22.11.2023

Moritz Scherleitner,

OTT, MSc. (WU),

Assistant Professor, Aalto-yliopisto

Eduskunnalle

Asia: U 63/2023 vp Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi siirtohinnoittelusta[1]

Yhteenveto:

- Euroopan komissio antoi 12. päivänä syyskuuta 2023 ehdotuksen neuvoston direktiiviksi siirtohinnoittelusta.
- Yhdenmukaistamalla markkinaehtoperiaatteen soveltamista pyritään poistamaan yritysten riskiä joutua oikeusriitoihin ja kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi. Direktiiviehdotus on kannatettava valtioneuvoston mainitsemista syistä.
- Sääntelyllä ei liene Suomen kannalta suurta suoranaista vaikutusta, mutta se on silti sisämarkkinan kannalta tarpeellista. Direktiivi auttanee myös ennaltaehkäisemään siirtohinnoittelun kautta valtiontuen antamista.

[1] Haluaisin kiittää FM Riitta Kärkeä kielentarkastuksesta, ja Noora Mäkeä kommenteista.

1.Lausunto

Konsernin sisäinen kauppa on merkittävää maailmankaupassa. Siihen yleensä soveltuvien OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan etuyhteysosapuolten välisissä rajat ylittävissä liiketoimissa on noudatettava ehtoja, joita olisi käytetty vertailukelpoisessa tilanteessa toisistaan riippumattomien yritysten välillä. Tätä kutsutaan markkinaehtoperiaatteeksi (arm´s length principle), ja se on yksi kansainvälisen verojärjestelmän keskeisimpiä lähtökohtia.

Markkinaehtoperiaatteen tulkintaa pyritään yhdenmukaistamaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kautta. Vaikka nämä jatkuvasti päivitetyt ohjeet ovat olleet tärkeä tulkintalähde, niiden sitovuus silti vaihtelee. Tämä aiheuttaa monenlaisia ongelmia yrityksille, mukaan lukien epävarmuutta ja kaksinkertaista verotusta.

Siirtohinnoittelu ei ole tarkkaa tiedettä, eikä yhdenmukainen siirtohinnoitteluohjeiden soveltaminen sinällään muuta siitä. Kuitenkin, jos pyritään välttämään mahdollisimman pitkälle sitä, että markkinaehtoisen hinnan määrittämiseen käytetään paikoittain (jopa) erilaisia ohjeita, se olisi selvästi askel eteenpäin. Siirtohinnoitteludirektiivillä tämän voisi saavuttaa ainakin EU:n sisällä. Lisäksi EU:n siirtohinnoitteludirektiivin avulla siirtohinnoitteluohjeiden tulkinta olisi EUT:n toimivallan piirissä. Tämä lisäisi merkittävällä tavalla oikeusvarmuutta.

Kun Suomi, kuten monet muut EU-maat, seuraa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita, direktiivi ei merkitsisi Suomelle isoa muutosta, eikä direktiivillä olisi Suomessa suurta suoranaista vaikutusta. Tämä vaikutus lienee erilainen tietyissä toisissa EU-maissa. Ensinnäkin on viisi EU-maata (Malta, Kypros, Bulgaria, Kroatia, Romania), jotka eivät ole OECD:n jäseniä. On mahdollista, että ne vastustavat direktiiviä. Lisäksi on OECD-maita, jotka Komissio on haastanut EU:n valtiotukisääntöjen perusteella, koska ne eivät Komission mukaan ole soveltaneet markkinaehtoperiaatetta oikein. On odotettavissa, että kyseessä olevat maat suhtautuvat direktiiviehdotukseen hyvin varauksellisesti. Tässä yhteydessä voisi todeta, että se, että Komissio on hävinnyt esimerkiksi Fiatin tapauk-

sessa (C-885/19 P and C-898/19 P),[2] kertonee jotain siitä, että nykytila ei ole optimaalinen ja siirtohinnoitteludirektiivi on tarpeellinen siitä huolimatta, että nykyään myös erilaiset EU-säännökset, kuten Art. 6 ATAD, tai minimiverotus puuttuvat asiaan.

