Professori
Seppo Penttilä
Tampereen yliopisto

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE

Asiat: 1. Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhteisöveropohjasta (CCTB), Valtioneuvoston U-kirjelmä U 65/2016 vp ja 2. Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhdistetystä yhteisöveropohjasta (CCCTB), Valtioneuvoston U-kirjelmä U 66/2016 vp

1. ALUKSI

Direktiiviesitykset ovat komission vuonna 2011 esittämän CCCTB-ehdotuksen jatkoa, tavallaan uudelleenlämmittelyä ja olennaisilta osiltaan vanhan, EU:n päätöksentekojärjestelmässä (poliittisella tasolla) umpikujaan ajautuneen ehdotuksen esittämistä uusissa vaatteissa niin, että jäsenvaltioiden olisi entistä helpompaa hyväksyä esitys. Yhteiseen yhdistettyyn yhtiöveropohjaan (CCCTB) pyritään – kuten direktiiviehdotuksestakin ilmenee – nyt kaksivaiheisessa menettelyssä niin, että ensin pyritään pääsemään yksimielisyyteen yhteisestä veropohjasta (CCTB) ja sen jälkeen toisessa vaiheessa pyritään saamaan loppuun yhteinen yhdistetty yhtiöveropohja (CCCTB). Viimeksi mainittu merkitsisi käytännössä sitä, että eri jäsenvaltioissa toimivien konserniyritysten kokonaistulos jaettaisiin jäsenvaltioiden kesken direktiiviehdotuksessa esitetyn jakokaavan mukaisesti ja kukin jäsenvaltio verottaisi näin saamaansa osuutta oman yhteisöverokantansa mukaisesti.

Näihin nyt esillä oleviin kahteen direktiiviesitykseen liittyen on syytä huomata myös se, että heinäkuussa 2016 on jo hyväksytty veron kiertämisen estävä direktiivi (jatkossa ATA-direktiivi). Se sisältää osin samoja säännöksiä, joita sisältyy CCTB- ja CCCTB-esityksiin. Jäsenvaltiot ovat siis jo ”nielaisseet koukun” tai ”antaneet pikkusormensa” ja hyväksyneet entistä laajemman verosuvereniteettinsa rajoittamisen yritysverotuksessa. Jäsenvaltioiden verosuvereniteetin näkökulmasta, edellä esitettyjä sanontoja jatkaen, nyt ollaan viemässä ”koko käsi”.

Direktiiviesityksiä arvioitaessa on muistettava se tosiasia, että komissiolla on ollut jo 1960-luvulta alkaen pyrkimys enemmän tai vähemmän laajaan verotuksen harmonisoimiseen EU:ssa. Tuloverotuksen alalla tällaiset hankkeet eivät kuitenkaan ole edenneet, koska aikaisemmin jäsenvaltiot ovat olleet haluttomia luovuttamaan itsenäisen valtion keskeisiin tunnusmerkkeihin kuuluvaa valtaa - verotusvaltaa – EU:lle. Voidaan kysyä, miksi tilannetta nyt pitäisi arvioida toisin? Sisämarkkinat ovat tähän saakka toimineet ilman merkittävää yritysverotuksen harmonisointia, miksi ne eivät voi jatkossakin toimia? Jos verotuksessa on sisämarkkinoiden toiminnan näkökulmasta erityisiä ongelma-alueita, niiden osalta voidaan antaa omaa sääntelyään. Näin on jo tehty tietyiltä osin kuten esimerkiksi yritysjärjestelyjen ja yritysten välisten osingonjakojen osalta jo 1990-luvulla sekä vuonna 2016 veron kiertämisen estämisen osalta.

Direktiiviesityksiin ei voi ottaa yksiselitteisesti myönteistä, mutta ei myöskään yksiselitteisesti kielteistä kantaa. Esitykset sisältävät yritysten ja sisämarkkinoiden näkökulmasta eräitä hyviä elementtejä, mutta selkeästi myös sellaisia elementtejä, joiden vuoksi yritysten ja Suomen kaltaisen pienen, EU:n laitamilla sijaitsevan avoimen talouden jäsenvaltion ja samalla myös euroalueeseen kuuluvan valtion on syytä olla huolissaan.

Komissio perustelee esityksiä aggressiivisen verosuunnittelun estämisellä ja sisämarkkinoiden toiminnalla. Tosiasiallisesti esityksissä on kysymys

1) Yritysverotusta (yhteisöjen tuloverotusta) koskevan lainsäädäntövallan lopullisesta siirtämisestä EU:lle (CCTB-direktiiviesitys)
2) Yhteisöverotulojen uudelleenjaosta jäsenvaltioiden kesken (CCCTB-direktiiviesitys)

Esityksiä arvioitaessa Suomessa tulee mielestäni kysyä:

1) Ollaanko Suomessa valmiita luopumaan yritysverotusta koskevasta lainsäädäntövallasta ottaen huomioon myös sen, että tämä luopuminen on lopullista ja samalla luovutaan lopullisesti myös mahdollisuudesta käyttää yritysverotusta yhteiskunta- ja talouspolitiikan välineenä

2) Ollaanko Suomessa valmiita hyväksymään esitysten toteutumisesta seuraava yhteisöverotuottojen muutos (menetys) ja se, että merkittävät Suomessa toimivat yritykset maksavat tuloveroistaan entistä suuremman osuuden muihin EU:n jäsenvaltioihin
3) Saadaanko Suomeen nykyistä yksinkertaisempi, ennustettavampi ja muutoinkin parempi yritysverotusjärjestelmä, jos direktiivit annetaan.

