

U 65/2016 vp

Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhteisöveropohjasta

Perustuslain 96 §:n 2 momentin perusteella lähetetään eduskunnalle Euroopan unionin komission 25 päivänä lokakuuta 2016 tekemä ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhteisöveropohjasta, COM(2016) 685 final, sekä ehdotuksesta laadittu muistio.

Helsingissä 8 päivänä joulukuuta 2016

Valtiovarainministeri Petteri Orpo

Lainsäädäntöneuvos Tarja Järvinen

VALTIOVARAINMINISTERIÖ

MUISTIO
2.12.2016

EU/2016/1629

EHDOTUS NEUVOSTON DIREKTIIVIKSI YHTEISESTÄ YHTEISÖVEROPOHJASTA**1 Yleistä**

Euroopan komissio on 25 päivänä lokakuuta 2016 tehnyt ehdotuksen neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhteisöveropohjasta (Common Corporate Tax Base, CCTB), jäljempänä *yhteistä yhteisöveropohjaa koskeva direktiiviehdotus* tai *CCTB-direktiiviehdotus*. Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhteisöveropohjasta on annettu asiakirjassa COM(2016) 685 final ja se perustuu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 115 artiklaan.

CCTB-direktiiviehdotuksen kanssa samanaikaisesti komissio on antanut ehdotuksen neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhdistetystä yhteisöveropohjasta (Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB), jäljempänä *yhteistä yhdistettyä yhteisöveropohjaa koskeva direktiiviehdotus* tai *CCCTB-direktiiviehdotus*, asiakirjassa COM(2016) 683 final, josta annetaan eduskunnalle erillinen U-kirjelmä. CCCTB-direktiiviehdotus sisältää säännökset konserniyhtiöiden veropohjien yhdistämisestä eli konsolidoinnista EU:ssa ja jakamisesta erityisellä jakokaavalla verotettavaksi konserniyhtiöiden jäsenvaltioissa. Ehdotukseen liittyy myös molempia direktiiviehdotuksia koskeva vaikutusarvio SWD(2016) 341 final sekä tiivistelmä vaikutusten arvioinnista SWD(2016) 342 final.

Molemmat direktiiviehdotukset ovat osa komission aloitetta, jolla käynnistetään yhteistä yhdistettyä yhtiöveropohjaa koskeva hanke uudelleen, jäljempänä *uusi CCCTB-aloite*. Antaessaan uudet direktiiviehdotukset komissio on samalla vetänyt pois vanhan CCCTB-direktiiviehdotuksen. Vanha direktiiviehdotus on annettu 16 päivänä maaliskuuta 2011 asiakirjalla KOM(2011) 121 lopullinen ja sitä koskeva U-kirjelmä (U-22/2011) on annettu 14 päivänä heinäkuuta 2011.

Uuden CCCTB-aloitteen tavoitteena on pyrkiä helpottamaan liiketoimintaa EU:ssa siten, että sisämarkkinoilla sovellettaisiin yhteisiä säännöksiä yhteisöverotuksessa, joilla järjestelmästä saataisiin myös vahvempi siten, että se kestää paremmin aggressiivista verosuunnittelua. Tavoitteena on helpottaa liiketoiminnan harjoittamista koko sisämarkkinoiden alueella. Talouden toimintaympäristö on myös muuttunut globaalimmaksi, liikkuvammaksi ja digitaalisemmaksi. Liiketoimintamallit ja yritysrakenteet ovat yhä monimutkaisempia, mikä on tehnyt voittojen siirtämisestä helpompaa. Komission mukaan CCCTB olisi tehokas väline tulojen kohdentamiseksi sinne, missä arvo tuotetaan. Komission ehdotuksessa CCCTB-direktiiviehdotukseksi konserniyhtiöiden verotettavat tulot jaettaisiin verotettavaksi jäsenvaltioille kaavamaisen jakokaavan mukaan, joka perustuisi kolmeen yhtä suuren painoarvon omaavaan tekijään eli myyntiin, työvoimaan ja omaisuuseriin, minkä ei sinällään voida katsoa ottavan huomioon sitä, missä arvo syntyy. Erona verrattuna vuoden 2011 ehdotukseen on se, että uudessa CCCTB-aloitteessa olisi pakolliset säännöt tiettyä kokoa suuremmille konserneille, jotta järjestelmä ehkäisisi aggressiivista verosuunnittelua.

