Talouspolitiikka/Veropolitiikka
Virpi Pasanen

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

U 65/2016 vp ja U 66/2016 vp, valtioneuvoston kirjelmät eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhteisöveropohjasta sekä neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhdistetystä yhteisestä yhteisöveropohjasta

Valtioneuvoston kirjelmät käsittelevät EU:n komission 25.10.2016 antamia direktiiviesityksiä yhteisestä yritysveropohjasta (CCTB) sekä yhteisestä yhdistetystä yritysveropohjasta (CCCTB). Esitykset perustuvat komission kesäkuussa 2015 julkaisemaan yritysverotusta koskevaan toimenpideohjelmaan ja komission ilmoitukseen, jonka mukaan vuonna 2011 annettu yhteisen yhdistetyn yritysveropohjan esitys vedetään pois ja esitys korvataan kaksivaiheisella lähestymistavalla. Tämän mukaisesti esitys on jaettu kahteen osaan: yhteisen yritysveropohjan esitykseen ja yhteisen yhdistetyn yritysveropohjan esitykseen.

CCCTB esityksiä voidaan pitää mittavimpana yritysverotuksen hankkeena EU:ssa. Uudistuksella olisi merkittäviä, ja tässä vaiheessa osin tunnistamattomia, vaikutuksia sekä valtioiden verotuottoon, yritysten verorasitukseen että EU-alueen kilpailukykyyn.

Komission toimivalta asiassa

CCTB- ja CCCTB -direktiiviesitysten osalta on syytä tarkastella myös komission toimivaltaa asiassa.

Sopimuksessa Euroopan Unionin toiminnasta (SEUT) 115 artiklan mukaan veroasioista sopiminen vaati EU:ssa jäsenvaltioiden yksimielisyyden. Lisäksi EU:n toimivalta ulottuu varoasioissa vain sellaisiin määräyksiin, jotka vaikuttavat sisämarkkinoiden toteutumiseen tai toimintaan.

Sopimuksessa Euroopan Unionista (SEU) 5 artiklassa on säädetty ns. subsidiariteetti- eli toissijaisuusperiaatteesta. Tämän mukaan EU:lla on toimivalta ainoastaan siltä osin kuin jäsenvaltiot itse eivät tavoita riittävällä tavalla suunnittelun toiminnan tavoitteita. Edelleen verotuksen päätöksentekoon vaikuttaa SEU 5 artiklan suhteellisuusperiaate, jonka mukaan toiminta ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen perussopimuksessa määriteltyjen tavoitteiden saavuttamiseksi.

Komission esityksissä puututaan hyvin pitkälti valtioiden suvereniteettiin kuuluvaan veropoliittiseen päätöksentekoon. Puuttuminen on erityisen pitkälle menevää niiden konsernien osalta, joiden liikevaihto ylittää 750 miljoonaa euroa, koska komission esittää järjestelmää näiden yritysten osalta pakolliseksi. Direktiivien pakollisuusvaatimus näyttäisikin

ylittävän suhteellisuusperiaatteen ja toissijaisuusperiaatteen mukaisen tason.

Komissio alkuperäisenä tavoitteena oli säätää CCCTB -direktiivi vapaaehtoiseksi. Uusien direktiiviesitysten myötä komissio kuitenkin perustelee pakollisuutta erityisesti aggressiivisen verosuunnittelun estämisen vuoksi. Jäsenvaltiot ovat kuitenkin jo kesällä 2016 hyväksyneet veronkiertodirektiivin, jonka minimisääntely jäsenvaltioiden tulee joka tapauksessa saattaa voimaan kansallisella lainsäädännöllään. Näin ollen veronkiertämisen ehkäisemiseen tähtääviin toimiin on jo EU-alueella ryhdytty eikä direktiivin osittainen pakollisuus toisi tähän mitään olennaista lisää. Lisäksi esitettyä 750 miljoonan euron liikevaihtorajaa voidaan pitää varsin keinotekoisena. Yhdenkin euron liikevaihdon lisäys tai vähennys voisi ratkaista sen, olisiko konserni pakollisen järjestelmän piirissä vai ei.