2. DIREKTIIVISÄÄNTELYN HYÖDYT

Komission esityksessä todetaan, että jäsenvaltioiden verolainsäädäntöjen erilaisuudesta johtuva verosäännösten noudattamisesta aiheutuvat kustannukset ovat merkittävä rasite yrityksille, ja niiden alentaminen on huomattava etu CCCTB:n käyttöönotosta. Tämä pitää sinänsä paikkansa ja on lähtökohtaisesti vahva peruste kyseisten direktiivien antamiselle. CCTB-direktiiviehdotus sisältää lisäksi erityisen kannusteen innovoinnin tukemiseksi, T&K-menojen ylimääräisen vähennyksen ja pienille aloitteleville yhtiöille vielä lisätyn ylimääräisen T&K-vähennyksen. Lisäksi CCTB-direktiiviesitykseen sisältyy kasvu- ja investointivähennys (AGI-vähennys). Nämä ovat erityisiä ”porkkanoita” yrityksille ja lisäävät direktiiviesityksistä syntyvää myönteistä mielikuvaa yritystoiminnan näkökulmasta. Varmasti myönteisenä pidetään yleisesti myös sitä, että direktiivi mahdollistaisi toisessa jäsenvaltiossa olevan tytäryhtiön tappioiden vähentämisen emoyhtiön asuinvaltion verotuksessa. Mainitut yksityiskohdat lienevät myös sellaisia, että niiden perusteella on tehty päätelmiä esitysten toteutumisen talouskasvua lisäävästä vaikutuksesta EU-alueella. Talouskasvun toteutuminen on toki epävarmaa ja vielä epävarmempaa on se, kertyisikö siitä jotain myös Suomeen.

T&K-vähennys, AGI-vähennys ja mahdollisuus toisessa jäsenvaltiossa syntyvien tappioiden vähentäminen eivät kuitenkaan ole sellaisia yksityiskohtia, etteikö niitä voitaisi säännellä myös pelkästään kansallisilla säännöksillä tai sitten jos nämä asiat halutaan EU-tasoisesti säännellyiksi, niistä voidaan antaa oma direktiivinsä. Nämä seikat eivät siis voi olla perusteena koko yhtiöveropohjan harmonisoinnille, mutta ne ovat kiistatta yritysten näkökulmasta houkuttelevia yksityiskohtia direktiiviesityksessä.

Komission esityksen perustelut rakentuvat keskeisesti aggressiivisen verosuunnittelun estämiseen liittyviin näkökohtiin ja sisämarkkinoiden toimintaa koskeviin näkökohtiin. Kumpikin ovat relevantteja, mutta direktiivien merkitystä aggressiivisen verosuunnittelun estämisen kannalta ei ole syytä liioitella ja tämän seikan pitämistä ylipäätään merkittävän yritysverouudistuksen lähtökohtana on pidettävä erikoisena. Hankkeessa ei ole kysymys aggressiivisen verosuunnittelun estämisestä vaan yritysveropohjan harmonisoimisesta ja sen mukaisesti jäsenvaltioiden verotusta koskevan lainsäädäntövallan

siirtämisestä EU:lle.[1] Aggressiivista verosuunnittelua on estetty heinäkuussa 2016 hyväksytyllä direktiivillä (ATA-direktiivi) ja sitä voidaan tarvittaessa jatkossa estää vielä lisääkin kyseisen direktiivin muutoksilla. Mielestäni tämä seikka on syytä noteerata myös, jos halutaan arvioida direktiiviesityksiä toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteiden kannalta.

3. KRIITTISIÄ NÄKÖKOHTIA ESITYKSISTÄ

Komission esityksessä direktiivejä luonnollisesti perustellaan EU-tason sääntelyyn liittyvillä positiivisilla seikoilla eikä kriittisiä näkökohtia nosteta lainkaan esiin. Koska päätöksentekijöiden on hyvä olla tietoinen myös tällaisista, käsittelen seuraavassa kriittisiä näkökohtia laajemmin kuin edellä esille ottamiani direktiiviesityksiä puoltavia näkökohtia. Kriittisen suhtautumisen suuntaan puhuvat seuraavat näkökohdat:

1. Yhteisöveron tuotto:
    a. CCTB-veropohja poikkeaa Suomen nykyisestä veropohjasta ollen eräiltä osin Suomen nykyistä veropohjaa kapeampi (esim. T&K-vähennykset ja kasvu ja investointikannustin eli AGI-vähennys, osakkeiden luovutusvoitot yms., toisissa jäsenvaltioissa sijaitsevien tytäryhtiöiden tappiot) mutta toisaalta CCTB-veropohja on myös laajempi (poistosäännökset). Veropohjamuutosten vaikutus yhteisöverokertymään olisi joka tapauksessa syytä selvittää ennen lopullista kannanottoa.
    b. CCCTB-järjestelmän mukainen konsolidointi ja konsernin tuloksen jakaminen eri jäsenvaltioihin johtaa mitä ilmeisimmin mittavaan yhteisöverokertymän vähentymiseen Suomessa. Tällaista vähentymistä (verojen siirtymää muihin jäsenvaltioihin) ei voida kompensoida yhteisöverokannan nostamisella.

2. Yritysverotuksen käyttömahdollisuudet suhdannepolitiikan, aluepolitiikan, kasvu- ja elinkeinopolitiikan välineinä tulevat CCTB-direktiivin voimaantulon jälkeen olennaisesti kaventumaan tai käyttömahdollisuudet poistuvat kokonaan. En ota kantaa siihen, onko yritysverotuksen käyttäminen tällaisiin tarkoituksiin sinänsä tehokas keino vai ei. On kuitenkin otettava huomioon, että Suomessa yritysverotusta on tällaisena keinona käytetty suhteellisen laaja-alaisesti

