Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

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

Pyynnöstä lausun edellä mainituista hallituksen esityksistä seuraavaa:

Yleisiä huomioita vähimmäisverolaista ja hallituksen esityksistä

Laki suurten konsernien vähimmäisverosta (jäljempänä vähimmäisverolaki[1]) tuli voimaan vuoden 2024 alussa. Lakia on muutettu tämän jälkeen 1.1.2025 voimaantulleella lailla[2], jota on sovellettu taannehtivasti jo 1.1.2024 alkaen. Tällöin asiassa annettua hallituksen esitystä täydennettiin toisella hallituksen esityksellä, kuten myös nyt. Lakimuutoksilla otettiin huomioon GloBE-sääntöjen uudet soveltamisohjeet. Nyt eduskunnan käsiteltävänä olevien kahden hallituksen esityksen keskeinen tavoite on sama. Näillä esityksillä lakiin on tarkoitus kirjata lainsäädännön alaan kuuluvat uudet soveltamisohjeet, jotka on annettu edellisen lakimuutoksen jälkeen, sekä tammikuussa 2026 annetun ns. rikkaispakettimallin olettamasäännöt. Tälläkin kertaa sääntelyä ehdotetaan eräitä poikkeuksia lukuun ottamatta sovellettavaksi takautuvasti. HE 196/2025 mukaisia muutoksia on tarkoitus soveltaa 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin lukuun ottamatta veron kiertämistä estävää säännöstä, jota sovellettaisiin 1.1.2027 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin[3]. HE 6/2026 mukaisia muutoksia sovellettaisiin 1.1.2026 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Nämä kaikki muutokset ovat tapahtuneet jo ennen kuin ensimmäisten veroilmoitusten jättöaika (kesäkuun loppu 2026) on edes päättynyt. Vaikuttaa siltä, että vähimmäisverolakia tullaan muuttamaan jatkossakin – mahdollisesti vuosittain – GloBE-sääntöjen soveltamisohjeiden muutosten takia.

Vähimmäisverolakiin esitettävien ja taannehtivasti sovellettavien muutosten määrä on hyvin suuri. Uusia tai muutettavia lainkohtia – pykäliä, momentteja tai momentin kohtia – on yhteensä 40. Edellisellä kerralla muutoksia oli vieläkin enemmän: 63. Vähimmäisverolaki ei tässä suhteessa täytä hyvälle verolainsäädännölle asetettavia oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vaatimuksia. Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiin kuuluu myös verosääntelyn yksikertaisuus ja selkeys. Näitäkään kriteereitä vähimmäisverolain mukainen sääntely ei täytä. Kummallakin mittapuulla vähimmäisverolaki on valitettavasti kaikkien aikojen pohjanoteeraus.

On selvää, että muutokset vaikuttavat monissa tapauksissa jo ennen lain voimaantuloa sitovasti tehtyihin oikeustoimiin. Tällaisissa tilanteissa on kysymys taannehtivasta lainsäädännöstä, josta valtiovarainvaliokunta on todennut äskettäin seuraavaa:

> Valiokunta toteaakin yleisellä tasolla, että ennakoitavuuden ja kohtuullisuuden näkökulmasta verolainsäädännön muutoksiin, joilla on taannehtivia vaikutuksia, tulee suhtautua äärimmäisen pidättyväisesti ja niihin tulee turvautua vain poikkeuksellisissa tilanteissa[4].

---

[1] Hallituksen esityksissä laista käytetään nimitystä minimiverolaki. Lausunnossa kutsun lakia sen nimen mukaisesti vähimmäisverolaiksi. Asiaa koskevaa direktiiviä kutsun puolestaan sen nimen mukaisesti minimiverodirektiiviksi.
[2] L 19.12.2024/917.
[3] Veron kiertämistä estävän säännöksen taannehtiva soveltaminen olisi ollut legaliteettiperiaatteen kannalta hyvin ongelmallista, vaikka unionin oikeuden väärin käyttöön on nytkin puututtava ilman erityssäännöstäkin.
[4] VaVM 19/2025, s. 5.

