ASIANTUNTIJALAUSUNTO
Marianne Malmgrén
OTT, dosentti, varatuomari
22.11.2023

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE

Asia: Lausunto valtioneuvoston kirjelmästä eduskunnalle komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi pienten ja keskisuurten yritysten kotipaikkaan perustuvasta verotusjärjestelmästä (U 65/2023 vp)

Alla on pyydetty lausuntoni valtioneuvoston kirjelmästä eduskunnalle komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi pienten ja keskisuurten yritysten kotipaikkaan perustuvasta verotusjärjestelmästä (U 65/2023 vp, jäljempänä myös valtioneuvoston kirjelmä). Lausunnossa keskitytään Suomen kannan muodostuksessa huomioon otettaviin seikkoihin.

1 Direktiiviehdotuksen pääkohdat

Valtioneuvoston kirjelmä käsittelee komission ehdotusta neuvoston direktiiviksi mikroyrityksiä sekä pieniä ja keskisuuria yrityksiä koskevan päätoimipaikkaverotukseen perustuvan järjestelmän perustamisesta sekä direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta (COM(2023) 528 final, jäljempänä mm. HOT-direktiivi tai direktiiviehdotus). Komission ehdotuksen mukaan HOT-direktiiviä sovellettaisiin vuoden 2026 alusta.

Direktiiviehdotusta perustellaan sillä, että se on tarpeen sisämarkkinoiden toimivuuden kannalta. Ehdotuksessa viitataan tältä osin SEUT 115 artiklaan. Ehdotuksen hyväksyminen edellyttää jäsenvaltioiden yksimielisyyttä.

HOT-direktiivi ja erillinen direktiiviehdotus yritysten tuloverotusta Euroopassa koskevaksi kehykseksi (COM(2023) 532 final, BEFIT) merkitsevät erikokoisten yritysten verotuksen erojen lisäämistä. BEFIT-ehdotus olisi pakollinen vain konserneille, joiden kokonaisliikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa. HOT-direktiivi soveltuisi pieniin ja keskisuuriin yrityksiin.

HOT-diretiivi pyrkii yksinkertaistamaan pk-yritysten verotusta ja vähentämään verotuksen hallinnollisia kustannuksia. Direktiiviehdotuksen johdannossa tuodaan esille nykyisten yritysverosäännösten monimutkaisuus ja 27 jäsenvaltion erilaisiin verojärjestelmiin liittyvät ongelmat. Veroilmoituskustannuksia pidetään rajat ylittävän liiketoiminnan esteenä. *Direktiiviehdotuksen tavoite kotivaltionsa ulkopuolella toimivien yritysten verotuksen yksinkertaistamisesta ja hallinnollisten kustannusten vähentämisestä on kannatettava.*

Direktiiviehdotuksen mukaan yritys voisi valita seuraavista vaihtoehdoista:

1. nykyjärjestelmän eli ”erillisen” verotuksen pääkonttorivaltiossa ja kiinteän toimipaikan valtiossa tai
2. veroilmoituksen tekemisen sekä verotuksen toimittamisen myös kiinteän toimipaikan osalta pääkonttorivaltiossa.

Valinta tehtäisiin viiden vuoden määräajaksi. Ehdotuksen perusajatus on, että pääkonttorivaltio määrittää kiinteän toimipaikan tulon veropohjan ja toimittaa verotuksen sekä siirtää verotulot kiinteän toimipaikan valtioon. Kiinteän toimipaikan valtio määrittää kiinteän toimipaikan syntymisen sekä kiinteän toimipaikan tuloon sovellettavan verokannan.

2 Ehdotuksen merkitys ja jatkovalmistelussa huomioon otettavia seikkoja

Direktiiviehdotus *tarkoittaa siinä olevan sääntelykokonaisuuden siirtämistä EU:n toimivaltaan*. HOT-direktiivissä tämä tarkoittaisi mm., että veropohjan määrittäminen ei olisi enää Suon toimivallassa. Toimivalta veropohjan määrittämisessä erotettaisiin toimivallasta verokannan määrittämisessä. Toimivallan siirron osalta on tärkeää verrata direktiivisääntelyn etuja ja mahdollisia haittoja. Toimivallan siirron jälkeen sääntely on direktiiviin sisältyvien säännösten osalta EU:n yksinomaisessa toimivallassa. Tällä on välitön *yhteys kansallisen veropolitiikan keinovalikoimaan*. EU-tason verosääntelylle on ominaista lähestymistapa, jossa yksittäisiä direktiiviehdotuksia esitetään ilman EU:n yhtenäistä kattavaa veropolitiikkaa eli lähdetään liikkeelle yksittäisistä direktiiveistä eikä kiinnitettä erityistä huomiota EU-tason veropolitiikan kokonaisuuteen ja ehdotetun EU-lainsäädännön vaikutuksiin kansalliseen veropolitiikkaan. Verolinjauksia tuodaan esille lähinnä komission tiedonannoissa ja komission puheenjohtajan puheenvuoroissa. Verodirektiivit esitellään usein pääasiassa keinoina, joilla toteutetaan muiden politiikka-alueiden tavoitteita. EU-veropolitiikka olisi tärkeää yhteensovittaa jäsenvaltioiden kansallisen veropolitiikan kanssa. Tämä on entistä tärkeämpää, koska viime vuosina on hyväksytty useita uusia direktiivejä, joissa säädellään yritysverotuksen substanssista. Jatkossakin uusia direktiiviehdotuksia tullee edelleen käsittelyyn.

