Olli Ropponen ETLA 15.11.2023

Asia: U 64/2023 vp Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi yritysten tuloverotusta Euroopassa koskevasta kehyksestä / Lausuntopyyntö

Lausunto komission yritysverotusta koskevasta direktiiviehdotuksesta

Lausuntopyyntö koskee Euroopan Komission 12.9.2023 antamaa yritysverotukseen liittyvää ehdotusta neuvoston direktiiviksi koskien yritysten tuloverokehystä Euroopassa (BEFIT; COM(2023) 532 final).

1. Yleisiä näkökohtia

Monikansallisten konsernien voittojen verottamisessa on havaittu hankaluuksia. Euroopassa näitä voittoja verotetaan 27 erillisellä verolainsäädännöllä, joiden **yhteensovittamisesta** seuraa muun muassa kilpailun vääristymistä yritysten välillä, verotuksen epävarmuutta, hallinnollisia kustannuksia sekä maiden välisiä veroriitoja.

BEFIT-ehdotus sisältää yhteiset **laskentasäännöt** yritysten verotettavien voittojen laskemiseen, näiden voittojen **yhdistämiseen** konsernitasolla sekä yhdistetyn veropohjan **jakamiseen** konsernin yritysten kesken. Konsernitasoisen veropohjan jakaminen määrittää myös verotulojen jakautumista maiden kesken. Ehdotus on pakollinen suurille (yli 750M€ kokonaisliikevaihdon) konserneille, pienemmille vapaaehtoinen. Lisäksi ehdotuksen mukaisesti laskettu veropohja voisi muodostaa pohjan EU:n uudelle omalle varalle. Ehdotuksen pyrkimyksenä on **yksinkertaistaa** yhteisöverotusta luomalla yhdet yhtenäiset säännöt sisämarkkinoille ja tätä kautta edesauttaa talous**kasvua** ja kannustaa **investoimaan**. BEFIT-ehdotus korvaa aiemman C(C)CTB-ehdotuksen.

Direktiiviin liittyvien kansallisten lakien, asetusten ja määräysten ja tarkoitus tulla voimaan vuoden 2028 alusta ja niitä sovellettaisiin 1.7.2028 alkaen.

2. Keskeisiä huomioita

Yritysten tuloverotukseen liittyvien **laskentasääntöjen** yhtenäistäminen vaikuttaa olevan perusteltua toteuttaa Euroopan tasolla (tai muulla kansallista tasoa korkeammalla tasolla), koska ongelman juurisyy on eri verojärjestelmien yhteensovittamisessa, jota yksikään Euroopan Unionin jäsenmaa ei kykene yksipuolisilla omilla toimillaan ratkaisemaan (on toissijaisuusperiaatteen mukaista). Konsernitasoisen yhteisen veropohjan muodostamiselle ja sen **jakamiselle** konsernin yritysten kesken vaikuttaa sen sijaan olevan **vähemmän** perustetta.

Keskeinen peruste yhteisen veropohjan laskemiselle vaikuttaa olevan **hallinnollisten kustannusten** pieneneminen sitä kautta, että konsernin emoyhtiön tarvitsee asioida vain yhden verottajan kanssa. Toinen perustelu vaikuttaa olevan verotulojen tuominen Euroopan Unionin **omiin varoihin**. Kaikista vähiten kunnollisia perusteluja vaikuttaa olevan veropohjan allokoinnille konsernin yritysten kesken.

Aiemmissa yhteisen yritysverojärjestelmän ehdotuksissa (kuten Pilari 1) veropohjien uudelleenjakoa on perusteltu muun muassa digitaalisia palveluita tarjoavien yritysten veropohjien **kohdentumisen** hankaluuksilla. Taustalla on ollut pyrkimys kohdentaa yrityksen voittojen verotusoikeus tarkemmin sille maalle, jossa toimintaa harjoitetaan. Digitaalisten palveluiden kohdalla verotusoikeuden kohdentaminen kohtaa erityisiä hankaluuksia, koska palvelun tarjoaja voi käydä kauppaa myös paikassa, jossa se ei fyysisesti ole. BEFIT-ehdotuksessa **ei** kuitenkaan rajoituta digitaalisia palveluita tarjoaviin yrityksiin. Siinä missä digitaalisia palveluita tarjoavien konsernien voittojen verotusoikeuksien uudelleen jakamiselle on selkeämmät perusteet, muiden yritysten osalta perusteet ovat huomattavasti **hatarammat**. Erityisesti herää kysymys siitä, mikä on peruste verotusoikeuden uudelleenjaolle sellaisen yrityksen kohdalla, joka harjoittaa perinteistä liiketoimintaa paikan päällä.