Tarkoituksena on, että veropohjien yhdistämisestä koskevan CCCTB-direktiiviehdotuksen käsittelyä lykätään siihen kunnes yhteistä yhteisöveropohjaa koskevasta direktiiviehdotuksesta on päästy sopimukseen. Neuvostossa vuodesta 2011 käydyt keskustelut ovat osoittaneet epätoiminnalliseksi, että CCCTB hyväksyttäisiin kokonaisuudessaan, minkä vuoksi komissio ehdottaa vaiheittaista käsittelytapaa. Erityisesti veropohjien yhdistämisestä käydyt keskustelut ovat olleet vaikeita.

Yhteistä yhteisöveropohjaa koskeva direktiiviehdotus sisältää säännökset verotettavan tuloksen laskennasta. Yhteistä veropohjaa ehdotetaan pakolliseksi yhtiöille, jotka kuuluvat tiettyä kokoa suurempaan konserniin. Muille yrityksille yhteinen veropohja olisi vapaaehtoinen. Kompensoidakseen veropohjien yhdistämisen lykkääntymistä alkuvaiheessa, komissio ehdottaa väliaikaista rajat ylittävää tappiontasasta. CCTB-direktiiviehdotus sisältää säännökset erityisestä tutkimus- ja kehitystoimintaa koskevasta kannustimesta sekä säännökset erityisestä kasvu- ja investointikannustimesta, joka laskettaisiin oman pääoman lisäyksen perusteella.

Uusi CCCTB-aloite sisältäisi myös säännökset niiden toimien osalta, jotka on sisällytetty vähimmäisvaatimuksina neuvoston direktiiviin (EU) 2016/1164, annettu 12 päivänä heinäkuuta 2016, sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta, jäljempänä *verojen kiertämisen estämistä koskeva direktiivi*. Kyseisellä direktiivillä on pantu toimeen tiettyjä veropohjan rapautumista ja voiton-siirtoja koskevan OECD:n BEPS-hankkeen toimia sekä eräitä muita veronkierron estämiseen tähtääviä toimia. CCCTB:ssä nämä toimet olisivat osa harmonisoitua sääntelyä eivätkä olisi luonteeltaan vähimmäissääntelyä, toisin kuin edellä mainitussa direktiivissä.

2 Ehdotuksen pääasiallinen sisältö

2.1 Direktiivin kohde ja soveltamisala

Direktiiviehdotus sisältää verotettavan tuloksen, eli veropohjan laskentaa koskevat säännökset. Yhtiöön, johon sovellettaisiin direktiivin säännöksiä verotettavan tuloksen laskennasta, ei sovellettaisi kansallista yhteisöverolainsäädäntöä direktiivin soveltamisalaan koskevassa asiassa.

Direktiiviä sovellettaisiin pakollisena jonkin jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettuun yhtiöön sisältäen myös sen muissa jäsenvaltioissa sijaitsevat kiinteät toimipaikat, jos yhtiö täyttää seuraavat edellytykset:

- a) yhtiömuoto on jokin direktiivin liitteessä I luetelluista
- b) siihen sovelletaan direktiivin liitteessä II mainittua yhteisöveroa tai myöhemmin käyttöön otettua samanlaista veroa
- c) se kuuluu liikekirjanpidolliseen konserniin, jonka konsolidoitut konsernitulot olivat yhteensä yli 750 000 000 euroa asianomaista tilivuotta edeltäneen tilivuoden aikana
- d) se katsotaan emoyhtiöksi tai direktiivin vaatimukset täyttäväksi tytäryhtiöksi ja/tai sillä on yksi tai useampi kiinteä toimipaikka muissa jäsenvaltioissa.

Suomalaisista yhtiöistä on direktiivin liitteessä I mainittu osakeyhtiö, osuuskunta, säästöpankki ja vakuutusyhtiö. Liitteessä II Suomen osalta mainittu yhteisövero on yhteisöjen tulovero.

Direktiiviä sovellettaisiin myös jonkin kolmannen maan lainsäädännön mukaisesti perustettuun yhtiöön yhdessä tai useammassa jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen osalta, jos edellä kohdissa b— d säädetyt edellytykset täyttyvät. Edellytyksenä olisi myös, että kolmannessa maassa sijaitsevan yhtiön yhtiömuoto on vastaavanlainen kuin liitteessä I lueteltu. Komissio vahvistaisi vuosittain luettelon kolmansien maiden vastaavanlaisista yhtiömuodoista.

Muilla yhtiöillä olisi mahdollisuus hakeutua CCTB-direktiivin soveltamisalan, jäljempänä *CCTB-järjestelmä*, piiriin, jos yhtiömuoto on direktiivin liitteessä I lueteltu ja yhtiö maksaa

liitteessä II mainittua yhtiöveroa. Direktiivin säännöksiä sovellettaisiin CCTB-järjestelmään hakeutuneeseen yhtiöön viiden verovuoden ajan. Ajanjaksoa pidennettäisiin ilman eri toimenpiteitä viiden verovuoden pituisten soveltamiskausien ajaksi, jollei lopettamisilmoitusta annettaisi.

