Valtioneuvoston U-kirjelmä (U64/2023 vp) koskien direktiiviesitystä yritysten tuloverotusta Euroopassa koskevaksi kehykseksi (BEFIT)

Asiantuntijalausunto eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

1.Tausta

Lausuntopyynnon kohteena oleva U-kirjelmä (U64/2023 vp) käsittelee Euroopan komission syyskuun 12 päivänä 2023 antamaa direktiiviesitystä yritysten tuloverotusta Euroopassa koskevaksi kehykseksi (Befit-esitys).

Esitys pyrkii poistamaan sisämarkkinoiden toiminnan verotuksellisia esteitä ottamalla käyttöön yhtenäiset verotettavan voiton laskemista koskevat säännöt ja siirtymällä yritysverotuksessa konserneihin kuuluvien yksiköiden erillisverotuksesta konsernitason verotukseen. Kumpikin muutos pyrkii yksinkertaistamaan suurten yritysten hallinnollisia velvoitteita ja siten helpottamaan rajat ylittävää liiketoimintaa EU-alueella. Konsernitason yhdistetty verotettava voitto jaettaisiin konsernin yksiköille (emoyhtiö, tytäryhtiöt, kiinteät toimipaikat) kaavamaisella jakomenettelyllä ja kullekin yksiköllе kohdistettu voitto verotettaisiin yksikön asuinmaassa. Lopullinen jakomekanismi määritettäisiin siirtymävaiheen kuluessa. Siirtymäkaudella jako perustuisi konsernin kunkin yksikön voitto-osuuden kolmen vuoden liukuvaan keskiarvoon. Esitys sisältää myös säännökset Befit- mallin verotusmenettelyn ja verohallinnon järjestämiseksi.

Euroopan komissio on valmistellut vastaavan sisältöistä uudistusta 2000-luvun alusta lähtien ja se on antanut vuosina 2011 ja 2016 direktiiviesitykset, jotka on myöhemmin vedetty pois. Nyt annettu esitys poikkeaa eräiden yksityiskohtien osalta aiemmista esityksistä, mutta on rakenteeltaan varsin samanlainen. Yritysverotuksen toimintaympäristö on kuitenkin muuttunut edellisten esitysten ajoista. Viime vuosina on tehty useita kansainvälisen yritysverotuksen kehittämisaloitteita, kuten OECD:n BEPS-toimenpiteet, EU:n ATAP-paketti, OECD:n Pillar 1&2 ja EU:n minimiverodirektiivi. Niistä monet on jo pantu toimeen ja osassa toimeenpano on käynnissä. Uudistuksilla on yhtäältä yhteisiä tavoitteita, jopa päällekkäisyyksiä, ja toisaalta niiden välillä voi nähdä ristiriitaisuuksia. Uudistusten myötä kansainvälisten konsernien verotus on monimutkaistumassa merkittävästi.

2. Näkökohtia liittyen BEFIT-esitykseen

Formula apportionment -mallin eduista ja haitoista

BEFIT-esityksen veromalli koostuu karkeasti ottaen kolmesta elementistä:

- yhtenäiset verotettavan voiton laskentasäännöt (yhteinen veropohja
- yhdistäminen konsernitason verotettavaksi voitoksi (konsolidointi)
- voiton kaavamainen jako konsernin yksiköille ja allokoidun voiton verottaminen yksiköiden asuinmaissa (kaavamainen jako)

Lisäksi tulevat hallinnolliset mekanismit ja siirtymäkaudelle tarkoitetut uudet siirtohinnoittelusäännöt. Mainitut kolme keskeistä elementtiä olivat mukana komission aiemmissa esityksissä ja ne ovat myös keskeisessä roolissa Yhdysvaltojen ja Kanadan osavaltiotason Formula apportionment -järjestelmissä (FA), joita on sovellettu niissä maissa jo pitkään.

Tutkimuskirjallisuudessa FA-mallin etujen on nähty liittyvän erityisesti siihen, että konserniverotuksessa kannusteet voittojen siirtelyyn konsernin korkean verotuksen yksiköistä matalan verotuksen piirissä oleviin yksiköihin poistuvat tai ainakin vähenevät. FA-mallin soveltaminen tarkoittaa myös sitä, että markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta konsernin sisäisen kaupan hinnoittelun ohjenuorana voidaan luopua, mikä yksinkertaistaa verotusta ja vähentää epävarmuutta verotuksen lopputuloksesta. Tämä seuraa yksinkertaisesti siitä, että konsolidoidussa tuloslaskelmassa konsernin sisäiset transaktiot eliminoituvat. Myös Befit-esitykseen ja aiempiin FA-direktiiveihin sisältyvä veropohjasäännösten yhtenäistäminen EU-alueella yksinkertaistaa verotusta ja vähentää yrityksille koituvia hallinnollisia kustannuksia.

