

Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle komission ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi yritysten tuloverotusta Euroopassa koskevasta kehyksestä

Perustuslain 96 §:n 2 momentin perusteella lähetetään eduskunnalle Euroopan komission 12 päivänä syyskuuta 2023 tekemä ehdotus neuvoston direktiiviksi yritysten tuloverotusta Euroopassa koskevasta kehyksestä, COM(2023) 532 final, sekä ehdotuksesta laadittu muistio.

Direktiiviehdotuksen suomen- tai ruotsinkielinen käännös ei ole vielä valmistunut ja tästä johtuen direktiiviehdotus lähetetään tiedoksi englanninkielisenä versiona. Komission antamien tietojen mukaan käännösten on tarkoitus valmistua marraskuun 2023 loppupuolella.

Helsingissä 26.10.2023

Valtiovarainministeri Riikka Purra

Erityisasiantuntija Laura Puro

EHDOTUS NEUVOSTON DIREKTIIVIKSI YRITYSTEN TULOVEROTUSTA EUROOPASSA KOSKEVASTA KEHYKSESTÄ**1 Tausta**

Euroopan komissio antoi 12 päivänä syyskuuta 2023 ehdotuksen neuvoston direktiiviksi yritysten tuloverotusta Euroopassa koskevasta kehyksestä (Proposal for Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT), COM(2023), 532 final), jäljempänä *BEFIT-direktiiviehdotus* tai *direktiiviehdotus*. Ehdotukseen liittyy myös direktiiviehdotusta koskeva vaikutusarvio SWD(2023) 308 final sekä tiivistelmä vaikutusten arvioinnista SWD(2023) 309 final.

Komissio ilmoitti tulevasta BEFIT-direktiiviehdotuksesta toukokuussa 2021 antamassaan tiedonannossa 2000-luvun yritysverotuksesta¹. BEFIT-direktiiviehdotusta ovat edeltäneet komission vuonna 2011 antama direktiiviehdotus yhteisestä yhdistetystä yhteisöveropohjasta² sekä vuonna 2016 annetut, direktiiviehdotukset yhteisestä yhteisöveropohjasta (CCTB) ja yhteisestä yhdistetystä yhteisöveropohjasta (CCCTB)³. Vuonna 2016 annetut direktiiviehdotukset peruttiin BEFIT-direktiiviehdotuksen antamisen yhteydessä.

Komission mukaan BEFIT-direktiiviehdotus perustuu kokemuksiin, joita on saatu aiemmin toteutetuista yhteisöveroaloitteista, joita ovat erityisesti edellä mainitut vuosien 2011 ja 2016 direktiiviehdotukset sekä kahden pilarin lähestymistapa, josta on sovittu Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö OECD:n ns. Inclusive Framework:n puitteissa. Direktiiviehdotus kytkeytyy myös EU:n toiminnan rahoittamiseen, sillä BEFIT-järjestelmää on suunniteltu mahdolliseksi uudeksi EU:n omien varojen lähteeksi.⁴

Komissio antoi BEFIT-direktiiviehdotukseen liittyen samanaikaisesti myös erillisen siirtolinnoittelua koskevan direktiiviehdotuksen (COM(2023) 529 final). BEFIT-direktiiviehdotusta täydentää lisäksi samanaikaisesti annettu direktiiviehdotus pk-yritysten kotipaikkaan perustuvasta verotusjärjestelmästä (COM(2023) 528 final). Näistä ehdotuksista on laadittu erilliset u-kirjelmät.

2 Ehdotuksen tavoite

Direktiiviehdotuksen mukaan yhteisen yhteisöverojärjestelmän puuttuminen sisämarkkinoilta jarruttaa EU:n kilpailukykyä. Toimiessaan unionin alueella yritysten on noudatettava 27:ää erilaista kansallista yritysverojärjestelmää. Järjestelmien monimutkaisuus ja erot verojärjestelmien välillä luovat epätasaiset toimintaedellytykset ja lisäävät veroepävarmuutta ja verotuksen uudistamisesta aiheutuvia kustannuksia yrityksille, jotka toimivat useammassa kuin yhdessä jä-

¹ Tiedonannosta on laadittu eduskunnalle valtioneuvoston selvitys (E 84/2021 vp).

² Ks. U 22/2011 vp.

³ Ks. U 65/2016 vp. ja U 66/2016 vp.

⁴ Ks. Valtioneuvoston U-jatkokirjelmä UJ 21/2023 vp.

senvaltiossa. Tämä vaikuttaa haitallisesti sisämarkkinoiden toimivuuteen, vähentää rajat ylittäviä investointeja ja asettaa unionin alueella toimivat yritykset epäedulliseen kilpailuasemaan muilla vastaavan kokoisilla markkinoilla toimiviin yrityksiin verrattuna.

Komission BEFIT-direktiiviehdotuksen tarkoituksena olisi yksinkertaistaa yhteisöverotusta sisämarkkinoilla luomalla yhtenäiset säännöt sisämarkkinoilla toimivien konsernien yhteisöveropohjan laskemiseksi. BEFIT-direktiiviehdotus loisi tasaisemmat toimintaedellytykset eri yrityksille, lisäisi oikeusvarmuutta, vähentäisi hallinnollisia kustannuksia, kannustaisi yrityksiä rajat ylittävään toimintaan ja edistäisi investointeja ja kasvua unionissa.

3 Ehdotuksen pääasiallinen sisältö

3.1 Direktiivin soveltamisala (artiklat 1, 2, 5 ja 6)

Direktiiviehdotus loisi yhteiset säännöt yritysten veropohjan laskemiseksi ja sen jakamiseksi jäsenvaltioiden välillä. Yhtiöön, johon sovellettaisiin direktiivin säännöksiä verotettavan tuloksen laskennasta, ei sovellettaisi kansallista yhteisöverolainsäädäntöä direktiivin soveltamisalaan kuuluvassa asiassa.

Direktiiviä sovellettaisiin pakollisena yhtiöihin, joiden verotuksellinen kotipaikka on EU:ssa, mukaan lukien niiden muissa jäsenvaltioissa sijaitsevat kiinteät toimipaikat sekä kolmansissa valtioissa asuvien yhtiöiden jäsenvaltioissa sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin. Pakollinen soveltaminen edellyttäisi lisäksi, että yhtiöt kuuluvat sellaiseen kotimaiseen tai rajat ylittävään konserniin, joka laatii konsernitilinpäätöksen ja jonka vuositulot ovat vähintään 750 miljoonaa euroa vähintään kahtena neljästä peräkkäisestä vuodesta.

Yhtiöiden osalta edellytyksenä olisi lisäksi, että yhtiömuoto on jokin direktiivin liitteessä I luetelluista, niihin sovelletaan direktiivin liitteessä II mainittua yhteisöveroa tai myöhemmin käyttöön otettua samanlaista veroa ja yhtiö on konsernin ylin emoyksikkö tai yksikkö, jonka tilinpäätöstiedot on yhdistelty rivi riviltä ylimmän emoyksikön tilinpäätökseen. Suomalaisista yhtiöistä on direktiiviehdotuksen liitteessä I mainittu osakeyhtiö, osuuskunta, säästöpankki ja vakuutusyhtiö. Direktiiviehdotuksen liitteessä II Suomen osalta mainittu yhteisövero on yhteisöjen tulovero.

Kiinteiden toimipaikkojen osalta edellytyksenä puolestaan olisi, että niihin sovelletaan direktiivin liitteessä II mainittua yhteisöveroa tai myöhemmin käyttöön otettua samanlaista veroa ja kyseessä on ylimmän emoyksikön tai ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätökseen yhdistellyn yksikön kiinteä toimipaikka.

Tilanteessa, jossa konsernin ylin emoyksikkö sijaitsee unionin ulkopuolella, direktiiviä sovellettaisiin vain, jos konsernin vuositulot unionin alueella ovat vähintään 5 % konsernin kokonaistuloista sekä vähintään 50 miljoonaa euroa.

Muilla yhtiöillä olisi mahdollisuus hakeutua direktiivin soveltamisalaan, jos ne täyttävät muut direktiivin soveltamisedellytykset paitsi 750 miljoonan euron tuottojen kynnysarvoa koskevan soveltamisedellytyksen. Direktiivin säännöksiä sovellettaisiin järjestelmään hakeutuneeseen yhtiöön viiden verovuoden ajan.

BEFIT-järjestelmää ei kuitenkaan sovellettaisi kaikkiin 750 miljoonan euron tuottorajan ylittäviin konserniin kuuluihin unionin alueella sijaitseviin yhtiöihin ja kiinteisiin toimipaikkoihin. Direktiiviehdotuksen mukaan direktiivin soveltamisalaan kuuluva yhtiö kuuluisi BEFIT-konserniin (ts. konserniin, jolle lasketaan BEFIT-järjestelmän mukainen yhdistetty veropohja), jos

se on konsernin ylin emoyksikkö tai, jos konsernin ylin emoyksikkö omistaa suoraan tai välillisesti vähintään 75 prosenttia yhtiön omistusosuuksista tai on oikeutettu vähintään 75 prosenttiin yhtiön voitoista.