[1] Yritysverotuksen tai yleisemminkin verotuksen harmonisointihan on ollut komission tavoitteena jo hyvin pitkään. Asia ei kuitenkaan ole edennyt, koska jäsenvaltiot ovat pitäneet kiinni omasta verotusoikeudestaan. Aikaisemmin yritysverotuksen harmonisointihankkeita ei kuitenkaan ole ”markkinoitu” aggressiivisen verosuunnittelun varjolla, vaan tavoitteena aikaisemmin on ollut hyvä yritysverojärjestelmä EU-alueelle. Tällaista hahmoteltiin esim. ns. Rudingin komitean mietinnössä.

ja vakiintuneesti. Kun Suomi on eurovaltio, jossa kansallisen talouspolitiikan välineenä ei voi olla valuuttakurssipolitiikka, ja kun yritysverotuksenkin käyttömahdollisuudet talouspolitiikan välineenä menetetään, CCTB/CCCTB merkitsevät kansallisen talouspolitiikan välinevaraston supistumista entisestäänkin. Ruotsissa ei vastaavaa tapahdu samassa laajuudessa, koska Ruotsi ei ole eurovaltio ja toiseksi Ruotsissa direktiivin piiriin tulevien yritysten (ainakin pakollisesti direktiivin alaan tulevien yritysten) osuus koko yhteisöverokertymästä ei todennäköisesti tule olemaan yhtä suuri kuin Suomessa.

3. Suomessa yritystoiminta on erittäin pitkälle osakeyhtiövaltaista ja CCTB:n piiriin tulevien suurten yritysten osuus yhteisöverotuotosta on suuri. Henkilöyhtiöiden ja yksityisten elinkeinonharjoittajien merkitys taloudessa on vähäinen. Käsitykseni on, että monissa jäsenvaltioissa (esim. Saksassa, jossa on merkittäviä henkilöyhtiöitä) yrityskanta ei ole yhtä osakeyhtiövaltainen ja yhteisöveron tuotosta yhtä suuri suhteellinen osuus ei tule CCTB:n piiriin. Vaikka CCTB-direktiivin pakollinen soveltamisraja on korkea (750 milj. euron liikevaihto), direktiivi antaa kaikille osakeyhtiöille mahdollisuuden päästä direktiivin piiriin. Direktiivin sisältö huomioon ottaen tätä mahdollisuutta todennäköisesti käytettäisiin. Tämä merkitsee sitä, että Suomen yritysverotus tulee tosiasiallisesti merkittävimmiltä osin direktiivin ja siis harmonisoinnin piiriin, sillä kaikki merkittävimmät yritykset (suuret yritykset) tulevat vääjäämättä direktiivin piiriin ja myös osa pienemmistä tulee sen piiriin oman valintansa perusteella. Sellaisissa jäsenvaltioissa, joissa yritysrakenne ei ole yhtä osakeyhtiövaltainen ja/tai suurten yritysten osuus yhteisöveron kokonaistuotosta ei ole yhtä suuri kuin Suomessa, tällaista laaja-alaista harmonisoinnin piiriin tulemista ei tapahdu. Tällöin kansallinen liikkuma-ala vero- ja talouspolitiikassa jää niissä jäsenvaltioissa laajemmaksi.

4. CCTB-veropohja tulee merkitsemään pitkäaikaista oikeudellisen epävarmuuden aikaa ja yritysverotuksen ennustettavuuden heikentymistä. Tämä johtuu siitä, että CCTB:n käyttöönoton jälkeen kaikki tulon veronalaisuutta, menon vähennyskelpoisuutta sekä tulo- ja menoerien jaksottamista koskevat tulkintakysymykset ovat EU-oikeudellisia kysymyksiä, joiden tulkintamonopoli on EU:n tuomioistuimella. Kestää vähintään 5-10 vuotta (todennäköisesti selvästi pidempäänkin) direktiivin voimaansaattamisesta ennen kuin EU:n tuomioistuimesta tullaan saamaan laajemmin direktiivin tulkintoja. EU:n tuomioistuimen tulkintojen tarvetta lisää se, että CCTB-direktiivi on EVL:n säännöksiin verrattuna alkeellinen tuloksenlaskentanormisto. Palaan tähän vielä jäljempänä, kun vertailen CCTB-veropohjaa EVL:n veropohjaan. Se, että EU-oikeus on verotuksessa oikeusriitoja aiheuttavaa, on tietynlainen tosiseikka jo tällä hetkelläkin. Eniten

oikeusriitoja tuloverotuksessa ja ennakkoratkaisujen hakemistarvetta synnyttäviä säännöksiä ovat EVL:n yritysjärjestelyjä koskevat säännökset. Ne perustuvat EU:n yritysjärjestelydirektiiviin. Sikäli kuin EU-oikeusperustainen verosääntely lisääntyy, on hyvin mahdollista, että näistä uusista alueista syntyy vastaavia ”taistelutantereita”. Näin on käynyt myös arvonlisäverotuksessa, joka on EU:n tuomioistuimen ratkaisujen myötä muuttunut linjakkaasta ja sinänsä yksinkertaisesta järjestelmästä ”pipertämiseksi”.

5. CCTB-direktiiviesityksen ja CCCTB-direktiiviesityksen erillissyys toisistaan on ongelma. Koska nimenomaan CCCTB-järjestelmään on syytä suhtautua vielä pidättyvämmin kuin CCTB-ehdotukseen, voi direktiivien erillisyys johtaa siihen, että CCCTB-direktiivi ei toteudu lainkaan. Tällöin on syytä kysyä, onko edes CCTB:tä tarpeen toteuttaa; onko sen kustannukset ja ongelmat niin suuret, että sen vuoksi sitäkään ei ole syytä toteuttaa, jos CCCTB ei toteudu. CCCTB:n toteutumatta jääminen merkitsisi keskeisten komission toivomien sisämarkkinavaikutusten toteutumatta jäämistä.