Suomen tulee lisäksi hyvin tarkasti miettiä sitä, miltä osin se olisi valmis luopumaan talouspoliittiseen päätöksentekoon kuuluvasta yritysverotuksen sääntelyvallasta. Yritysverotuksen siirtyminen direktiivipohjaiseen sääntelyyn tarkoittaisi sitä, että direktiivien muuttaminen vaatisi myös yksimielisyyden jäsenvaltioiden kesken, eikä siten yritysverosäännösten nopea muuttaminen olisi käytännössä mahdollista.

Edellä mainittu huomioiden Elinkeinoelämän keskusliitto EK katsoo, että CCTB- ja CCCTB -direktiiviesitysten osalta voidaan edetä vain vapaaehtoisuuden pohjalta.

Yleistä hankkeen taustasta, tavoitteista ja kaksivaiheisesta lähestymistavasta

Eurooppalaisen yhteisen yhdistetyn yritysveropohjan hanke juontaa juurensa 2000-luvun alkuun, jolloin komissio lanseerasi ajatuksen CCCTB -direktiiviesityksestä osana komission Lissabonin strategiaa, jonka tavoitteena oli luoda Euroopasta maailman kilpailukykyisin talous. Yhteisen yritysverojärjestelmän tarkoituksena oli omalta osaltaan lisätä EU:n kilpailukykyä poistamalla rajat ylittävät veroesteet ja luomalla verojärjestelmästä kilpailukykyinen.

Kilpailukykyinen verojärjestelmä on omalta osaltaan myös tehokas väline aggressiivisen verosuunnittelun ja keinotekoisen voittojen siirtelyn ehkäisemiseen. Luomalla kilpailukykyisen verojärjestelmän EU:n alueelle komission myös parhaiten houkuttelee yritykset siirtymään järjestelmään.

CCCTB -malli, siis malli jossa on sekä yhteinen eurooppalainen veropohja että verotettavan konsernitason tuloksen laskemista ja jakamista koskevat säännöt, on perusperiaatteiltaan kilpailukykyä ja sisämarkkinoiden toimivuutta parantava järjestelmä. Tämä malli on siis lähtökohdiltaan kannatettava. Näin voitaisiin taata yhteneväiset säännökset

koko EU-alueella sekä siirtohintariitojen sekä kahdenkertaisen verotuksen poistuminen EU:n sisällä. Toimivaa järjestelmää ei ole kuitenkaan saavutettavissa millä tahansa veropohjalla eikä millä tahansa tuloksen jakamista koskevalla sääntelyllä. Tältä osin erityisesti Komission esitys CCCTB -direktiivistä on epäonnistunut.

Komission esittämä kaksivaiheinen lähestymistapa, jossa ensivaiheessa siirryttäisiin yhteisen yritysveropohjan järjestelmään ja toisessa vaiheessa tulosten yhdistämiseen ja jakamiseen jäsenvaltioille verotettavaksi, on haasteellinen erityisesti toisen vaiheen hyväksymisen kannalta. Toisaalta osa EK:n jäsenyrityksistä näkee jo yhtenäisellä veropohjalla saavutettavan merkittäviä hallinnollista taakkaa keventäviä vaikutuksia ainakin pidemmällä aikavälillä ja näkee siksi etenemisen pelkän veropohjan osalta kannatettavaksi. Alkuvaiheessa uusien säännösten voimaantulo todennäköisesti kuitenkin lisäisi yritysten hallinnollista taakkaa. Myös veropohjaa koskevan direktiivin implementointi yhtenäisesti kaikissa jäsenvaltioissa on haastavaa ja vaarana onkin jäsenvaltioiden toisistaan poikkeavat tulkinnat, jolloin tosiasiallista hyötyä yhteisestä veropohjaa koskevista säännöistä ei saavutettaisi ennen kuin EU:n tuomioistuin ratkaisukäytännöllään selkeyttäisi tilannetta.