Vähimmäisverolain kohdalla tästä poikkeuksesta on tullut pääsääntö. Nyt esitetyt muutokset vaikuttavat usein jo päättyneisiin tilikausiin toisin kuin vuosi sitten tehdyt muutokset. Hallituksen esityksessä takautuvan sääntelyn hyväksyttävyyttä perusteella sillä, että lakimuutokset perustuvat pääosin ohjeistukseen, joka on julkaistu jo vuoden 2024 kesäkuussa, ja sillä, että tulevat sääntelyn muutostarpeet on tuotu esiin jo edellistä vähimmäisveron muutosta koskeneessa hallituksen esityksessä. Tämän vuoksi muutoksia ei pidetä verovelvollisen kannalta yllättävinä. Takautuvuuteen liittyvänä seikkana tuodaan esiin myös se, että verovelvollisen tulee antaa täydennysveroilmoitus ensimmäisen kerran vasta uusien säännösten hyväksymisen jälkeen. Lisäksi takautuvuutta perusteellaan sillä, että muutokset ovat lähinnä verovelvolliselle edullisia. Nämä perustelut eivät kuitenkaan poista sääntelymuutoksiin liittyvää olennaista periaatteellista ongelmaa siitä, että jatkuva taannehtiva sääntely on oikeusvarmuuden kannalta ongelmallista. Näin on, vaikka muutokset olisivat verovelvollisen kannalta edullisia. Tosin taannehtivan sääntelyn perusteeksi voidaan esittää se, että kansallisen sääntelyn tulisi vastata GloBE-sääntöjä, mikä voi edellyttää takautuvaan sääntelyyn turvautumista.

Suurin osa vähimmäisverolakiin ehdotetuista muutoksista koskee vähimmäisveron laskentasääntöjä ja olettamasääntöjä. Lakiin on tarkoitus ottaa ne GloBE-sääntöjen soveltamisohjeiden muutokset, jotka kuuluvat PL 81 §:n mukaisen legaliteettiperiaatteen takia lainsäännön alaan. Ehdotetut muutokset ovat luonteeltaan hyvin teknisiä. En ota näihin muutosehdotuksiin tarkemmin kantaa tässä lausunnossa. HE 196/2025 mukaiset muutokset ovat kuitenkin tarpeellisia, jotta vähimmäisverolaki olisi GloBE-sääntöjen mukainen ehdot täyttävä sääntö. HE 6/2026 mukaisten olettamasäännösten ottaminen lakiin on jo direktiivin vuoksi välttämätöntä.

Laskentasääntöjen muutoksiin liittyy periaatteellisina kysymyksinä niiden suhde minimiverodirektiiviin, edellä jo esiin nostettu takautuvan lainsäädännön ongelma ja Verohallinnon ohjeiden merkitys vähimmäisverolain tulkinnassa. Vähimmäisverolain muutosehdotusten suhdetta minimiverodirektiiviin on käsitelty kattavasti hallituksen esityksissä. Näiden säädösten välisestä suhteesta on todettava, että niiden erojen kasvaessa tämä kysymys tulee vähitellen yhä ongelmallisemmaksi. Ylipäätään on ongelmallista, että direktiiviin perustuvaa sääntelyä muutetaan merkittävällä tavalla, vaikka direktiiviä ei muutetakaan. Verohallinnon ohjeita koskevassa asiassa viittaan aiemmin hallituksen esityksestä HE 98/2024 valtiovarainvaliokunnan verojaostolle antamaani lausuntoon[5].

