27.11.2023 Julkinen

Vero-osasto
veroasiantuntija Tiia Hyysalo

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi pienten ja keskisuurten yritysten kotipaikkaan perustuvasta verotusjärjestelmästä (U 65/2023 vp)

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt valtiovarainministeriön lausuntoa U-kirjelmää koskevista verojaostolle jätetyistä kirjallisista asiantuntijalausunnoista. Kirjallisen lausunnon ovat verojaostolle jättäneet Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Finnwatch ry, Keskuskauppakamari, Suomen Yrittäjät ry, Verohallinto, dosentti Marianne Malmgren sekä apulaisprofessori Moritz Scherleitner.

Lausunnot on toimitettu valtiovarainministeriölle. Valtiovarainministeriö esittää valtiovarainvaliokunnan verojaostolle lausuntonaan asiassa U 65/2023 vp toimitetuissa asiantuntijalausunnoissa esitettyihin seikkoihin liittyen kunnioittavasti seuraavaa:

Direktiiviehdotuksen lausuntokierros

Valtiovarainministeriö järjesti direktiiviehdotuksesta lausuntokierroksen U-kirjelmän laatimisvaiheessa 15.9.–29.9.2023. Kirjallisen lausuntonsa verojaostolle nyt antaneet tahot ovat lausuneet direktiiviehdotuksesta myös jo valtiovarainministeriölle lausuntokierroksen yhteydessä. Valtiovarainministeriö on tarpeellisilta osin pyrkinyt huomioimaan nämä lausunnot jo U-kirjelmän valmistelussa. Verojaostolle annetuissa asiantuntijalausunnoissa ei valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan juuri ilmennyt aiemmasta lausuntokierroksesta poikkeavia uusia erityisesti huomioitavia näkökulmia. Lausunnoissa pääosin yhdyttiin U-kirjelmässä esitettyyn valtioneuvoston kantaan, jota pidettiin perusteltuna. Valtiovarainministeriö nostaa kuitenkin tässä lausunnossaan verojaoston huomioitavaksi muutamia asiantuntijalausunnoissa esitettyjä seikkoja.

Valtioneuvoston kirjelmän otsikointi ja direktiiviehdotuksen nimi

U-kirjelmä U 65/2023 vp annettiin eduskunnalle 26.10.2023, jolloin käytössä oli vasta vain direktiiviehdotuksen englanninkielinen versio. Direktiiviehdotus käännettiin komission suomenkielisen tiedotteen pohjalta muotoon ”ehdotus neuvoston direktiiviksi pienten ja keskisuurten yritysten kotipaikkaan perustuvasta verotusjärjestelmästä ja direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta”.

Myöhemmin julkaistun direktiiviehdotuksen virallisen suomenkielisen käännöksen mukainen nimi on ”ehdotus neuvoston direktiiviksi mikroyrityksiä sekä pieniä ja keskisuuria yrityksiä koskevan päätoimipaikkaverotukseen perustuvan järjestelmän perustamisesta sekä direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta”. Jäljempänä tässä vastinelausunnossa sekä muutoin direktiiviehdotuksesta puhuttaessa käytetään tuoreempaa virallisen käännöksen mukaista nimitystä ja puhutaan päätoimipaikkaverotukseen perustuvasta järjestelmästä tai päätoimipaikkaverotuksesta.

Asiantuntijalausunnoissa esiin nostettuja erityisiä huomioita ja direktiiviehdotuksen mahdollisia ongelmakohtia

Direktiiviehdotuksen soveltamisala

Ehdotettu päätoimipaikkaverotukseen perustuva järjestelmä soveltuisi direktiiviehdotuksen mukaan ainoastaan sellaisiin erillisyrityksiin, jotka toimivat EU:n alueella jäsenvaltioiden rajojen yli yksinomaan kiinteiden toimipaikkojen muodossa. Järjestelmä ei siten soveltuisi pk-yrityksiin, jotka aloittavat toimintansa laajentamisen kansainväliseksi kiinteän toimipaikan sijaan perustamalla tytäryhtiön toiseen jäsenvaltioon. Erillisyhtiövaatimuksen vuoksi direktiiviehdotus ei soveltuisi myöskään esimerkiksi tilanteessa, jossa pienellä kotimaisella konsernilla olisi Suomessa vain yksi tytäryhtiö, vaikka kaikki rajat ylittävä toiminta tapahtuisi kiinteiden toimipaikkojen kautta.

