

Valtiovarainministeriölle

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

Yleisiä huomioita esitysluonnoksesta

Hallituksen esitysluonnoksen mukaiset muutosehdotuksen vähimmäisverolakiin¹ ovat jatkoa viime syksynä toteutetuille vähimmäisverolain muutoksille². Kuten viime syksynäkin, niin nytkin, muutosesityksen keskeisenä tavoitteena on kirjata vähimmäisverolakiin GloBE-sääntöjen uudet soveltamisohjeet, jotka on annettu edellisen lakimuutoksen jälkeen. Vaikuttaa siltä, että vähimmäisverolakia joudutaan jatkossakin vuosihuoltamaan GloBE-sääntöjen soveltamisohjeiden muutosten takia.

Suurin osa vähimmäisverolakiin ehdotetuista muutoksista koskee vähimmäisveron laskentasääntöjä. Lakiin on tarkoitus ottaa ne GloBE-sääntöjen soveltamisohjeiden muutokset, jotka tulee verotuksen legaliteettiperiaatteen takia ottaa lakiin. Muutoksia on tälläkin kertaa paljon ja ne ovat luonteeltaan hyvin teknisiä. En ota näihin muutosehdotuksiin yksityiskohtaisesti kantaa tässä lausunnossa. Esitetyt muutokset ovat kuitenkin tarpeellisia, jotta vähimmäisverolaki olisi GloBE-sääntöjen mukainen ehdot täyttävä sääntö. Lisäksi laskentasääntöjen muutoksiin liittyy periaatteellisia kysymyksiä muutosten suhde minimiverodirektiiviin, takautuvan lainsäädännön ongelma ja Verohallinnon ohjeiden merkitys vähimmäisverolain tulkinnassa. Näistä kahta ensimmäistä on selostettu esitysluonnoksessa perusteellisesti. Verohallinnon ohjeita koskevassa asiassa viitataan HE 98/2024 valtiovarainvaliokunnan verojaostolle antamaani lausuntoon³.

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

Suurten konsernien vähimmäisvero on poikkeuksellinen veromuoto, koska siihen eli liity veron kiertämistä estävää yleissäännöstä. Nyt vähimmäisverolakiin on tarkoitus ottaa tällainen yleissäännös.

Vähimmäisverolaki perustuu minimiverodirektiiviin, joten vähimmäisverolaissakin on viimekädessä 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 oikeuden väärinkäyttöä estäviä säännöksiä. Siten vähimmäisverosääntelyyn liittyvä unionin oikeuden väärinkäyttö tulee estää, vaikka minimiverolaissa ei ole veron kiertämistä estävää yleissäännöstä⁴. Perustuslain 81 §:n mukainen

¹ Esitysluonnoksessa laista käytetään nimitystä minimiverolaki. Lausunnossa kutsun lakia sen nimen mukaisesti vähimmäisverolaiaksi. Asiaa koskevaa direktiiviä kutsun puolestaan sen nimen mukaisesti minimiverodirektiiviksi.

² L 19.12.2024/917.

³ <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaistuMetatieto/Documents/EDK-2024-AK-42191.pdf>.

⁴ 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 Denmark, tuomion kohdat 72 ja 92.

verotuksen legaliteettiperiaate edellyttää, että verosta säädetään lailla. Tämän vuoksi on olennaista, että vähimmäisveron kiertämiseen puututaan tarvittaessa nimenomaan lailla. Esitysluonnoksessa 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 asianmukaisesti sillä, että tällä turvataan minimiverotuksen toteutumista ja veropohjaa. Kuten esitysluonnoksessa 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 perusteellaan esitysluonnoksessa myös sillä, että säännöksen arvioidaan olevan tarpeen tasapainottamaan minimiverolain kokonaisuutta, johon ehdotetaan lisättäväksi myös ennakkoratkaisumenettely. Tämä perustelu on hämmentävä. Veron kiertämisen 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.

