esitys”). Lausunnossa tarkastellaan erityisesti esitystä HE 196/2025 ja siinä ehdotettua veronkiertämissäännöstä ja säännöstä ennakkoratkaisusta. Täydentävästä esityksestä 6/2025 lausutaan yleisiä kommentteja.

1 Tarkasteltavien esitysten keskeinen sisältö

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). Esityksiin sisältyvän vähimmäisverolain muutosten taustalla on tarve ottaa huomioon ja säätää lailla OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen (Inclusive Framework, IF) vuosina 2024, 2025 ja 2026 tekemät muutokset minimiverotusta koskevaan soveltamisohjeistukseen. Vastaavilla perusteilla vähimmäisverolakiin tehtiin muutoksia jo aikaisemmin. Tällöin otettiin huomioon OECD:n miniverotusta koskevan soveltamisohjeistuksen muutokset vuodelta 2023. Asiassa silloin eduskunnalle antamissani lausunnoissa toin esille, että sääntelyn kytkeminen OECD:n ohjeiden muutoksiin merkitsee jatkuvaa tarvetta muuttaa vähimmäisverolakia. Nyt tarkasteltavat esitykset ovat osoitus tästä jatkuvasta vähimmäisverolain muutostarpeesta.

Esityksessä HE 196/2025 vp on monia teknisluontoisia muutoksia. Esityksessä esitetään lisäksi, että lakiin sisällytettäisiin vähimmäisverolakia koskeva yleinen veronkiertämissäännös (31 §). Vähimmäisverolakia ehdotetaan muutettavaksi myös siten, että tietyistä lakiin liittyvistä kysymyksistä voitaisiin hakea Verohallinnolta ennakkoratkaisua (32 §). Vastaavia säännöksiä ei ole vähimmäisverodirektiivissä.

Esityksellä HE 6/2026 vp täydennetään esitystä HE 196/2025 vp lisäämällä suurten konsernien vähimmäisverosta annettuun lakiin säännökset rinnakkaisjärjestelmää koskevasta olettamasäännöstä, ylintä emoyksikköä koskevasta olettamasäännöstä ja substanssiperusteisia verokannustimia koskevasta olettamasäännöstä. Lisäksi verotuksen maakohtaista raportointia koskevan siirtymäkauden olettamasäännöksen soveltamisaikaa ehdotetaan pidennettäväksi yhdellä vuodella.

Esitykseen HE 196/2025 vp sisältyviä lakimuutoksia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1.1.2024 alkaneisiin tilikausiin. Lukuun 8 ehdotettua uutta veronkiertämistä koskevaa säännöstä sovellettaisiin kuitenkin 1.1.2027 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin. Esitykseen HE 6/2026 sisältyviä muutokset tulisivat voimaan mahdollisimman pian ja viimeistään 31.3.2026. Muutoksia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1.1.2026 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin.

2 Yleiset kommentit

Vähimmäisverosääntely on monimutkainen ja vaikea kokonaisuus. Direktiivipohjaisen sääntelyn kansalliseen muuttamiseen liittyy hankalia mm. lainsäädännölliseen toimivaltaan liittyviä kysymyksiä, koska vähimmäisverodirektiiviä ei ole muutettu ja muutoksia perustellaan OECD:n ohjeistukseen tehdyillä muutoksilla. Tämä problematiikka on tuotu esille aikaisemmissa niin valtiovarainministeriölle kuin eduskunnalle antamissani vähimmäisverolakia koskeissa lausunnoissa ja sitä käsitellään vielä jäljempänä tässä lausunnossa.

Esityksissä HE 196/2023 ehdotetaan otettavaksi lainsäädäntöön OECD:n ohjeistuksen uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat sekä hyvin tulkinnallisia kohtia koskevat selvennykset. Näyttää siis siltä, että esitysluonnoksen lähtökohtana on ollut tunnistaa ohjeistuksen muutokset, jotka edellyttävät lailla säätämistä perustuslain (731/1999) 81.1 §:n mukaisesti sekä lisäksi edellä mainitut ”hyvin tulkinnalliset” kohdat. On kiistatonta, että veroista on säädettävä lailla perustuslain 81.1 §:n mukaisesti. ”Hyvin tulkinnallisista” asioista lailla säätämisen tarve on kuitenkin ongelmallista, koska tällöin pitäisi tunnistaa, mitkä ovat tällaisia asioita ja onko niistä säädettävä perustuslain 81.1 §:n mukaisesti lailla vai tavoitellaanko sääntelyllä vain lain tulkinnan selkeyttämistä. Hyvin tulkinnallisista säännöksistä säädettäessä olisi mietittävä, onko lailla säätäminen lopulta tarpeen.