On myös kiinnitetty huomiota siihen, että konsolidoinnista automaattisesti seuraava tappioiden ja voittojen tasaaminen yli valtiorajojen parantaisi verotuksen symmetrisyyttä, ts. sitä, että konsernin jossain valtiossa tekemät tappiot tulevat vähennetyiksi positiivisista tuloksista toisissa maissa. Tämä vähentäisi rajat ylittävän liiketoiminnan verotasoon liittyvää epävarmuutta ja kannustaisi osaltaan liiketoiminnan laajentamiseen rajojen yli. Kolikon toinen puoli on toki se, että nykyistä täydellisempi tappiontasaus vähentää verotuottoja.

Mm. Harju ja Kari, 2010; Kauppinen ja Ropponen, 2020, ja Kari, Laitila ja Ropponen, 2018, summeeraavat aihepiirin tutkimuskirjallisuutta.

FA-mallin Akilleen kantapääksi on usein nähty jakomekanismi, erityisesti jos jakotekijöinä käytetään konsernin reaalisen toiminnan sijoittumista kuvaavia (liikuteltavissa olevia) reaalitaloudellisia suureita, kuten aineellista ja aineetonta pääomaa ja palkkasummaa. Jos näin tehdään, jakomekanismi kannustaa siirtämään näihin tekijöihin liittyvää konsernin toimintaa (jakotekijöitä) matalan verotuksen maihin. Tämän piirteen on lisäksi osoitettu kannustavan valtioita verokilpailuun (Kari, Laitila ja Ropponen, 2018). Ongelmien välttämiseksi jakotekijän olisi perusteltua perustaa mahdollisimman vähän liikuteltavissa oleviin tekijöihin, kuten yrityksen myyntien kohdentumiseen. Yhdysvalloissa kehitys onkin vienyt kolmen tekijän jakokaavasta myynteihin perustuvaan jakokaavaan.

Tutkijakeskustelussa ongelmia on nähty liittyvän myös erilaisiin verokynnyksiin ja rajanvetoihin, kuten liikevaihtorajaan ja eurooppalaisen järjestelmän ulkorajaan (eurooppalaiset konsernit vs. Euroopan ulkopuolella toimivat konsernit). Rajanvedot monimutkaistavat järjestelmää, synnyttävät käyttäytymisreaktioita ja luovat erilaiset pelisäännöt rajojen eri puolilla toimiville yrityksille.

Befit-esityksen erityispiirteet

Befit-esitys poikkeaa eräiltä osin komission aiemmista direktiiviesityksistä:

- Befit-esityksessä verotettava voitto lasketaan ensin yksikkökohtaisesti ja yhdistetään sitten konsernitason voitoksi. Aiemmissa esityksissä yhtenäisiä veropohjasääntöjä sovellettiin suoraan konsernin voiton laskentaan.

- Yhtenäiset veropohjasäännökset nojaavat kansainväliseen tilinpäätösstandardiin, jonka tuloksenlaskentaa täydennetään rajallisella määrällä korjauksia. Aiemmissa esityksissä luotiin kokonaan uusi verosäännöstö tuloksen laskentaan. Lisäksi BEFIT-esityksessä jätetään kansallista liikkumavaraa konsernin yksiköille allokoidun veropohjan määrittämiseen.

- BEFIT-esitys jättää lopullisen jakokaavan vielä täsmentämättä. Aiemmissa direktiiviesityksissä ja myös maissa, joissa sovelletaan vastaavaa menettelyä, jakokaava koostuu yleensä aineellisesta omaisuudesta, työvoimapanos ja myynneistä jollain tavalla painotettuna.

Konsernin veropohjan laskeminen aluksi yksikkötasolla ja aggregointi tämän jälkeen konsernin voitoksi tekee voiton laskemisesta monivaiheisen. Tämän voi nähdä monimutkaistavan verotusta.

