

Asia: Komission yritysverotusta koskevat direktiiviehdotukset (EU/1085/2023, EU/1088/2023, EU/1087/2023)

Finnwatch kiittää mahdollisuudesta lausua valtiovarainministerille komission yritysverotusta koskevista direktiiviehdotuksista.

Yleisellä tasolla voitaneen todeta, että komission direktiivipaketti jää kauas niistä tavoitteista, joita sille oli aikaisemmin komission itsensä toimesta asetettu. Tämä koskee eritoten BEFIT-mallia, joka on huomattavasti vähemmän kunnianhimoinen edeltäjänsä CCCTB:iin verrattuna. Sääntelypaketissa painottuu vahvasti yritysten etu: erityisesti hallinnollisen taakan pienentäminen ja verotuksen oikeusvarmuuden lisääminen. Nämä ovat kannatettavia tavoitteita, mutta niitä ei tule edistää voitonsiirron torjumisen ja vero-oikeudenmukaisuuden kustannuksella. Nyt esitetty sääntelypaketti ei torju voitonsiirtoa eikä edistä vero-oikeudenmukaisuutta. Myöhemmässä vaiheessa mahdollisesti käyttöön otettava verotulojen kaavamainen jako voisi korjata tilanteen, mutta poikkeuksellisen pitkän, vuoteen 2035 kestävä siirtymäajan ja sen jälkeisiin muutoksiin liittyvän merkittävän epävarmuuden vuoksi tämä on riittämätöntä.

Alla direktiivikohtaiset huomiomme. Lyhyestä lausuntoperiodista ja lausuntopyynnön poikkeuksellisesta laajuudesta johtuen Finnwatchilla ei ole ollut mahdollisuutta tutustua yksityiskohtaisesti kaikkiin lausunnon kohteena oleviin direktiiveihin, ja lausunrossamme näitä esityksiä käsitellään siksi osin ylätasolla. Kehotamme vakavasti laatimaan direktiiviesitysten verotuottovaikutuksista kattavat selvitykset ennen niiden edistämistä.

BEFIT-direktiiviehdotus

BEFIT-esityksessä ehdotetaan uusien verotettavan tuloksen laskentaa koskevien sääntöjen käyttöönottoa EU-alueella. Niiden käyttöönotto olisi pakollista suurille (käytännössä Pilari 2-säännösten piirissä oleville) konserneille ja vapaaehtoista pienemmille toimijoille. Pilari 2:n tapaan verotettavan tuloksen laskennassa lähdettäisiin liikkeelle kirjanpidollisesta tuloksesta, johon tehtäisiin joukko direktiivissä esitettyjä oikaisuja. Alustava veropohja laskettaisiin tällä tavoin erikseen jokaiselle BEFIT-konserniin kuuluvalla konserniyhtiöllä ja kiinteälle toimipaikalle. Tämän jälkeen konserniyhtiöiden alustavat veropohjat yhdistettäisiin yhdeksi koko konsernin yhteiseksi veropohjaksi, joka puolestaan jaettaisiin konserniyhtiöiden kesken niiden kolmen edeltävän vuoden alustavien veropohjien suhteessa.

Aiemmin kommunikoidusta olennaisesti poikkeavaa jakoperustetta kutsutaan direktiiviehdotuksessa siirtymäkauden allokointisäännöksi ja sen esitetään olevan käytössä 1.7.2028–30.6.2035 kestävä siirtymäkauden ajan. Tämän jälkeen verotulojen allokoinnin olisi tarkoitus perustua erikseen määritettävään kaavaan (nk. veropohjan kaavamainen jako, engl. formulaary apportionment), mutta päätös tästä tehtäisiin vasta vuosien päästä erillisen

arvion jälkeen. Kaavamaiseen jakoon siirtymiseen liittyy siis merkittävää epävarmuutta ja se voi jäädä kokonaan toteuttamatta.

Vielä vuoden 2022 lopulla, kun komissio avasi BEFIT-uudistusta koskevan julkisen konsultaation¹, veropohjan allokoinnin esitettiin pohjautuvan kaavamaiseen jakoon. Tällöin komissio haki näkemyksiä ainoastaan siitä, tulisiko jakokaavan perustua ainoastaan aineelliseen omaisuuteen, työvoimaan ja myyntiin, vai tulisiko siinä huomioida myös aineeton omaisuus (jonka rooli yrityksen tuloksenmuodostumisessa voi olla iso, mutta johon liittyy muita tekijöitä suurempi voitonsiirtoriski).

Muutos allokoitiperusteessa on käytännössä romuttanut osan BEFIT:ille aiemmin asetetuista tavoitteista. Vuonna 2021 antamassa kommunikaatiossaan² komissio kertoi BEFIT:in tähtäävän veropohjan laskentasäännösten yhtenäistämiseen, yritysten hallinnollisen taakan keventämiseen, verovälttelyn torjuntaan sekä kasvun ja investointien tukemiseen, verotulojen reilumpaan jakautumiseen ja jäsenvaltioiden verotulojen turvaamiseen. Nyt verovälttelyn torjuntaa, verotulojen oikeudenmukaisempaa jakautumista tai verotulojen turvaamista ei enää mainita direktiivin tavoitteissa eikä malli nyt ehdotetulla siirtymäkauden allokoitiasäännöllä näitä myöskään edistä.