Valtioneuvoston kannanotto koskien direktiiviehdotuksessa Komissiolle esitettyä valtaa antaa delegoituja säädöksiä on perusteltu. Valtioneuvoston pyrkimys ottaa legaliteettiperiaate huomioon on myös perusteltu, etenkin sen varmistamiseksi, että jäsenvaltiot noudattaisivat kulloinkin uusimpia päivitettyjä OECD:n siirtohinnoitteluohjeita, direktiiviehdotuksessa esitetään SEUT 218 artiklan 9 kohdassa tarkoitetun menettelyn soveltamista. Tätä menetelmää ei ole vielä käytetty verotuksessa,[3] ja täten se vaatii lisätutkimusta. Ainakin lähtökohtaisesti en kuitenkaan näe tässä suhteessa suurempia esteitä tai ongelmia.

[2] Ks. täältä osin EUT: Fiat, paras. 95-97:

[O]n ensinnäkin korostettava, että koska kyseistä alaa ei ole yhdenmukaistettu, ”markkinaehtoisen” tuloksen määrittämisen mahdollistavien menetelmien ja edellytysten mahdollinen asettaminen kuuluu jäsenvaltioiden harkintavaltaan. Vaikka OECD:n jäsenvaltiot tunnustavat markkinaehtoperiaatteen käyttämisen edut yhtiöiden voittojen asianmukaisessa kohdentamisessa eri maiden välillä, kyseisten valtioiden välillä on huomattavia eroja siinä, kuinka siirtohinnoittelumenetelmiä sovelletaan yksityiskohtaisesti. Kuten komissio on itse maininnut […], OECD:n suuntaviivoissa luetellaan useita menetelmiä liiketoimien markkinaehtoisten siirtohintojen arvioimiseksi ja voiton jakamiseksi samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välillä.

Lisäksi on niin, että vaikka oletettaisiin, että kansainvälisen verotuksen alalla vallitsee tietty yksimielisyys siitä, että taloudellisesti toisiinsa sidoksissa olevien yhtiöiden liiketoimia ja erityisesti konsernin sisäisiä liiketoimia on arvioitava verotuksessa niin kuin niistä olisi sovittu taloudellisesti riippumattomien yhtiöiden välillä, ja näin ollen useat kansalliset toimivaltaiset veroviranomaiset hakevat ohjeistusta OECD:n suuntaviivoista laatiessaan siirtohintoja ja valvoessaan niitä, niin ainoastaan kansalliset säännökset ovat merkityksellisiä […] kun arvioidaan, onko tiettyjä liiketoimia tutkittava markkinaehtoperiaatteen valossa ja kun tarvittaessa selvitetään, poikkeavatko siirtohinnat, jotka muodostavat verovelvollisen verotettavien voittojen määräytymisperusteen ja määrittävät niiden jakautumisen asianomaisten valtioiden välillä, markkinaehtoperusteisesta tuloksesta vaiko eivät. Tutkittaessa SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan veroedun olemassaoloa ja määritettäessä yrityksen normaalia verorasitusta ei siis voida ottaa huomioon kyseiseen kansalliseen verojärjestelmään kuulumattomia muuttujia ja sääntöjä, ellei kyseisessä järjestelmässä nimenomaisesti viitata niihin.

Edellä esitetty toteamus ilmentää verotuksen laillisuuden periaatetta, joka kuuluu unionin oikeusjärjestykseen yleisenä oikeusperiaatteena ja joka edellyttää, että veron maksuvelvollisuudesta sekä veron aineellisia ominaisuuksia määrittävistä kaikista olennaisista osatekijöistä on säädettävä lailla, ja verovelvollisen on voitava ennakoida ja laskea maksettavan veron määrä sekä määrittää, milloin hänen on maksettava vero (ks. vastaavasti tuomio 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, 39 kohta).

[3] Jasper Korving, ‘Interpretation of EU (Direct) Tax Directives: The Judges Will Decide’ in Johan Lindholm and Anders Hultqvist (eds), *The Power to Tax in Europe* (1st edn, Hart Publishing 2023) <http://www.bloomsburycollections.com/book/the-power-to-tax-in-europe/ch11-interpretation-of-eu-direct-tax-directives-the-judges-will-decide/> accessed 27 February 2023.