Asiantuntijalausunnoissa on aiheellisesti todettu direktiiviehdotuksen soveltamisalan olevan huomattavan suppea. Etenkin Suomen tilanteessa vaikuttaisi alustavan arvion perusteella siltä, että ehdotettu järjestelmä tulisi soveltumaan hyvin rajattuun määrään yrityksiä. Osassa lausunnoista on siten ehdotettu soveltamisalan laajentamista direktiiviehdotuksen jatkovalmistelussa. Toisaalta osassa lausunnoista on puolestaan tuotu esille, että soveltamisalan laajentaminen koskemaan myös tytäryhtiöitä korostaisi ehdotetun järjestelmän mukanaan tuomia haasteita muun muassa yhdenvertaisuusperiaatteen toteutumiselle sekä kilpailuneutraliteetille.

Komissio on perustellut ehdotuksen toissijaisuusperiaatteenmukaisuutta osittain sillä, että ehdotus koskee ainoastaan kiinteitä toimipaikkoja, jotka eivät ole itsenäisiä verovelvollisia vaan päätoimipaikan oikeushenkilöllisyyden jatke. Toisaalta direktiiviehdotuksen perusteluosiossa komissio on vaihtoehtoisena toteutustapana

esitellyt myös laajemman soveltamisalan järjestelmää, jossa myös tytäryhtiöt olisivat mukana. Vaikka esitellyistä vaihtoehdoista komissio päätyi perusteluissaan ehdotetun malliseen, vain erillisyhtiöitä ja niiden kiinteitä toimipaikkoja koskevaan toteutustapaan, ei voitane pitää täysin poissuljettuna mahdollisuutta siitä, että ehdotetun järjestelmän soveltamisalaa voitaisiin direktiiviehdotuksen jatkokäsittelyssä pyrkiä laajentamaan.

Valtiovarainministeriö ei lähtökohtaisesti pidä perusteltuna tytäryhtiöiden sisällyttämistä soveltamisalaan, sillä tämä tarkoittaisi vielä nykyistä ehdotusta pidemmälle menevää verotustoimivallan siirtoa pois Suomelta. Laajennus saattaisi asiantuntijalausunnoissakin esitetyllä tavalla johtaa haasteisiin koskien yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, suhteellisuusperiaatetta sekä kilpailuneutraliteettia. Lisäksi laajennus saattaisi entisestään korostaa ehdotettuun järjestelmään mahdollisesti liittyviä haitallisia kannustinvaikutuksia, kuten päätoimipaikan asuinvaltion siirtelyä jäsenvaltiosta toiseen edullisemman veropohjan perässä. Valtiovarainministeriö ei kuitenkaan tässä vaiheessa täysin ehdottomasti poissulje mahdollisuutta laajentaa soveltamisalaa jatkovalmistelussa siten, että konsernirakenteessakin toimiva yritys voisi päästä soveltamisalan piiriin ja soveltaa ehdotettua yksinkertaistettua järjestelmää (vain) kiinteisiin toimipaikkoihinsa. Vaihtoehtoa ja sen mahdollisia vaikutuksia tulisi kuitenkin tarkastella huolellisesti, mikäli tällainen ehdotus direktiiviehdotuksen jatkovalmistelussa esitetään.

Suhteellisuusperiaate ja yhdenvertaisuus

Osassa asiantuntijalausuntoja kiinnitettiin myös erityistä huomiota direktiiviehdotuksen mahdollisiin ongelmiin suhteessa suhteellisuusperiaatteeseen ja yhdenvertaisuusperiaatteeseen. Komissio ei ole direktiiviehdotuksen perusteluissa katsonut ehdotuksen aiheuttavan ongelmia kummankaan periaatteen osalta. U-kirjelmässä on myös osaltaan käsitelty näitä aiheita.