Säädettäessä kansallisesti vähimmäisverosta on myös tärkeää pitää mielessä, että kyse on direktiivipohjaisesta sääntelystä eli siis Euroopan unionin (EU) toimivaltaan siirretystä sääntelystä. Tältä osin on varmistettava, että vähimmäisverolakiin tehtävät muutokset vastaavat edelleen direktiivin säännöksiä ja että ehdotettu sääntely ei tarkoita säätämistä asioista, jotka kuuluvat EU:n toimivaltaan eli asioista, joista olisi säädettävä muuttamalla direktiiviä.

Esityksessä 196/2025 vp (s. 5 ss.) viitataan vähimmäisverodirektiivin johdanto-osaan, mm. kohtaan 24, jossa todetaan seuraavaa:

”Pannessaan tätä direktiiviä täytäntöön jäsenvaltioiden olisi hyödynnettävä esimerkkien tai tulkinnan lähteenä OECD:n mallisääntöjä ja asiakirjassa ”Talouden digitalisaation aiheuttamat verotushaasteet – Maailmanlaajuisten veropohjan rapautumisen estämistä koskevien mallisääntöjen (pilari 2) kommentaari”, joka on hyväksytty OECD:n ja G20-maiden veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoja koskevassa osallistavassa kehityksessä, esitettyjä selityksiä ja esimerkkejä ja GloBE:n täytäntöönpanokehystä, sen safe harbour -säännöt mukaan luettuina, jotta voidaan varmistaa johdonmukainen soveltaminen kaikissa jäsenvaltioissa siltä osin kuin kyseiset lähteet ovat yhdenmukaisia tämän direktiivin ja unionin oikeuden kanssa. Tällaisilla safe harbour -säännöillä olisi oltava merkitystä sekä monikansallisten konsernien että suurten kotimaisten konsernien osalta.”

Vaikuttaa siltä, että mm. edellä esitetyllä direktiivin johdanto-osan kohdalla perustellaan sitä, miksi direktiivipohjaiseen vähimmäisverolakiin tehdään kansallisessa lainsäädännössä muutoksia, vaikka itse direktiiviä ei ole muutettu. Tämä on iso periaatteellinen kysymys. Erityisesti on tärkeä arvioida ehdotetun veronkiertämissäännöksen suhdetta siihen, että vähimmäisverosta säätäminen on siirretty EU:n toimivaltaan. Tähän kysymykseen on viitattu esityksen (s. 9), kun siinä tuodaan esille EU:n yleinen oikeusperiaate unionin oikeuden väärinkäytön kiellosta. Vähimmäisverolakiin lisättäväksi esitettyä yleistä veronkiertämissäännöstä perustellaan esityksessä oikeusvarmuudella ja lainsäädännön selkeydellä. Olisi kuitenkin ollut toivottavaa arvioida esityksessä sitä, voidaanko ja millä perusteella vähimmäisverolakiin sisällyttää säännöksiä, joita ei ole direktiivissä.

Esityksessä on perustellusti korostettu sitä, että on tärkeää soveltaa vähimmäisverosääntelyä globaalisti samalla tavalla. Esityksessä (kohta 5.2) on yleisen tason kuvaus muiden valtioiden suunnittelemista kansallisen vähimmäisverosääntelyn muutoksista OECD:n soveltamisohjeiden muutosten takia. Kuvaus keskittyy lähinnä muutosten soveltamisajankohtaan, erityisesti taannehtivuuteen. Ruotsin osalta perusteluissa tuodaan esille, että sääntöjä voidaan soveltaa taannehtivasti vapaaehtoisesti. Lisäksi eräiden muiden valtioiden osalta kerrotaan myös ennakkoratkaisumenettelystä tai vastaavasta sääntelystä sekä alustavasta yleisestä veronkiertosäännöksestä koskevasta selvityksestä. Tältä osin esitysluonnoksessa kerrotaan, että Kanadassa, Ranskassa, Saksassa, Irlannissa ja Espanjassa voimassa oleva yleinen veronkiertosäännös soveltuu myös vähimmäisverosääntelyyn. Muiden valtioiden suunnittelemista lainsäädäntömuutoksista olisi erityisesti EU-valtioiden yhdenmukaisen sääntelyn turvaamiseksi ollut tärkeä sisällyttää esitykseen yksityiskohtaista tietoa. Tämä liittyy erityisesti esityksessä esitettyyn veronkiertämissäännökseen. Esityksessä esitetyn tiedon mukaan näyttää siltä, että muissa valtioissa vähimmäisverosääntelyyn ei olisi sisällytetty erityistä veronkiertämissäännöstä.

