Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

OTT Timo Viherkenttä
Senior Fellow
10.10.2024

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

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

1. Yleistä

Esityksen tarkoituksena on muuttaa suurten konsernien vähimmäisverosta annettua lakia (1308/2023) siten, että siinä otetaan huomioon OECD:n ja G20-maiden niin sanotun osallistavan kehyksen puitteissa vuonna 2023 tuotettu soveltamisohjeistus. Mainittu laki perustuu neuvoston direktiiviin (EU) 2022/2523, joka puolestaan pohjautuu osallistavan kehyksen minimiverotyöhön. Direktiivin tarkoituksen toteuttaminen edellyttää kotimaisen toimeenpanon olevan harmoniassa osallistavan kehyksen tuottamien tulkintojen kanssa. Tulkintojen noudattaminen on tarpeen myös, jotta Suomen minimiverotussääntöjä kohdeltaisiin kansainvälisesti niin kutsuttuina ehdot täyttävinä sääntöinä.

Osallistavan kehyksen vuoden 2023 ohjeista ehdotetaan säädettäväksi lakiin uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat sekä hyvin tulkinnallisia kohtia koskevat selvennykset. Muilta osin tulkintojen yhdenmukaisuus arvioidaan voitavan saavuttaa muuten.

> ***Esitys on tarpeellinen ja perusteltu. Vaikka lainsäädäntöprosessin luonteeseen liittyy kysymyksiä. minimiverossa on ehdottoman tärkeää huolehtia sääntelyn yhdenmukaisuudesta kansainvälisen käytännön kanssa. Esitykseen sisältyville olettamasäännöille ja muille yksinkertaistuksille on etenkin alkuvaiheissa aihetta, kun otetaan huomioon kokonaisuuden raskaus. Valtiovarainministeriössä on tehty direktiiviä toimeenpantaessa ja myös nyt suuri työ hyvin niukassa ajassa. Tästä on suoriuduttu kunnioitettavasti, vaikkakin perustelut voisivat nytkin olla lukijaystävällisemmät ja paikoin laajemmat.***

Esitän seuraavassa joitakin lähinnä periaatteellisluonteisia näkökohtia.

2. Lainsäädännön oikeudellisesta taustasta ja sen merkityksestä

Vaikka eri valtioissa pyritään yhtenäisiin järjestelmiin, käytännöt voivat poiketa sen suhteen, miltä osin asiat sisällytetään lainsäädäntöön. Suomessa siitä, mistä verotuksessa on säädettävä lailla, on yleisellä tasolla säädetty perustuslaissa, mutta käytännössä rajanveto ei ole aina selvä. Esityksessä omaksuttu linja näyttää ainakin yleisesti punnitulta. Kun esillä oleva laki on jo valmiiksi hiuksia nostattavan laaja ja yksityiskohtainen, ei olisi hyvä mennä äärimmäisen pitkälle myöskään varmuuden vuoksi säätämisessä.

OECD:ssä sovitun säännöstön sisällyttäminen direktiiviin ja kansallinen toimeenpano on monivaiheinen kokonaisuus. Tähän liittyvät erityispiirteet korostuvat nyt, kun ollaan saattamassa lainsäädäntöön OECD-ohjeistuksen uusia sääntöjä ja tulkintoja, joita ei pystytty ottamaan huomioon direktiivissä tai alkuperäisessä laissa. Ilmeisesti asia mielletään niin, että vaikka direktiivin teksti pysyy, sisältö elää OECD:ssä sovittavien sääntöjen ja tulkintojen mukana. Tällainen filosofia edellyttää myös oikeudellisesti joustavaa ajattelua.

OECD:ssä lokakuussa 2021 sovitun *Common Approach* -linjauksen mukaan minimiverosääntöjen käyttöön ottaminen ei ole pakollista, mutta jos niin tehdään, säännöt tulee ottaa käyttöön yhdenmukaisia tuloksia tuottavalla tavalla. Yhdenmukaisuutta on toisteltu hartaasti niin OECD:n dokumenteissa, direktiivin johdannossa kuin HE:ssä ja se helpottaakin verovelvollisten elämää sekä vähentää perusteettomia verosuunnittelumahdollisuuksia. Erityisen tärkeää on, että valtion järjestelmä tunnustetaan muissa valtioissa minimiverosääntelyn mukaiseksi. Suomen järjestelmä, mukaan lukien nyt esitetyt muutokset, toteuttanee vaatimuksen hyvin, mikä onkin tietysti hyvä pyrkiä lainsäädännössä varmistamaan. Tosin 100-prosenttinen varmuus on vaikeaa, koska vaatimustenmukaisuus voi tulla arvioitavaksi kymmenissä eri maissa.

Direktiivin johdannossa korostetaan vahvasti ja poikkeuksellisestikin OECD:ssä sovittavien sääntöjen ja tulkintojen merkitystä. Tämä näyttää ulottuvan myös direktiivin antamisen jälkeiseen OECD-työhön. Direktiivin johdannon lausumat antavat osaltaan tukea sanamuotojen joustavalle tulkinnalle pyrittäessä OECD-yhteensopiviin ratkaisuihin. Niin direktiivin voimaansaattamislainsäädännössä kuin tulkintatilanteissakin tulisikin pyrkiä mahdollisimman pitkälle noudattamaan OECD:ssä sovittuja kantoja.