Tulon jakamista koskeva sääntely CCCTB -direktiiviesityksessä

Komission toisen vaiheen esitys CCCTB -direktiivistä sisältää verotettavan tulon "jakoavaimen", jonka mukaisesti konsernin eurooppalaisen verotettavan tulo jaettaisiin verotettavaksi jäsenvaltioille. Esityksen mukaan tekijät, jotka otettaisiin tulon jakamisessa huomioon, olisivat kukin kolmanneksen painoarvolla: Myynti, työntekijämäärä ja maksetut palkat, sekä omaisuus.

Seuraavassa on näitä direktiivin jakotekijöitä käsitelty yksityiskohtaisemmin.

Myynti

Jakoavaimen myyntitekijä on komission esityksen mukaan ns. määränpäämyynti (sales by destination) EU-alueella. Tällaisen määränpäämyyntitekijän ottaminen huomioon verotettavan tulon allokointia määrittävänä tekijänä on täysin tuloverotuksen kansainvälisen verotuksen periaatteista poikkeavaa.

Kansainvälisessä verotuksessa on päinvastoin myynnin lähdevaltiolle useissa tilanteissa annettu tuloon verotusoikeus. Komissio on nyt lähdössä täysin toisenlaisella tielle kuin mitä esimerkiksi OECD:n BEPS- ja siirtohinnoittelutyössä on tulon allokaation periaatteista ja riskin jakautumisesta sovittu. Määränpäämyynnin määrittelyyn liittyisi myös

mm. digitaalisten palveluiden osalta lukuisia ongelmia, joita ei direktiiviesityksessä ole ratkaistu.

Suomen kannalta komission esittämä määränpäämyynti olisi erittäin epäedullinen ja johtaisi huomattavaan verotettavan tulon siirtymiseen EU:n väkirikkaimpiin valtioihin. Esimerkiksi peliyhtiöiden osalta komission esittämä myyntitekijä johtaisi huomattavan osan verotettavasta tulon siirtymisestä verotettavaksi muualla EU:ssa.

Suomen tulee vaatia "sales by destination" tekijän muuttamista "sales by origin" perusteiseksi. Tämä vastaisi myös kansainvälisen verotuksen voimassa olevia periaatteita tulon allokaatiosta.

Palkat ja työntekijämäärä

Toisessa jakokaavan osatekijässä olisi kaksi vaikuttavaa osatekijä: sekä työntekijöiden lukumäärä että maksettujen palkkojen määrä. Työntekijöiden lukumäärän ottaminen huomioon samalla painoarvolla kuin maksettujen palkkojen määrä johtaa osin siihen, että verotettavaa tuloa kohdistuisi samalla painoarvolla myös alemman lisäarvon tehtävään työhön, jossa työntekijämäärät ovat usein suuremmat, kuin mahdollisen korkean lisäarvon ja arvon luomisen kannalta merkittävimpien tehtävien työhön, jossa palkat ovat usein korkeammat. Tältäkin osin päädyttäisiin EU:ssa verotettavan tulon jakautumisen kannalta hyvin toisenlaiseen lopputulokseen kuin mitä OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksissa on mm. BEPS-työn yhteydessä sovittu.

Omaisuus

Kolmantena tekijänä verotettavan tulon jakokaavassa olisi omaisuus. Komission esityksen mukaan huomioon otettaisiin kuitenkin vain aineellinen käyttöomaisuus "fixed tangible assets". Huomioon otettaisiin niin omistettu, vuokrattu kuin leasingsopimukseen perustuva omaisuus. Huomioon ei sen sijaan otettaisi lainkaan aineetonta omaisuutta eikä rahoitusomaisuutta. Komissio on perustellut ratkaisua sillä, että aineeton omaisuus ja rahoitusomaisuus ovat helposti liikuteltavaa omaisuutta ja siten altistaisivat tulon allokointia verosuunnittelulle. Komission esitys johtaa siihen, että tulon allokoinnin kanalta merkityksellisempää olisi vuokrahuoneisto kuin yrityksen aineeton ja rahoitusomaisuus. On selvää, että tällaisella jakoavaimella ei päädytä oikeanlaiseen lopputulokseen.

