22.11.2023

Moritz Scherleitner,

OTT, MSc. (WU),

Assistant Professor, Aalto-yliopisto

Eduskunnalle

Asia: U 65/2023 vp Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi pienten ja keskisuurten yritysten kotipaikkaan perustuvasta verotusjärjestelmästä [1]

Yhteenveto:

- Direktiiviehdotus neuvoston direktiiviksi pienten ja keskisuurten yritysten kotipaikkaan perustuvasta verotusjärjestelmästä ja direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta (”HOT”) sisältää kannatettavan ajatuksen.
- HOT ei ole silti optimaalisin tapa puuttua problematiikkaan. Valtioneuvosto on itse havainnut tämän, ja sen kannanotto ja varauksellinen suhtautuminen asiaan on mielestäni perusteltua.
- Vaikka omasta mielestäni HOT ei ole optimaalinen ja parempia vaihtoehtoja olisi olemassa, en näe syytä, miksi Suomen pitäisi aktiivisesti torjua direktiiviehdotusta. Ehdotuksen soveltamisala on suhteellisen kapea, eikä se liene Suomelle yhtä tärkeä uudistus kuin tietyille keskieurooppalaisille maille.

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

1. Tausta

Euroopan unionissa jäsenvaltiot soveltavat omia kansallisia verojärjestelmiään yritysten verotukseen, mikä johtaa 27 erilaisen verotusjärjestelmän monimutkaiseen rinnakkaiseloon. Tämä aiheuttaa yrityksille, erityisesti pk-yrityksille, hallinnollisia haasteita ja kaksinkertaisen verotuksen riskin.[2] HOTin direktiiviehdotuksessa ehdotetaan vapaaehtoista yksinkertaistettua mekanismia verotettavan tuloksen laskentaan EU:n alueella verotuksellisesti asuville ja sisämarkkinoilla kiinteiden toimipaikkojen kautta toimiville pk-yrityksille. Ehdotetussa pk-yritysten kotipaikkaan perustuvassa verotusjärjestelmässä veropohja laskettaisiin pääliikkeen kotipaikan sääntöjen mukaisesti. Lopullinen veron määrä laskettaisiin kiinteän toimipaikan sijaintivaltion verokantaa käyttäen.

2. Teknisiä kommentteja

Liitteenä olevassa lausunnossani verohallinnolle toin esiin, että HOTin soveltamisala on hyvin kapea. Lisäksi sinänsä tarpeelliset väärinkäyttösäännökset johtavat siihen, että säännön piiristä tippunee helposti myös yrityksiä, joiden kannalta voisi olettaa, että niiden olisi ollut tarkoitus olla sääntöjen piirissä. Tarkoituksenani ei ole tässä yhteydessä keskittyä tähän teemaan sen tarkemmin, mutta suosittelisin, että jatkokäsittelyssä se otetaan huomioon. On tärkeää myös löytää sopivia keinoja sen varmistamiseksi, että pk-yritysten kotivaltio valvoo veropohjaa, vaikka se itse ei noita verotuloja saa.

Samalla huomautan, kuten jo valtiovarainministeriölle suunnatussa lausunnossani, ettei HOT ole täysin ongelmaton Euroopan unionin perusoikeuskirjan 20 artiklan (yhdenvertaisuus) kannalta. Euroopan unionin tuomioistuin on soveltaessaan tätä periaatetta arvonlisäverotuksessa sinänsä ilmaissut, että unionin lainsäätäjälle on annettava suhteellisen laaja harkintavalta.[3] Kuitenkin on huomioitava, että kiinteiden toimipaikkojen ja

[2] Näin todetaan viitaten kirjallisuuteen myös U 65/2023 vp Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi pienten ja keskisuurten yritysten kotipaikkaan perustuvasta verotusjärjestelmästä, kap. 2.k

[3] Unionin lainsäätäjältä edellytetään sen toteuttaessa verotukseen liittyvää toimenpidettä poliittisten, taloudellisten ja sosiaalisten valintojen tekemistä ja erilaisten intressien asettamista järjestykseen tai monitahoisten arviointien suorittamista. Näin ollen lainsäätäjälle on tässä yhteydessä tunnustettava laaja harkintavalta, minkä vuoksi tämän tuomion edellisessä kohdassa mainittujen edellytysten noudattamista koskevan tuomioistuinvalvonnan on rajoituttava ilmeistä virhettä koskevaan valvontaan (ks. vastaavasti tuomio 10.12.2002, British American Tobacco (Investments) ja Imperial Tobacco, C-491/01, EU:C:2002:741, 123 kohta ja tuomio 17.10.2013, Billerud Karlsborg ja Billerud Skärblacka, C-203/12, EU:C:2013:664, 35 kohta).