Käsittelen seuraavassa tarkemmin lakiin otettavaksi ehdotettua veron kiertämistä estävää yleissäännöstä (vähimmäisverolaki 8:31) ja vähimmäisverosta annettavaa ennakkoratkaisua koskevia säännöksiä (vähimmäisverolaki 8:32 ja 8:33). Nämä kuuluvat kansallisen lainsäätäjän harkintavaltaan, koska kumpaakaan ei harmonisoitu minimiverodirektiivillä.

Veron kiertämistä estävä säännös

Vähimmäisvero on poikkeuksellinen veromuoto, koska siihen eli liity veron kiertämistä estävää yleissäännöstä. Vähimmäisverolain kiertämiseen ei voida soveltaa VML 28 §:ää, koska vähimmäisvero ei kuulu VML 1 §:ssä määriteltyihin veroihin, joihin verotusmenettelylakia sovelletaan. Nyt vähimmäisverolakiin on tarkoitus ottaa tällainen yleissäännös.

Vähimmäisverolaki perustuu minimiverodirektiiviin, joten vähimmäisverolain säännöksissä on pääasiassa kysymys EU-oikeudesta. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen tulkinnan mukaan unionin oikeuden väärinkäyttö on kiellettyä. Tämä koskee myös verotusta koskeviin direktiiveihin perustuvan kansallisen sääntelyn väärinkäyttöä. Jäsenvaltion viranomaisten on estettävä unionin oikeuden väärinkäyttö myös siinä tapauksessa, että kansallisessa lainsäädännössä ei olisi nimenomaisia veron kiertämisenä ilmenevän unionin

[5] https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2024-AK-42191.pdf.

oikeuden väärinkäyttöä estäviä säännöksiä[6]. Siten vähimmäisverosääntelyyn liittyvä unionin oikeuden väärinkäyttö tulee jo nykyisinkin estää, vaikka minimiverolaissa ei ole veron kiertämistä estävää yleissäännöstä.

Perustuslain 81 §:n mukainen verotuksen legaliteettiperiaate puolestaan edellyttää, että verosta säädetään lailla. Tämän vuoksi on olennaista, että vähimmäisveron kiertämiseen puututaan tarvittaessa nimenomaan lailla. Hallituksen esityksessä tämä ilmaistaan siten, että oikeusvarmuuden ja lainsäädännön selkeyden vuoksi olisi perustellumpaa, jos minimiverosääntelyyn sisältyisi oma veronkiertosäännöksensä, kuin jos asia jäisi ainoastaan unionin tuomioistuimen yleisten oikeusperiaatteiden varaan. Edellä oleva puoltaa vahvasti yleisen veron kiertämistä estävän säännöksen lisäämistä vähimmäisverolakiin.

Veron kiertämistä estävää yleissäännöstä perustellaan hallituksen esityksessä asianmukaisesti sillä, että tällä turvataan minimiverotuksen toteutumista ja veropohjaa. Kuten hallituksen esityksessä todetaan, on mahdotonta varautua lakiin sisällytetyillä aineellisilla säännöksillä siihen, että kaikki erilaiset aggressiiviset verojärjestelyt voitaisiin torjua etukäteen. Oikeusvarmuuden kannalta olisi luonnollisesti hyvä, että olennaiset ja todennäköiset veropohjaa ja sääntelyn tarkoitusta rapauttavat toimet voitaisiin estää vähimmäisverolain aineellisilla veron kiertämistä tai aggressiivista verosuunnittelua torjuvilla säännöksillä. Käytännössä tämä ei ole kuitenkaan mahdollista, joten yleissäännöksen ottaminen lakiin on tämänkin vuoksi perusteltua.

Veron kiertämistä estävää yleissäännöstä perustellaan esityksessä myös sillä, että säännöksen arvioidaan olevan tarpeen tasapainottamaan minimiverolain kokonaisuutta, johon ehdotetaan lisättäväksi myös ennakkoratkaisumenettely. Tämä perustelu on hyvin hämmentävä. Veron kiertämistä estävällä säännöksellä ja ennakkoratkaisumenettelyllä ei ole asiallista yhteyttä ja ne on mahdollista ottaa lakiin tai jättää ottamatta lakiin toistaan riippumatta. Perustelua voisi lukea myös siten, että yleinen veron kiertämistä koskeva sääntely on sanktio siitä, että verovelvollisella on mahdollisuus saada vähimmäisverolain soveltamisesta ennakkoratkaisu.