Jäsenvaltioiden budjettitalouden näkökulmasta arvio ehdotuksen vaikutuksista kansallisiin verokertymiin on tärkeä. Arviossa olisi pyrittävä ottamaan huomioon myös ehdotuksen dynaamiset vaikutukset. Arviot verokertymävaikutuksista kuitenkin puuttuvat HOT-direktiivistä.

Samanaikaisesti HOT-direktiivin kanssa annettiin kaksi muuta direktiiviehdotusta. Nämä ovat direktiiviehdotus yritysten tuloverotusta Euroopassa koskevaksi kehykseksi (COM(2023) 532 final, BEFIT) ja ehdotus neuvoston direktiiviksi siirtohinnoittelusta (COM(2023) 529 final, siirtohinnoitteluehdotus). Kolmen laajan direktiiviehdotuksen antaminen samanaikaisesti ei välttämättä ole ajoituksellisesti toimivaa. Näin erityisesti, kun vuoden 2024 alusta sovellettavaksi tulevaa konsernien vähimmäisverodirektiiviä ((EU) 2022/2523) ei ole vielä saatettu voimaan kansallisesti kaikissa jäsenvaltioissa. Aikataulu on ongelmallinen, vaikka nyt ehdotettuja direktiivejä sovellettaisiinkin vasta myöhemmin. Ehdotetut direktiivit tarkoittavat, että yritysten verotuksellinen toimintaympäristö on jatkuvassa muutoksessa. Tämä lisää sekä yritysten että verohallintojen kustannuksia ja sitoo voimavaroja ainakin lyhyellä aikavälillä. Näin siitä huolimatta, että ehdotusten tavoitteet, kuten hallinnollisen taakan vähentäminen ja rajat ylittävän yritystoiminnan lisääminen, ovat hyviä ja perusteltuja. Tältä osin on tärkeä arvioida, onko ehdotusten pitkän aikavälin hyöty sellainen, että lyhyen aikavälin lisääntyneet kustannukset ja voimavarojen sitominen ovat perusteltuja.

HOT-direktiivi täyttää SEUT:n *toissijaisuusperiaatteen vaatimukset*, kuten valtioneuvoston kirjelmässäkin on todettu. Mikäli ehdotettu pääkonttoriverojärjestelmä halutaan toteuttaa, sen tavoitteita ei voida saavuttaa riittävässä määrin yksittäisten jäsenvaltioiden toimilla. Ehdotus ei kuitenkaan välttämättä saavuta sille asetettuja tavoitteita ja se luo monia uudenlaisia ongelmia ja kysymyksiä eikä välttämättä tavoitellusti vähennä hallinnollista taakkaa. Tältä osin HOT-direktiivi on osittain *ongelmallinen SEUT:n suhteellisuusperiaatteen kannalta*. Osa ongelmista

voitaneen ratkaista direktiiviehdotuksen jatkokäsittelyssä. Osa on kuitenkin perustavanlaatuisia kysymyksiä. Näitä eritason ongelmia ja kysymyksiä käsitellään osittain tarkemmin seuraavassa ja niitä on otettu huomioon myös valtioneuvoston kirjelmässä. Kirjelmässä on katsottu, että direktiiviehdotuksen katsotaan olevan kokonaisuutena arvioiden suhteellisuusperiaatteen mukainen.

Järjestelmän *valinnanvaraisuus* on toisaalta hyvä, mutta toisaalta se myös monimutkaistaa verojärjestelmää ja saattaa lisätä verosuunnittelumahdollisuuksia, vaikka direktiiviehdotuksessa pyritään estämään näitä. *Verojärjestelmä monimutkaistuu*, koska jäsenvaltioissa on pidettävä yllä rinnakkaisia järjestelmiä. Ehdotuksella voi myös olla *vaikutuksia pääkonttorivaltion valintaan*. Järjestelmä saattaa myös olla *hankala yhteensovittaa voitonjaon verotukseen perustuvien verojärjestelmien kanssa*, kuten esim. Viron järjestelmä. Näitä seikkoja on tuotu esille valtioneuvoston kirjelmässä.