maassa asuvien yhtiöiden erilainen kohtelu on usein ollut esillä EUT:ssa.[4] Järjestelmän optionaalisuus ei ole myöskään perusvapauden näkökulmasta ratkaiseva. [5] Tämä ei sinänsä estä sitä, että direktiivillä voidaan poiketa tästä, eikä se myöskään automaattisesti tarkoita, ettei EUT lue tätäkin lainsäätäjän harkintavaltaan kuuluvaksi. Asia tulisi jatkokäsittelyssä kuitenkin huomata. Loppujen lopuksi sekundäärioikeuden on oltava yhteensopiva primäärioikeuden kanssa. Vaikka EUT ei valvo sitä yhtä tiukasti kuin kansallisen lain osalta, on viime aikoina ollut tapaus,[6] jossa EUT on pitänyt vero-oikeuteen liittyvää direktiiviä osittain pätemättömänä sen perusteella, ettei se ollut perusoikeuskirjan kanssa yhteensopiva.[7] Rajoja siis on, ja vaikka en pidä todennäköisenä, että HOT olisi nyt ehdotetussa muodossaan merkittävässä vaarassa, että EUT sen voisi kumota, tulee tämä näkökohta kuitenkin pitää mielessä. Tämä riski voi esimerkiksi silloin kasvaa, jos jatkokäsittelyssä päädytään siihen, että HOTia sovelletaan myös tytäryhtiöihin. Kun tytäryhtiöt ovat maassa asuvia yrityksiä ja siellä yleisesti verovelvollisia, se kuulostaa ensi silmäyksellä absurdilta ajatukselta. Olen kuitenkin kuullut, että sellaisia vaatimuksia esitetään HOTin suhteen, ja Komissiohan on myös (i) vuonna 2005 ehdottanut tämän kaltaista järjestelmää[8] ja (ii) on myös pitänyt tätä vaihtoehtona HOTin ehdotuksessa.[9] Vaikka ymmärrän, että monesti kansainvälistytään tytäryhtiön kautta, ja sääntely voisi tästä näkökulmasta olla hyödyllistä, kuitenkin lopputulos olisi, että kaksi maassa asuvaa

[4] Esim jo C-270/83 Komissio v. Ranska (avoir fiscal); Saint-Gobain. Ks. Tarkemmin, M. Helminen, EU-vero-oikeus, Alma talent (2023).
[5] C-446/04, *FII*, para. 161-162. Perusvapaudet ei kuitenkaan kiellä, että ulkomaalainen yhtiön KTP saadaan verottaa edullisemmin. Perusvapaudet eivät estä, että maa syrjii omia kansalaisia.
[6] C-694/20 Orde van Vlaamse Balies, para. 59
[7] Ibid., para 67: Hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU, sellaisena kuin se on muutettuna 25.5.2018 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2018/822, 8 ab artiklan 5 kohta on pätemätön Euroopan unionin perusoikeuskirjan 7 artiklan valossa siltä osin kuin sen, että jäsenvaltiot soveltavat sitä, seurauksena on, että kyseisen direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna, 3 artiklan 21 alakohdassa tarkoitettuna välittäjänä toimiva asianajaja, joka on häntä sitovan ammatillisen salassapitovelvollisuuden vuoksi vapautettu kyseisen direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna, 8 ab artiklan 1 kohdan mukaisesta raportointivelvollisuudesta, velvoitetaan ilmoittamaan viipymättä toiselle välittäjälle, joka ei ole hänen asiakkaansa, tälle kyseisen 8 ab artiklan 6 kohdan nojalla kuuluvasta raportointivelvollisuudesta
[8] European Commission, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee tackling the corporation tax obstacles of small and medium-sized enterprises in the Internal Market – outline of a possible Home State Taxation pilot scheme, COM(2005) 702 final (23 Dec. 2005)
[9] Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE establishing a Head Office Tax system for micro, small and medium sized enterprises, and amending Directive 2011/16/EU, COM(2023) 0320 final (12. Sep. 2023).

yhtiötä maksavat eri sääntöjen perusteella veroja pelkästään sen takia, että toinen on ulkomaalaisessa omistuksessa ja toinen ei.