Tänä päivänä yhä useammalla toimialalla nimenomaan aineeton omaisuus on sitä omaisuutta, joka luo yrityksen arvon. Itse kehitettynä tuolla aineettomalla omaisuudella ei kuitenkaan olisi sellaista arvoa, joka omaisuuden jakotekijänä vaikuttaisi tulon allokaatioon. Selvää kuitenkin on, että tällaisella **aineettomalla omaisuudella on merkittävä**

arvo yrityksen toiminnassa ja arvon luomisessa. Tällainen omaisuus on tekijä, joka tulisi ehdottomasti huomioida verotettavan tulon jakamisessa. Tämä voisi olla mahdollista esimerkiksi lisäämällä painotettu kerroin t&k -toiminnan palkkakulujen osalta "palkat" -jakotekijään.

Jakotekijän merkitys Suomelle ja suomalaisille konserneille

Edellä mainitut jakotekijät verotettavan tulon jakamiseksi olisivat erityisen haitallisia Suomen kaltaisen pienen vientitalouden näkökulmasta. Jakoavaimeen valittu määränpäämyynti sekä aineettoman omaisuuden huomiotta jättäminen vaikuttavat erityisesti siihen, että verotettavaa tuloa siirtyisi verotettavaksi pois Suomesta.

Vaikutus olisi suuri erityisesti korkean teknologian yritysten osalta. Myös esimerkiksi viime vuosina kovasti kasvussa olevalle pelialle kaavan jakotekijät johtaisivat tulon verottamiseen pääosin Suomen rajojen ulkopuolella. Valittu kaava johtaisi siihen, että tulo allokoituisi pois Suomesta vastoin voimassa olevia OECD:n siirtohintaohjeistuksia. EK:n jäsenyritysten alustavien laskelmien mukaan tämä saattaisi johtaa todella suuriin verotettavan tulon siirtymiin. Yritysten osalta tämä saattaisi johtaa verorasituksen kasvuun, jos tuloa allokoituisi verotettavaksi Suomea korkeamman yhteisöverokannan maahaan.

Suomen ei tule hyväksyä esitettyä verotettavan tulon jakoperustetta. Koska olennainen osa yhteisen yritysveropohjan järjestelmää on kuitenkin myös tuloksen konsolidointi, tulee Suomen aktiivisesti toimia toimivamman ja paremmin arvon luomisen ja riskin jakautumisen huomioivan jakoperusteen löytämiseksi.

Esitetty veropohja

Komission esitys veropohjasta sisältää eräitä Suomen nykyistä veropohjaa kaventavia toimia ja eräitä veropohjaa laajentavia toimia. Yritysten verorasitukseen vaikuttaa kuitenkin veropohjan laajuuden lisäksi se, mille tasolle yhteisöverokanta kussakin jäsenvaltiossa asettuisi. Tämän vuoksi esitetyn veropohjan kilpailukykyisyyteen ei tässä yhteydessä pysty ottamaan kantaa. Esitetty t&k -vähennys olisi kuitenkin siinä määrin merkittävä, että sillä voidaan olettaa olevan t&k -toimintaa lisäävä vaikutus. Toisaalta korkojen vähennysoikeuden laajentaminen koskemaan myös ei-etuyhteydessä olevien lainojen korkoja, lisäisi investointien kustannuksia EU-alueella.

Veropohjan yksityiskohtien osalta viittaamme EK:n valtiovarainministeriön vero-osastolle 21.11.2016 antamaan lausuntoon.