3.2 Verotettavan tuloksen eli veropohjan laskeminen (artiklat 4 sekä 7–41)

Direktiiviehdotuksen toinen luku sisältää säännökset kunkin BEFIT-konsernin yhtiön alustavan verotettavan tuloksen määrittämisestä. Lähtökohtana laskennassa olisi kunkin BEFIT-konsernin yhtiön tilinpäätöksen mukainen tulos tai tappio, jota oikaistaisiin tiettyjen erien osalta.

BEFIT-laskennan pohjaksi tuleva tilinpäätös olisi laadittava kaikkien BEFIT-konserniin kuuluvien yhtiöiden osalta saman tilinpäätösstandardin mukaisesti. Hyväksyttäviä tilinpäätösstandardeja olisivat International Financial Reporting Standards (IFRS)-standardi sekä kaikkien EU-jäsenvaltioiden kirjanpitosääntelyt. Lähtökohtaisesti BEFIT-laskennassa käytettäisiin ylimmän emoyksikön tilinpäätösstandardia.

Direktiiviehdotuksen mukaan tilinpäätöksen tulokseen tai tappioon tehtäisiin oikaisuja muun muassa liittyen suorasijoitusosinkoihin sekä eräisiin luovutusvoittoihin ja -tappioihin, käyvän arvon muutoksiin, kiinteän toimipaikan tulokseen ja tappioon, kansallisen korkoleikkurin mukaisesti vähennyskeltvottomiin korkomenoihin, tiettyihin vakuutusyhtiön toimintaan liittyviin eriin sekä tiettyihin eriin, jotka voidaan huomioida jäsenvaltioissa sen jälkeen kuin yhdistetty veropohja on kohdistettu BEFIT-konsernin yhtiöille. Tonnistoverotuksen piirissä olevat meriliikenteen tulot olisi rajattu alustavan verotettavan tuloksen laskennan ulkopuolelle.

Ehdotus sisältää oman poistojärjestelmänsä. Käyttöomaisuuden hankintamenot vähennettäisiin lähtökohtaisesti hyödykekohtaisina poistoina direktiivissä määriteltynä taloudellisena vaikutusajana tasasuuruksina erinä. Hankintamenoltaan alle 5 000 euron aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet vähennettäisiin kokonaisuudessaan hankintavuonna. Kulumattomat ja vanhentumattomat aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet eivät olisi poistokelpoisia, mutta niiden osalta voisi tietyissä tilanteissa vähentää arvonalentumispoiston.

Direktiiviehdotus sisältää lisäksi eräitä ajoitukseen ja arvostamiseen liittyviä säännöksiä. Varastot ja keskeneräisten tuotteet arvostettaisiin lähtökohtaisesti FIFO-menetelmää (first in-first out-menetelmää) tai painotetun keskihinnan menetelmää käyttäen. Samoin direktiivi sisältäisi säännöksiä varauksista, epävarmojen saamisten vähentämisestä, pitkäaikaishankkeista ja suojausinstrumenteista.

BEFIT-direktiiviehdotukseen sisältyy eräitä järjestelmään liittymistä ja järjestelmästä poistumista koskevia säännöksiä. Ehdotuksessa on lisäksi säännöksiä BEFIT-konsernin purkautumisesta sekä yritysjärjestelyiden vaikutuksesta alustavan verotettavan tuloksen laskentaan.

3.3 Veropohjan yhdistäminen ja jakaminen (artiklat 42–49)

BEFIT-direktiiviehdotuksen mukaan kaikkien BEFIT-konsernin yhtiöiden alustavat verotettavat tulokset yhdistettäisiin yhdeksi eräksi eli niin sanotuksi BEFIT-veropohjaksi. Alustavien verotettavien tulosten yhdistäminen mahdollistaisi rajat ylittävään tappiontasauksen. Jos yhdistetty BEFIT-veropohja olisi negatiivinen, tappio siirtyisi vähennettäväksi seuraavasta positiivisesta BEFIT-veropohjasta. Ehdotuksen mukaan jäsenvaltiot eivät saisi määrätä lähdeveroa BEFIT-konsernin sisäisten liiketoimien perusteella, paitsi jos tulon tosiasiallinen edunsaaja ei ole BEFIT-konsernin yhtiö. Tilanteessa, jossa jokin jäsenvaltio on pidättänyt lähdeveroa BEFIT-konsernin yhtiön maksaman rojaltn tai koron perusteella, tämä lähdeverotulo jaettaisiin jäsenvaltioiden välillä saman jakokaavan perusteella, jolla BEFIT-veropohja jaetaan. Myös BEFIT-

konsernin yhtiöiden maksamat lähdeverot hyvitetäisiin eri jäsenvaltioissa saman jakokaavan mukaisesti, jolla BEFIT-veropohja jaettaisiin.

BEFIT-veropohja jaettaisiin verotettavaksi BEFIT-konsernin yhtiöille niin sanotun siirtymäkauden allokationsäännön mukaisesti, joka olisi voimassa 1.7.2028–30.6.2035. Yhtiön osuus BEFIT-veropohjasta määräytyisi sen perusteella, kuinka suurta osuutta kyseisen yhtiön verotettava tulos vastaisi kaikkien BEFIT-konsernin yhtiöiden verotettavista tuloksista. Laskennassa verotettavina tuloksina käytettäisiin edeltävän kolmen verovuoden verotettavan tuloksen keskiarvoa. Siirtymäkauden allokationsääntöä sovellettaessa jäsenvaltioiden olisi järjestettävä riskienhallintajärjestelmänsä BEFIT-konsernin sisäisten liiketoimien siirtohinnoittelun osalta siten, että BEFIT-konsernin sisäisten liiketoimien oletettaisiin olevan markkinaehtoisia, jos yhtiön BEFIT-konsernin sisäisistä liiketoimista aiheutuneet menot tai tulot olisivat kasvaneet tilikaudella alle 10 prosenttia kolmen edellisen vuoden keskimääräisistä menoista tai tuloista. Jos 10 prosentin kynnys saavutettaisiin, ylimenevän määrän ei oletettaisi olevan markkinaehtoperiaatteen mukainen, eikä sitä otettaisi huomioon laskettaessa yhtiölle allokoitavaa osuutta BEFIT-veropohjasta. Yhtiöllä olisi kuitenkin mahdollisuus kumota olettamus tietyiltä osin.

Komission mukaan siirtymäkauden allokationsäännön käyttö voisi tasoittaa tietä pysyvämpään allokatiomalliin, joka voisi perustua esimerkiksi kaavamaiseen tulonjakoon (ns. formulaary apportionment). Direktiiviehdotuksen mukaan komission tulisi arvioida siirtymäkauden allokationsääntöä ja samalla selvittää mahdollisen pysyvän jakokaavan koostumusta ja eri jakokriteerien painoarvoa. Selvitys olisi toimitettava neuvostolle viimeistään kolmen vuoden kuluessa siirtymäkauden allokationsäännön käyttöönotosta. Neuvosto voisi tämän jälkeen muuttaa allokationsääntöä ja korvata sen kaavamaisella jakokaavalla.

Direktiiviehdotukseen sisältyy kaksi poikkeusta verotettavien tulosten yhdistämiseen ja jakamiseen. Ensinnäkin verotettavien tulosten yhdistämistä ja jakamista koskevaa sääntelyä ei sovellettaisi kaivannaistoiminnasta saatuihin tuottoihin. Toiseksi, tietyt tonnistorotuksen ulkopuolelle jäävät kansainvälisen merenkulun tulot, kansainvälisen lentoliikenteen tulot sekä tietyt sisävesiliikenteen tulot jäisivät veropohjan yhdistämistä ja jakamista koskevan sääntelyn ulkopuolelle.

Direktiiviehdotuksen mukaisesti BEFIT-konsernin yhtiöille allokoiutuun veropohjaan tehtäisiin tiettyjä lisäoikaisuja. Komission mukaan osa näistä oikaisuksista liittyisi järjestelmän koheesioon, eikä niiden huomioon ottaminen yhdistetyssä BEFIT-veropohjassa olisi asianmukaista (esimerkiksi ennen BEFIT-järjestelmään siirtymistä syntyneet tappiot). Osa oikaisuksista olisi taas komission mukaan hyvin riippuvaisia kunkin jäsenvaltion omasta sääntelystä (esimerkiksi eläkevaraukset). Lisäksi direktiiviehdotuksen mukaisesti jäsenvaltio voisi tehdä kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseville yhtiöille allokoiutuun BEFIT-veropohjaan muita kansallisia oikaisuja, jotka voivat joko kasvattaa tai pienentää veropohjaa.