Direktiivin sääntöjä ei kuitenkin sovellettaisi erityisen verotusjärjestelyn alaisiin laivayhtiöihin.

Vaatimukset täyttävillä tytäryhtiöillä tarkoitettaisiin kaikkia välittömän ja alemman tason tytäryhtiöitä, joissa konsernin emoyhtiöllä on seuraavat oikeudet

- a) oikeus käyttää yli 50 prosenttia äänioikeuksista; ja
- b) omistusoikeus yli 75 prosenttiin tytäryhtiön pääomasta tai yli 75 prosenttia voitonjakoon oikeuttavista oikeuksista

Ehdotus sisältää tarkemmat säännökset alemman tason tytäryhtiöiden kynnysarvojen laskemisesta.

Ehdotus sisältää kiinteän toimipaikan määritelmän, joka noudattaa läheisesti OECD:n BEPS-hankkeen jälkeistä OECD:n malliverosopimuksessa suositeltua kiinteän toimipaikan määritelmää. Määritelmä kattaisi ainoastaan EU:ssa sijaitsevat kiinteät toimipaikat, jotka kuuluvat unionissa verotuksellista kotipaikkaansa pitävälle verovelvolliselle. Sellaisten kiinteiden toimipaikkojen osalta, jotka sijaitsevat kolmannessa maassa tai jotka sijaitsevat EU:ssa, mutta kuuluvat verotuksellista kotipaikkaansa kolmannessa maassa pitävälle verovelvolliselle, kiinteän toimipaikan määrittäminen perustuisi kahdenväliseen verosopimukseen ja kansalliseen lainsäädäntöön.

2.2 Verotettavan tuloksen eli veropohjan laskeminen

Direktiiviehdotuksessa määritellään veronalaiset tulot ja vähennyskelpoiset menot sekä niiden jaksottaminen eri verovuosille. Verotettava tulos laskettaisiin siten, että tuloista vähennetään verovapaat tulot, vähennyskelpoiset menot ja muut vähennyskelpoiset erät. Veropohjaa laskettaessa voitot ja tappiot olisi otettava lähtökohtaisesti huomioon vasta sitten, kun ne ovat realisoituneet.

Lähtökohtana direktiivissä on laaja tulokäsitys. Tulo olisi veronalainen, jollei sitä ole nimenomaisesti vapautettu verosta. Verovapaata tuloa olisi muun muassa osakkeiden luovutuksesta saatu tuotto ja saadut voitonjat edellyttäen, että verovelvollinen on omistanut vähintään 12 kuukauden ajan 10 prosenttia yhtiön pääomasta tai äänioikeuksista. Kaupankäyntitarkoituksessa pidettyjen osakkeiden osalta luovutuksesta saatu tuotto ja saatu voitonjako olisi kuitenkin veronalaista. Myös kiinteän toimipaikan tulo vapautettaisiin verosta pääliikkeen valtiossa.

Ehdotuksen mukaan menot olisivat vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne ovat aiheutuneet verovelvollisen suoran liiketoiminnallisen edun perusteella. Näihin menoihin kuuluisivat kaikki myynneistä johtuvat ja tulojen hankkimisesta tai turvaamisesta verovelvolliselle syntyvät menot ja muut menot. Vähennyskelpoisia olisivat myös tutkimus- ja kehitysmenot sekä liiketoimintaa varten tapahtuvat pääoman hankinnasta ja velanotosta syntyvät menot. Direktiiviehdotus sisältää erillisen vähennyskeltvottomien erien luettelon.

Tutkimus- ja kehitystoiminnan menot voitaisiin vähentää kokonaan kuluna sinä vuonna, jona ne aiheutuvat, lukuun ottamatta kiinteää omaisuutta. Direktiiviehdotukseen sisältyy myös erillinen tutkimus- ja kehitystoiminnan kannustin. Verovelvollisella olisi oikeus verovuosi-kohtaiseen 50 prosentin suuruiseen lisävähennykseen tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista, lukuun ottamatta irtaimen aineelliseen käyttöomaisuushyödykkeeseen liittyviä menoja. Siltä osin kuin tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot ylittävät 20 000 000 euroa, lisävähennys olisi 25 prosenttia. Tämän lisäksi direktiiviehdotukseen sisältyy tehostettu tutkimus- ja kehitystoiminnan kannustin toimintaa aloittaville yhtiöille, mikä kattaisi varsinkin startup-yritykset. Tältä osin verovelvollinen voisi tehdä 100 prosentin ylimääräisen vähennyksen tutkimus- ja kehitystoiminnan menoistaan 20 000 000 euroon saakka. Edellytyksenä olisi, että verovelvollinen on listaamaton yritys, jonka palveluksessa on alle 50 työntekijää ja vuosiliikevaihto ja/tai taseen loppusumma on enintään 10 000 000 euroa. Yritys ei myöskään saisi olla viittä vuotta vanhempi eikä sillä saisi olla etuyhteydessä olevia yrityksiä.