6. Esityksiin on syytä suhtautua kriittisesti myös esitysten ajankohdan vuoksi. Veron kiertämistä estävä direktiivi (ATA-direktiivi) on jo hyväksytty, eikä nyt esillä olevia direktiivejä voida perustella OECD:n BEPS-hankkeella eikä muutoinkaan veron kiertämisen estämisellä, vaikka komissio niin tekeekin. Jos ATA-direktiivin jälkeen esiintyy veron kiertämisilmiöitä, joihin ATA-direktiivin säännökset eivät sovellu, voidaan ATA-direktiiviä tällöin täydentää. Näin ollen, onko tällä hetkellä vallitsevissa oloissa, joissa koko EU:n olemassaolo natisee liitoksissaan, perusteltua tai tarvetta esillä olevan kaltaiseen yritysverotuksen harmonisointiin ja verolainsäädäntövallan siirtoon jäsenvaltioilta EU:lle. Tämä kysymys on aiheellinen myös sen vuoksi, että Iso-Britannia voinee jatkossa muokata edelleen verojärjestelmäänsä haluamaansa suuntaan verokilpailun hengessä ja myös Patent Box järjestelmän sisältävine elementteineen. CCTB, joka ei voi ulottua EU:n jäsenvaltioiden ulkopuolelle, voi siis entisestään parantaa EU:n ulkopuolisten valtioiden ja jatkossa erityisesti Ison-Britannian verokilpailukykyä suhteessa EU:n jäsenvaltioihin. Ajankohdan ongelmallisuutta lisää sekin, että Yhdysvaltojen tulevan veropolitiikan linja on tällä hetkellä hämärän peitossa.

7. Esityksiä (myös CCTB-esitystä) perustellaan ensinnäkin aggressiivisen verosuunnittelun estämisellä ja toiseksi sisämarkkinoiden toiminnalla. Lähtökohdat ovat sinänsä luontevat eivätkä mitenkään yllättävät, mutta niihinkin voidaan suhtautua kriittisesti. Jos ja kun tavoitteena on yhteinen veropohja (CCTB), se tulisi muotoilla monet muutkin näkökohdat huomioon ottaen mahdollisim-

man hyväksi. En ole ollenkaan vakuuttunut, että CCTB-esitys olisi tällaisen, hyvään yritysverojärjestelmään tähtäävän ajattelutavan tulos. Lisäksi on huomattava, että heinäkuussa 2016 on jo hyväksytty ATA-direktiivi, joka heikentää CCTB-direktiiviesityksen veron kiertämisen estämiseen liittyvien näkökohtien painoarvoa. Ilmeisesti veron kiertäminen on nostettu keskeiseksi lähtökohdaksi sen vuoksi, että sen esillä pitäminen helpottaa esitysten hyväksymistä jäsenvaltioissa. Jos Suomessa haluttaisiin tehdä yritysverotuksen kokonaisuudistus, on selvää, että uudistuksen keskeisenä lähtökohtana ei olisi aggressiivisen verosuunnittelun estäminen vaan mahdollisimman hyvän yritysverojärjestelmän aikaansaaminen. Aggressiivisen verosuunnittelun estäminen voisi tietenkin olla uudistuksen sisällä eräs yksityiskohta, mutta siellä olisi myös monia muitakin.
Yhteistä veropohjaa voidaan luonnollisesti perustella sisämarkkinoilla ja sisämarkkinoilla toimiville yrityksille yhteisestä veropohjasta syntyvillä eduilla. Tältä osin mielestäni tulisi kuitenkin muistaa se, että verotuksen ensisijainen tehtävä on fiskaalinen, verotulojen kerryttäminen jäsenvaltioille ja verojärjestelmällä (myös yritysverotuksella) voi olla monia muitakin tavoitteita, jotka menevät sisämarkkinatavoitteiden edelle.

8. CCTB-direktiiviesityksessä annetaan useissa kohdin komissiolle valta antaa delegoituja säännöksiä direktiivissä säännellyistä asioista. Direktiivillä jo sinänsä siirretään tosiasiallisesti verolainsäädäntövaltaa EU:n toimielimille ja näin siirrettyäkin valtaa vielä siirretään komissiolle. Suomen perustuslain 81 §:n ja 121 §:n mukaan verosta säädetään lailla. Tämä edellyttää riittävän tarkkarajaista delegointia. Se, että komissiolle annetaan mahdollisuus antaa direktiiviesityksessä mainitulla tavalla säännöksiä tietyistä direktiiviesityksessä säännellyistä asioista, voi osoittautua PeL:n säännösten kannalta ongelmalliseksi.

4. VERTAILUA SUOMEN NYKYISEEN JÄRJESTELMÄÄN

CCTB-direktiiviehdotuksen mukainen tuloksen laskenta verotusta varten on nettotulon laskentaa karkeasti ottaen samalla tavalla kuin nykyisin Suomessa tulo lasketaan EVL:n mukaan. Erot Suomen nykyiseen tuloksenlaskentanormistoon ovat kuitenkin huomattavat. Direktiivin mukainen tulon laskenta olisi pakollista, jos konsernin liikevaihto ylittää 750 milj. euroa. Rajan alle jäävät yritykset voivat kuitenkin halutessaan valita kansallisen verojärjestelmän laskentanormiston sijasta CCTB-järjestelmän. CCTB sisältää Suomen säännöstöön verrattuna erittäin houkuttelevan mahdollisuuden T&K –kulujen vähentämiseen ja se sisältää lisäksi oman pääoman investointi- ja kannustinvähennyksen (AGI-vähennys). Suomalaisessa lainvalmistelussa on takerruttu 1980-luvun puolivälistä läh-

tien ”laajan veropohjan ja alhaisen verokannan” hokemaan, mihin perustuen mainintunlaisiin vähennyksiin on suhtauduttu erittäin penseästi. Jos/kun ne tulevat osaksi CCTB-veropohjan laskentaa, ne ovat omiaan johtamaan siihen, että tietyntyyppiset yritykset valitsevat CCTB-veropohjan, minkä vuoksi tämän järjestelmän piiriin tulevien yritysten määrä tulee olemaan selvästi suurempi kuin 750 milj. euron rajan perusteella voi päätellä. Se, että mainitunlaiset vähennykset ovat osa CCTB-veropohjaa, on EU:n jäsenvaltioiden (muiden kuin Suomen) nykyiset vastaavat kannustimet huomioon ottaen ymmärrettävää. Pidän sinänsä näitä kannustimia perusteltuina: Sikäli kuin yritysverotuksessa ylipäätään halutaan tai on tarvetta käyttää erityisiä verokannustimia, ne tulee kilpailukyvyn ja taloudellisen kasvun kannalta suunnata juuri niihin kohteisiin, jotka direktiivissä on kohteiksi otettu.