3.4 Siirtohinnoittelun riskienhallinnan liikennevalomalli (artiklat 50–53)

BEFIT-direktiiviehdotuksen luku IV sisältää siirtohinnoittelun riskienhallinnassa sovellettavaksi tarkoitetun liikennevalomallin. Riskienhallintatyökalua sovellettaisiin BEFIT-konsernin yhtiöiden ja niihin etuyhteydessä olevien BEFIT-konsernin ulkopuolisten yhtiöiden välisiin liiketoimiin ja lähestymistapa koskisi rajoitetun riskin jakeluliiketoimintaa sekä sopimusvalmistusta. Direktiiviehdotus sisältää kriteerit sille, koska toimintaa voitaisiin pitää rajoitetun riskin jakelutoimintana tai sopimusvalmistustoimintana. Kyseisten toimintojen osalta jäsenvaltioiden olisi järjestettävä riskienhallintatoimintonsa niin sanotun liikennevalomallin mukaisesti. Liiketoimet jaettaisiin kolmeen riskikategoriaan (matala, keskitason ja korkea riski). Riskitasot määritettäisiin julkisten vertailuhakujen perusteella. Verohallintojen olisi otettava liiketoiminnan

riskitaso huomioon kohdennettaessa resursseja siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden valvontaan – mitä korkeammasta riskitasosta olisi kyse, sitä enemmän verohallinnot voisivat kohdentaa resursseja liiketoimien hinnoittelun markkinaehtoisuuden valvontaan.

Direktiiviehdotuksen mukaan komission täytäntöönpanosäädöksellä määrättäisiin hakukriteereistä vertailukohteiden selvittämiseksi ja asianmukaisten vertailuarvojen asettamiseksi matalan riskin jakelijoille ja sopimusvalmistajille. Vertailuhakujen tulokset julkaistaisiin komission verkkosivuilla ja ne päivitetäisiin kolmen vuoden välein.

3.5 Hallinto ja menettelyt (artiklat 54–72)

BEFIT-direktiiviehdotuksen luvussa V esitetään järjestelmään liittyvät hallinnolliset menettelysäännöt. Lähtökohtana ehdotuksessa on, että konsernien olisi voitava mahdollisimman pitkälle asioida vain yhden verohallinnon kanssa (ilmoittavan yksikön veroviranomainen, ns. *filing authority*), joka olisi sen jäsenvaltion veroviranomainen, jossa ilmoittavalla yksiköllä olisi verotuksellinen kotipaikka. Ilmoittavana yksikkönä pidettäisiin konsernin ylintä emoyksikköä. Jos konsernin ylin emoyksikkö ei sijaisisi EU:ssa, pidettäisiin ilmoittavana yksikkönä konsernin nimeämää yksikköä.

Ilmoittavan yksikön olisi annettava vuosittain BEFIT-tietoilmoitus kotivaltionsa veroviranomaiselle. BEFIT-tietoilmoituksen oikeellisuuden tutkinnasta ja valvonnasta vastaisi niin sanottu BEFIT-tiimi. BEFIT-tiimi koostuisi kunkin sellaisen EU-maan verohallinnon edustajista, joissa BEFIT-konsernissa on jäseniä. Direktiiviehdotus sisältää tarkempia säännöksiä BEFIT-tiimin toiminnasta ja BEFIT-tietoilmoituksen käsittelyssä noudatettavista periaatteista. Direktiiviehdotuksen mukaisesti komissio voisi täytäntöönpanosäännöksellä yhdenmukaistaa BEFIT-tiimin tietojenvaihtoa ja kommunikointia luomalla BEFIT-yhteistoimintatyökalun.

BEFIT-konsernin yksittäisten yhtiöiden olisi edelleen annettava erillinen veroilmoitus asuinvaltionsa toimivaltaiselle verohallinnolle. Erillisen veroilmoituksen valvonnasta vastaisi kyseisen valtion veroviranomainen. BEFIT-direktiiviehdotus sisältää säännöksiä myös verotarkastuksista sekä verotuksen oikaisussa ja muutoksenhaussa noudatettavista periaatteista.

Direktiiviehdotuksen mukaan jäsenvaltioiden olisi säädettävä seuraamuksista, joita aiheutuisi direktiiviin perustuvien kansallisten sääntöjen rikkomisesta ja toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet niiden täytäntöönpanon varmistamiseksi. Seuraamusten olisi oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia.

3.6 Loppusäännökset (artiklat 73–80)

BEFIT-direktiiviehdotuksessa esitetään siirrettäväksi komissiolle valta antaa delegoituja säädöksiä määräämättömäksi ajaksi direktiivin liitteen I ja II muuttamiseksi sekä tarkempien säännösten vahvistamiseksi alustavan verotettavan tuloksen laskennasta vakuutusyhtiölle ottaen huomioon uuden vakuutusyhtiöitä koskevan IFRS 17-standardin. Direktiiviehdotuksen mukaisesti neuvosto voisi milloin tahansa peruuttaa säädösvallan siirron. Delegoitu säädös tulisi voimaan ainoastaan, jos neuvosto ei ole kahden kuukauden kuluessa siitä, kun asianomainen säädös on annettu tiedoksi neuvostolle, ilmaissut vastustavansa sitä tai jos neuvosto on ennen mainitun määräajan päättymistä ilmoittanut komissiolle, että se ei vastusta säädöstä. Neuvoston aloitteesta tätä määräaikaä jatkettaisiin kahdella kuukaudella.

Direktiiviehdotuksen mukaisesti siirtohinnoittelun liikennevalomallia ja BEFIT-yhteistoimintatyökalua koskevien täytäntöönpanosäädösten hyväksymiseen sovellettaisiin Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen 182/2011 5 artiklan mukaista komitologiamenettelyä (ns. tarkastusmenettely).

Direktiiviehdotuksen mukaan viiden vuoden kuluttua direktiivin soveltamisen alkamisesta, komission tulisi arvioida direktiivin toimivuutta ja tarvittaessa ehdottaa muutoksia direktiiviin. Jäsenvaltioiden olisi arviointia varten toimitettava komissiolle tietoja muun muassa kyseisessä jäsenvaltiossa asuvista BEFIT-konsernien jäsenistä. Komissio voisi täytäntöönpanosäädöksellä antaa tarkempia määräyksiä annettavista tiedoista ja niiden antotavasta.

Ehdotuksen mukaan jäsenvaltioiden olisi annettava ja julkaistava direktiivin noudattamisen edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset viimeistään 1.1.2028. Niiden olisi sovellettava säännöksiä 1.7.2028 alkaen.

4 Ehdotuksen oikeusperusta ja suhde suhteellisuus- ja toissijaisuusperiaatteisiin

4.1 Komission ehdotus

Direktiiviehdotus perustuu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 115 artiklaan, jonka mukaan neuvosto antaa yksimielisesti erityisessä lainsäätämisyjärjestyksessä sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan direktiivejä jäsenvaltioiden sellaisten lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten lähentämisestä, jotka suoraan vaikuttavat sisämarkkinoiden toteuttamiseen ja toimintaan, sanotun kuitenkin rajoittamatta 114 artiklan soveltamista. Ehdotuksen hyväksyminen neuvostossa edellyttää näin ollen kaikkien jäsenvaltioiden yksimielisyyttä.

Ehdotuksessa komissiolle esitetty valta antaa tiettyjä delegoituja säädöksiä perustuu SEUT 290 artiklaan. Artiklan mukaan lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksyttävässä säädöksessä voidaan siirtää komissiolle valta antaa muita kuin lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksyttäviä, soveltamisalaltaan yleisiä säädöksiä, joilla täydennetään tai muutetaan lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksytyn säädöksen tiettyjä, muita kuin sen keskeisiä osia. Lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksyttävissä säädöksissä määritellään nimenomaisesti tällaisen säädösvallan siirron tavoitteet, sisältö, soveltamisala ja kesto.

Ehdotuksessa komissiolle esitetty valta antaa tiettyjä täytäntöönpanosäädöksiä perustuu SEUT 291 artiklaan. Mainitun artiklan sisältämän pääsäännön mukaan jäsenvaltiot vastaavat unionin säädösten täytäntöönpanosta. Jos unionin oikeudellisesti velvoittavat säädökset edellyttävät yhdenmukaista täytäntöönpanoa, kyseisillä säädöksillä siirretään täytäntöönpanovaltaa komissiolle tai tietyissä tapauksissa neuvostolle.

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 5 artiklan mukaan unioni käyttää toimivaltaansa toissijaisuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta noudattaen. Toissijaisuusperiaatteen mukaisesti unioni toimii muilla kuin sen yksinomaiseen toimivaltaan kuuluvilla aloilla ainoastaan, jos suunnitellun toiminnan tavoitteet voidaan saavuttaa paremmin unionin tasolla kuin kansallisella, alueellisella tai paikallisella tasolla. Toiminnan sisältö ja muoto eivät saa kuitenkaan ylittää sitä, mikä on tarpeen perussopimuksissa määrättyjen tavoitteiden saavuttamiseksi (suhteellisuusperiaate).