Verovälttelyn (käytännössä rajat ylittävän voitonsiirron) torjunnassa veropohjan kaavamainen jako olisi ollut aivan keskeisessä roolissa, koska se olisi taannut, etteivät yritykset voisi saavuttaa verotuksellista hyötyä sillä, että voittoja siirretään konsernin sisällä matalammin verotettuun konserniyhtiöön. Jos veropohja laskettaisiin konsernitasolla ja sen jako konserniyhtiöiden kesken perustuisi reaalsiin tekijöihin, kuten henkilöstön ja aineellisen omaisuuden määrään, kannusteet voitonsiirtoon katoaisivat, koska sillä, mihin maahan voitot kirjanpidollisesti ohjataan, ei olisi veropohjan allokoinnin kannalta merkitystä. Nyt veropohjan jaon ehdotetaan kuitenkin perustuvan edellisten vuosien alustaviin yhtiökohtaisiin veropohjiin, joiden suuruuteen konsernin sisäiset transaktiot vaikuttavat. BEFIT nojaa siis edelleen huonosti toimivaan ja voitonsiirron mahdollistavaan siirtohinnoitteluun. BEFIT-konsernin sisäistä siirtohinnoittelua myös esitetään helpotettavan siten, että Verohallinnon ottaisivat käyttöön uuden BEFIT-konsernin sisäisten transaktioiden riskiluokituksen. Tässä riskiluokituksessa matalariskisiksi todettujen transaktioiden oletettaisiin lähtökohtaisesti olevan markkinaehtoperiaatteen mukaisia. Tällaisten helpotusten voidaan nähdä kasvattavan entisestään siirtohinnoitteluun liittyviä voitonsiirtoriskejä, mikä on huolestuttavaa tilanteessa, jossa siirtohinnoittelun rooli on veropohjan jakamisen kannalta aivan olennainen.

Käytännössä esitetty malli palveleekin lähinnä yritysten tarpeita keventämällä niiden hallinnollista taakkaa ja tarjoamalla yrityksille mahdollisuuden rajat ylittävään

¹ Linkki konsultaatiosivulle: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13463-Business-in-Europe-Framework-for-Income-Taxation-BEFIT_en

² EU komissio, 18.5.2021, Business Taxation for the 21st Century: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-05/communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf

tuloksentasaukseen (engl. cross-border loss relief). Voitonsiirron torjunnan kannalta pelkästä veropohjan laskentasääntöjen yhtenäistämisestä (joka on sinänsä kannatettavaa) ei ole juurikaan hyötyä etenkin, kun direktiiviehdotus ei rajoita maiden mahdollisuuksia tarjota yrityksille erilaisia veroinsentiivejä, jotka huomioidaan siinä vaiheessa, kun jäsenmaa verottaa ko. maassa sijaitsevalle yhtiölle allokoitua veropohjaa.

Siirtohinnoittelua koskeva direktiiviehdotus

Siirtohinnoitteludirektiivin tavoitteena on harmonisoida EU-maiden siirtohinnoittelua koskevat säännökset ja varmistaa, että maat noudattavat samoja käytäntöjä siirtohinnoitteluun liittyvien ongelmien ratkaisemisessa. Ehdotuksen mukaan markkinaehtoperiaateesta ja keskeisistä siirtohinnoittelumenetelmistä säädetäisiin direktiivissä. Lisäksi siinä selvennettäisiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden roolia tulkintakysymyksissä. Direktiivin on komission esityksen mukaan tarkoitus lisätä oikeusvarmuutta verotuksessa ja ennaltaehkäistä siirtohinnoitteluriitoja ja kaksinkertaista verotusta.

Finnwatch yhtyy komission näkemykseen siitä, että siirtohinnoitteluohjeiden kompleksisuus ja erot maiden lainsäädännöissä aiheuttavat nykyisellään monia ongelmia. Yksi direktiiviesityksessäkin mainittu ongelma on se, että siirtohintojen manipulointi on (siirtohinnoitteluohjeiden jättämästä liikkumavarasta ja usein puuttuvista verrokeista johtuen) helppoa, mikä avaa mahdollisuuksia siirtää voittoja kevyemmän verotuksen maihin. Siirtohinnoittelusäännösten vieminen direktiivitasolle ei kuitenkaan poista tätä ongelmaa.

Tehokkaimmin voitonsiirtoon voitaisiin puuttua luopumalla kokonaan siirtohinnoitteluun ja konserniyhtiöiden erillisverotukseen perustuvasta yritysverotuksesta. Käytännössä tämä tarkoittaisi siirtymistä konsernitasolla tapahtuvaan verotettavan tuloksen laskentaan ja maiden välisten verotusoikeuksien kaavamaiseen jakoon, joka jää nyt ehdotetusta BEFIT-mallista puuttumaan. Tämä poistaisi kokonaan mahdollisuudet siirtohintojen avulla tapahtuvaan voitonsiirtoon, ja yksinkertaistaisi useamman valtion alueella toimivien yritysten verotusta merkittävästi. Näin ollen se myös keventäisi yritysten hallinnollista taakkaa. Aiemmissa kommunikaatioissaan³ komissio antoikin ymmärtää, että BEFIT-malli tuldtisiin rakentamaan tältä pohjalta. Nyt heikoksi muodostuneen BEFIT-mallin heikkouksia pyritään ilmeisesti paikkaamaan siirtohinnoittelua koskevan direktiiviesityksen avulla.