Huomasin myös, että valtioneuvosto ilmaisee periaatteessa kielteisen kannanoton koskien verotusvallan vähentämistä kansallisella tasolla. Tämä on tietenkin poliittinen päätös, jonka eduskunta on vapaa tekemään. Mielestäni on silti syytä reflektoida asiaa avoimesti ja tapauksesta riippuen. Joskus voi olla Suomen intressissä, että asiakokonaisuus jatkossakin säännellään kansallisella tasolla. Joskus sen sijaan ei ole niin. Etenkin yhtiöverotuksessa, jossa sisämarkkinan edistäminen on tapahtunut viime aikoina etenkin kiristämällä väärinkäyttösääntelyä, voisi mielestäni periaatetasolla sanoa, että on Suomen ja suomalaisten yritysten intressissä, jos aggressiivista verokilpailua vaikeutetaan, ja näin tehden vähennetään yrityksille asetettua painetta lähteä siihen mukaan kilpailukyvyn säilyttämiseksi. Vaikka on harmillista, että hankkeet kuten minimiverotus ovat kalliita implementoida, ja voisivat puhtaasta kotimaisesta näkökulmasta tuntua turhalta, on silti syytä nähdä laajempi kuva, ja etenkin vaikutus koko sisämarkkinalle ja suomalaisten yritysten mahdollisuuksiin kilpailla siellä. Tämä on tietenkin aika yksinkertaistettu avaus koko problematiikasta, ja monilta osin onkin perusteltua säilyttää verotusvalta kansallisella tasolla. Henkilöverotuksessa tai kiinteistöverotuksessa esimerkiksi ei harmonisointia tarvita eikä myöskään Komissio sitä vaadi. Yhteisöverojen kannalta tilanne on erilainen, ja etenkin markkinaehtoperiaatteen kannalta. Markkinaehtoperiaatetta kuitenkin sovelletaan kaikkialla minkä vuoksi on vaikea ymmärtää, miksi tätä ei edes EU:ssa voida yhdenmukaisesti soveltaa.

Argumentti, jolla voidaan mielestäni perustellusti vastustaa siirtohinnoitteludirektiiviä on, että se vahvistaa kaksi periaatetta (markkinaehtoperiaate ja erillisyhtiöperiaate), jotka toimivat suhteellisen huonosti – etenkin verrattuna siihen, mitä kirjallisuudessa esitetään vaihtoehtoisina verojärjestelminä (kuten esim. nk. Discounted Cash Flow Based Taxation).[4] Pitää kuitenkin hyväksyä, ettei sellaista paradigmamuutosta tulla lähitulevaisuudessa tekemään, vaan me pysymme ainakin lähitulevaisuudessa tässä ”second best” kansainvälisessä verojärjestelmässä, jossa parhaillaan ollaan. Siinä on perusteltua varmistaa, että markkinaehtoperiaatetta, järjestelmän kantavana periaatteena, joka on luonnollisesti vaikea ja tulkinnanvarainen, sovelletaan mahdollisimman yhdenmukaisella tavalla.

[4] Michael P Devereux and others, *Taxing Profit in a Global Economy* (1st edn, Oxford University PressOxford 2021) <https://academic.oup.com/book/39640> accessed 20 March 2023.

Näin ollen puollan valtioneuvostoa siinä, että direktiiviehdotusta kannatetaan jatkossa. Mikäli ilmenee, ettei yksimielisyyttä voida saavuttaa, olisi mielestäni syytä pyrkiä saavuttamaan direktiivi ainakin SEU artikla 20 mukaisella tiiviimmällä yhteistyöllä.

Apulaisprofessori, Moritz Scherleitner, OTT, MSc. (WU) Espoo, 22.11.2023

Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu
Laskentatoimen laitos

Postiosoite
PL 21210
00076 AALTO

Käyntiosoite
Ekonominaukio 1
Espoo

Puhelin 09 47001
Y-tunnus 2228357-4

www.aalto.fi
etunimi.sukunimi@aalto.fi
VAT FI22283574

22.11.2023

Liite 1 – lausunto Valtiovarainministeriölle)

Valtiovarainministeriölle

Asia: Lausuntopyyntö komission yritysverotusta koskevista direktiiviehdotuksista

Lausuntonani direktiiviehdotuksesta esitän seuraavaa:

Minulta pyydetiin lausuntoa koskien kolmea Komission direktiiviehdotuksista:

1) “Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on Business in Europe: Framework for Income Taxation (“BEFIT”)
2) Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE establishing a Head Office Tax system for micro, small and medium sized enterprises, and amending Directive 2011/16/EU (“HOT”)
3) Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on transfer pricing

Pöydällä olevat direktiiviehdotukset merkitsisivät selkeästi isoa askelta eteenpäin eurooppalaisessa integraatiossa yritysverotuksen osalta. Lausuntojen antamiselle varattu aika on erittäin lyhyt, mutta koska kyse on historiallisesta muutoksesta, haluan kuitenkin tuoda esille muutamia seikkoja.

Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu
Laskentatoimen laitos

Postiosoite
PL 21210
00076 AALTO

Käyntiosoite
Ekonominaukio 1
Espoo

Puhelin 09 47001
Y-tunnus 2228357-4

www.aalto.fi
etunimi.sukunimi@aalto.fi
VAT FI22283574

Strukturoin lausuntoni seuraavasti. Ensin katson asioita ”norsunluutornista” ja ilmaisen ajatukseni isomassa kuvassa. Tästä ei liene virkamiehille ja päätöksentekijöille suurta hyötyä käsillä olevien direktiiviehdotusten arvioinnissa – mutta kyseinen tarkastelu voi tuoda näkökulmia, jotka voitaisiin jatkokäsittelyssä ottaa huomioon. Motivaationi tämän kappaleen kirjoittamiseen on siinä, että ehdotettu muutos on ennennäkemättömän iso, ja vallitseva päätöksenmekanismi huomioon ottaen (yksimielisyys Neuvostossa), se on myös pysyvä ja sitoo näin tulevia sukupolvia; samalla tavalla kuin ALV-direktiivi, joka on – raskaiden muutosprosessien ja ”lehmänkauppojen ” takia – jäänyt ajastaan jälkeen. Saksaa lukeneille lukijoille voisin muistuttaa Goethen kuuluisasta ”Zauberlehrling” tarinasta. Siinä loihdittiin esiin henkiä, joista ei lopulta enää päästy irti. Ja pelottavinta lienee se, että tämä sama metafora toistuu lähes kaikissa jutuissani ja esityksissäni, koskien mitä tahansa muutosta EU:n tasolla.

Tämän jälkeen otan kantaa itse direktiiviehdotuksiin. Sitä varten poistun ”norsunluutornistani” ja yritän pragmaattisesti – vaikka lyhyesti - kertoa mielipiteeni asiasta.

1) Onko laaja integraatio yritysverotuksessa tarpeellinen?

Periaatteessa on. Kuten Komissio tuo ymmärrettävästi esiin, yrityksille on hankalaa soveltaa 27 eri yritysverojärjestelmää, silloin kun ne toimivat aktiivisesti koko EU:n alueella. Loppujen lopuksi (mukaan lukien Viron järjestelmä), tarkoitus on joka tapauksessa laskea jostakin veropohjasta maksettavien verojen määrä. Tämähän ei muutu, jos veropohja lasketaan samalla tavalla. EU-maat asettavat yrityksille turhaa byrokratiaa, vaatiessaan, että jokaisessa maassa tämä harjoitus pohjautuu eri lainsäädäntöön. Tällöin jokainen verojärjestelmä tulee ymmärtää ja tulkintakysymykset selvittää. Tiedot, jotka kerätään ja raportoidaan, voivat olla erilaisia ja vaikka yritys kuinka pyrkii tekemään kaikki oikein, tämä ei takaa sitä, että eri maiden viranomaiset olisivat samaa mieltä lain tulkinnasta ja tuplaverotuksen poistamisesta. Lisäksi eri järjestelmät voivat pitää sisällään erilaisia insentiivejä, jolloin toimintaa voi joutua adaptoimaan verotuksen optimoimiseksi. Näin ollen, vaikka muutos on itsessään kallista, on järkevää muuttaa järjestelmää niin, että riittää, kun ymmärtää, raportoi ja soveltaa vain yhtä yritysverojärjestelmää.

Voisin kuvitella, että yritykset näkisivät yhden EU-yritysverojärjestelmän ihanteellisena. Etenkin ne yritykset, jotka joutuvat väkisinkin mukaan valtioiden verokilpailuun, tai sellaiset, jotka joutuvat kilpailemaan kyseisten yritysten kanssa. Asia ei kuitenkaan ole näin yksinkertainen. Jäsenmailla ei ole suurta intressiä luopua mahdollisuudestaan tehdä yritysveropolitiikkaa. Etenkin euromaille tämä on yksi niistä keskeisimmistä talouspoliittisista instrumenteista, mitä niillä vielä on jäljellä. Jäsenmaiden kilpailukyky ei ole myöskään samalla tasolla ja on ymmärrettävää, että jotkut jäsenmaat käyttävät yritysverotusta tasapainottamaan muita heikkouksiaan. Ja vaikka voitaisiin argumentoida, että myös pelkän veroasteen kautta voi erottautua (jolloin muutos ei aiheuta suuria ongelmia, koska veroaste on vain numero, jolla veropohja kerrotaan), niin kuitenkin veropohjan kautta voidaan yleensä tehdä kaikkein kohdennetuimpaa veropolitikkaa.