Vähimmäisverolain 8:31 erottuu edukseen verrattuna muihin veron kiertämistä estäviin yleissäännöksiin[7]. Sen sanamuoto vastaa hyvin säännöksen tarkoitettua soveltamisalaa ja soveltamista. Sääntö on voitu kirjoittaa ilman kansallisen veron kiertämistä estävän doktriinin painolastia. Säännöksen rakennetta ja sanamuotoa selittänee se, että säännöksellä puututtaisiin direktiiviin perustuvan sääntelyn väärin käyttöön.

Säännöksen soveltamiskynnyksenä on ilmeisyyden vaatimus – konsernin toteuttaman toimen on oltava ilmeisesti lain tavoitteen tai tarkoituksen vastainen. Ilmeisyyden kynnys on yhteinen ja hyvin perusteltu piirre veron kiertämistä koskevien yleissäännösten soveltamiselle.

Vähimmäisverolain 8:31:ssä ja hallituksen esityksen perusteluissa tuodaan hyvin selkeästi esiin se, että säännöksen soveltamisessa keskeistä on se, onko järjestelyn ilmeinen tavoite ollut vähimmäisverolain tavoitteen tai tarkoituksen vastainen. Vähimmäisverolain 8:31.2:ssa tarkennetaan pykälän soveltamisalaa siten, että asiaa arvioitaessa 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. Viimeksi mainittu tekee pykälän tulkinnasta dynaamisen; pykälän tulkinta voi muuttua GloBE-kommentaarin muutosten mukana ilman kansallisen lainsäätäjän toimenpiteitä. Toisaalta hyväksymällä säännöksen esityksen mukaisena lainsäätäjä tietoisesti hyväksyy tulkinnan mahdollisen muuttumisen GloBE-kommentaarin muutosten mukana.

Hallituksen esityksessä ei kuvata sitä, mistä ajankohdasta lähtien kommentaarin muuttuneet kuvaukset ja esimerkit tulee ottaa huomioon vähimmäisverolain veron kiertämisestä estävän säännöksen tulkinnassa.

---

[6] Ks. korko-rojaltidirektiivin ja emo-tytäryhtiödirektiivin tulkintaa koskevat C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, N Luxembourg, tuomion kohdat 98 ja 120 ja C-116/16 ja C-117/16 T Danmark, tuomion kohdat 72 ja 92.
[7] VML 28 §, OVLM 10 §, PerVL 33 a § ja VsVL 37 §.

Asia on verovelvollisen oikeusturvan kannalta olennainen, joten asiaan tulisi ottaa kantaa vähintään valtiovarainvaliokunnan mietinnössä tai mieluummin suoraan laissa.

GloBE-kommentaari saa edellä käsitellyn vuoksi huomattavan aseman vähimmäisverolain 8:31:n tulkinnassa. Tosin kommentaarin merkitys vähimmäisverolain tulkinnassa on muutenkin hyvin merkittävä. Ilman kommentaarin kuvausten ja esimerkkien merkityksen kirjaamista lakiin, olisi selvää, että niillä olisi merkitystä vähimmäisverolain 8:31:n tulkinnassa. Siten kommentaarin nostamisella lakiin ei liene olennaista merkitystä säännöksen tulkinnassa, vaikka se alleviivaakin kommentaarin merkitystä vähimmäisverolain 8:31:n tulkinnassa. Tämä ei kuitenkaan rajaa pykälän soveltamisalaa kommentaarissa esitettyihin tilanteisiin, koska kommentaarissa esitetty toimii vain esimerkkinä siitä, millaiset tilanteet voivat olla veron kiertämistä. Säännöksen soveltamisala on tarkoitettu laajaksi, mikä on sen veropohjaa suojaavan tarkoituksen kannalta tarkoituksenmukaista.

En on vakuuttunut, että kommentaarin kuvausten ja esimerkkien asema lain tulkinnassa tulisi kirjata lakiin, koska se on muutenkin selvä. Tulkinta-aineistoja ja niiden merkitystä lain tulkinnassa ei yleensä muutenkaan määritellä laissa.

Pykälän 2 momentissa tuodaan selkeästi esiin se, että arvioinnissa on otettava huomioon veron kiertämistä vastaan puhuvat seikat, joilla on järjestelyn tai toimenpiteen täydennysveron määrästä tai verovelvollisuusasemasta riippumaton liiketaloudellinen arvo tai peruste. Verovelvolliselle tulee antaa 3 momentin mukaan ennen 1 momentin soveltamista tilaisuus osoittaa, ettei kyse ole ollut 1 momentissa tarkoitetusta järjestelystä tai toimenpiteestä. Perusteluissa tuodaan esiin se, että verovelvollisen on voitava osoittaa objektiivisesti se, että järjestelyllä on täydennysveron määrästä tai verovelvollisuusasemasta riippumaton liiketaloudellinen arvo tai peruste. Lisäksi liiketaloudellisia perusteita tulee verrata veron kiertämisen puolesta puhuviin seikkoihin. Tässä punninnassa tulee ottaa huomioon se, että unionin oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta voidaan soveltaa, kun liiketoimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen[8]. Tässä suhteessa perusteluja voi pitää EU-oikeudellisesti hyväksyttävinä.

Ennakkoratkaisu

Vähimmäisvero on poikkeuksellinen veromuoto myös siksi, että verovelvollinen ei voi saada lain soveltamisesta ennakkoratkaisua. Vähimmäisveron kaltaisen uuden ja äärettömän monimutkaisen sekä jatkuvassa muutoksessa olevan lain kohdalla tarve ennakkoratkaisun saamiselle on korostunut. Näin mahdollisuus ennakkoratkaisun saamiseen ennakollisena oikeussuojakeinona on perustelua sisällyttää vähimmäisverolakiin.

Vähimmäisverosääntelyä koskevien ennakkoratkaisuhakemusten kohteena tulee olemaan ainakin pääsääntöisesti hyvin teknisluontoisia asioita, jotka ovat todennäköisesti myös tapauskohtaisia. Tämä puoltaa sitä, että ennakkoratkaisua voidaan hakea vain Verohallinnolta. Ennakkoratkaisua ei sen sijaan voisi hakea keskusverolautakunnalta, joka antaa ennakkoratkaisuja lähinnä prejudikaattiperusteella. Ei ole kuitenkaan poissuljettua, että vähimmäisverolain soveltamiseen liittyisi merkittäviäkin useita verovelvollisia koskevia tulkintaongelmia, joihin olisi lain yhtenäisen soveltamisen takia perusteltua saada kohtuullisessa ajassa Verohallinnon tulkintalinjaa ohjaava ennakkoratkaisu. Tämän vuoksi en näe erityistä syytä, miksi verovelvolliselle ei annettaisi mahdollisuutta hakea ennakkoratkaisua myös keskusverolautakunnalta.

[8] Ks. C-126/10, Foccia, tuomion k. 49, jossa on todettu, että väärinkäyttöä arvioitaessa liiketaloudellisena syynä pidettyjen hallinnollisten kustannusten alenemisesta saatavaa hyötyä tuli verrata saatavaan verohyötyyn. Lisäksi unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta sovelletaan verotuksessa silloin, kun kyseessä olevien liiketoimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen. C-585/22, X BV, tuomion k. 58.

Hakemuksessa on ilmoitettava yksilöitynä kysymys, josta ennakkoratkaisua haetaan, ja esitettävä asian ratkaisemiseksi tarvittava selvitys. Vastaava vaatimus koskee myös muiden verolakien perusteella annettavia ennakkoratkaisuja. Lakiin on lisäksi tarkoitus ottaa normaalista ennakkoratkaisukäytännöstä poikkeavia edellytyksiä siitä, mitä ennakkoratkaisun hakijan on hakemuksessa esitettävä. Hakijan on esitettävä näkemyksensä verosäännöistä, joita asia koskee, sekä perusteltu näkemyksensä asian oikeasta ratkaisusta. Hallituksen esityksessä todetaan, että selvitysvelvollisuus olisi jonkin verran laajempi verrattuna VML 85 §:n mukaiseen ennakkoratkaisuhakemukseen. Pidän selvitysvelvollisuutta pikemminkin olennaisesti laajempana kuin vain jonkin verran laajempana. On kuitenkin hyvin todennäköistä, että hakija toisi joka tapauksessa hakemuksessa esiin oman perustellun tulkinansa siitä, miten asia tulee ratkaista. Tämän vuoksi ehdotettua tavanomaista laajempaa selvitysvelvollisuutta ei voi pitää erityisenä lisätaakkana verovelvolliselle. Kuten hallituksen esityksessä todetaan, vähimmäisveroa koskevissa asioissa hakijalla ovat myös olennaisesti paremman resurssit asian selvittämiseen kuin keskimäärin verotusta koskevissa ennakkoratkaisuhakemuksissa.

Hakemukseen olisi liitettävä myös selvitys ennakkoratkaisuhakemusta koskevaan asiaan liittyvistä mahdollisista ulkomailla annetuista ennakkokannanotoista tai tuomioista. Hallituksen esityksessä ei anneta tälle perusteluja. Ilmeisesti tarkoituksena on estää tai vähentää ristiriitaisten tulkintojen antamista tai erilaisten tulkintojen hyödyntämistä vähimmäisveron minimoinnissa. Ulkomaiset tulkintakannanotot eivät kuitenkaan voi sitoa Verohallinnon päätöksentekoa.

Hallituksen esitys jättää osin epäselväksi sen, mitä kaikkia ulkomaisia ennakollisia tulkintakannanottoja selvitysvelvollisuus koskee. Lain sanamuodossa mainitaan ennakkokannanotot ja tuomiot. Perusteluissa puhutaan tästä poiketen ennakkokannanotoista ja muista ratkaisuista. Tuomioita ei mainita lainkaan perusteluissa. Tuomioilla viitattaneen tuomioistuinten antamia päätöksiä. Perustelujen mukaan selvitysvelvollisuus koskisi paitsi virallisia, valituskelpoisia ratkaisuja ja myös kevyempiä kannanottoja, joihin kannanoton saajalla on oikeus vedota. Perustelujen kuvaus selvitettävistä ennakkokannanotoista ei ole selkeä ja se myös ristiriidassa ehdotetun säännöksen sanamuodon kanssa. Myöskään sitä, mihin kaikkiin asioihin liittyvät ulkomaiset ennakkokannanotot on hakemuksessa selvitettävä, ei ole kuvattu perusteluissa selkeästi. Hakijalla tulee olla hyvin tarkka kuva siitä, mitä kaikkia ulkomaisia ennakkokannanottoja selvitysvelvollisuus koskee, koska selvitysvelvollisuuden laiminlyönti johtaisi ennakkoratkaisun mitättömyyteen. Tosin epämääräisen lakitekstin tulkinnassa verovelvolliselle tuleva virhe ei voine tässä tapauksessa johtaa ennakkoratkaisun mitättömyyteen.

Helsingissä 18.2.2026

Pekka Nykänen
Professori, vero-oikeus
Tampereen yliopisto