Esityksessä (kohta 1.2) on käsitelty mm. komission kannanottoja OECD:n soveltamisohjeiden merkityksestä. Tämä on tärkeää informaatiota. Esityksen mukaan komissio ei ole vuosina 2024 ja 2025 lausunut asiasta erikseen, mikä on valitettavaa. Olisi toivottavaa saada kansallisten vähimmäisverosäännösten ja direktiivisääntelyn eroista ja niiden suhteesta EU-oikeuteen esim. EU:n oikeudellisen yksikön tuore kannanotto. Näin voitaisiin pienentää riskiä siihen, että kansallisesti säädetään EU:n toimivaltaan siirrettyistä asioista. Jäsenvaltioiden erilaiseen kansalliseen sääntelyyn sisältyy riski siihen, että kansallinen sääntely eriytyy eri jäsenvaltioissa tai päädytään jopa tilanteeseen, jossa kansallinen sääntely todetaan myöhemmin EU-lainsäädännön vastaiseksi. Esityksessä 6/2026 viitataan komission tiedonantoon 12.1.2026 olettasääntöjen osalta sekä Euroopan unionin Talous- ja rahoitusasioiden neuvoston kokouksessa 12.12.2025 viisi EU-jäsenvaltion (Viro, Latvia, Liettua, Malta ja Slovakia) antamaan lausumaan, jossa vaadittiin, että vähimmäisverodirektiivin 50 artiklassa säädettyä poikkeusta jatkettaisiin ja komission vastauksen mukaan asiaa tulitaisiin arvioimaan myöhemmin. Erityisesti edellä mainittu komission tiedonanto on hyödyllinen, kun arvioidaan direktiivipohjaiseen lainsäädäntöön ilman direktiivin muutosta tehtäviä muutoksia.

3 Säännöskohtaisia kommentteja

3.1 Veronkiertämissäännös

Kuten lausunnossa on edellä todettu, esityksessä HE 196/2025 vp ehdotetaan vähimmäisverolakiin sisällytettäväksi yleinen veronkiertämissäännös (31 §). Esityksessä (kohta 4.1.2) todetaan veronkiertämissäännöksestä mm. seuraavaa käsiteltäessä esityksen keskeisiä ehdotuksia:

”Myös veronkiertosäännös ehdotetaan lisättäväksi omana säännöksenään minimiverolakiin. Ehdotuksen tarkoituksena on turvata yleisesti minimiverotuksen toteutumista ja minimiverotuksen veropohjaa. Veronkiertosäännöksen arvioidaan olevan tarpeen tasapainottamaan minimiverolain kokonaisuutta, johon ehdotetaan tässä esityksessä lisättäväksi myös ennakkoratkaisumenettely. Lisäksi veronkiertosäännöksellä pyritäisiin mahdollisuuksien mukaan vastaamaan OECD:n ja IF:n piiristä jatkossa tulevaan veronkiertosäännöksen tyypiseen sääntelyyn.---”

Esityksen edellä olevaan kohtaan sisältyvää veronkiertosäännöksen ja ennakkoratkaisun hakemismahdollisuuden yhteyttä on hankala ymmärtää.