Kaiken tämän lisäksi on myös huomioitava, ettei EU:n institutionaalinen kehikko ole optimaalinen laajaa yritysveroharmonisointia ajatellen. Kaikki kolme direktiiviehdotusta perustavat SEUT 115 artiklaan. Tämä tarkoittaa, että direktiivin implementointi vaatii yksinmielisyyden Neuvostossa. Vaikka tätä voidaan pitää järkevänä siitä syystä, että verotus on herkkä alue ja suvereniteetti keskeinen asia, yksimielisyys voi olla erittäin iso ongelma sääntöjen jatkokehityksen kannalta. Verolakeja joudutaan päivittämään suhteellisen usein ja jos kaikki muutokset vaativat yksimielisyyttä, on riski, että lakeja ei voida kehittää asianmukaisella tavalla. Vaarana silloin on, että tulevat sukupolvet ovat sidottuina järjestelmään, jota kukaan ei sellaisenaan enää haluaisi, mutta mitään siinä ei voida muuttaa vastamaan nykypäivän vaatimuksia. Esimerkkejä tästä ei tarvitse kaukaa etsiä: EU:n ALV-järjestelmä, joka perustuu myös yksimielisyyttä vaativaan SEUT 113 artiklaan, antaa aihetta pohtia, tehdäänkö sama virhe nyt uudestaan.

Pohdin itse asiaa pitkään viime vuoden aikana kollegani Prof. Edoardo Traversan kanssa. Tämän tuloksena on tulossa myös artikkeli, joka on parhaillaan vertaisarvioitavana. Tämän lausunnon tarkoitus ei ole mennä artikkelin yksityiskohtiin, koska EU-yritysverotusmalli, jota siinä kehitimme, ei nyt ole arvioitavana. Haluaisin kuitenkin nostaa esiin kaksi keskeistä elementtiä, joita kannustan pohtimaan tämän suuren muutoksen yhteydessä.

Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu
Laskentatoimen laitos

Postiosoite
PL 21210
00076 AALTO

Käyntiosoite
Ekonominaukio 1
Espoo

Puhelin 09 47001
Y-tunnus 2228357-4

www.aalto.fi
etunimi.sukunimi@aalto.fi
VAT FI22283574

Ensinnäkin kyseenalaistaisin, oavtko BEFIT ja HOT asianmukaisimmat tavat saavuttaa yritysverotuksen harmonisointia. Jos tarkoitus on välttää nykytilanne, jossa joutuu perehtymään 27 verojärjestelmään, voidaan kysyä, minkä takia siihen tarvitaan 28. verojärjestelmä (BEFIT) ja mahdollisuus valita kahden järjestelmän välillä. Jos järjestelmien välillä on eroja ja jos yrityksillä on mahdollisuus (eli kaikilla muilla kuin niillä, joille BEFIT on pakollista) valita, mihin järjestelmään se haluaa, on yrityksillä paine valita oikea ja edullisin järjestelmä. Tämä harjoitus aiheuttaa juuri niitä kustannuksia, jotka haluttiin välttää. Tämä ei tietenkään välttämättä tarkoita, että tätä tapahtuisi isomassa mittakaavassa, eikä se myöskään tarkoita, ettei BEFIT ja HOT toisi merkittäviä helpotuksia. Mutta kun käsillä on näin iso muutos, kehotan harkitsemaan, minkä takia ei saman tien tehtäisi vain yhtä järjestelmää, joka soveltuu kaikille. Ei pidä myöskään unohtaa, että myös verohallintojen tulee hallinnoida yksi yritysverojärjestelmä lisää.