Komissio perustelee ehdotuksen toissijaisuusperiaatteen mukaisuutta sillä, että direktiiviehdotuksen säännökset tähtäävät poistamaan niitä esteitä rajat ylittävälle yritystoiminnalle, jotka aiheutuvat 27 erilaisen yritysverojärjestelmän olemassa olost. Komission mukaan tilanne aiheuttaa rajat ylittävää toimintaa harjoittaville yrityksille korkeampia hallinnollisia kustannuksia. Lisäksi yritysverojärjestelmien eroavaisuudet voivat johtaa epätarkoituksenmukaisiin veroetuihin ja tilanteisiin, joissa tietty tulo jää kokonaan verotuksen ulkopuolelle. Komission mukaan nämä haasteet ovat yhteisiä kaikille jäsenvaltioille, eikä niihin voida puuttua tehokkaasti jäsenvaltiotason toimenpiteillä. Komission mukaan sääntelykehikkoa voitaisiin yksinkertaistaa merkittävästi, jos unionissa noudatettaisiin yhdenmukaisia yritysverosääntöjä. Komissio katsoo myös, että verokohteluiden eroavaisuuksista aiheutuvat ongelmat voitaisiin parhaiten eliminoida noudattamalla kaikissa jäsenvaltioissa yhteneväisiä säännöksiä. Komissio katsoo lisäksi, että ehdotus veropohjan yhdistämisestä ja allokoinnista olisi objektiivisempi ja hallinnollisesti yksinkertaisempi tapa konsernin yhtiöiden verovelvollisuuksien määrittämiseksi. Komission mukaan jäsenvaltiot eivät voisi noudattaa ehdotettua sääntelyä yksipuolisesti ilman riskiä kahdenkertaisesta verotuksesta. Komission mukaan yhtenäiset verosäännökset mahdollistaisivat myös yhteiset menettelyt verotuksen toimittamiseksi, joka toisi mukanaan etuja sekä yrityksille että verohallinnoille vähentyneiden hallinnollisten kustannusten ja lisääntyneen oikeusvarmuuden muodossa. Näillä perusteilla komissio pitää ehdotusta toissijaisuusperiaatteen mukaisena.

Komissio perustelee ehdotuksen suhteellisuusperiaatteen mukaisuutta sillä, että BEFIT-järjestelmässä ei ole kyse koko yhteisöverotuksen harmonisoinnista, vaan se koskee vain veropohjaa. Komission mukaan ehdotuksessa esitetään vain sääntöjä, jotka ovat tarpeen, jotta unionin alueella toimivat yhtiöt voivat laskea veropohjansa yhdenmukaisten sääntöjen mukaisesti koko unionin alueella. Lisäksi komissio toteaa, ettei ehdotus harmonisoi veropohjaa kokonaan. Ehdotus antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden oikaista kyseisissä jäsenvaltioissa sijaitseville yhtiölle allokointia osuutta BEFIT-veropohjasta, jotta voidaan ottaa huomioon kansalliset veropolitiikan tarpeet. Komission mukaan suhteellisuusperiaatteen kannalta on myös merkityksellistä, että pakollinen soveltamisala rajautuu sellaisiin yhtiöihin, joihin myös direktiivi globaalista minimiverosta⁵ soveltuu. Tällöin direktiivi soveltuisi komission mukaan erityisesti niihin yhtiöihin, joilla on todennäköisesti rajat ylittävää toimintaa ja jotka todennäköisimmin hyötyisivät yhtenäisestä veropohjasta

4.2 Valtioneuvoston arvio

Arvioitaessa nyt tarkastelun kohteena olevaa direktiiviehdotusta toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteiden kannalta on arvioitava, ovatko ehdotetut toimet yhtiöiden rajat ylittävän toiminnan helpottamisen ja hallinnollisten kustannusten vähentämisen kannalta tarpeen ja oikeasuhtaisia. Direktiiviehdotuksen mukaisesti rajat ylittävän toiminnan esteitä ja hallinnollisia kustannuksia syntyy erityisesti siitä, että jokaisessa jäsenvaltiossa on oma yritysverojärjestelmänsä. Tämän vuoksi komission näkemystä siitä, että tavoite voidaan saavuttaa tehokkaimmin keskitetyllä ratkaisulla, voidaan yleisesti pitää asianmukaisena.

Direktiiviehdotuksen mukaisesti BEFIT-järjestelmä olisi pakollinen tietyn kokoluokan ylittävälle konserneille. Tätä perustellaan sillä, että ehdotus koskisi tällöin pakollisena sitä joukkoa, joka tulee olemaan myös globaalin minimiveron piirissä ja joka komission näkemyksen mukaisesti myös eniten hyötyisi BEFIT-järjestelmästä. Tältä osin on kuitenkin huomattava, että BEFIT-järjestelmän ja globaalin minimiveron soveltamisalat poikkeavat toisistaan muun muassa BEFIT-konsernin 75 %:n omistusvaatimuksen ja EU:n ulkopuolella toimintaa harjoittavien

⁵ Neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523 monikansallisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa.

konsernien kohdalla. Lisäksi, vaikka molemmissa järjestelmissä veropohjan laskennan lähtökohtana on tilinpäätöksen mukainen tulos, tähän tulokseen tehtävien oikaisujen laajuus olisi erilainen näissä kahdessa järjestelmässä. BEFIT-direktiivin tavoitteena oleva liiketoiminnan esteiden poistaminen sisämarkkinoilla esimerkiksi pienemmän hallinnollisen taakan muodossa voitaisiin lisäksi saavuttaa myös vapaaehtoisessa järjestelmässä. Järjestelmän pakollisuutta on arvioitava myös suhteessa jäsenvaltioiden verotukselliseen toimivaltaan. Pakollinen veropohja ja erityisesti pakollinen veropohjien yhdistäminen vaikuttaisi jatkossa mahdollisuuteen käyttää yritysverotusta talouspolitiikan välineenä. Yllä kuvatuilla perusteilla BEFIT-direktiiviehdotukseen sisältyvä pakollisuuselementti voi olla ongelmallinen suhteellisuusperiaatteen kannalta.

Direktiiviehdotuksessa siirrettäisiin komissiolle toimivaltaa antaa delegoituja säädöksiä. Direktiivin liitteiden I ja II muuttamista koskevan toimivallan voidaan katsoa olevan määritelty selvästi ja täsmällisesti.

Siirrettävä toimivalta, joka koskee mahdollisuutta antaa tarkempia säädöksiä siitä, miten alustavan verotettavan tuloksen laskentaa koskevia sääntöjä mukautetaan vakuutusyhtiöiden osalta ottamaan huomioon uusi vakuutus sopimuksia koskeva IFRS 17-standardi, on puolestaan muotoiltu melko yleiseksi. Valtuutussäännöksestä ja direktiiviehdotuksen perusteluista ei ilmene, minkä tyyppistä sääntelyä komissio voisi valtuuden nojalla antaa ja miksi verotettavan tulon laskennan mukauttamisesta olisi asianmukaista säätää delegoidulla säädöksellä. Siirrettävä toimivalta koskee veropohjan laskentaa ja sillä voisi siten olla suoraa vaikutusta yhtiölle määrätävän yhteisöveron määrään.

Direktiiviehdotuksessa siirrettäisiin komissiolle myös toimivaltaa antaa täytäntöönpanosäädöksiä siirtohinnoittelun liikennevalojärjestelmästä liittyen tiettyjen liiketoimien vertailuhakuihin, BEFIT-tiimin kommunikaation yhdenmukaistamisesta sekä jäsenvaltioilta edellytettävistä tiedoista direktiivin soveltamisen arvioimiseksi. Siirrettävän toimivallan voidaan katsoa tältä osin olevan asianmukaisesti määritelty.

Muilta osin valtioneuvosto katsoo, että komission ehdotuksen oikeusperusta on asianmukainen ja ehdotus toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen mukainen.

5 Ehdotuksen vaikutukset

5.1 Vaikutukset Suomen lainsäädäntöön

Direktiiviehdotuksen hyväksyminen edellyttäisi kansallista lainsäädäntöä direktiivin voimaansaattamiseksi. Lainsäädäntöön tulisi sisällyttää säännökset verotettavan tuloksen laskemisesta, veropohjan yhdistämisestä ja jakamisesta sekä eräistä hallinnollisista menettelyistä. Lisäksi kansallisesti olisi säädettävä tiettyjen lähdeverotuottojen jakamisesta muille jäsenvaltiolle.

Direktiivin voimaansaattamisen lisäksi olisi ratkaistava, mitkä olisivat direktiivin voimaansaannon heijastusvaikutukset muuhun sisäiseen elinkeinoverotusta koskevaan lainsäädäntöön. Suomen yritysverotuksessa on pyritty ylläpitämään selkeää veromallia, joka perustuu laajaan veropohjaan ja suhteellisen matalaan verokantaan. Direktiiviehdotuksen veropohjan voidaan katsoa laajuuden osalta peruseräiltään vastaavan Suomen yritysveropohjaa. Merkittävä ero direktiiviehdotuksen ja Suomen sisäisen lainsäädännön välillä on kuitenkin esimerkiksi verotettavan tulon laskennan suhde kirjanpitoon ja tilinpäätökseen, jota olisi tarkasteltava. Nykyisen elinkeinoverolainsäädännön sopeuttaminen direktiiviehdotukseen saattaisi olla tietyn kohdin perusteltua. Esimerkiksi poistojärjestelmän muuttaminen samankaltaiseksi kuin direktiiviehdotuksessa voisi helpottaa myös yritysten siirtymistä järjestelmien välillä.