Verrattuna samaan aikaan etenevään OECD:n Pilari 1-ehdotukseen BEFIT-ehdotuksessa poiketaan myös siinä, että yritysten **kaikki voitot** uudelleenallokoidaan, ei ainoastaan niin kutsutut ylivoitot. Tässäkään ei tunnuta esiteltävän selkeää perustetta sille, miksi yksityiskohdissa halutaan poiketa toisesta samankaltaisesta reformista. Ehdotus poikkeaa myös **liikevaihtorajan** osalta Pilari 1:stä, jossa rajana on 20 mrd.€ (ks. Ropponen 2023). Ehdotuksessa raja on huomattavasti matalampi, 750M€. Liikevaihtorajaan liittyen keskeistä on tunnistaa se, että vaikutukset voivat olla hyvin erilaisia riippuen siitä, kuinka tämä raja on täsmälleen valittu. Raja voi myös muuttua myöhemmin. Suomeen tehtävien **investointien** houkuttelevuuden näkökulmasta 20 mrd. euroa matalammat rajat ovat huomattavasti haitallisemmat (ks. Ropponen ym. 2023a,b). Samalla yksi reformin keskeinen pyrkimys oli kannustaa investoimaan.

Reformin siirtymäajanjaksoksi ehdotetaan aikaväliä 7/2028-6/2035, jona aikana verotuotot allokoitaisiin konsernin yritysten välillä niiden verotettavien tulojen **osuuksien** suhteissa. Tämän jälkeen (tai mahdollisuuksien mukaan jo tänä aikana) pyrkimyksenä on siirtyä kohti pysyvää jakomekanismia, joka voisi perustua jonkinlaiseen jakokaavaan. Kansallisesta näkökulmasta on syytä kiinnittää huomiota siihen, että **jakokaavan yksityiskohdat** voivat vaikuttaa suurestikin Suomeen kohdistuviin veropohjiin ja tätä kautta myös verotuottoihin. On esimerkiksi mahdollista, että jakokaavaan ilmaantuu vastaavia elementtejä kuin oli aiemmin C(C)CTB-esityksessä (Kauppinen ja Ropponen 2020), jonka BEFIT-esitys korvaa. Osaa näistä jakokaavan elementeistä (**pääoma**, **työvoima**) voi olla mahdollista sijoitella strategisesti kevyemmän verokohtelun saamiseksi. Jos tällaiset elementit ilmaantuvat jakokaavaan, reformi lisäisi kannustetta sijoitella näitä elementtejä strategisesti.

Huomionarvoista on myös, että jos jakokaavan komponentit sisältävät esimerkiksi pääomaa, työvoimaa ja myyntejä, niiden kautta muodostuva veropohjien jakautuminen voi olla **lähellä nykyistä**, eli ihan kuin reformia ei olisi tehty. Tällöin olisi tehty laaja hallinnollista taakkaa (kustannuksia) aiheuttava muutos, jolla ei olisi juurikaan vaikutusta lopputulemalle (ei hyötyä). Jos veropohjat puolestaan jakautuisivat nykyisestä hyvin **poikkeavalla** tavalla, herättäisi se kysymyksen siitä, onko muutos **perusteltu** ja **mihin ongelmaan** muutos vastaisi. Kyseessähän ei ole reformi, joka kohdistuu esimerkiksi vain digitaalisiin palveluihin, joille voidaan nähdä perustetta, vaan myös muihin toimintoihin ja muille toimialoille.

Ehdotus jättää **veroasteen** kansallisesti päätettäväksi, kuitenkin sillä rajoituksella, että sen perusteella muodostuva efektiivinen veroaste (ETR) ei alita 15 prosenttia (jotta minimiveroastedirektiivin kanssa linjassa). Yhteiset säännöt kuitenkin rajoittavat maakohtaisten **tukien** käyttämistä, mikä voi korostaa veroasteen roolia maiden välisessä verokilpailussa. Tämä on kansallisesti kiinnostava ja pohdittava näkökohta. Lisäksi myös jäsenvaltiokohtaiset **oikaisut** voivat toimia verokilpailun välineinä. Reformi ei näin onnistu poistamaan ongelmaa, vaan esittää sen vain uudella tavalla. Oikaisujen tekeminen ei myöskään yksinkertaista verojärjestelmää, eikä vähennä hallinnollista taakkaa. Kokonaisuudessaan epävarmuus reformista seuraavista muiden maiden veroastemuutoksista, oikaisujen tekemisen mahdollisuus ja tietämättömyys tulevien allokaatiosääntöjen yksityiskohdista tuovat kaikki **epävarmuutta** Suomen **verotuottoihin**.