Voidaan tietenkin argumentoida, ettei tämä huoli ole aiheellinen, koska isot yritykset, joille BEFIT olisi pakollinen, eivät tarvitse muuta kuin tämän yhden eurooppalaisen järjestelmän, ja toisaalta kaikille muille yhtenäisestä eurooppalaisesta järjestelmästä ei olisi hyötyä, sillä nehän eivät yleensä harjoita rajat ylittävää kauppaa ja hyödy harmonisaatiosta. Tämä oli (jopa) Frans Vanistendaelin (yksi suurimmista pro-europalaisista veroprofessoreista) perustelu hänen viimeiseksi jääneessä artikkelissaan, jossa hän vaati, että yritysverotus harmonisoidaan; mutta vain suurten yritysten osalta. Jos hän oli oikeassa, on yllä mainittu nostoni aiheeton ja kaikki yritykset saavat oman yritysverojärjestelmänsä: isot BEFITin ja muut kansalliset järjestelmät. Mutta jos olen – tai olemme Prof. Traversan kanssa – oikeassa, on kyseisessä erottelussa juuri se ongelma, että sisämarkkinaoikeus tukee niitä, jotka ovat jo suuria, eikä niitä, jotka ovat matkalla siihen – mm. pienet yritykset, jotka haluavat alusta pitäen kansainvälistyä. Kuten komissio on tuonut esille, juuri nämä pienemmät yritykset kärsivät tilanteesta kaikkein eniten.

Toki komission ehdotukset huomioivat tämän. Pienemmillä yrityksillä on mahdollisuus optionaalisesti käyttää BEFITiä. HOT-järjestelmässä annetaan pienille yrityksille mahdollisuus soveltaa pääkonttorin jäsenmaan veropohjaa, mikäli edellytykset täyttyvät. Kieltämättä nämä ovat askeleita

oikeaan suuntaan – mutta, toisaalta, kun se mitä nyt tehdään jää pysyväksi, niin eikö olisi helpompaa harmonisoida samalla yritysverotus kaikkien osalta? Juuri HOTissa tarvitaan sääntöjä, jotka estävät sen väärinkäytön, ja kyseisten sääntöjen myötä luodaan tilanteitä, joissa yritykset voivat helposti jäädä sääntöjen ulkopuolelle, esim. tilanteessa, jossa kiinteän toimipaikan liikevaihto on tietyllä tavalla laskettuna isompi kuin pääkonttorin. Tämän mukaan jokin start-up, jolla olisi vuonna 1 isompi hanke toisessa jäsenvaltiossa, ja vuonna 2 taas isompi hanke kolmannessa, ei voisi sääntöjä enää soveltaa, jos pääkonttorissa liikevaihto jää pieneksi– eikä se myöskään voisi valita BEFITiä, ellei se perustaisi tytäryhtiötä toiseen jäsenmaahan. Tämä pieni esimerkki osoittaa, että on mahdollisesti merkittävä määrä yrityksiä, jotka eivät voisi järjestelmää käyttää. Jos tarkoitus on aidosti antaa kaikille yrityksille mahdollisuus hyödyntää harmonisaatiota, ei esillä oleva ehdotus ole ehkä kaikkien asianmukaisin vaihtoehto.

Parempi olisi mielestäni pyrkiä siihen, että luodaan yksi yritysverojärjestelmä EU:ssa. Tämä ei tarkoita, että tämän järjestelmän olisi oltava täsmälleen samanlainen jokaisessa jäsenmaassa – juuri kuten EU:n yksi ALV-järjestelmäkään ei ole samanlainen kaikkialla. Malliin on mahdollista sisällyttää tietty määrä optioita, jotta jäsenmaille annetaan mahdollisuus erottua verojärjestelmällään. Vaikka kyseisten optioiden myötä lisätään erilaisuutta, olisi niiden määrä hyvin rajoitettu ja siten hallittavissa – mikä on joka tapauksessa huomattavasti helpompi hallinnoida kuin nykytila. Tämä voisi olla järkevä kompromissi, etenkin, jos vaihtoehtona olisi jättää status quo voimaan siitä syystä, että erilaisuus halutaan sallia.

Toiseksi, ei ole asianmukaista tehdä ja ylläpitää verolakeja SEUT:in 115 artiklan perusteella. Prosessi on liian raskas ja antaa mahdollisuuksia jäsenmaille käydä lehmänkauppaa. Tämä ei liene Suomen intressissä, etenkin kun Suomi ei yleensä harrasta sellaista toimintaa – hyvästä syystäkin. Argumentti, että yksimielisyys on keino suojata pieniä maita isoimmilta, ei ole mielestäni kovinkaan pätevä, vaikka on totta, että yritysverotuksessa yleensä periferiassa olevat jäsenmaat ovat vastustaneet integraatiota ylläpitääkseen kilpailukykyistä verojärjestelmäänsä. Suomihan ei kuitenkaan ole ollut siinä ryhmässä mukana. Suomelle, ja muille ei aggressiivisesti kilpaileville maille

Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu
Laskentatoimen laitos

Postiosoite
PL 21210
00076 AALTO

Käyntiosoite
Ekonominaukio 1
Espoo

Puhelin 09 47001
Y-tunnus 2228357-4

www.aalto.fi
etunimi.sukunimi@aalto.fi
VAT FI22283574

olisi etu, jos tietyt maat eivät voisi omissa intresseissään evätä aloitteita. Tämän yhteydessä ei tule myöskään unohtaa, että EU:hun (toivottavasti) liittyy uusia jäsenmaita tulevaisuudessa.