Vaikka komission esitys yritysverotuksen uudistamisesta on pettymys, nykytilanteeseen verrattuna siirtohinnoitteludirektiivi toisi kuitenkin joitakin hyötyjä. Se esimerkiksi yhdenmukaistaisi eri maiden määritelmät mm. etuyhteyden muodostumisen osalta. Suomen kohdalla tämä tarkoittaisi määritelmän laajentamisesta nykyisestä, suppeasta

³ Kts. esim. EU komissio, 18.5.2021, Business Taxation for the 21st Century: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-05/communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf

määräysvaltaan perustuvasta määritelmästä.

Head Office Tax -direktiiviehdotus

Head Office Tax -direktiiviehdotuksessa esitetään käyttöön otettavaksi uutta veromallia, joka mahdollistaisi toisissa EU-maissa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen verotettavan tuloksen laskemisen yrityksen EU-alueella sijaitsevan pääkonttorimaan verosäännösten mukaisesti. Verotettavaan tulokseen sovellettaisiin kuitenkin kiinteän toimipaikan sijaintimaan verokantaa. Veromallin soveltaminen olisi mahdollista (mutta ei pakollista) mikrokokoisille, pienille ja keskiuurille yrityksille (SME) direktiivissä määriteltyjen edellytysten täyttyessä. Edellytyksiin lukeutuu mm. se, että yritys harjoittaa toimintaa ulkomailla ainoastaan kiinteiden toimipaikkojen kautta (eli kyse ei ole konsernista) ja sen ulkomaisten toimintojen liikevaihto ei ylitä päätoimipaikan liikevaihtoa yli kaksinkertaisesti.

Veromallin käyttöönottoa koskeva valinta olisi voimassa aina viisi vuotta kerrallaan ellei jokin direktiiviesityksessä listatuista perumissyistä astu voimaan periodin aikana. Veromallin käyttöönottava yritys jättäisi veroilmoituksen kaikkien kiinteiden toimipaikkojensa osalta pääkonttorimaassaan, ja kyseinen maa vastaisi myös verojen perimisestä (tilittäen ne eteenpäin kullekin kiinteän toimipaikan sijaintimaalle). Tällä tavoin direktiivi pyrkisi vähentämään sen piiriin tulevien yritysten hallinnollista taakkaa ja helpottamaan liiketoiminnan laajentamista toisiin EU-maihin.

Oletettavasti uusi veromalli myös edistäisi näitä tavoitteita. Samalla siihen liittyy kuitenkin myös ongelmia, joita direktiivissä esitetyt suojasäännökset, kuten vaatimus kaksi vuotta jatkuneesta verovelvollisuudesta pääkonttorimaassa tai kiinteiden toimipaikkojen liikevaihdon suhdetta pääkonttoriin rajaava vaatimus, eivät kaikilta osin poista.

On todennäköistä, että valinnanvapaus veromallin käyttöönotossa johtaa tilanteeseen, jossa mahdollisuutta pääkonttorimaaverotukseen hyödynnetään aina, kun siitä on saatavilla verotuksellista etua, mutta ei silloin, kun se kasvattaisi kiinteiden toimipaikkojen verotasoa. Vapaus valita uuden veromallin ja nykyisten käytäntöjen välillä hyödyttää siten verovelvollisia, mutta voinee johtaa verotulojen menetyksiin niissä maissa, joihin kiinteät toimipaikat on perustettu.

Veromalli myös luo lisäkannusteen siirtää pääkonttori sellaiseen EU-maahan, jonka verolait ovat yritykselle suotuisia. Tästä saatu hyöty voisi muodostua nykytilannetta suuremmaksi, kun samoja verotettavan tuloksen laskentasääntöjä sovellettaisiin myös kaikkiin EU-alueella sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin. Direktiiviesityksen perusteella epäselväksi jää myös se, miten uusi malli toimisi Viron yritysverojärjestelmän kohdalla eli tilanteissa, joissa on kyse virolaisen yhtiön toisissa EU-maissa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen verotuksesta. Säännökset eivät saa johtaa siihen, että kiinteiden toimipaikkojen sijaintimaat menettävät mahdollisuutensa verottaa alueellaan sijaitsevia virolaisten yhtiöiden kiinteitä toimipaikkoja

Finnwatch ry:n lausunto
valtiovarainministeriölle
29.9.2023



(jos varojenjako ei tapahdu) eikä siihen, että yrityksille syntyy aiempaa suurempi kannuste siirtää toimintansa Viroon. Suomen tulee varmistaa, että näihin riskeihin on vastattu riittäväällä tasolla, mikäli direktiivi etenee.