Komissio lienee päätynyt perustamaan veropohjasäännökset kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin siksi, että neuvoston minimiverodirektiivissä hyödynnetään samaa pohjaa efektiivisen veroasteen laskennassa. Tilinpäätösstandardien käyttöä verotuksen perustana on arvosteltu liiketaloustieteellisessä tutkimuskirjallisuudessa. Hanlon ja Nessa (2023) summeeraavat amerikkalaista keskustelua kirjanpidon tuloslaskennan heikosta soveltuvuudesta verotuksen perustaksi sekä haitallisista sivuvaikutuksista, joita näin toimittaessa voi syntyä.

Jakokaavaa koskevan ratkaisun lykkääminen mahdollisesti jopa pitkälle tulevaisuuteen on yllättävää, sillä keskustelua kaavan sisällöstä on käyty EU:ssa jo 20 vuoden ajan. Befit-esityksessä viitataan OECD:n Pilari 1:ä koskevien ratkaisujen odottamiseen. Pilari 1:n suunnitelmissa uudelleenallokoitavan voiton jakoperuste on poikennut perinteisistä jakokaavoista. Komissio halunnee odottaa Pilari 1:ä koskevan keskustelun asettumista.

Lopullisesta jakokaavasta päättämisen lykkääminen edellyttää väliaikaisen jakomekanismin käyttöä. Siirtymäkaudella konsernin voitto allokoitaisiin konsernin yksiköille voitto-osuuksien perusteella. Voitto-osuudet ovat alttiita verosuunnittelulle. Konsernit voisivat esimerkiksi pyrkiä kasvattamaan matalan verotuksen maassa toimivan yksikön osuutta siirtämällä sille voittoja muista yksiköistä. Tämän ongelman välttämiseksi esityksessä ehdotetaan siirtohinnoittelun valvontaan uusia säännöksiä, millä olisi verotusta monimutkaistavia vaikutuksia.

Befit-esityksen antaminen keskeneräisenä tilanteessa, jossa minimiverodirektiiviä ollaan juuri implementoimassa ja OECD:n Pilari 1 -esitystä odotellaan, on yllättävää. Befitin ja minimiyhteisöveron voi nähdä päällekkäisiki toimenpiteiksi pyrittäessä vähentämään kansainvälistä verosuunnittelua. Tältä osin ne ovat pikemminkin vaihtoehtoisia veromalleja kuin samanaikaisesti sovellettavaksi sopivia. Befit toki pyrkii lisäksi yksinkertaistamaan konsernien verotusta, mikä ei sisälly minimiveron tavoitteisiin. Befit kuitenkin toisi uuden verojärjestelmän vanhojen päälle poistamatta aiempia ja tästä syystä se pikemminkin lisää yritysverotuksen monimutkaisuutta kuin vähentää sitä.

3. Lopuksi

Edellä tarkastellulla Befit-direktiiviesityksillä on kannatusta ansaitsevat tavoitteet, mihin myös U-kirjelmässä viitataan. Mikäli näissä tavoitteissa onnistutaan, esityksellä mitä todennäköisimmin on suotuisia vaikutuksia sisämarkkinoiden toimintaan ja myös suomalasiin yrityksiin. On kuitenkin aihetta epäillä tavoitteiden toteutumista. Uudistus toisi uuden lisäkerrostuman jo ennestään monimutkaiseen kansainvälisten konsernien verotukseen poistamatta juurikaan aiempia elementtejä. Tähän viitataan myös U-kirjeessä. Lisäksi Befit-mallin yhteensopivuutta muiden toteutus- ja valmisteluvaiheessa olevien kansainvälisen verotuksen uudistushankkeiden kanssa on aihetta epäillä.

U-kirjelmässä on kiinnitetty huomiota Befit-esityksen kohtiin, joiden työstämistä on syytä vielä jatkaa. Kirjelmän lievästi varauksellinen suhtautuminen komission esitykseen vaikuttaa perustellulta.

Mikael Collan
Ylijohtaja

Seppo Kari
Johtava tutkija

Lähteet:

Hanlon, Michelle ja Nessa, Michelle (2023): The use of financial accountig information in the OECD BEPS 2.0 project: A discussion of the rules and concerns. National Tax Journal 76, 193-232.

Harju, Jarkko ja Kari, Seppo (2010): Yritysveropohjan harmonisoimisen vaikutus Suomen yhteisöverotuottoon, VATT Tutkimukset 51.

Kari, Seppo & Laitila, Jussi & Ropponen, Olli (2018): Investment Incentives and Tax Competition under the Allowance for Growth and Investment (AGI), VATT Working Papers 110.

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