On selvää, että CCTB tulee siirtämään sellaiset Suomen verojärjestelmän reliikit kuten tulolähdejaottelu ja verotuksen kirjanpitosidonnaisuus ainakin CCTB-järjestelmään siirtyvien yritysten osalta veromuseoon. Pidän tätäkin hyvänä asiana ja hämmästyttävää vain on se, että näitä asioita ole kyetty Suomessa jo aikaisemmin hoitamaan. Samat asiat tulee luonnollisesti saattaa kuntoon myös CCTB-järjestelmän ulkopuolelle jäävien yritysten verotuksen osalta.

Tulon veronalaisuudessa ja menon vähennyskelpoisuudessa sekä jaksottamisessa on niinikään eroja. Esim. osakkeiden luovutusvoittojen verovapaus on CCTB:ssä Suomen sääntelyä laajempaa ja selvästi yksinkertaisempaa. Toisaalta CCTB-veropohja sisältää sen piiriin kuuluville yrityksille nykyistä tiukemmat poistosäännökset.

Keskeisenä teoreettisena ongelmana CCTB:ssä on EVL:iin verrattuna se, että teoreettisessa ja teknisessä mielessä verotettavan tulon laskentanormistona CCTB merkitsee paluuta elinkeinoverolakia edeltävään aikaan, tietyllä tavalla paluuta ajassa 50-vuotta taaksepäin. Tästä tulee aiheutumaan Suomessa käytännön ongelmia, kun näitä CCTB:n alkeellisia ja kömpelöitä säännöksiä kuitenkin joudutaan tulkitsemaan. Kysymys on mm. siitä, mikä on aikaisempien ja vakiintuneiden tulkintojen merkitys näitä uusia EU-oikeusperustaisia säännöksiä sovellettaessa. Mahdollista on, että ainakin alkuvaiheessa tulkinnoissa vaikutusta olisi EVL:n osalta omaksutuilla tulkinnoilla. Muissa EU-valtioissa niinikään tulkinnat todennäköisesti lähtevät kansallisista aikaisemmista soveltamiskäytännöistä. Yhtenäistä CCTB:tä ei siis nopeasti tulla näkemään. Tulkinnat selviävät vasta sen jälkeen, kun EU:n tuomioistuin ehkä 5-10 vuoden kuluttua direktiivin voimaansaattamisesta alkaa antaa ensimmäisiä tuomioitaan direktiivin tulkinnasta. Jos/kun Suomessa vielä samanaikaisesti sovelletaan rinnan EVL:n CCTB:n sanamuodoista poikkeavia säännöksiä, ratkaisujen ennustettavuus CCTB-järjestelmän valinneiden yritysten verotuksessa voi olla huono.

Jos CCTB-järjestelmä otetaan käyttöön, joudutaankin ottamaan kantaa siihen, sopeutetaanko EVL:n säännökset tavalla tai toisella CCTB-järjestelmän säännöksiin.

CCTB-direktiiviesitys ei sisällä varsinaisia valtion sisäistä konserniverotusta koskevia säännöksiä. Direktiivin säännösten perusteella esim. nykyisen kaltaisen konserniavustusjärjestelmän käyttömahdollisuus CCTB-järjestelmän piiriin kuuluvien yritysten osalta näyttää ongelmalliselta. Samoin kaikenlaisten yritysveropohjaan liittyvien erillisten veronhuojennusten käyttömahdollisuudet veropolitiikassa menetetään. CCTB-järjestelmä rajoittaa jäsenvaltioiden verolainsäädäntövaltaa enemmän kuin ensi näkemältä saatetaan luulla. Tämä on syytä ottaa huomioon kun arvioidaan direktiiviehdotusta toissijaisuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kannalta.

5. CCCTB-DIREKTIIVIESITYKSESTÄ

CCCTB-direktiiviesityksen mukaan koko konsernin veropohja yhdistetään yhdeksi kokonaisuudeksi ja tämä määrä jaetaan konsernin eri toimintavaltioille, jotka sitten verottavat oman osuutensa oman yhteisöverokantansa mukaisesti. Suomessa vielä 1980-luvulla yrityksen liiketulo jaettiin verotettavaksi kaikkiin niihin kuntiin, joissa toimintaa oli harjoitettu kiinteästä toimipaikasta. Liiketulon jakokriteerit olivat melko pitkälle samanlaiset kuin on CCTB-direktiiviesityksessä konsernin tulon jakamisesta eri jäsenvaltioiden kesken. Kaikki, jotka muistavat Suomen tuon aikaisen verojärjestelmän ja liiketulon jakamisen kuntien kesken, tietävät kuinka kaavamainen ja summittainen jakojärjestelmä oli. Hyvin usein liiketulon jakamisesta syntyi kuntien välillä myös oikeusprosesseja, joissa asiasta taisteltiin KHO:een asti. Nyt vastaavanlainen, alkeellinen konsernin tulon jakamisjärjestelmä aiotaan siis ottaa käyttöön EU:ssa. Direktiiviesityksen jakokaavan (art. 28) osatekijät ovat hämmästyttävän pitkälle samanlaiset, joita Suomessa käytettiin 1990-luvun alkuun saakka. Tuosta ajankohdasta yritystoiminta on kuitenkin olennaisesti muuttunut, eivätkä jakokaavan tekijät - myynti, työntekijöiden lukumäärä ja omaisuuserät - suinkaan kuvaa sitä, missä yrityksen voitto ja sen luoma taloudellinen arvo muodostuu. Kieltämättä tälläkin kaavalla konsernin tulo saadaan jaetuksi, mutta jakautuuko se oikeudenmukaisesti ja sillä tavalla, mihin voitto todella perustuu, on sitten eri asia.