Lisäksi ja tärkeimpänä, verointegraatio on jo melko pitkällä. Omasta mielestäni tämä on hyvä asia. Kuitenkin olisi aika ottaa nyt myös europarlamentti mukaan päätöksentekoon. Sitä kautta eurooppalaisilla olisi suoraan vaikutusmahdollisuus muodostaa eurooppalaista vero-oikeutta. Seuraava askel olisi antaa EU:lle myös vastuuta omasta veropolitiikastaan ohjaamalla osa veroista faktisesti sinne SEUT 311 artiklan kautta. Kun EU:lla on jo nyt yhteistä velkaa, myös tämä tulee harkittavaksi, sillä muutoin jäsenmaat, loppujen lopuksi, maksavat sitä pois omissa budjeteissaan. Se, kuinka tämä voitaisiin teknisesti toteuttaa, sisältyy yllä mainittuun artikkeliimme. En mene tähän asiaan pidemmälle – joten on aika poistua tornista.

2. Mielipiteeni itse ehdotuksista

Siihen nähden, mitä yllä pohdin, en voi pitää ehdotettuja direktiivejä täysin optimaalisina. Tämä huomioon ottaen ja myös se, että Komissio olisi halunnut mennä vieläkin pidemmälle, voidaan esillä olevaa pakettia pitää kompromissina ja ehkä maksimina siitä mikä on realistisesti mahdollista. Näin ollen kysymys on siitä, onko tämä paketti parempi kuin toinen realistinen vaihtoehto, joka olisi se, että status quo jää voimaan. Tähän on todettava, että direktiiviehdotukset selvästi parantavat nykytilannetta ja Suomen kannattaa ottaa myönteinen kanta niihin.

Tämä ei tarkoita, että ehdotukset olisivat ilman mitään haasteita. Koska lausuntoaika on lyhyt – ja kesken opetuskauden aloittamisen – en ole valitettavasti ehtinyt tutkia ehdotuksia tarpeeksi syvällisesti. Olen kuitenkin saanut muutamia ajatuksia teemoihin tutustuttuani.

BEFITin osalta on ainakin toistaiseksi luovuttu aiemmasta kaavamaisesta allokaatiosta. Tämä on järkevää, jotta saadaan aikaan kompromissi ja jotta muutos on paremmin hallittavissa myös jäsenvaltioiden budjetteja ajatellen, eikä muutos sinällään vaikuta sääntöjen päätarkoitukseen, eli helpottaa yritysten veroasioiden hallinnointia. Myös traffic-light-järjestelmä kuulostaa sinänsä

hyvältä idealta. Se, mikä mietityttää on, ettei ehdotettu veropohjan harmonisaatio mene pidemmälle kuin siihen, että luodaan yhteisiä verokorjauksia (tax adjustments). Järkevämpää olisi hyödyntää tilannetta aidosti yhteisen sääntelyn kehittämiseksi. Ilmeisesti sen ei voida katsoa helpottavan verojärjestelmää, mutta en ole täysin vakuuttunut, että järjestelmä näin on yhtään helpompi. Sen lisäksi pisti silmääni lisäys, että ”Member States will be free to further apply any deductions, tax incentives, or base increases to their allocated parts, without restrictions”. Tämä on toisaalta, kuten yllä mainittu, ymmärrettävää siitä syystä, että veropohjapolitikka on kohdennetumpaa kuin veroastepolitiikka. Toisaalta tämä taas osaltaan vähentää tavoiteltuja harmonisaatiohyötyjä. Jos olisin vielä norsuluuntornissa, olisin ehdottanut parempia ideoita siihen, miten tämä voitaisiin saavuttaa, esim. antamalla jäsenmaille rajattu määrä vaihtoehtoja, joista he voisivat valita esim. sallitut insentiivit.