Esityksessä HE 196/2025 vp (kohta 3.3) on todettu, että voimassa oleva vähimmäisverolaki ei sisällä mahdollisuutta VML 28 §:n yleiseen veronkiertämissäännöksen soveltamiseen. Tältä osin on ensisijaisesti arvioitava, kuuluuko vähimmäisverolain mukaan määrättävä vero (täydennysvero) VML 1 §:n mukaiseen soveltamisalaan. VML 1.2 §:n 3 kohdan mukaan VML:ää sovelletaan yhteisön ja yhteisetuuden tulon perusteella suoritettavaan veroon. Vähimmäisverolain valmistelussa ja myös esillä olevassa esityksessä (kohta 4.1.2) on lähdetty siitä, että vähimmäisvero on oma verolajinsa. Tätä ei kuitenkaan voida pitää selvänä, koska esim. täydennysveron määrittämisen perustana on tilikauden tosiasiallinen veroaste. Veroaste taas perustuu verotettavaan tuloon. Se, että vähimmäisverosta ja siihen liittyvästä verotusmenettelystä on säädetty erillisessä vähimmäisverolaissa ei tee vähimmäisverosta omaa ”verolajia”. Esitetty ”oma verolaji” ei myöskään sellaisenaan sulje pois sitä, että VML ja sen 28 § kuitenkin soveltuisi vähimmäisverolain tilanteisiin.

Arvioitaessa veronkiertosäännöksen tarpeellisuutta olisi lisäksi otettava huomioon ns. veronkiertodirektiivi (Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta) ja se kansallinen implementointi Suomessa. Direktiivin 6 artiklassa säädetään jäsenvaltioita koskevasta yleisestä veronkierron vastaisesta säännöstä. Veronkiertodirektiivin soveltamisalan mukaan se koskee verovelvollisia, jotka ovat yhteisöverovelvollisia yhdessä tai useammassa jäsenvaltiossa. Suomessa VML 28 §:n katsottiin sisältävän veronkiertodirektiivin 6 artiklaa vastaavat veronkierron vastaiset säännökset. Direktiivin mukaisen 6 artiklan mukaisen säännöksen katsottiin tulleen Suomessa implementoiduksi jo olemassa olleella VML 28 §:llä eikä VML 28 §:n säännöstä muutettu veronkiertodirektiivin vuoksi tai kansalliseen lainsäädäntö otettu muuta-
kaan veronkiertodirektiivin 6 artiklan mukaista säännöstä.

Oli myös tärkeää arvioida ehdotetun veronkiertosäännöksen suhdetta siihen, että vähimmäisvero on direktiivipohjaista sääntelyä, kuten edellä lausunnon kohdassa 2 on todettu. Tältä osin pitäisi arvioida, voidaanko kansalliseen vähimmäisverolakiin sisällyttää yleinen veronkiertösäännös, kun vastaavaa säännöstä ei ole voimassa olevassa direktiivissä. Veronkiertosäännös on sisällytetty mm. ns. yritysjärjestelydirektiivin (Neuvoston direktiivin 2009/133/EY, annettu 19 päivänä lokakuuta 2009, eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä) 15 artiklaan. Lisäksi, kuten edellä on todettu, että VML 28 §:n säännös, jolla on katsottu implementoidun veronkiertodirektiivin yleinen veronkiertösäännös voisi soveltua myös vähimmäisverolain mukaisiin veronkiertämistilanteisiin. Suomessa valittu ratkaisu, jossa vähimmäisverolakiin sisällytetään erillinen veronkiertämissäännös, näyttää poikkeavan esityksessä kerrotuista muiden valtioiden ratkaisuista (esityksen kohta 5.2).

Päätettäessä erillisestä vähimmäisverolain veronkiertämissäännöksestä on myös tärkeä ottaa huomioon se, että sääntelyn ollessa direktiivipohjaista veronkiertoa pitää arvioida yhdenmukaisesti erityisesti EU:ssa. Vähimmäisverolakiin liittyvästä erityisestä veronkiertämisestä olisi toivottavaa säätää vasta, kun se on sisällytetty muutosdirektiivillä vähimmäisverodirektiiviin, mikäli veronkiertodirektiivin implementoinnin täyttäväksi arvioitu VML 28 § ei soveltuisi tilanteeseen. Jos veronkiertösäännös sisällytettäisiin vähimmäisverodirektiiviin direktiivin muutoksella, se implementoitaisiin kansallisesti ja tällöin voitaisiin varmistaa sääntelyn yhdenmukaisuus EU:n jäsenvaltioissa paremmin kuin kunkin jäsenvaltion erillisillä veronkiertösäännöksillä. Direktiivin muuttaminen toki viivästyttäisi erillisen veronkiertämissäännöksen

sisällyttämistä Suomen kansalliseen lainsäädäntöön. Arvioinnissa on tärkeää ottaa huomioon, että direktiivipohjainen sääntely kuuluu EU-tuomioistuimen toimivaltaan ja kansalliset tuomioistuimet voivat ilman erillistä veronkiertämissäännöstäkin saattaa vähimmäisverolain EU-tuomioistuimen arvioitavaksi myös veronkiertämisen näkökulmasta. Tähän liittyy mm. EU-oikeuden väärinkäytön kielto, jolla omalta osaltaan pyritään rajoittamaan EU-oikeuteen liittyvää veron kiertämistä.