Huomionarvoista on, että jakokaavassa omaisuuserillä tarkoitetaan aineellisia hyödykkeitä (34 art.).[2] Aineeton omaisuus jää siis ulkopuolelle, vaikka se on keskeinen arvoa ja voittoa luova tekijä nykyajan yritystoiminnassa. CCTB-direktiiviesityksessä erityisesti vielä kannustetaan T&K-toimintaan T&K-vähennyksellä, mutta toisessa direktiivissä eli

[2] Aineellisia hyödykkeitä ei määritellä direktiiviesityksen 3 artiklan määritelmissä. Käsite lienee tulkinnanvarainen ja eri valtiot varmaankin tulkitsevat sitä toisistaan poikkeavilla tavoilla.

CCCTB-direktiivissä T&K-toiminnan tulokset (aineeton omaisuus) unohdetaan kokonaan. - Se, että jakokaavassa myynnillä tarkoitetaan ns. määränpäämyyntiä, on erikoinen ratkaisu ja merkitsee Suomen kaltaiselle pienelle markkinalle yhteisöveropohjan siirtymää suurempiin jäsenvaltioihin.

Arvioitaessa CCCTB-direktiiviesitystä ja sen jakokaavaa Suomen näkökulmasta, pidän ilmeisenä, että Suomi tulee menettämään olennaisesti yhteisöveropohjaa ja siis myös yhteisöverotulojaan, jos direktiivi otetaan käyttöön.

Direktiiviesityksestä on hyvä huomata sekin, että siinä konsernin tuloa ei jaeta eri jäsenvaltioille markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Sen sijaan suhteessa EU:n ulkopuolisiin valtioihin markkinaehtoperiaatetta edelleen tultaisiin käyttämään. Markkinaehtoperiaate on kiistatta ongelmallinen ja ristiriitoja verotuksessa aiheuttava, mutta se on kuitenkin maailmanlaajuisesti hyväksytty konsernin tulon jakamisen lähtökohta. Markkinaehtoperiaatteen katsotaan myös johtavan siihen, että yrityksen tulo verotetaan siellä, missä arvoa luova toiminta tapahtuu. Jos komission tavoin myös CCCTB:n väitetään johtavan siihen, että tulo tulee verotetuksi oikeudenmukaisella tavalla siellä missä arvoa luova toiminta tapahtuu tai voitot syntyvät, on tämä väite väärä tai sitten OECD:n ohjeistuksen mukainen markkinaehtoperiaate on väärä, koska markkinaehtoperiaatteen mukaisen tulon laskennan ja CCCTB:n mukaisen tulon laskennan lopputulokset ovat yksittäisen jäsenvaltion näkökulmasta olennaisesti toisistaan poikkeavia.

CCCTB:n ansiosta EU:n sisällä siirtohinnoitteluongelmat ehkä tulisivat vähenemään, mikä on luonnollisesti hyvä asia ja CCCTB:n käyttöönottoa puoltava tekijä. Tästä huolimatta luullakseni CCCTB-järjestelmään tullaan EU:n jäsenvaltioissa suhtautumaan kriittisesti. CCCTB merkitsisi joka tapauksessa nykyistä ja myös CCTB:tä pidemmälle menevää mahdollisuutta toisessa jäsenvaltiossa asuvan tytäryhtiön tappioiden vähentämiseen emoyhtiön asuinvaltiossa ja myös muissakin konsernin tulon jakoon osallistuvissa valtioissa.

Kun suhteessa muissa valtioissa toimiviin konserniyhtiöihin toimintaa verotuksessa arvioitaisiin jatkossakin markkinaehtoperiaatteen mukaan, voivat CCCTB-järjestelmästä saatavat hyödyt yritykselle jäädä vähäisiksi tai pahimmillaan järjestelmä aiheuttaa vain lisärasitteita. Lopputulos jää riippumaan siitä, kuinka suuri osa konsernin toiminnasta sijoittuu EU:n alueelle ja kuinka suuri osa sen ulkopuolelle.

6. TOISSIJAISUUSPERIAATE JA SUHTEELLISUUSPERIAATE

EU:ssa tuloverotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan. CCTB- ja CCCTB-direktiiviesitykset johtaisivat siihen, että jäsenvaltioiden verotustoimivalta (lainsäädäntövalta) tältä

osin siirrettäisiin EU:lle. On selvää, että näin siirrettyä toimivaltaa ei saada takaisin ja siirto on siis ”lopullinen”.

SEU 5(2) artiklan mukaan unioni toimii ainoastaan jäsenvaltioiden sille perussopimuksissa antaman toimivallan rajoissa ja kyseisissä sopimuksissa asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Toimivalta, jota perussopimuksissa ei ole annettu unionille, kuuluu jäsenvaltioille. SEU 5(3) artiklan mukaan toissijaisuusperiaatteen mukaisesti unioni toimii aloilla, jotka eivät kuulu sen yksinomaiseen toimivaltaan, ainoastaan jos ja siltä osin kuin jäsenvaltiot eivät voi keskushallinnon tasolla tai alueellisella taikka paikallisella tasolla riittävällä tavalla saavuttaa suunnitellun toiminnan tavoitteita, vaan ne voidaan suunnitellun toiminnan laajuuden tai vaikutusten vuoksi saavuttaa paremmin unionin tasolla.