Olisi myös tarkasteltava, miten ehdotus vaikuttaa mahdollisuuksiin säilyttää erillinen kansallinen yritysverojärjestelmä ottaen huomioon kahden järjestelmän ylläpitämisestä aiheutuvat kustannukset Verohallinnolle sekä kahdesta yritysverojärjestelmästä aiheutuva verotuksen monimutkaistuminen. Tällöin BEFIT-direktiiviä vastaavat säännökset tulisivat sovellettavaksi myös muihin kuin BEFIT-direktiivin kattamiin yrityksiin ja yritysmuotoihin.

Direktiivin voimaan saattaminen edellyttäisi myös konserniavustusjärjestelmän yhteensopivuuden tarkastelua suhteessa BEFIT-järjestelmään. BEFIT-järjestelmä pitäisi sisällään konserniyhtiöiden verotettavan tuloksen yhdistämisen, jolloin konserniavustusjärjestelmä menettäisi merkityksensä BEFIT-järjestelmän piirissä olevien konsernien osalta. Olisikin arvioitava, olisiko konserniavustusjärjestelmä perusteltua säilyttää muiden konsernien osalta. Vastaavaa tarkastelutarvetta liittyisi myös muun muassa suhteessa Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennysjärjestelmään. Tämän osalta olisi arvioitava, onko tarvetta säilyttää konsernivähennysjärjestelmä, ottaen huomioon, että myös pienemmät konsernit voisivat vapaaehtoisesti hakeutua BEFIT-järjestelmän piiriin.

Direktiivin voimaansaattaminen edellyttäisi myös tarkastelua suhteessa Suomen solmimiin verosopimuksiin sekä mahdollisesti myös osinkoverotuksen tarkastelua. Lisäksi erityisesti kiinteän toimipaikan tulon jääminen BEFIT-laskennan ulkopuolelle sekä lähdeveron jaettua hyvitysvastuuta koskevat ehdotukset edellyttäisivät tarkastelua suhteessa voimassa olevaan sääntelyyn ulkomaisten verojen hyvittämisestä. Lisäksi veropohjien yhdistäminen toisi mukanaan monia Suomen kansainväliseen verotukseen liittyviä tarkastelutarpeita. Siirtohinnoittelun liikennevalojärjestelmän voimaansaattaminen edellyttäisi tarkastelua suhteessa Verohallinnon toimintaa koskevaan sääntelyyn ja sen lakisäätäisiin tehtäviin, erityisesti suhteessa velvollisuuteen edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta.

5.2 Hallinnolliset vaikutukset

Komission arvio hallinnollisista vaikutuksista

BEFIT-direktiiviehdotusta on perusteltu sekä yritysten että veroviranomaisten hallinnollisen taakan kevenemisellä. Komissio on julkaissut direktiiviehdotuksen yhteydessä arviointiselvityksen ehdotuksen vaikutuksista (Impact Assessment). Selvityksen mukaan ehdotus vähentäisi yritysten hallinnollista taakkaa. Vaikutusarvioselvityksen mukaan EU-alueen yritysten hallinnollinen taakka voisi vähentyä yhteensä 11–22 miljoonalla eurolla, kun mukaan lasketaan pakollisina BEFIT-järjestelmään liittyvät suuret konsernit ja 42–80 miljoonalla eurolla, kun mukaan lasketaan myös vapaaehtoisesti järjestelmään liittyvät yritykset. Ehdotuksen kustannuksia yrityksille ja veroviranomaisille ei ole tarkkaan arvioitu, mutta komission mukaan kustannuksia syntyisi hallinnollisista kuluista sekä mahdollisesti kertaluonteisista sopeutumiskuluista liittyen tietojärjestelmien päivittämiseen sekä henkilökunnan kouluttamiseen. Komissio arvioi kustannusten kuitenkin jäävän pitkällä aikavälillä hyötyjä pienemmiksi. Komission vaikutusarviot eivät sisällä jäsenvaltiokohtaisia vaikutusarvioita.

Hallinnolliset vaikutukset Suomessa

Ehdotettu järjestelmä on laaja kokonaisuus, minkä voidaan arvioida aiheuttavan järjestelmän piiriin (pakollisesti tai vapaaehtoisesti) siirtyville konserneille laajoja alkuvaiheen selvityksiä. Näin ollen erityisesti järjestelmän käyttöönoton alkuvaiheessa yritysten hallinnolliset kustannukset todennäköisesti lisääntyisivät merkittävästi. Niille konserneille, joille järjestelmään siirtyminen on vapaaehtoisia, voisi aiheutua hallinnollista taakkaa rinnakkaisten järjestelmien vertailusta.

Hallinnolliset vaikutukset eivät välttämättä rajoittuisi yritysten osalta vain järjestelmän käyttöönottovaiheeseen. Direktiiviehdotus ei kokonaan harmonisoi veropohjan laskentaa. Esimerkiksi korkojen vähennysoikeutta rajoitettaisiin kunkin jäsenvaltion säännösten mukaisesti. Lisäksi direktiiviehdotus sallisi jäsenvaltiokohtaisia oikaisuja kyseiseen jäsenvaltioon allokoituun BEFIT-veropohjaan. Tästä voisi aiheutua yrityksille hallinnollista taakkaa, sillä niiden tulisi tuntea BEFIT-laskennan lisäksi ainakin tietyiltä osin myös jäsenvaltioiden yhteisöveron laskentapohjaa koskevat sääntelyt sekä jokaisen jäsenvaltion mahdolliset säätämät jäsenvaltiotason oikaisut BEFIT-veropohjaan.

Myös ehdotetuista verotuksen menettelysäännöksistä voidaan katsoa aiheutuvan yrityksille hallinnollista taakkaa, sillä jokaisen yhtiön tulisi BEFIT-tietoilmoituksesta erillisenä antaa kansallisille veroviranomaisille veroilmoitus ja verotusta toimitettaisiin siten ainakin osittain kahdella tasolla (BEFIT-tiimi ja kansallinen veroviranomainen).

BEFIT-järjestelmä olisi uusi yhteisöveron laskentapohjaa koskeva verojärjestelmä, jota täytyisi ylläpitää vanhojen järjestelmien rinnalla. Ehdotus monimutkaistaisi siten verojärjestelmää kokonaisuudessaan sekä lisäisi veroviranomaisen hallinnollista taakkaa. Järjestelmän käyttöönotto aiheuttaisi alkuvaiheessa kustannuksia Verohallinnolle vaikuttamalla muun muassa verovalvontaan, tietojärjestelmiin, tietovirtoihin, ilmoittamismenettelyyn, tietojenvaihtoon sekä ohjeistukseen. Verohallinnon olisi jatkossa sovellettava ehdotettua sääntelyä olemassa olevan verojärjestelmän rinnalla. Hallinnolliset vaikutukset eivät siten rajoittuisi ainoastaan alkuvaiheen selvityksiin. Uuden verojärjestelmän ylläpidosta, valvonnasta, unionin sisäisestä koordinaatiosta, analytiikasta ja riskienhallinnasta aiheutuisi Verohallinnolle lisäkustannuksia myös jatkuvuosiin. Verohallinnon pitäisi huolehtia BEFIT-tiimien resursoinnista, joita voidaan tarvita nopeallakin varoitusajalla.

Ehdotettu verotusmenettelyä koskeva sääntely ja erityisesti BEFIT-tiimien toimintaa koskevat säännökset voisivat vaikuttaa myös siihen, miten ja missä veroilmoituksen sisällön oikeellisuutta koskevat arvioinnit ja ratkaisut tehtäisiin. BEFIT-tiimien osalta ehdotettu äänestysmenettely tarkoittaisi, että eri veroviranomaisten erimielisyyksiä veropohjan määrittämisestä ratkottaisiin yksinkertaisella äänten enemmistöllä. Ehdotus, jossa äänivalta perustuisi kussakin valtiossa asuinpaikkaansa pitävien konserniyhtiöiden liikevaihtoon, voisi olla Suomen kaltaisen pienen jäsenvaltion näkökulmasta epäedullinen ja voisi siirtää Suomen veropohjaa koskevaa ratkaisuvalltaa muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisille.

Siirtohinnoittelun riskienhallinnan liikennevalomallin ja BEFIT-ryhmän sisäisten liiketoimien riskienhallinnan järjestämistä koskevan ehdotuksen ei arvioitaisi ainakaan vähentävän hallinnollista taakkaa Verohallinnolle, jolla on jo olemassa toimivat riskienhallintatyökalut. Uuden riskienhallintatyökalun pakollinen käyttöönotto ja riskienhallinnan järjestelyt voisivat aiheuttaa Verohallinnolle ylimääräisiä kustannuksia ja resurssien tehotonta kohdentumista. Lisäksi on mahdollista, että riskienhallintaan liittyvästä seurannasta voisi myös aiheutua kustannuksia Verohallinnolle.