Valtioneuvoston kirjelmässä todetaan, että ehdotus koskisi Suomessa vain ”suhteellisen pientä osaa yrityksistä”. Tämä vaikuttaa ainakin Suomen näkökulmasta siihen, onko *hallinnollisen taakan vähentäminen* tavoiteltavaa direktiivisääntelyllä.

Ehdotus ei poista jäsenvaltioiden verojärjestelmien eroja ja niihin liittyviä ongelmia, mutta vähentää niitä verovelvollisten näkökulmasta osittain veropohjan määrittelyn osalta. Ehdotus pienentänee ainakin jonkin verran kiinteän toimipaikan kautta toisessa jäsenvaltiossa toimivan yrityksen veroilmoitusmenettelyyn liittyviä kustannuksia. Kuitenkin pääkonttorivaltioon tehtävässä veroilmoituksessakin olisi edelleen ilmoitettava erikseen kiinteän toimipaikan tulos. Toisaalta ehdotus tarkoittaa sitä, että veroilmoitusmenettelyä ja verohallintojen tietojärjestelmiä olisi muutettava, jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa olisi lisättävä ja jäsenvaltioiden olisi jatkossa siirrettävä perittyjä veroja kiinteän toimipaikan valtioon. Nämä muutokset aiheuttavat ainakin alussa kustannuksia erityisesti kansallisille verohallinnoille.

Direktiiviehdotus *lisää* omalta osaltaan *suurten yritysten ja pk-yritysten verotuksellisia eroja*. Toisaalta HOT- ja BEFIT-ehdotukset täydentävät toisiaan. HOT-direktiivin soveltamisalaan kuuluvat yritykset voivat kasvaessaan valita BEFIT-ehdotuksen, jossa sääntely on laajempi kuin HOT-direktiivin veroilmoitusmenettely. BEFIT-ehdotuksessa myös mm. harmonisoidaan veropohjaa.

HOT-direktiivi on ongelmallinen sikäli, että jäsenvaltiossa toimivia *erillisiä yrityksiä ja ulkomaisten yhtiöiden kiinteitä toimipaikkoja verotettaisiin eri tavalla*. Tämä saattaa merkitä *kilpailuetua kiinteän toimipaikan muodossa toimiville yrityksille* verrattuna paikallisesti toimiviin yhtiöihin, jos kiinteää toimipaikkaa verotetaan HOT-direktiivin mukaisen verotuksenvalinnan takia edullisemmin kuin paikallista yhtiötä. Toisaalta erilainen verotus voi olla myös ristiriidassa verosopimusten kiinteän toimipaikan syrjintäkieltomääräysten kanssa.

Esille nousee myös kysymys EU:n perusoikeuskirjan (2000/C364/01) *yhdenvertaisuudesta*. Tämä koskee erityisesti ehdotuksen soveltamisalaa, koska ehdotusta ei sovellettaisi toisessa valtiossa oleviin tytäryhtiöihin. Verotus olisi toimintamuodon perusteella erilaista. Asia ei tältä osin välttämättä ole EU:n perusoikeuskirjan osalta niin yksiselitteinen kuin direktiiviehdotuksessa todetaan. Yhdenvertaisuuskysymystä arvioidaan valtioneuvoston kirjelmässä erityisesti perustuslain näkökulmasta. Tarkastelussa päädytään siihen, että ”yhdenvertaisuuspoikkeamia voitaneen kokonaisuutena arvioiden pitää perusteltuina ja hyväksyttävinä direktiiviehdotuksen taustaa ja tavoitteisiin peilattuna”. Ehdotuksen EU:n perusoikeuskirjan ja perustuslain

mukaisuutta on kuitenkin toivottavaa arvioida vielä jatkovalmistelussa, koska valintaoikeutta ei ole kaikilla verovelvollisilla. Esimerkiksi Suomessa toimiva osakeyhtiö ei voi valita sääntelyä, jos sillä ei ole kiinteää toimipaikkaa toisessa valtiossa, mutta toisessa EU-valtiossa oleva yhtiö voi valita sääntelyn ja tietyissä tilanteissa maksaa Suomeen vähemmän veroja kuin paikallinen yhtiö. Tältä osin on pohdittava, toteutuuko yhdenvertaisuus. Arvioon voi vaikuttaa myös se, että ulkomaisen yhtiön hallinnolliset velvoitteet eivät ehdotuksen tilanteessa välttämättä kevene merkittävästi, koska yhtiön olisi edelleen rekisteröidyttävä kiinteän toimipaikan valtiossa mm. työnantajavelvollisuuksien hoitamiseksi. Lisäksi sääntelyn soveltamisessa esim. asennus-, rakennus- ja kokoonpanotoimintaan voi olla vaikeuksia. Näiden osalta kiinteän toimipaikan muodostuminen edellyttää esim. verosopimuksessa määrätyn määräajan ylittymistä. Yleensä määräaika on 12 kuukautta. Mahdollista on, että näissä toiminnoissa oletetaan projektin alkaessa, että määrä aika ei ylity, mutta tilanne muuttuu myöhemmin ja määräaika ylittyykin. Epäselvyys kiinteän toimipaikan syntymisestä voi aiheuttaa vaikeuksia valita HOT-direktiivin mukainen verotus ja noudattaa päätoimipaikkaverotusta koskevien sääntöjen soveltamiseen liittyviä määräaikoja. Lopputuloksena olisi *toimialaan perustuva erilainen verotus*. Asiaa on toivottavaa selvittää jatkovalmistelussa.