Suhteellisuusperiaate edellyttää, että esitetyt toimenpiteet ovat soveltuvia ja tarpeellisia tavoitteiden saavuttamiseksi.

Komission esityksissä katsotaan, että direktiiviesitykset ovat toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen mukaisia.

On selvää, että SEU 5 artiklassa tarkoitettu toissijaisuusperiaate on tulkinnanvarainen ja se mahdollistaa erilaisia tulkintoja.

Komission esityksessä katsotaan, että direktiivit ovat tarpeen

1. Sen vuoksi, että jäsenvaltioiden on yhä vaikeampaa taistella tehokkaasti yksipuolisin toimin aggressiivisia verosuunnittelukäytäntöjä vastaan
2. Sen vuoksi, että näin helpotetaan kauppaa ja investointeja rajojen yli sisämarkkinoilla, kun yritysten ei tarvitse noudattaa jäsenvaltioiden toisistaan poikkeavia yhteisöverojärjestelmiä.

Aggressiivisten verosuunnittelukäytäntöjen osalta heinäkuussa 2016 on hyväksytty veron kiertämistä estävä direktiivi (ATA-direktiivi). Voidaan katsoa, että tämän direktiivin olemassaolo ja tarvittaessa myös sen muuttamismahdollisuus ovat EU-tasolla riittäviä toimenpiteitä aggressiivista verosuunnittelua vastaan etenkin, kun kyseinen direktiivi on yhteisöverojärjestelmien minimisuojasäännökset sisältävä direktiivi. Jäsenvaltiot voivat siis käyttää tiukempiakin säännöksiä kuin kyseisessä direktiivissä mainitut keinot. Tämän vuoksi on aiheellista kysyä, miten ATA-direktiivin olemassaolon jälkeen voidaan esittää, että jäsenvaltiot eivät voi tehokkaasti taistella yksipuolisin toimin aggressiivista verosuunnittelua vastaan. Joka tapauksessa on selvää, että aggressiivisten verokäytäntöjen torjuminen ei missään nimessä edellytä koko yhtiöveropohjien harmonisointia. Näin ollen voidaan hyvinkin olla sitä mieltä, että aggressiivisen verosuunnittelun estäminen ei voi olla perusteena sille, että CCTB- ja vielä vähemmän CCCTB-direktiivi täyttäisivät toissijaisuusperiaatteen ja vielä vähemmän suhteellisuusperiaatteen vaatimukset. Nykyinen

EU-sääntely (mm. valtiontukisääntely) estää sinällään myös sen, että jäsenvaltioissa otettaisiin käyttöön sellaisia verosäännöksiä, jotka voidaan luokitella haitalliseksi verokilpailuksi.

Direktiivien toista tavoitetta, rajat ylittävää toimintaa sisämarkkinoilla edistävää yhteistä veropohjaa ei lähtökohtaisesti voida saavuttaa ilman tätä koskevaa EU-sääntelyä (direktiiviä). Komission tapa tulkita toissijaisuusperiaatetta merkitsee kuitenkin sitä, että kaikki verotus ja oikeastaan kaikki muukin lainsäädäntö tulee EU:ssa harmonisoida. Eri asia sitten on se, johtaako harmonisointi tosiasiallisesti yhdenmukaiseen lopputulokseen. Kun tuloverotuksessa eri jäsenvaltioissa on ollut käytössä toisistaan poikkeavia järjestelmiä ja laintulkinnat ja soveltamiskäytännötkin ovat toisistaan poikkeavia, ei yhteinen veropohjan sääntely edes kohtuullisessa aikaperspektiivissä tule johtamaan yhtenäiseen soveltamiseen. Yhteistä veropohjaa ei siis tosiasiallisesti saavuteta. Sen sijaan sisämarkkinoille synnytetään verotuksen alalle merkittävä oikeudellisen epävarmuuden tila ja yritystoiminnan kannalta keskeinen verotuksen tekijä, ennustettavuus tulee olemaan huono. On myös hyvin todennäköistä, että jotkut jäsenvaltiot tulevat käyttämään direktiivin verovelvollismyönteistä tulkintaa tai ylipäätään ”lepsua” soveltamista verokilpailuvaltteinaan.

Mainittakoon, että arvonlisäverotus on EU:ssa ollut direktiivillä säännelty jo vuosikymmeniä. Kaikki kuitenkin tietävät, että arvonlisäverokäytännöt eri jäsenvaltioissa ovat toisistaan poikkeavia, vaikka järjestelmät pääpiirteittäin ovatkin yhdenmukaiset. Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuja arvonlisäverodirektiivin tulkinnasta tulee edelleenkin jatkuvasti.

Kuten aikaisemmin olen todennut, komission pyrkimykset laajaan tuloverotuksen harmonointiin eivät ole aikaisemmin edenneet, koska jäsenvaltiot ovat olleet haluttomia luovuttamaan itsenäisen valtion keskeisiin tunnusmerkkeihin kuuluvaa verotusvaltaansa EU:lle. Voidaan kysyä, miksi tilannetta nyt pitäisi arvioida toisin? Sisämarkkinat ovat tähän saakka toimineet ilman merkittävää yritysverotuksen harmonisointia, miksi ne eivät voi jatkossakin toimia? Jos sisämarkkinoiden toiminnan näkökulmasta on erityisiä ongelma-alueita, niiden osalta voidaan antaa omaa sääntelyään. Näin on tehty esimerkiksi yritysjärjestelyjen osalta ja vuonna 2016 veron kiertämisen estämisen osalta. Kuten edellä olen todennut, verotusta ei myöskään ole syytä tarkastella vain sisämarkkinatavoitteille alisteisena toimintana. Jos näin kuitenkin halutaan tehdä, niin siinä tapauksessa yritysten tuloverotus tulisi kokonaan poistaa.

Toissijaisuusperiaate edellyttää myös sitä, että unionin toimenpiteissä on jätettävä mahdollisimman paljon kansallista liikkumavaraa jäsenvaltioille. Kumpikaan esitetyistä direktiiveistä eivät tällaista liikkumavaraa jätä. Tältäkin kannalta arvioituna direktiiviesitykset ovat ongelmallisia niin toissijaisuus- kuin suhteellisuusperiaatteenkin kannalta.

Suhteellisuusperiaatteen kannalta on aiheellista kysyä, minkä vuoksi 750 miljoonan liikevaihtorajan ylittävien konsernien on pakko liittyä CCTP-järjestelmään. Aggressiivisen verosuunnittelun estäminen ei voi olla perusteena tällaiselle, koska aggressiivista verosuunnittelua estetään omalla ATA-direktiivillä ja siihen pohjautuvalla säännöstöllä. CCTB-järjestelmään siirtymisestä yrityksille aiheutuu ainakin siirtymävaiheessa merkittäviä kustannuksia ja järjestelmän käyttöönoton jälkeen tällaiset yritykset toimivat runsaasti oikeudellista epävarmuutta sisältävässä verotuksellisessa ympäristössä. Jos yritys on sellainen, että sen liikevaihdosta suurin osa kertyy kotimaasta ja/tai EU:n ulkopuolisista maista, ei ole mitään perustetta, jonka vuoksi sen tulisi siirtyä CCTB-järjestelmään. Se ei saavuta tästä mitään hallinnollisia säästöjä tai hyötyjä vaan päinvastoin siirtyy ennalta-arvaamattomaan oikeudelliseen ympäristöön. On vaikeata nähdä, miten pakollinen siirtyminen täyttäisi suhteellisuusperiaatteen vaatimukset.

Edellä olen jo aikaisemmin useammassakin kohdassa esittänyt epäilyksiä sen suhteen, täyttävätkö direktiiviesitykset toissijaisuusperiaatteen vaatimukset. En siis pidä asiaa ollenkaan niin selvänä kuin komission esityksissä. Aggressiivisten verosuunnittelukäytäntöjen estäminen ei voi olla perusteena direktiiveille toissijaisuusperiaatteen näkökulmasta. Sisämarkkinoiden toimivuudenkin kannalta asiaa on syytä epäillä, joskin hyvin pitkällä tähtäimellä arvioituna direktiivien hyödyt sisämarkkinoille voivat toki toteutua. CCTB- ja CCCTB-järjestelmien käyttöönoton jälkeen jäsenvaltiot ovat kuitenkin pysyvästi järjestelmien piirissä siinäkin tilanteessa, että järjestelmät synnyttäisivät uusia ennalta-arvaamattomia merkittäviä ongelmia ja komission esityksissä mainitsemat hyödyt jäisivät saamatta.

7. LOPUKSI

Kuten alussa olen todennut, direktiiviesityksiin ei voi ottaa yksiselitteisen myönteistä, mutta ei yksiselitteisen kielteistä kantaakaan. Olen tarkoituksellisesti esittänyt tässä lausunnossa kriittisiä näkökohtia johtuen siitä, että komission esityksessä on luonnollisesti asiaa tarkasteltu vain direktiivien antamista puoltavista näkökulmista. Komission esittämiin näkökulmiin voidaan joiltain osin toki yhtyä, mutta direktiivien tarpeellisuutta arvioitaessa huomiota ei saa kiinnittää yksipuolisesti vain komission esityksessään mainitsemiin hyötyihin.

CCTB-direktiiviesitys sisältää yrityksille monia houkuttimia. Niiden houkuttelevuutta arvioitaessa on lantin toisena puolena ainakin sen alkuvuosina koko järjestelmään liittyvä oikeudellinen epävarmuuden tila soveltamiskäytännöistä ja –tulkinnoista. Tämä oikeudellinen epävarmuuden tila (ennustettavuuden puute) voi venyä hyvin pitkäksi ajanjaksoksi. Järjestelmän aineelliset edut yritysten kannalta olisi vähemmin epävarmuustekijöin saavuttavissa puhtaasti kotimaisinkin lainsäädäntötoimenpitein, mikäli Suomessa

tällaista haluttaisiin. Periaatteellisella tasolla toteutuvaa EU-alueen yhtenäistä veropohjan laskentaa ei tietenkään ilman EU-toimenpiteitä ole mahdollista saavuttaa, mutta saavutetaanko sitä direktiivisääntelylläkään tai onko se yhteisen veropohjan tavoittelu ylipäätään tarpeellista? CCCTB-direktiiviesityksen toteutuminen voi merkitä suomalaiselle konsernille verorasituksen lisääntymistä ja tästä ”kakusta” entistä suurempi osuus maksetaan muualle kuin Suomeen. Suomen yhteisöverokertymän kannalta etenkin CCCTB-direktiivillä voisi olla merkittävä vaikutus.

Jos direktiiviesitykset toteutuvat, on tällä yksi varma vaikutus: yritysverojärjestelmä monimutkaistuu, joskin monimutkaistuminen riippuu myös siitä, millaisia muita sopeuttamistoimenpiteitä verojärjestelmään samanaikaisesti tehdään. Direktiivien hyväksymisellä on myös toinen varma vaikutus: Yritysverotuksen lainsäädäntövalta siirretään keskeisimmiltä osiltaan lopullisesti EU:lle. Selvää myös on se, että direktiivit rajoittavat Suomen itsenäistä verolainsäädäntövaltaa laajemminkin kuin vain direktiivissä säänneltyjen asioiden osalta.

Tampereella 14.12.2016

Seppo Penttilä
Professori