Sääntelyn soveltamisesta voidaan myös arvioida syntyvän tulkintatilanteita, jotka aiheuttaisivat hallinnollista taakkaa sekä verovelvollisille että Verohallinnolle.

Ehdotus mahdollistaisi jäsenvaltiokohtaiset oikaisut veropohjaan sen jälkeen kuin yhtenäisesti laskettu veropohja on allokoitu eri yhtiöille. Jäsenvaltiokohtaisten oikaisujen vuoksi verojärjestelmään jäisi jäsenvaltiokohtaisia eroja. Jäsenvaltiokohtaisten erojen osalta ehdotus ei yksinkertaistaisi verojärjestelmää eikä vähentäisi hallinnollista taakkaa myöskään Verohallinnon näkökulmasta.

Edellä mainituista syistä on suhtauduttava varauksellisesti siihen, vähentäisikö ehdotettu järjestelmä yritysten ja veroviranomaisen hallinnollista taakkaa komission arvioimalla tavalla.

5.3 Taloudelliset vaikutukset

Komission arvio taloudellisista vaikutuksista

Komission vaikutusarvioselvityksen mukaan ehdotus lisäisi investointeja ja kasvua sekä auttaisi vakauttamaan verokertymiä. Komission vaikutusarvioselvityksessä ehdotuksen soveltamisalaan kuuluvien yritysten määrää on arvioitu verotuksen maakohtaisen raportoinnin tietojen (nk. CbC-raportointi) avulla. Raportointivuoden 2018 tietojen perusteella EU:ssa toimi tuolloin 4 082 konsernia, joiden yhdistetty liikevaihto oli yli 750 miljoonaa euroa. Näille konserneille direktiivi olisi pakollinen. Sellaisia alle 750 miljoonan euron yhdistetyn liikevaihdon konserneja, jotka laativat yhteisen konsernitilinpäätöksen, on noin 16 000 kappaletta. Näille konserneille direktiivi olisi vapaaehtoinen.

Komission vaikutusarvion perusteella ehdotuksen vaikutukset verotuottoon seuraisivat pääosin yhteiseen veropohjaan ja siirtymäkauden allokointisääntöön liittyvistä rajat ylittävistä tappiontasauksesta sekä yhteisistä poistosäännöistä. Ehdotukseen sisältyvä rajat ylittävä tappiontasaus vähentäisi jäsenvaltioiden verotuottoja, koska järjestelmän piirissä olevat konserniyhtiöt voisivat vähentää tappiotaan toisessa maassa sijaitsevien tytäryhtiöiden tuloksista. Komission vaikutusarvion mukaan yli 750 miljoonan euron liikevaihdon konsernien osalta rajat ylittävä tappiontasaus vähentäisi EU:n yhteisöveropohjaa yhteensä 1,7 prosentilla. Tämä toisaalta alentaisi konsernien efektiivistä pääomakustannusta kasvattaen yritysten kannusteita investoida. Vaikutusarvioselvityksessä on arvioitu Euroopan komission yhteisen tutkimuskeskuksen (Joint Research Centre) käytössä olevaa Cortax-mallia käyttämällä, että investoinnit kasvaisivat muutoksen vuoksi pitkällä aikavälillä 0,2 prosenttia ja EU:n bruttokansantuote 0,1 prosenttia. Komission vaikutusarvion mukaan ehdotukseen sisältyvät poistosäännöt vastaisivat karkeasti EU-maiden keskimääräisiä poistosääntöjä ja siten muuttaisivat veropohjaa keskimäärin vähäisesti koko EU:n tasolla.

Komission vaikutusarviot eivät sisällä jäsenvaltiokohtaisia vaikutusarvioita. Komission vaikutusarviossa todetaan, että vaikutukset voivat vaihdella jäsenvaltiokohtaisesti.

Taloudelliset vaikutukset Suomessa

Direktiiviehdotuksen soveltamisalaan kuuluisivat konsernit, joiden liikevaihto on yli 750 miljoonaa euroa. Sama liikevaihtoraja on käytössä suurten konsernien globaalia vähimmäisveroa koskevassa direktiivissä. Suurten konsernien globaalia vähimmäisveroa koskevan direktiivin valmistelun yhteydessä on arvioitu, että Suomessa vähimmäisveron soveltamisalan piiriin kuuluvia monikansalliseen konserniin kuuluvia konserniyhtiöitä on arviolta noin 2 800 kappaletta. Sellaisia monikansallisia konserneja, joiden ylin emoyhtiö on Suomessa, on noin 50–60 kappaletta. Loput yhtiöistä kuuluvat konserniin, jonka emoyhtiö sijaitsee ulkomailla. Vähimmäisveron soveltaminen koskisi Suomessa arviolta noin 300 kiinteää toimipaikkaa. On kuitenkin huomattava, että nämä lukumäärät ovat suuntaa antavia BEFIT-direktiiviehdotuksen kannalta, koska direktiiviehdotuksen soveltamisala poikkeaa suurten konsernien globaalin vähimmäisveron soveltamisalasta esimerkiksi konserniyhtiöiden omistususuusmääritelmän osalta. Vapaaehtoisena BEFIT-järjestelmään mahdollisesti liittyvien yritysten lukumäärästä Suomessa ei voida tässä vaiheessa esittää arviota.

Ehdotuksen taloudellisia vaikutuksia on vaikea arvioida täsmällisesti, koska ehdotuksessa on useita täysin uusia elementtejä verrattuna nykyiseen yritysverojärjestelmään. Vaikka BEFIT-

direktiiviehdotuksessakin on lähtökohtana laaja veropohja, sen laskenta eroaa yksityiskohdiltaan monin tavoin Suomen yritysveropohjasta, kuten esimerkiksi luovutusvoittojen laajemman verovapauden ja poistossääntöjen osalta. Veropohjan muutoksilla olisi todennäköisesti jonkin tasoisia vaikutuksia myös Suomen saamiin verotuottoihin. Näitä vaikutuksia tulisi selvittää tarkemmin jatkovalmistelussa.

Ehdotukseen sisältyvä yhtenäinen ja suhteellisen laaja veropohja voisi vähentää veropohjaan kohdistuvaa kansainvälistä verokilpailua, mutta toisaalta lisätä jonkin verran veroasteisiin kohdistuvaa verokilpailua. Tämän voitaisiin arvioida olevan Suomen kannalta edullista ottaen huomioon, että Suomen yritysveromalli perustuu laajaan veropohjaan ja suhteellisen matalaan verokantaan. Toisaalta mahdollisuudet jäsenvaltiokohtaisiin oikaisuihin voisivat johtaa siihen, että veropohjan laajuuden osalta syntyisi jäsenvaltiokohtaisia eroja ja näin ollen ehdotus mahdollistaisi edelleen jonkin tasoisen veropohjaan kohdistuvan kansainvälisen verokilpailun.

Veropohjien yhdistämiseen liittyvä rajat ylittävä tappiontasaus mahdollistaisi sen, että monikansalliset konsernit voisivat siirtää ulkomailla syntyneitä tappioita Suomeen vähennettäväksi täällä syntyneestä verotettavasta tulosta. Rajat ylittävä tappiontasaus näin ollen lähtökohtaisesti heikentäisi Suomen edellytyksiä verottaa alueellaan syntynyttä veronalaista tuloa. Toisaalta myös Suomessa syntynyt tappio voisi tulla vähennettäväksi muualla syntyneestä verotettavasta tulosta. Edellä mainituista syistä veropohjan yhdistäminen lisäisi epävarmuutta Suomen saamista verotuloista.

Direktiiviehdotus sisältää siirtymäkauden allokaatiosäännön, jonka perusteella konsernien veropohjat voisivat jakautua maiden välillä eri tavoin kuin nykyjärjestelmässä. Allokaatiosäännössä yhtiön verotettavana tuloksena käytettäisiin laskennan kohteena olevaa verovuotta edeltävän kolmen verovuoden verotettavan tuloksen keskiarvoa, joka voisi johtaa sattumanvaraisuuteen veropohjan allokoinnissa eikä veropohjaa välttämättä verotettaisi kaikilta osin siellä, missä voitto on syntynyt. Allokointisääntö voisi johtaa tilanteeseen, jossa tappiollinen yhtiö joutuu maksamaan veroja historiallisten tulosten perusteella. Jäsenvaltio voisi myös jäädä ilman verotuloja vuosiksi, jos tulo jäisi ensin allokoidutta aiemman tappiollisuuden vuoksi ja myöhemmin yhtiölle allokoiduista tuloista vähennettäisiin vielä BEFIT-järjestelmää edeltävät tappiot. Tämä tekisi verokertymän ennustamisesta haastavampaa.