Ehdotettuun veronkiertämissäännökseen liittyy vahvaa tulkinnallisuutta, mikä on sinänsä ominaista veronkiertämissäännöksille. Säännöksessä todetaan, että veronkiertämissäännöstä voidaan soveltaa vain silloin, kun lain tavoitteen ja tarkoituksen vastaisen järjestelyn tai toimenpiteen ilmeinen tarkoitus on välttää mm. lain soveltuminen konserniin. ”Ilmeisen tarkoituksen” olemassaolon arviointi voi olla käytännössä hankalaa, koska käsite ei ole tarkkarajainen.

Ehdotetun 31.2 §:n viimeinen lause on seuraava:

”Arviossa tulee esimerkkeinä lain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisista järjestelyistä ja toimenpiteistä ottaa huomioon OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen julkaisemat kuvaukset ja esimerkit minimiverotuksen malliverosääntöjen kommentaarissa.”

Edellä olevaa ehdotettuun lainkohtaan sisältyvää viittausta osallistavan kehyksen julkaisemiin kuvauksiin voidaan pitää ristiriitaisina esityksen lähtökohdan kanssa. Esityksessä tuodaan esille edellä kerrotun mukaisesti, että direktiivin johdanto-osassa korostetaan OECD:n ohjeistuksen merkitystä direktiivin tulkinnassa ja koko esitystä perustellaan tarpeella sisällyttää lainsäädäntöön ohjeistuksen muutoksia. Jo aikaisemmin vähimmäisverolain ja sen muutosten valmistelussa on mm. viitattu korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiin (KHO 2002:26 ja KHO 2018:173) OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin ja siirtohinnoitteluohjeiden merkityksestä tuloverosopimusten ja siirtohinnoittelusäännösten tulkintaohjeena. Lisäksi, kuten edellä on todettu, vähimmäisverolain tulkinta kuuluu EU-tuomioistuimen toimivaltaan ja tuomioistuin arvioi itsenäisesti oikeuslähteiden merkityksen. EU-tuomioistuimen toimivalta vähimmäisverosääntelyn tulkinnassa turvaa yhdenmukaista direktiivin tulkintaa EU:n sisällä. Näin ollen en näe tarvetta sisällyttää lain yksittäisiin säännöksiin mainintoja siitä, mitä oikeuslähteitä olisi käytettävä kyseistä säännöstä tulkittaessa. Sääntelyn muuttamista tähän suuntaa ei voida pitää toivottavana siltäkään osin, kun tarkastellaan verolainsäädännön laajempaa kehityssuuntaa.

3.2 Ennakkoratkaisu

Esityksessä ehdotetaan (32 §) Verohallinnolle mahdollisuutta antaa vähimmäisverolain soveltamisesta ennakkoratkaisu tietyistä esitysluonnoksessa määräytyistä kysymyksistä ehdotetussa lainkohdassa määritettyjen edellytysten täytyessä. Ennakkoratkaisumahdollisuus on sinänsä tärkeä lainsäädännön ennustettavuuden kannalta.

Ennakkoratkaisuun liittyy vähimmäisverolain osalta erityisiä kysymyksiä, koska kuten esityksessä tuodaan esille, kyseessä on EU:n laajuinen ja myös osittain globaalisääntely. Tällöin on mahdollista, että eri jäsenvaltioiden verohallinnot ja tuomioistuimet tulkitsevat sääntelyä eri tavalla. EU:n osalta erilaisen tulkinnan riskiä kuitenkin pienentää EU-tuomioistuimen toimivalta direktiivipohjaisen sääntelyn tulkinnassa.

Esityksen (mm. kohta 5.1) mukaan ennakkoratkaisua voitaisiin pyytää vain Verohallinnolta ja ennakkoratkaisua ei tulisi voida hakea keskusverolautakunnalta, koska keskusverolautakunta voi antaa ennakkoratkaisun vain prejudikaattiperusteella tai muusta erityisen painavasta syystä.