3) Onko parempia vaihtoehtoja?

Ymmärrän, että politiikka on oma maailmansa eikä optimaalista ratkaisua voida aina saada. Se, että Komissio on samaan aikaan nyt esillä olevan HOT-ehdotuksen kanssa ehdottanut BEFITiä aikaisempiin versioihin verrattuna aika vaatimattomassa muodossa, kertonee, ettei tässä tilanteessa voida saavuttaa sen enempää. Jos BEFIT implementoidaan, olisi syytä harkita, että implementoidaan myös HOT – jopa vain sen näyttämiseksi, että EU ei edistä vain isojen ryhmien intressejä, vaan pyrkii auttamaan myös pk-yrityksiä. Vaikka HOT-ehdotus ei ole optimaalinen, siitä on silti jotain hyötyä, eikä se ole myöskään Suomen intressien vastainen. Voisi myös olettaa, että tällainen sääntely lienee huomattavasti tärkeämpää Keski-Euroopassa.

Muutos on sekä BEFITin ja HOTin osalta melko olennainen nykytilaan nähden. Katsoisin, että tässä vaiheessa olisi syytä pysähtyä hetkeksi ja miettiä, onko olemassa parempia sääntelyvaihtoehtoja. Kunnioittaen sitä, että poliittisten päätösten tekeminen ei kuulu minulle, haluaisin kehottaa Suomen edustajia reflektoimaan, miten tarkoituksenmukaisia BEFIT ja HOT ovat, jos pyrkimys on helpottaa yritysten kansainvälistymistä. BEFITin kautta luodaan 28. verojärjestelmä muiden rinnalle, ja HOTin osalta on mahdollista, että sijaintivaltiossa toimivien kiinteiden toimipaikkojen osalta veropohja lasketaan 27 erilaisen säännön mukaisesti. Järjestelmien vapaaehtoisuus (BEFITin osalta pienille ryhmille, ja HOTin kannalta kaikille sääntöjen piirissä oleville) voi hyvin johtaa siihen, että lasketaan ensin, kumpi järjestelmä on edullisempi käyttää. Valinnassa pitää pysyä jonkin aikaa, mutta sehän juuri johtaa kustannuksiin, jotka haluttiin välttää. Myös verohallinnolle tämä on suhteellisen raskas vaihtoehto, koska se saa toisen järjestelmän valvottavakseen.

Kuten toin kollegani Edoardo Traversan kanssa tutkimusprojektissa esiin, olisi syytä harkita BEFITin ja HOTin sijaan, että implementoidaan laajapohjainen yhteisöverodirektiivi, jossa sallitaan jäsenmaiden soveltaa omaa verokantaansa ja käyttää rajallista määrää

optioita mukauttaakseen veropohjansa maan tarpeisiin soveltuvaksi. Paperi on parhaillaan vertaisarvioinnissa, mutta sain luvan lähettää sen valiokuntaneuvos Tarja Järviselle. Kiinnostuneet voivat siihen tutustua.

Tähän liittyen totean myös, että on syytä reflektoida laajemmin yhteisöverojen harmonisoinnin hyödyt ja haitat. Vaikka ymmärrän hyvin, ettei haluta antaa EU:lle valtaa puuttua esimerkiksi henkilöverotukseen, ei ole mielestäni yhtä selvää, miksi yhteisöverotuksessa ei voi lisätä integraatiota merkittävästi. Se on kansainvälisen kaupan kannalta tärkeää, eikä valtiolla ole muutenkaan paljon liikkumavaraa tässä verolajissa tapahtuvan kansainvälisen kilpailun myötä. Jos pidetään mielessä, että kaikki EU:n yhteisöverojärjestelmät – tietyin osin pois lukien Viro – kuitenkin toimivat periaatetasolla samalla tavalla, ei liene iso muutos, jos sääntöjä, joilla lasketaan veropohja, harmonisoidaan ainakin näin pitkälle, että jäsenmailla on jäljellä tietty määrä optioita ja vaihtoehtoja. Se vähentäisi sopeutumistarvetta jo olennaisesti, jos verrataan nykytilaan, jossa on 27 erilaista järjestelmää. Verokannan tähän veropohjaan soveltaminen olisi varsin helppoa – olisi vain yksi kertolasku. Tätä verokantaa ei olisi tarpeellista harmonisoida, ja siten jäsenmaiden voitaisiin antaa itse päättää tästä.

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

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