HOT-direktiivistä tai komission vaikutusarvioraportista (COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT, IMPACT ASSESSMENT REPORT, Accompanying the document Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE establishing a Head Office Tax system for micro, small and medium sized enterprises, and amending Directive 2011/16/EU) ei käy ilmi, että siinä olisi arvioitu, miten direktiiviehdotus *vaikuttaa verokertymään* kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa. Arvion laatiminen jatkovalmistelussa olisi tärkeää. Arviossa olisi toivottavaa ottaa huomioon dynaamiset vaikutukset, kuten mahdollinen hallinnollisen taakan pienentymisen vaikutus rajat ylittävän toiminnan lisääntymiseen ja liikevaihdon kasvuun. Valtioneuvoston kirjelmässä on kommentoitu ehdotuksen taloudellisia vaikutuksia Suomessa.

3 Suomen kannan muodostuksessa huomioon otettavaa

Valtioneuvoston kirjelmässä *HOT-direktiivin tavoitteita* pidetään kannatettavina. Tämä näkemys on perusteltu.

Direktiiviehdotukseen suhtaudutaan kuitenkin kirjelmässä *erittäin varauksellisesti*. Edellä kohdassa 2 todetun perusteella tämä näkemys on perusteltu. Syynä tähän on mm. se, että ei ole varmuutta siitä, miten paljon HOT-direktiivi vähentäisi soveltamisalaan kuuluvien yritysten hallinnollista taakka. Ongelmana on siis se, että direktiiviehdotuksen tavoitteet eivät välttämättä toteudu eikä se tee verotuksesta yksinkertaisempaa.

Myös valtioneuvoston kirjelmässä oleva kanta siitä, että ehdotus ”ei saisi aiheuttaa haittaa kotimaisten *yhtiöiden kilpailukyvylle*” on tärkeä ja perusteltu. Tämä liittyy yleiseen kysymykseen ehdotuksen suhteesta *yhdenvertaisuuteen*, jota on käsitelty edellä kohdassa 2.

Valtioneuvoston kirjelmässä tuodaan myös esille, tarve saada jatkovalmistelussa *tarkemmat hallinnolliset ja taloudelliset vaikutusarviot*. Tämä on tärkeää ja vaikuttaa koko ehdotuksen tavoitteiden toteutumiseen.

Myös ehdotuksen *teknisten yksityiskohtien tarkempi tarkastelu* jatkovalmistelussa on tärkeää, kuten kirjelmässä todetaan. Jatkovalmistelussa olisi tarkasteltava mm. seuraavia yksityiskohtia:

- Miten *kiinteän toimipaikan ja pääliikkeen väliset transaktiot*, joihin pitäisi soveltaa siirtohinnoitteluperiaatteita otetaan huomioon pääliikkeen kotivaltiossa määritettäessä kiinteän toimipaikan verotettavaa tuloa?
- Sovelletaanko *kiinteän toimipaikan tappiontasaukseen* pääkonttorivaltion vai kiinteäntoimipaikan valtion säännöksiä (tappion vähennysaika, omistajanvaihdokset ja mahdollinen loss-carry-back)? Miten näiden säännösten soveltaminen ratkaistaan niiden kiinteiden toimipaikkojen osalta, jotka ovat jo olemassa, kun pääkonttori tekee päätöksen HOT-direktiivin soveltamisesta?
- Miten ehdotus *vaikuttaa verosopimusten soveltamiseen* niin EU-valtioiden kuin niiden ja ns. kolmansien valtioiden välillä? Missä valtiossa poistetaan eri tilanteissa tulon kaksinkertainen verotus? Poistaako esimerkiksi pääkonttorivaltio kolmannesta valtiosta saadun tulon kaksinkertaisen verotuksen ennen verojen siirtämistä kiinteän toimipaikan valtioon? Edellä mainituilla kysymyksillä voi olla Suomessa vaikutusta mm. ns. menetelmälain (1552/1995) hyvityksen enimmäismäärän laskentaan.
- Miten *kiinteän toimipaikan ennakkoverojen määrääminen* toteutetaan? Tällä on vaikutusta verotulojen jaksotukseen kiinteän toimipaikan valtiossa.