HOTin kannalta olen sitä mieltä, että ajatus on hyvä. Nimenomaan halu välttää kiinteän toimipaikan (KTP) muodostaminen rajoittaa yrityksiä ja johtaa siihen, ettei muuten järkevää toimintaa tehdä. Se on paitsi harmillista, myös kallista yhteiskunnalle, vaikkakaan sitä ei voitaisi suoraan nähdä (voidaan ilmaista hyvinvointitappiona, eli jotain mitä olisi tapahtunut, ei tapahdu). Se mikä on mielestäni HOTin tapauksessa haasteellista on sen ristiriitainen rationaalisuus. Sääntely lähtee siitä ajatuksista, että pieni yritys harjoittaa pientä toimintaa ulkomailla. Sitä halutaan tukea antamalla mahdollisuus tehdä veroilmoitukset pääkonttorimaan sääntöjen mukaisesti. Lisäksi direktiiviehdotuksissa on myös hyvin selkeä ajatus siitä, mitä väärinkäyttö on. Art. 8 mukaan sellainen on ilmeistä, jos ”the SME referred to in Article 2(1) transfers its tax residence out of the head office Member State; (b) for the last two fiscal years, the joint turnover of its permanent establishments exceeded an amount which is equal to triple the turnover of the head office.” Molemmissa tapauksissa ei ole mielestäni täysin selvää onko tilanne aina ongelmallista. Otetaan taas esimerkiksi jokin pieni IT start-up, koostuen vaikka yhdestä ihmisistä. Jos kyseinen henkilö muuttaa – kuten minä tai veljeni tai kuten tuhannet muut eurooppalaiset – eri maahan, niin onko oikein evätä heidän yritykseltään pääsy kyseiseen järjestelmään? Yritys pääsee uudessa jäsenmaassa taas sääntöjen piiriin vasta kahden vuoden päästä, ja joutunee muuttovuotena tekemään KTP

valtiossa veroilmoituksen. Tämä on etenkin siitä syystä omituista, että siirtämällä pääkonttori matalan verotuksen maahan ei saavuteta mitään verohyötyä, sillä KTP tulokseen sovelletaan KTP maan veroastetta. Se mikä ratkaisee, riippuu siitä, miten veropohja lasketaan. Toisen, liikevaihtoon liittyvän problematiikan selitin jo yllä.

Toinen asia, mikä HOTin osalta pisti silmään, on Komission varmuus siitä, ettei ehdotus nosta esiin minkäänlaisia perusoikeudellisia ongelmia. EU:n perusoikeuskirjassa on art. 20:ssa yhdenvertaisuusperiaate ja HOTin lopputulos voi olla se, että tietyt KTP:t voivat maksaa enemmän tai vähemmän veroja kuin toiset KTP:t ja paikalliset yritykset. Tämä ei ole niin ongelmatonta kuin Komissio ajattelee.

Koskien siirtohinnoiteluharmonisaatiota, siihen liittyy kieltämättä haasteita, etenkin siksi, että lopputuloksena OECD faktisesti luo sitouttavia sääntöjä ilman siihen tarvittavaa demokraatista legitimaatioita. Tämä ei kuitenkaan ole uusi ilmiö, vaan sama ongelma on ollut olemassa siitä lähtien kun ruvettiin koordinoimaan verotusta kansainvälisellä tasolla sata vuotta sitten. Oma asenteeni tähän on hyvin pragmaattinen ja hyväksyen sen, että ilman ylikansallista hallintoa ei ole muuta keinoa kuin sopia yhteisymmärryksessä känsäinvälisellä tasolla. Kansallisten parlamenttien rooli on tässä aina erilainen, koska jos halutaan hyödyntää yhteisymmärryksen etuja, silloin pitää myös toimia sen mukaisesti. Siihen, ettei tämä välttämättä aina tapahdu siirtohinnoittelun osalta, halutaan tällä direktiiviehdotuksella nyt puuttua – ja tämä on periaatteessa järkevää. Siirtohinnoitteluhan on tarpeeksi vaikeaa muutenkin ja on syytä ainakin EU:ssa varmistaa, että säännöksiä sovelletaan samalla tavalla. Tässä yhteydessä pidän myös ehdotusta asiantuntijapaneelista hyvänä ideana.

Kiittäen kolleegoitani Mirja Salmelinia ja Timo Viherkenttää kielentarkastuksesta

Apulaisprofessori, Moritz Scherleitner, OTT, MSc. (WU) Espoo, 22.9.2023

22.11.2023