Liikevaihtorajan alapuolelle jääville konserneille osallistuminen on vapaaehtoista. Tästä seuraa se, että vain niillä konserneilla on kannustin liittyä vapaaehtoisesti, joilla verokohtelu **kevenee** muutoksen seurauksena, konsernitason tappiontasauksen mahdollisuus huomioon ottaen. Tämä pienentää verotuottoja. Vapaaehtoisuuden seurauksena käyttöön tulee myös yhtäaikaisesti **kaksi järjestelmää** (nykyinen ja uusi), mikä lisää hallinnollisia

kustannuksia. Siirtymäaikana nämä voivat olla pitkän aikavälin kustannuksia korkeammat (esim. poistosääntöjen yhteensovittaminen järjestelmien välillä). Kokonaisuudessaan ei ole täysin selvää pienentääkö reformi edes valtioiden hallinnollista taakkaa, saati yritysten. Lisäksi on mahdollista, että päädyttäisiin karkeasti nykyisenkaltaisiin veropohjiin. Järjestelmään liittyvän pakollisuuden kohdalla herää kysymys siitä, miksi sitä tarvitaan. Jos ehdotuksen mukaisesti yritysten hallinnolliset kustannukset pienenevät, jonka lisäksi konsernit hyötyvät tappiontasauksesta, niiden kannattaa liittyä järjestelmään vapaaehtoisesti, **ei**kä **pakollisuutta** tarvittaisi.

Kaksi periaatteellisempaa seikkaa pistää ehdotuksesta esille. Epäselvyyttä on erityisesti siltä osin, mitä kaikkea vallan siirtämistä koskevien komissiolle **delegoitujen säännösten** pohjalta voidaan tehdä ja mitä kaikkea se koskee. Myös BEFIT-tiimin **määräenemmistöiset** päätökset olisivat poikkeama normaaliin käytäntöön, jonka mukaan talousasioihin liittyvät päätökset vaativat taakseen **yksimielisyyden**. Sille on kuitenkin syynsä, miksi talousasioiden päätösten on katsottu vaativan taakseen yksimielisyyden.

Hyvien perustelujen näkökulmasta BEFIT-ehdotus herättää väistämättä kysymyksen siitä, **riittäisikö** veropohjan laskentasääntöjen yhdistäminen. Se on huomattavasti paremmin perusteltu kuin konsernitasoisen yhteisen veropohjan laskeminen ja sen jakaminen konsernin yritysten kesken.

3. Yhteenveto

BEFIT-direktiiviehdotuksen yhteisten **laskentasääntöjen** muodostaminen vaikuttaa olevan **perusteltua**. Sen sijaan ehdotuksessa esitetylle konsernitasoisen **yhteisen veropohjan** muodostamiselle ja sen **jakamiselle** konsernin yritysten kesken vaikuttaa olevan **vähemmän** perustetta. Ehdotus tuntuu siis kyseenalaistavan suhteellisuusperiaatteen, jonka mukaan toiminnan pitäisi olla oikeasuhtaista. Nyt tunnutaan tekevän enemmän kuin tarve, ja kevyillä perusteluilla.

Lähteet

Kauppinen, Ilpo ja Olli Ropponen (2020): Yritysveropohjan harmonisointi (CCCTB) ja Suomen yhteisöverotuotto, VATT Tutkimukset 190

Ropponen, Olli (2023): 20 miljardin euron suuruinen sisäänheittotuote? Etla kolumni 14.7.2023. https://www.etla.fi/ajankohtaista/kolumnit/20-miljardin-euron-suuruinen-sisaanheittotuote/

Ropponen, Olli, Marika Viertola, Seppo Kari ja Tarmo Valkonen (2023a): Suomalaiset yritykset kansainvälisten veroreformien pyörteissä, Etla Raportti 138

Ropponen, Olli, Marika Viertola, Seppo Kari ja Tarmo Valkonen (2023b): The Devil Is in the Details – Suomalaiset yritykset kansainvälisten veroreformien pyörteissä, Etla Muistio 120