Myös lähdeveroja ja lähdeverojen hyvitysvastuun jakamista koskevat säännökset voisivat vaikuttaa verotuottoon Suomessa. Lähdeveroja ja toisaalta niiden hyvitysvastuita tulisi tietyiltä osin jakaa BEFIT-konsernin yhtiöiden välillä siirtymäkauden allokaatiosäännön mukaisesti. Lähdeveroja koskevat säännökset voisivat johtaa siihen, että Suomi joutuisi siirtämään osan pidättämistään lähdeveroista muihin jäsenvaltioihin ja toisaalta Suomi voisi olla oikeutettu osaan muiden jäsenvaltioiden pidättämien lähdeverojen tuottoon. Lähdeverojen hyvittämisvastuun jakaminen voisi tarkoittaa, että Suomi joutuisi hyvittämään yhteisöveroaan vastaan myös muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yhtiöiden tulosta pidätettyjä lähdeveroja ja toisaalta muut jäsenvaltiot voisivat joutua hyvittämään suomalaisten yhtiöiden lähdeveroja. Edellä kuvatuista syistä on suhtauduttava varauksella komission vaikutusarvion näkemykseen siitä, että ehdotus vakauttaisi verokertymää.

Vapaaehtoisina BEFIT-järjestelmään liittyvien yritysten osalta vapaaehtoisuus mahdollistaisi verotuksen optimoinnin BEFIT-järjestelmän ja nykyjärjestelmän välillä. On oletettavaa, että yrityksillä on intressi valita se järjestelmä, joka johtaa niiden kannalta edullisimpaan lopputulokseen. Tästä syystä vapaaehtoisina järjestelmään liittyvien osalta ei olisi selvää, että ehdotus lisäisi verotuottoja ja se voi mahdollisesti vähentää niitä.

Ehdotuksen sisältämä allokaatiosääntö olisi väliaikainen, jonka jälkeen olisi tarkoitus siirtyä käyttämään kaavamaisista jakokaavaa (formulary apportionment), jonka yksityiskohdista olisi tarkoitus sopia myöhemmin. CCCTB-direktiiviehdotuksen yhteydessä arvioitiin, että tuolloin ehdotettu jakokaava olisi todennäköisesti ollut Suomen kannalta epäedullinen, joskin silloin jakokaavassa ei otettu huomioon aineetonta omaisuutta.⁶ Ilman tarkempaa tietoa siitä, millainen jakokaava siirtymäajan jälkeen otetaan käyttöön, ei kuitenkaan ole mahdollista arvioida ehdotuksen pitkän aikavälin vaikutuksia tarkemmin.

BEFIT-järjestelmä tulisi käyttöön aikana, jolloin voimaan olisi tullut useita muita muutoksia nykyjärjestelmään nähden, kuten suurten konsernien kansainvälinen vähimmäisvero. On vaikea arvioida täsmällisesti BEFIT-järjestelmän vaikutuksia ennen kuin vähimmäisveron toimivuudesta ja vaikutuksista on saatu tietoa.

6 Ehdotuksen suhde perustuslakiin sekä perus- ja ihmisoikeuksiin

Valtioneuvosto katsoo, ettei ehdotus ole ristiriidassa Suomen perustuslain tai Suomea velvoittavien perus- ja ihmisoikeussopimusten kanssa.

7 Ahvenanmaan toimivalta

Ahvenanmaan itsehallintolain (1144/1991) 18 §:n 5 kohdan mukaan Ahvenanmaalla on lainsäädäntövalta asioissa, jotka koskevat kunnalle tulevaa veroa. Ahvenanmaalle rekisteröidyt yhteisöt maksavat valtakunnalle yhteisöveron valtionosuuden, mutta kuntien osuuden suuruudesta säättää maakuntapäivät. Elinkeinotoiminnan tulos lasketaan sen mukaan mitä maakuntalaissa elinkeinotoiminnan kunnallisverosta (ÅFS 42/1993) säädetään. Kyseisen lain nojalla maakunnassa sovelletaan lakia elinkeinotulon verottamisesta (SäädK 360/1968) myöhempine muutoksineen.

Koska direktiiviehdotus koskee veropohjan määrittämistä eikä sisällä verokantoja koskevia säännöksiä, ehdotuksella ei olisi välitöntä vaikutusta Ahvenanmaan oikeuteen säätää yhteisön maakunnan kunnille maksaman veron suuruudesta. Ehdotuksella voisi kuitenkin olla vaikutusta siihen veropohjaan, josta maakunnan kunnille maksama vero määritettäisiin. Kunnallisverotuksen veropohjan määrittämisen osalta direktiiviehdotuksen voidaan katsoa kuuluvan Ahvenanmaan lainsäädäntövaltaan. Lisäksi veropohjan määrittämistä koskevilla säännöksillä saattaisi olla vaikutusta Ahvenanmaan verotuottoihin.

8 Ehdotuksen käsittely Euroopan unionin toimielimissä ja muiden jäsenvaltioiden kannat

Komissio on esitellyt BEFIT-direktiiviehdotusta neuvoston verotyöryhmässä 29.9.2023. Direktiiviehdotuksen varsinaista teknistä tarkastelua ei ole vielä aloitettu neuvoston verotyöryhmässä.

Muiden jäsenvaltioiden virallisia kantoja ei ole tiedossa.

9 Ehdotuksen kansallinen käsittely

Direktiiviehdotus lähetettiin lausuntokierrokselle yhdessä siirtohinnoittelua koskevan direktiiviehdotuksen ja pienten ja keskisuurten yritysten kotipaikkaan perustuvaa verojärjestelmää koskevan direktiiviehdotuksen kanssa. Lausunnon antoivat Elinkeinoelämän tutkimuslaitos ETLA,

⁶ Ks. U 66/2016 vp.

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus VATT, Verohallinto, Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry, Energiateollisuus ry, Finanssiala ry, Finnwatch ry, Keskuskauppakamari, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, Suomen Asianajajaliitto, Suomalaiset kehitysjärjestöt Fingo ry, Suomen yrittäjät ry, Teknologiateollisuus ry, Veronmaksajain Keskusliitto ry, Fortum Oyj, dosentti Marianne Malmgren, yliopistolehtori Martti Nieminen, professori Pekka Nykänen, Moritz Scherleitner ja Senior Fellow Timo Viherkenttä. Työeläkevakuuttajat TELA ry ilmoitti, ettei sillä ole lausuttavaa ehdotukseen.

Lausunnoissa on yleisesti kannatettu direktiiviehdotuksen tavoitteita ja pidetty tärkeänä yritysten toimintaedellytysten parantamista sisämarkkinoilla sekä hallinnollisen taakan vähentämistä. Muutamissa lausunnoissa on kuitenkin kritisoitu sitä, ettei ehdotuksella pyritä puuttumaan verotuksen oikeudenmukaisuuteen tai rajat ylittävään voitonsiirtoon.

Näkemykset direktiiviehdotuksesta ja sen tarpeellisuudesta vaihtelivat. Muutamissa lausunnoissa direktiiviehdotusta pidettiin kannatettavana. Valtaosassa lausunnoissa direktiiviehdotukseen suhtauduttiin varauksellisesti. Lausunnoissa katsottiin laajasti, ettei direktiiviehdotuksen tavoite hallinnollisen taakan vähentämisestä toteudu. Useissa lausunnoissa kiinnitettiin huomiota direktiiviehdotuksen monimutkaisuuteen, tulkinnallisuuteen ja sen aiheuttamaan lisääntyvään hallinnolliseen taakkaan sekä verovelvollisille että Verohallinnolle. Hallinnollisen taakan näkökulmasta haastaviksi katsottiin erityisesti se, ettei ehdotus kokonaan korvaa kotimaista yritysverosääntelyä sekä se, että ehdotus mahdollistaisi jäsenvaltiokohtaiset oikaisut jäsenvaltioille allokoituun BEFIT-veropohjaan.

Lisäksi lähes kaikissa lausunnoissa kommentoitiin direktiiviehdotuksen ajoitusta ja pidettiin sitä ongelmallisena. Lausunnoissa tuotiin esiin, että jäsenvaltiot, Verohallinnot ja yritykset varautuvat parhaillaan globaalin minimiveron soveltamiseen ja että käynnissä on muitakin laajoja kansainväliseen yritysverotukseen liittyviä muutoshankkeita (erityisesti ns. pilari I). Useassa lausunnossa katsottiin, että ehdotuksen käsittelyä tulisi lykätä siihen asti, että nykyiset kansainvälisen verotuksen muutoshankkeet on saatu toteutettua ja niistä on saatu kokemuksia.

BEFIT-direktiiviehdotukseen sisältyvää pakollisuutta tietyn suuruisille konserneille pidettiin eräissä lausunnoissa ongelmallisena. Toisaalta toisissa lausunnoissa katsottiin, että vapaaehtoisuutta ei voida pitää optimaalisena ratkaisuna veropohjan tiivyyden kannalta. Yhdessä lausunnossa katsottiin, että Suomen tulisi pitää huolta, että erityisesti eläkeyhtiöt jäävät sääntelyn ulkopuolelle, sillä niihin sovellettava verokohtelu (verokohtelun perustuminen tulevaisuuden eläkevastuista tehtävien varausten erityiseen vähennyskelpoisuuteen) ei välttämättä olisi sovitettavissa yhteen BEFIT-laskentasäännösten kanssa.