Loputtomiin direktiivin sanamuotoja ei silti voida vääntää mutkalle. Vaikka EU:n jäsenvaltioiden edustajat ovat mukana OECD-työssä, elävässä elämässä ei ole mahdotonta, että OECD:ssä sovitaan ratkaisuista, jotka eivät millään istu direktiivin sanamuotoihin. Mukana olevat valtiot ovat poliittisesti sitoutuneet soveltamaan minimiverojärjestelmää yhdenmukaisesti, mutta oikeudellisesti direktiivi on ensisijainen. Direktiivin sanamuodon noudattaminen ristiriitatilanteessa voisi kuitenkin johtaa ääritapauksessa jopa siihen, ettei järjestelmää enää muualla tunnustettaisi OECD-periaatteiden mukaiseksi vähimmäisveroksi. Tällainen riski on kuitenkin ehkä enemmänkin teoreettinen eikä esillä olevassa esityksessä ole näköpiirissä tällaista ristiriita-asetelmaa.

Ei ole aivan selvää, kuinka sisäistetysti Suomi ja muut EU:n jäsenvaltiot ovat ensin OECD-sitoumuksen ja sitten direktiivin hyväksyessään samalla ajatelleet hyväksyvänsä kaikki oikeusnormin kaltaiset verotussäännöt, joista OECD:n jäsenvaltioiden virkamiehet tulevaisuudessa sopivat. Eduskunta joutuu tässä mekanismissa jossain määrin epäkiitolliseen asemaan. Kansainvälisen veroyhteistyön tiivistyessä voimme kuitenkin olla ajoittain tilanteissa, joissa on paikallaan antaa korostunut merkitys eri valtioiden edustajien yhteis-

ymmärryksessä syntyneille linjauksille. Myöskään nyt esillä olevalle menettelylle ei nähdäkseni ole valtiosääntöoikeudellisia esteitä niin kauan kuin OECD-pöydissä ei lähdetä direktiivistä selvästi poikkeaville teille.

Alun perinkin oli kyseenalaista, oliko direktiivi tarpeellinen minimiveron saattamiseksi voimaan EU:n jäsenvaltioissa. Direktiivin antaminen eläväksi tiedetystä asiasta on ilmeisen ongelmallista, kun otetaan huomioon direktiivin muuttamisen vaikeus. On vaikeaa vapautua ajatuksesta, että direktiivillä säätämisen taustalla olivat osaltaan komission institutionaaliset tavoitteet. Mutta tämä maito on tietysti jo kaatunut.

3. Mahdollinen taannehtivuus

Esityksen lausuntokierroksen yhteydessä oli esillä mahdollinen taannehtivuus. Lakia sovellettaisiin 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Lähes kaikilla verovelvollisilla tilikausi on jo pitkällä ja yrityksissä on voitu tehdä ratkaisuja, joiden veroseurauksiin uusi sääntely voi vaikuttaa. Tällainen voimaantulo ei ole lähtökohtaisesti toivottavaa.

Perustuslakivaliokunnan kannanottojen mukaan taannehtivuutta tulisi välttää, mutta taannehtivuus ei ole valtiosääntöoikeudellisesti kategorisesti kiellettyä. Esillä olevassa tilanteessa, jossa tilikaudet eivät käytännössä ole vielä päättyneet lain tullessa voimaan, taannehtivuus ei ole ihan alastonta. Meillä on säädetty runsaasti myös kiristäviä yritysverolakeja, jotka ovat ainakin osalle verovelvollisista koskeneet meneillään olevia tilikausia. Kokonaisarvioinnissa voidaan ottaa huomioon sekin, että esitys on pääosin lieventävä, sekä se, että kyse on suuryrityksistä, joilla on ollut edellytykset ennakoida tätä sääntelyä.

Vaikka muiden valtioiden aikatauluihin liittyy epävarmuutta, pidän esitettyä voimaantuloa perusteltuna ja oikeudellisesti hyväksyttävänä. Kun ainakin osa on tärkeää saada nopeasti voimaan, en lähtisi erottelemaan säännöksistä niitä, joiden voimaantuloa lykättäisiin.

4. Lopuksi

Esitys sisältää pääosin lieventäviä muutoksia, mutta sen vaikutukset verotuloihin arvioidaan vähäisiksi. Luultavimmin näin onkin. Kun on kyse suuryritysten verotuksesta, yksittäisiinkin tapauksiin voi silti liittyä rahamääräisesti relevanttejakin vaikutuksia. Tällainen vaikutus voi syntyä esimerkiksi vuoteen 2026 ulottuvasta olettamasäännöstä, jonka mukaan tosiasiallista verotasoa ei ole tarpeen selvittää nimellisverokannan ollessa vähintään 20 prosenttia (10:19 §).

Esityksen ulkopuolelle jäävistä asioista kiinnitän lopuksi huomiota valtiovarainvaliokunnan aiemmassa lausunnossakin esillä olleeseen ennakkoratkaisumahdollisuudesta säätämisen tarpeellisuuteen.

OTT Timo Viherkenttä, Senior Fellow, Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu