

Asia: VN/23883/2025

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään:

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 3.11.2025 saapuneen lausuntopyynnön liitteenä olleesta luonnoksesta otsikkoasiassa.

Luonnoksessa esitetään muutettavaksi suurten konsernien vähimmäisverosta annettua lakia (1308/2023) ottamaan huomioon OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen (Inclusive Framework) puitteissa vuonna 2024 ja 2025 tuotettu minimiverotusta koskeva soveltamisohjeistus. Lisäksi esityksen tarkoituksena on mahdollistaa Verohallinnon ennakkoratkaisumenettely eräissä lain soveltamisalaan kuuluvissa tilanteissa sekä lisätä kansalliseen sääntelyyn yleinen veronkiertosäännös.

Laki suurten konsernien vähimmäisverosta perustuu neuvoston direktiiviin (EU) 2022/2523 monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa. Direktiivi pohjautuu osallistavan kehyksen minimiverotyöhön (Pilari 2), ja sen tarkoituksen toteuttaminen edellyttää kotimaisen täytäntöönpanon olevan harmoniassa osallistavan kehyksen tuottamien tulkintojen kanssa.

Tulkintojen noudattaminen kotimaisessa verotuskäytännössä on luonnoksen mukaan tarpeen, jotta Suomen minimiverotussääntöjä kohdeltaisiin kansainvälisesti niin kutsuttuina ehdot täyttävinä sääntöinä. Direktiivin tarkoituksen toteuttamiseksi ja sen varmistamiseksi, että Suomen minimiverolaki katsotaan GloBE-mallisäännöissä tarkoitetuiksi ehdot täyttäviksi säännöiksi, OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen 2024 ja 2025 julkaisemista soveltamisohjeista ehdotetaan säädettäväksi kotimaiseen lakiin uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat, sekä hyvin tulkinnallisia kohtia koskevat selvennykset.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1.1.2024 alkaneisiin tilikausiin, lukuun ottamatta 8 lukuun ehdotettua uutta veronkiertämistä koskevaa säännöstä, jota sovellettaisiin 1.1.2026 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin.

Muutamia huomioita

Luonnoksessa esitetyille muutoksille asetettu aikataulu on äärimmäisen kireä. Esitettyjen muutosten soveltaminen ensimmäisen kerran 1.1.2024 alkaneisiin tilikausiin nostaa esiin kysymyksen taannehtivuudesta. Tätä kysymyksenasettelua onkin käsitelty luonnoksessa, joskin muutosta puoltavien argumenttien ollessa etusijalla. Poikkeuksellisen mutkikkaan lainsäädännön kohdalla myös vaikutusarviointiin olisi ollut perusteltua pyrkiä panostamaan laajemmin – erityisesti verovelvollisten näkökulmasta.

Kansallisen lainsäätäjän liikkumavara on esitettyjen muutosten osalta varsin rajallinen. Erityisesti tämä korostuu niiden muutosten osalta, joiden katsotaan varmistavan sen, että Suomen minimiverotussääntöjä tultaisiin kohtelemaan kansainvälisesti niin kutsuttuina ehdot täyttävinä sääntöinä. Pidän tarpeettomana keskittyä näiltä osin luonnoksessa esitettyyn, sillä realistiset näkökohdat tuskin puoltavat vaihtoehtojen tai kriittisten näkökohtien huomioonottamista tässä vaiheessa.

Kiinnitän sen sijaan huomioni luonnoksessa esitettyihin kansallisiin lisäyksiin, joiden tarkoituksena on mahdollistaa Verohallinnon ennakkoratkaisu ja sitä koskeva muutoksenhaku eräissä lain soveltamisalaan kuuluvissa tilanteissa sekä lisätä kansalliseen sääntelyyn yleinen veronkiertosäännös. Näiden luonnoksessa esitettyjen muutosten on määrä tulla voimaan 1.1.2026.

Ennakkoratkaisu sekä sitä koskeva muutoksenhaku (8 luku 32-33 §)

Luonnoksen mukaan ennakkoratkaisua haetaan Verohallinnolta. Hakijasta luonnoksessa todetaan, että

”Tyypillisesti kysymyksessä olisi suomalainen konserniyksikkö. Ennakkoratkaisua olisi kuitenkin mahdollista hakea myös yksikön asemasta vapautettuna yksikkönä, minkä takia oikeutta hakemuksen tekemiseen ei olisi rajattu pelkästään konserniyksiköihin.”

Eduskunta on edellyttänyt aiemmin, että hallitus jatkaa ennakkoratkaisumahdollisuuden valmistelua sen lisäämiseksi lakiin. Ennakkoratkaisu onkin varsin perusteltu lisäys sääntelyyn. Sääntely tosin poikkeaa jossain määrin muista ennakkoratkaisua koskevista säännöksistä.

Erityisesti kiinnittää huomiota hakijalle asetettu vaatimus esittää asiassa selvitystä sekä sen perustelu

”Minimiverotusta koskevassa ratkaisussa selvitysvelvollisuus olisi jonkin verran laajempi verrattuna tuloverotusta koskevaan, verotusmenettelylain 85 §:n mukaiseen ennakkoratkaisuun. Hakijan olisi paitsi yksilöitävä hakemuksen kohteena oleva kysymys ja esitettävä asian ratkaisemiseksi riittävä selvitys, myös tarkennettava tätä niin, että hakemuksesta käyvät ilmi sekä ne minimiverolain säännöt, joita kysymys koskee, että hakijan perusteltu ratkaisuesitys. Selvitysvelvollisuuden täsmentäminen olisi tarpeen hakemusten laadun varmistamiseksi, sekä hakemuksia käsittelevän viranomaisen resurssien turvaamiseksi. Minimiverolaki koskee vain suurimpia konserneja, joilla voidaan yleensä olettaa olevan kyvykkyyttä muodostaa perusteltu näkemys sekä sovellettavista lainkohdista, että ratkaisusta. Hakemukset saattavat myös koskea konsernien monimutkaisia ja rajat ylittäviä liiketoimia, joiden osalta vain konsernilla itsellään voi yleensä olla hallussa asian ratkaisemiseksi riittävät tosiseikkatiedot.” (korostus tässä)

Mualla ennakkoratkaisumenettelyssä on pidetty lähtökohtana se, että ratkaisun antaja tuneekin lainsäädännön, mutta edellä mainitussa esityksessä edellytetään hakijaa esittämään myös relevantti asiaa koskevat säännökset. Väljästi konsernin esittämään käsitykseen tulkinnasta liittyy myös rinnastus koskien tuloverotusta, verotusmenettelyä ja veron korotusta. Tuloverotuksessa on pidetty mahdollisena, että verovelvollisen esittämä tulkinta voi johtaa veronkorotukseen, mikäli Verohallinto katsoo sen poikkeavan voimassa olevasta oikeustilasta. Vähimmäisvero perustuu erillislakia koskevaan sääntelyyn. Voisi olla hyvä todeta esimerkiksi ennakkoratkaisua koskevan sääntelyn yhteydessä, miten vastaavaa kysymystä käsitellään tilanteessa, jossa ennakkoratkaisua ei ole haettu ja verovelvollinen esittää käsityksensä oikeasta tulkinnasta muissa ilmoittamista koskevissa asiakirjoissa.

Ennakkoratkaisua koskevan muutoksenhaun osalta luonnoksessa esitetty valinta (Verohallinto) tarkoittaa sitä, että annetusta ennakkoratkaisusta valitetaan kulloinkin kysymyksessä olevaan hallinto-oikeuteen (käytännössä pääsääntöisesti Helsingin hallinto-oikeus). Jatkovalitus edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen (KHO) edellyttää valituslupaa tuomioistuimelta. Luonnoksessa on pohdittu vaihtoehtoisena mallina sitä, että ennakkoratkaisun antaisi keskusverolautakunta, jolloin KHO:n tulisi käsitellä ennakkoratkaisua koskeva valitus kiireellisenä. KVL:n antamalle ennakkoratkaisulle avautuva suora valitustie KHO:een voisi olla perusteltu myös tässä yhteydessä.

Täydennysveron tai verovelvollisuuden kiertäminen (8 luku 31 §)

Toiseksi huomio kiinnittyy kansalliseen sääntelyyn lisättäväksi ehdotettuun yleiseen veronkiertosäännöksen. Aloitetta sen suhteen ei ylikansallisesta sääntelystä löydy. Luonnoksessa esitetyn alustavan selvityksen mukaan

”Kanadassa, Ranskassa, Saksassa, Irlannissa ja Espanjassa olemassa oleva yleinen veronkiertosääntely soveltuu myös minimiverotukseen. Myös Hongkongissa yleinen veronkiertosäännös soveltuu eräin muutoksin minimiverotukseen. Sen sijaan esimerkiksi Australiassa ja Singaporessa yleinen veronkiertosäännös ei vallitsevan näkemyksen mukaan sovellu minimiverotuksessa.”

Näin ollen kansainvälisen selvityksen mukaan missään muussa maassa ei ole nimenomaisesti vähimmäisverotusta koskevaa erillistä yleistä veron kiertämistä koskevaa sääntelyä. Luonnoksen mukaan uusi veronkiertosäännös kattaisi laajasti ja ennalta rajoittamatta kaikki toimenpiteet ja järjestelyt, joilla on ilmeisesti pyritty lain tarkoituksen vastaiseen lopputulokseen.

Luonnoksessa arvioidaan myös veronkiertosäännöksen toteuttamatta jättämistä:

”On todennäköistä, että malliverosääntöjen kommentaariin sisällytetään jatkossa lisää veronkiertoa torjuvia sääntöjä sitä mukaa, kun uusia veronkiertojärjestelyjä havaitaan. Ehdotetun pykälän toisessa momentissa lain soveltajalle asetettaisiin velvollisuus verrata tarkasteltavaa järjestelyä tällaisiin julkaistuihin kuvauksiin. Säännöksen lisäämisen myötä uusista havaituista veronkiertojärjestelyistä johtuvan lainsäädäntötarpeen voidaan arvioida vähenevän tulevaisuudessa, jos kotimaista yleistä veronkiertosäännöstä voidaan selkeästi tulkita tällaisten ohjeiden valossa. Säännöksen toteuttamatta jättäminen pitäisi yllä nykytilan, jossa yleisen veronkiertosäännöksen puuttuessa havaitut veronkiertotavat on lähtökohtaisesti estettävä laissa yksitellen, kuten nykyisin on tehty esimerkiksi 3 luvun 9 §:ssä, 10 luvun 13–18 §:ssä ja nyt ehdotetussa 9 luvun 1 a–c §:ssä.”

’Merkille pantavaa on siten se, että luonnoksessa esitetystä yleisestä täydennysveron tai verovelvollisuuden kiertämistä koskevan säännöksestä huolimatta luonnoksessa ei esitetä mainittujen yksittäisten säännösten (3 luku ja 10 luku) muuttamista vaan esitetään uusia yksittäisiä säännöksiä (luku 9). Kansainvälinen vertailu puolestaan osoittaa, että esitetyn kaltaista 8 luvun 31 §:n säännöstä ei ole missään vertailumaassa.

Voidaan perustellusti kysyä, miksi näin raskasta, mahdollisesti kahdenkertaista sääntelyä tarvittaisiin juuri Suomessa, jossa on yleisellä tasolla puhuttu ja perustettu hankkeita normitulvan purkamiseksi. Ihmetystä voi herättää ja vahvistaa myös se, että tämän syksyn verolainsäädännön valmistelussa (HE 84/2025) on esitetty yleistä tiedonantovelvollisuuteen liittyvien velvoitteiden kiertämistä koskevaa säännöstä, vaikka esitys on otsikon mukaisesti muutoin rajattu raportoivien kryptoarapalvelun tarjoajien tiedonantovelvollisuuteen verotuksessa. Selvää on, että mainittuja yleisiä verojen tai velvoitteiden kiertämistä koskevia sääntelyaloitteita koskevaa keskustelua ei ole käyty niiden edellyttämässä laajuudessa.

Yhteenveto

HE-luonnoksen lainsäädäntöä koskeva esitys pääosin pyrkii saattamaan kansallisen lainsäädännön vastaamaan kansainvälisiä velvoitteita. Vähimmäisverotuksen vaikeaselkoisuuden ja sen aiheuttaman hallinnollisen taakan näkökulmasta muutos ja kansallisen sääntelyn yhdenmukaistaminen ovatkin tervetulleita ja kannatettavia. Mainittu sisältö jää verraten vähäisessä määrin kansallisen lainsäätäjän päätettäväksi. Lisäksi muutos on määrä toteuttaa erittäin nopeassa aikataulussa. Näistä syistä edellä kirjoitetussa ei näihin seikkoihin juuri puututa.

Lausunnossa huomion saavat kansalliset avaukset koskien ennakkoratkaisua, sitä koskevaa muutoksenhakua sekä täydennysveron tai verovelvollisuuden kiertämistä koskevaa säännöstä. Erityisesti niistä viimeksi mainitun perusteet ovat osin ongelmallisia ja kyseenalaistettavissa.

Toivon, että edellä esitettyjen pääkohtiin pitäytyvien kommenttien huomioon ottaminen auttaa valtiovarainministeriötä kehittämään ja täsmentämään esitettyä sääntelyä edelleen.

Juha Lindgren