Suhteellisuusperiaatteen osalta valtioneuvosto katsoi U-kirjelmässä, että komission tekemää arviota direktiiviehdotuksen suhteellisuusperiaatteen mukaisuudesta voitaneen pitää sinänsä perusteltuna. Kanta-osioissa kuitenkin nimenomaisesti nostettiin vielä esille, ettei sääntely saisi aiheuttaa kohtuutonta hallinnollista rasitusta verovelvollisille tai Verohallinnolle ja EU-oikeudellinen suhteellisuusperiaate tulisi ottaa huomioon myös tästä näkökulmasta.

Yhdenvertaisuusperiaatetta käsitellään tiivistetysti U-kirjelmän osioissa ”suhde perustuslakiin sekä perus- ja ihmisoikeuksiin” – pääosin Suomen perustuslain ja perustuslakivaliokunnan ratkaisukäytännön näkökulmasta. Johtopäätöksenä U-kirjelmässä esitetään, että ehdotetusta järjestelmästä mahdollisesti aiheutuvia yhdenvertaisuuspoikkeamia voitaneen kokonaisuutena arvioiden pitää perusteluina ja hyväksyttävinä direktiiviehdotuksen taustaan ja tavoitteisiin peilattuna. Johtopää-

töksen ja sen perusteluiden taustalla on erityisesti arvio siitä, että direktiiviehdotuksen soveltamisala tulisi Suomessa olemaan suhteellisen rajattu ja kohdistuisi vain pieneen joukkoon toimijoita, jotka toimivat pelkästään kiinteiden toimipaikkojen kautta. Tätä taustaa vasten arvioitiin, että rajattuja tilanteita koskevat todennäköisesti merkitykseltään suhteellisen vähäiset yhdenvertaisuusperiaatteen poikkeamatilanteet olisivat kuitenkin perustuslakivaliokunnan käytännössäkin edellytetyllä tavalla oikeasuhtaisia suhteessa direktiiviehdotuksen tavoitteiden mukaiseen yhteiskunnalliseen intressiin helpottaa pk-yritysten rajat ylittävää toimintaa. U-kirjelmän kanta-osioon on kirjattu, ettei direktiiviehdotuksesta saisi aiheutua haittaa kotimaisten yhtiöiden kilpailukyvylle. Tämän kriteerin täyttymistä tulee direktiiviehdotuksen jatkovalmistelussa tarvittaessa arvioida myös yhdenvertaisuusperiaatteen näkökulmasta, sillä toimijoiden epäyhdenvertainen kohtelu esimerkiksi päätoimipaikan sijaintivaltion perusteella voisi mahdollisesti aiheuttaa haittaa kotimaisten yhtiöiden markkina-asemalle ja kilpailukyvylle.

Legaliteettiperiaate

Valtiovarainministeriö kiinnittää asiantuntijalausuntojen aiheiden ulkopuolelta verojaoston huomiota edellä esitettyjen seikkojen lisäksi myös legaliteettiperiaatteeseen. U-kirjelmän mukaisesti legaliteettiperiaatteen toteutumiseen tulisi direktiiviehdotuksen jatkovalmistelussa kiinnittää erityistä huomioita, sillä ehdotetussa järjestelmässä veropohjan laskenta sekä muutoksenhakumenettelyt siirtyisivät päätoimipaikan sijaintivaltion lainsäädäntöjen mukaisesti toimitettaviksi. Mikäli direktiiviehdotus tässä muodossaan hyväksyttäisiin, tulisi varmistaa, että direktiivin implementoinnissa huomioidaan perustuslain verolainsäädännölle asettamat erityisvaatimukset.

Terhi Järvikare
osastopäällikkö, ylijohtaja

Tiia Hyysalo
veroasiantuntija