Esitysluonnoksen mukainen yleissäännös poikkeaa sanamuodoiltaan ja rakenteeltaan muista yleisistä veron kiertämistä estävistä säännöksistä⁵. Tätä selittää pitkälle se, että yleisen veron kiertämistä koskevan säännöksen tausta on EU-oikeudellinen: soveltamisala määräytyy sen mukaan, onko kysymys unionin oikeuden väärinkäytöstä. Tämä seikka ei kuitenkaan tule esiin esitysluonnoksesta.

Vähimmäisverolain 8:31 erottuu edukseen verrattuna muihin veron kiertämistä estäviin yleissäännöksiin. Sen sanamuoto vastaa hyvin säännöksen tarkoitettua soveltamisalaa ja soveltamista. Sääntö on voitu kirjoittaa ilman kansallisen veron kiertämistä estävän doktriinin painolastia.

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:ää voidaan soveltaa se 1 momentin mukaan ensinnäkin silloin, kun konsernissa on ryhdytty lain tavoitteen tai tarkoituksen vastaiseen järjestelyyn tai toimenpiteeseen, jonka ilmeisenä tarkoituksena on välttää lain soveltuminen konserniin, pienentää täydennysveron määrää, tai välttää täydennysverolta kokonaan. Vähimmäisverolain 1:1:ssä on määritelty lain tavoite: ”Tämän lain tarkoituksena on varmistaa, että suurten monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien ylijäämävoittoon kohdistuu vähintään vähimmäisverokannan tasoinen verorasitus.” Tämän vuoksi ehdotetussa säännöksessä tavallaan todetaan kahdesti tarkoitus estää veron välttämistä. Toiseksi säännös voisi tulla sovellettavaksi, kun lain tavoitteen tai tarkoituksen vastaiseen järjestelyyn tai toimenpiteeseen on ryhdytty siinä tarkoituksessa, että laissa lueteltujen valintojen tai olettasäännösten soveltamisedellytykset täyttyisivät. Koska tässäkin viitataan lain tavoitteeseen ja tarkoitukseen, järjestely tai toimenpide on pitänyt tehdä tarkoituksessa välttää täydennysveroa.

⁵ VML 28 §, OVLM 10 §, PerVL 33 a § ja VsVL 37 §.

Pykälän 2 momentissa tuodaan esiin se, että 1 momentin mukaisten soveltamisedellytysten arvioinnissa on otettava huomioon lain tavoite ja tarkoitus. Tässä on osin toistoa 1 momenttiin nähden, jossa tuodaan jo hyvin selvästi esiin se, että vähimmäisverolain 8:31 voi tulla sovellettavaksi silloin, kun järjestely tai toimenpide on lain tavoitteen tai tarkoituksen vastainen. Tämän takia on jo 1 momentin perusteella selvää, että asian arvioinnissa on otettava huomioon lain tavoite ja tarkoitus.

Vähimmäisverolain 8:31.2:ssa tarkennetaan pykälän soveltamisalaa vielä 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 esitysluonnoksen mukaisena lainsäätäjä tietoisesti hyväksyy tulkinnan mahdollisen muuttumisen GloBE-kommentaarin muutosten mukana.

GloBE-kommentaari saa huomattavan aseman vähimmäisverolain 8:31:n tulkinnassa. Tosin kommentaarin merkitys vähimmäisverolain tulkinnassa on muutenkin hyvin merkittävä. 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.

Pykälän 2 momentissa tuodaan myös selkeästi esiin se, että arvioinnissa on otettava huomioon veron kiertämisestä 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 tarkoitettua järjestelystä tai toimenpiteestä. Esitysluonnoksen 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 saaminen⁶. Tässä suhteessa esitysluonnoksen perusteluja voi pitää EU-oikeudellisesti hyväksyttävänä.

Ennakkoratkaisu

Vähimmäisverosääntely on ollut varsin poikkeuksellinen veromuoto, koska verovelvollinen ei voi saada lain soveltamisesta ennakkoratkaisua. Vähimmäisveron kaltaisen uuden ja äärettömän monimutkaisen lain kohdalla tarve ennakkoratkaisun saamiselle on korostunut. Näin mahdollisuus ennakkoratkaisun saamiseen ennakollisena oikeussuojakeinona on perustelua sisällyttää vähimmäisverolakiin.