Lisäksi ennakkoratkaisun rajaamista vain Verohallinnon annettavaksi perustellaan mm. sillä, että minimiverosääntely on hyvin yksityiskohtaista.

Esityksen perusteluissa (s. 19 ja 20) on tuotu esille, että lausuntopalautteessa on kannatettu sitä, että ennakkoratkaisun voisi antaa myös keskusverolautakunta. Lausuntopalautteen taustalla on mm. se, että Verohallinnon tuloverotuksesta antamat ennakkoratkaisut eivät ole julkisia. Ennakkoratkaisukysymykset voivat liittyä seikkoihin, joilla on merkitystä useille vähimmäisverolain soveltamisalaan kuuluvilla toimijoille. Tältä osin esityksessä on todettu mm. seuraavaa: ”Lisäksi ratkaisukäytäntö heijastuisi esimerkiksi Verohallinnon julkaisemaan ohjeistukseen, minkä ansiosta myös muut verovelvolliset tulisivat tietoisiksi Verohallinnon tulkintakäytännöstä.” Jos ennakkoratkaisujen julkisuus jätetään Verohallinnon ohjeistuksen varaan, on tärkeää, että Verohallinto julkaisee tiivistelmät antamistaan ennakkoratkaisuista nopeasti ratkaisun antamisen jälkeen eikä julkaisemista kytkettäisi esim. vähimmäisverolaista annetun syventävän vero-ohjeen päivitysaikatauluun. Ennakkoratkaisujen lyhennelmien nopea julkaiseminen on tärkeää verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun turvaamiseksi.

Ehdotetussa 32 §:ssä ennakkoratkaisun hakijalle asetetaan useita yksityiskohtaisia selvitys ym. velvollisuuksia. Niitä perustellaan mm. hakemusten laadun varmistamisella ja hakemuksia käsittelevän viranomaisen resurssien turvaamisella (ks. esityksen s. 32). Hakijan on mm. esitettävä perusteltu näkemys asian oikeasta ratkaisusta. Tämä esitettäneen yleensä nykyisissäkin verotuksen ennakkoratkaisuhakemuksissa ilman laissa olevaa erillistä mainintaa. Voidaan myös miettiä, mitä ”perusteltu näkemys” ja ”oikea ratkaisu” tarkoittavat. Päätöksen tekee kuitenkin ratkaisun antava viranomainen, joten hakijan ”perusteltu näkemys” ei ratkaise asiaa. Ehdotettuun 32 §:ään sisältyvän selvitysvelvollisuuden ym. tarpeellisuutta on toivottavaa pohtia vielä eduskuntakäsittelyssä.

3.3 Taannehtiva lainsäädäntö

Ehdotettuja lakimuutoksia sovellettaisiin osittain takautuvasti, kuten vuonna 2024 tehtyä vähimmäisverolain muutosta. Viitataan esityksen taannehtivan soveltamisen esille nostamiin kysymyksiin eduskunnalle 10.10.2024 antamaani lausuntoon hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta (HE 98/2024 vp.).

Olen käsitellyt eduskunnalle aikaisemmin antamassani lausunnossa myös Ruotsissa HE 98/2024 vp:tä vastaavasta asiasta 15.8.2024 annetussa hallituksen esityksessä olevaa kuvausta taannehtivan lainsäädännön merkityksestä ja siihen liittyvien ongelmien ratkaisemista Ruotsissa. Ruotsissa lähtökohta näyttää olevan, että säännöksiä sovelletaan taannehtivasti valinnaisesti ja vain silloin, kun säännökset ovat verovelvolliselle edullisia. Esityksessä HE 196/2025 vp (s. 21) oleva toteama: ”Ohjeiden soveltamisen epätahtisuus lainkäyttöalueiden välillä johtaisi lisätaakkaan konserneille, koska konsernien tulisi tällöin laskea eri lainkäyttöalueiden vero erilaisin säännöin.” ei näytä ottavan huomioon Ruotsin suhtautumista lainsäädännön taannehtivaan soveltamiseen. Lopputuloksena näyttää olevan, että Suomen ehdotettu sääntely ei välttämättä ole soveltamisen osalta samatahtinen Ruotsin soveltamisajankohdan kanssa eli esityksessä asetettua tavoitetta ei välttämättä saavutettaisi kaikkien lainkäyttöalueiden osalta.

Lohjalla 22. päivänä helmikuuta 2026

Marianne Malmgrén

Dosentti, OTT, varatuomari