Useissa lausunnoissa kommentoitiin myös siirtymäkauden allokointisääntöä. Lausunnoissa katsottiin, että ehdotettu sääntö voisi johtaa veropohjan jakautumiseen eri jäsenvaltioille sattumanvaraisesti. Lausunnoissa katsottiin myös, että lopullisen allokointitavan jääminen auki tekee ehdotuksen arvioinnista haastavan ja tuotiin esille, että mahdollinen myöhempi veropohjan kaavamainen jako voisi olla epäedullinen Suomelle. Muutamissa lausunnoissa puolestaan katsottiin, että kaavamainen jako olisi perusteltu rajat ylittävän voitonsiirron estämiseksi.

Eräissä lausunnoissa nostettiin esille se, että BEFIT-direktiivi kaventaisi mahdollisuutta käyttää yritysverotusta talouspolitiikan välineenä. Samoin nostettiin esille kysymys tilinpäätössääntelyyn nojautuvasta veropohjasta perustuslain legaliteettiperiaatteen näkökulmasta. Useassa lausunnossa pidettiin tärkeänä, että direktiiviehdotuksen jäsenvaltiokohtaiset vaikutukset arvioidaan jatkovalmistelun yhteydessä.

Ahvenanmaan maakuntahallituksen lausunnon mukaan ehdotus kuuluu osittain maakunnan lainsäädäntövaltaan ja lisäksi ehdotuksella voi olla erityistä merkitystä maakunnalle, koska sillä voi olla vaikutusta valtion tuloihin ja siten itsehallintolain 46 §:n mukaiseen tasoitusmäärän laskentaan. Maakuntahallitus suhtautuu myönteisesti direktiiviehdotuksen tavoitteisiin yhdenmukaisemmasta, ennakoitavammasta ja oikeudenmukaisemmasta yhtiöverojärjestelmästä, mutta katsoo, että ehdotuksen toissijaisuusperiaatteenmukaisuus on arvioitava huolella. Maakuntahallitus katsoo lisäksi, että EU:n ja jäsenvaltioiden välinen toimivallan jako välittömässä verotuksessa tulisi arvioida kokonaisvaltaisesti.

Lisäksi lausunnoissa on kommentoitu muun muassa sääntelyn suhdetta verosopimuksiin ja muuhun yritysverotusta koskevaan sääntelyyn, menettelyä verotuksen toimittamiseksi, siirtohinnoittelun liikennevalojärjestelmää ja tuotu esille teknisiä kommentteja huomioitavaksi direktiiviä koskeissa neuvotteluissa ja säännösten kansallisessa implementoinnissa.

Direktiiviehdotusta esiteltiin EU-asioiden komitean alaisen jaoston 9 – Verot kokouksessa 27.9.2023.

Muistiolounnos direktiiviehdotuksesta on ollut kirjallisessa menettelyssä 12.–16.10.2023 EU-asioiden komitean alaisessa jaostossa 9 – Verot.

U-kirjelmäluonnosta on käsitelty EU-ministerivaliokunnan kokouksessa 20.10.2023.

10 Valtioneuvoston kanta

Valtioneuvosto pitää BEFIT-direktiiviehdotuksen tavoitteita hallinnollisten kustannusten vähentämisestä ja yritysten kilpailukyvyn parantamisesta kannatettavina. Valtioneuvosto katsoo, että yritysten rajat ylittävän toiminnan helpottaminen on lähtökohtaisesti tärkeää sisämarkkinoiden toiminnan kannalta.

Hallitusohjelman mukaisesti verotustoimivallan tulee jatkossakin säilyä pääasiassa kansallisella tasolla. Koska BEFIT-direktiiviehdotuksessa on kyse laajasta yritysverotuksen harmonisointihankkeesta, joka kaventaisi jäsenvaltioiden toimivaltaa yritysverotuksessa, suhtautuu Valtioneuvosto BEFIT-direktiiviehdotukseen tässä vaiheessa kokonaisuudessaan erittäin varauksellisesti.

Valtioneuvosto katsoo, että erityisesti BEFIT-direktiiviehdotukseen sisältyvän pakollisuuselementin osalta on jatkokäsittelyssä arvioitava sen suhdetta verotuksen toimivaltaan ja mahdollisuuden käyttää yritysverotusta jatkossa talouspolitiikan välineenä. Valtioneuvosto katsoo myös, että BEFIT-direktiiviehdotuksen tavoitteena oleva liiketoiminnan esteiden poistaminen sisämarkkinoilla esimerkiksi pienemmän hallinnollisen taakan muodossa voitaisiin saavuttaa vapaaehtoisessa järjestelmässäkin. Valtioneuvosto pitää lisäksi tärkeänä, että jatkovalmistelussa arvioidaan soveltamisalan suhdetta työeläkeyhtiöiden verotukseen ja ettei ehdotuksesta aiheudu haitallisia vaikutuksia kotimaisille työeläkeyhtiöille.

Valtioneuvosto pitää direktiiviehdotuksessa olevaa laajan veropohjan periaatetta sinänsä hyvänä lähtökohtana. Valtioneuvosto katsoo, että yhteisen veropohjan tulisi olla tiivis. Valtioneuvosto katsoo, että erityisesti mahdollisuuteen tehdä jäsenvaltiokohtaisia oikaisuja veropohjaan tulee kiinnittää jatkovalmistelussa huomiota veropohjan tiiviyn näkökulmasta ja tarkastella sitä myös suhteessa Suomen yhteisöveron kilpailukykyyn ja Suomen verotustoimivaltaan.

Valtioneuvosto kiinnittää kriittistä huomiota direktiiviehdotuksen sisältämään veropohjien yhdistämiseen ja veropohjan jakamiseen jäsenvaltioille siirtymäkauden allokaatiosäännön perusteella. Valtioneuvosto pitää tärkeänä, että verotuotot kohdistuvat pääsääntöisesti sinne, missä on arvoa luovaa, innovatiivisuuteen sekä tutkimus- ja kehittämistoimintaan perustuvaa liiketoimintaa. Valtioneuvosto pitää tärkeänä, että jatkokäsittelyssä pyritään saamaan lisäselvityksiä allokointisäännön yksityiskohtien perusteluista.

Valtioneuvosto suhtautuu kriittisesti myös ehdotettuun siirtohinnoittelun liikennevalojärjestelmään. Valtioneuvosto pitää tärkeänä, että Verohallinnon verovalvonnan resursseja voidaan kohdistaa joustavasti ja tarkoituksenmukaisella tavalla.

Valtioneuvosto katsoo, että jatkovalmistelussa tulisi myös tarkastella tarkemmin useita veroilmoituksen antamiseen, verotuksen toimittamiseen sekä muutoksenhakuun liittyviä kysymyksiä, erityisesti BEFIT-tiimin toimintaa ja päätöksentekoa sekä BEFIT-tietoilmoitusta ja kansallista veroilmoitusta koskevien mahdollisten oikaisumenettelyjen ja muutoksenhakuprosessien suhdetta.

Valtioneuvosto pitää tärkeänä, että komissiolle annettavat valtuudet antaa delegoituja säädöksiä ja täytäntöönpanosäädöksiä ovat oikeasuhtaisia, tarkoituksenmukaisia, selkeitä ja tarkasti rajattuja eivätkä aiheuta kohtuutonta hallinnollista taakkaa. Etenkin vakuutusyhtiöiden alustavan verotettavan tuloksen laskentaa koskevaa valtuutusta tulisi pyrkiä selkiyttämään jatkovalmistelussa.

Valtioneuvosto katsoo, että jatkovalmistelussa olisi pyrittävä saamaan tarkempi hallinnollinen vaikutusarvio sekä erityisesti taloudellinen vaikutusarvio, jotta taloudelliset vaikutukset voidaan arvioida jäsenvaltioiden tasolla.

Valtioneuvosto pitää direktiiviehdotuksen ajoitusta ja implementoinnin määräaikaa haastavana ottaen huomioon, että kansainvälisesti on käynnissä useita merkittäviä ja laajakantoisia yritysverotuksen veropohjaa koskevia hankkeita. Valtioneuvosto katsoo, että jatkovalmistelussa on pyrittävä varmistamaan, että yrityksille ja Verohallinnolle jää riittävästi aikaa varautua ehdotettuun sääntelyyn ja pyrittävä ottamaan huomioon erityisesti globaalin minimiveron soveltamisesta syntyvät kokemukset järjestelmän toimivuudesta. Valtioneuvosto pitää muutenkin tärkeänä, ettei sääntely aiheuta kohtuutonta hallinnollista raskautta verovelvollisille tai Verohallinnolle.

Valtioneuvosto tarkentaa tarvittaessa kantojaan ehdotuksen käsittelyn edetessä.