Kuten esitysluonnoksessa todetaan, 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 voisi hakea keskusverolautakunnalta, joka antaa ennakkoratkaisuja lähinnä

⁶ 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 kielltoa koskevaa periaatetta sovelletaan verotuksessa silloin, kun kyseessä olevien liiketoimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen. C-585/22, X BV, tuomion k. 58.

prejudikaattiperusteella. Ei ole kuitenkaan poissuljettua, että vähimmäisverolain soveltamiseen liittyisi merkittäviäkin useita verovelvollisia koskevia tulkintaongelmia, joihin olisi lain yhtenäisen soveltamisen takia perusteltua saada kohtuullisessa ajassa yleistä prejudikaattiluonnetta omaava ennakkoratkaisu. Tämän vuoksi en suhtautuisi ennakkoratkaisun hakemiseen keskusverolautakunnalta kategorisen kielteisesti, vaikka tällaiselle ratkaisulle on olemassa esitysluonnoksessa todettuja perusteita.

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 hakemuksessaan esitettävä näkemyksensä verosäännöistä, joita asia koskee, sekä perusteltu näkemyksensä asian oikeasta ratkaisusta. Esitysluonnoksessa 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 esitysluonnoksessa todetaan, vähimmäisveroa koskevissa asioissa hakijalla ovat myös olennaisesti paremman resurssit asian selvittämiseen kuin keskimäärin verotusta koskevissa ennakkoratkaisuhakemuksissa.

Se, että hakijan on esitettävä oma tulkintansa asiassa sovellettavista säännöksistä, ei estä (tai ainakaan pitäisi estää) Verohallintoa antamasta ennakkoratkaisuun päätöstä toisten säännösten perusteella, jos Verohallinto katsoo, ettei asiassa sovelleta hakijan esittämiä säännöksiä. Sovellettavaa säännöstä koskevan tulkintaeron ei pitäisi myöskään estää ennakkoratkaisun antamista. Tätä seikkaa olisi hyvä selventää vielä hallituksen esityksessä.

Hakemukseen olisi liitettävä myös selvitys ennakkoratkaisuhakemusta koskevaan asiaan liittyvistä mahdollisista ulkomailta annetuista ennakkokannanotoista tai tuomioista. Esitysluonnoksessa ei anneta tälle perusteita. Ilmeisesti tarkoituksena on estää tai vähentää ristiriitaisten tulkintojen antaminen tai erilaisten tulkintojen hyödyntäminen vähimmäisveron minimoinnissa. Ulkomaiset tulkintakannanotot eivät kuitenkaan voi sitoa Verohallinnon päätöksentekoa.

Esitysluonnos jättää osin epäselväksi sen, mitä kaikkia ulkomaisia ennakkollisia tulkintakannanottoja selvitysvelvollisuus koskee. Lain sanamuodossa mainitaan ennakkokannanotot ja tuomiot. Perusteluissa puhutaan tästä poiketen ennakkokannanotoista ja muista ratkaisuksista. Perustelujen mukaan selvitysvelvollisuus koskisi valituskelpoisia ratkaisuja kevyempiä kannanottoja, joihin sen saajalla on oikeus vedota. Perustelujen kuvaus selvitetävistä ennakkokannanotoista ei ole selkeä ja se myös ristiriidassa ehdotetun säännöksen sanamuodon kanssa. Myöskään sitä, mihin kaikkiin asioihin liittyvät ulkomaiset ennakkokannanotot on hakemuksessa selvitetävä, ei ole kuvattu perusteluissa selkeästi. Hakijalla tulee olla hyvin tarkka kuva siitä, mitä kaikkia ulkomaisia ennakkokannanottoja selvitysvelvollisuus koskee, koska selvitysvelvollisuuden laiminlyönti johtaisi ennakkoratkaisun mitättömyyteen.

Helsingissä 17.11.2025

Pekka Nykänen
Professori, vero-oikeus
Tampereen yliopisto