Yhteistä yhteisöveropohjaa koskevaan direktiiviehdotukseen sisältyy myös erityinen kasvu- ja investointivähennys (Allowance for Growth and Investment, AGI), jäljempänä *AGI-vähennys*, jonka tarkoituksena on poistaa velkarahoituksen etuisuus suhteessa omaan pääomaan. Ehdotuksen mukaan verovelvolliset voisivat tehdä kasvu- ja investointivähennyksen siten, että niiden oman pääoman lisäyksen perusteella voisi tehdä laskennallisen vähennyksen. Laskentapohjan ulkopuolelle jäisi osuudet etuyhteyksyrityksissä. Määrä, joka vastaisi AGI-vähennyksen pääomapohjan lisäykselle laskettua tuottoa, voitaisiin vähentää veropohjasta. Jos AGI-vähennyksen pääomapohja pienenisi, vähennykselle laskettu tuotto olisi puolestaan veronalainen. AGI-pääomapohjan lisäyksille ja vähennyksille laskettava tuotto vastaisi euroalueen kymmenvuotisen valtion viitelainan tuottoa asianomaista verovuotta edeltävän vuoden joulukuussa, korotettuna kahden prosenttiyksikön riskipreemiolla. Kahden prosentin alarajaa sovellettaisiin, jos vuotuinen tuottokäyrä on negatiivinen. Kymmenen ensimmäisen verovuoden vuoden ajan AGI-pääomapohjan lisäykset tai vähennykset laskettaisiin kyseessä olevan verovuoden lopun AGI-vähennyksen pääomapohjan ja direktiivin mukaisesti määritellyn ensimmäisen verovuoden ensimmäisen päivän AGI-vähennyksen pääomapohjan välisen erotuksen perusteella. Kymmenen ensimmäisen verovuoden jälkeen viittaus AGI-vähennyksen pääomapohjan määrään, joka voidaan vähentää asianomaisten verovuoden lopun AGI-vähennyksen pääomapohjasta, siirretään vuosittain eteenpäin yhdellä verovuodella. Direktiiviehdotuksessa ehdotetaan komissiolle valtaa antaa delegoituja säännöksiä veronkierron torjumiseksi AGI-vähennyksen osalta.

CCTB-direktiiviehdotus sisältää korkorajoitussäännöksen. Korkomenot ja muut rahoitusmenot voitaisiin vähentää täysimääräisesti siihen määrään asti kuin kyseiset menot voidaan tasata korko- ja muilla rahoitusvarojen tuottamalla veronalaisilla tuloilla. Ylimeneviin vieraan pääoman menoihin sovelletaan vähennyskelpoisuuden rajoituksia, joiden määrittämisessä käytetään perusteena verovelvollisen tulosta ennen korkoja, veroja, poistoja ja kuoletuksia, jäljempänä *EBITDA*. Ylimenevistä korkomenoista saataisiin vähentää enintään 30 prosenttia EBITDA:sta tai enintään 3 000 000 euroa sen mukaan kumpi näistä on korkeampi. EBITDA laskettaisiin ottaen huomioon ylimenevien vieraan pääoman menojen sekä poistojen ja kuoletusten verolla oikaistut määrät. Jos verovelvollinen saisi tai sen pitäisi toimia konsernin puolesta, siten kuin konserni määrittää kansallisen verotusjärjestelmän puitteissa, korkorajoitussäännöstä sovellettaessa koko konsernia pidettäisiin verovelvollisena ja ylimenevät vieraan pääoman menot ja EBITDA laskettaisiin koko konsernin osalta. Myös 3 000 000 euron raja otettaisiin huomioon koko konsernin osalta. Jos verovelvollinen ei olisi osa liikekirjanpidollista konsernia ja sillä ei olisi etuyhteydessä olevia yrityksiä tai kiinteitä toimipaikkoja, tällainen itsenäinen yhtiö saisi vähentää ylimenevät vieraan pääoman menonsa kokonaan. Ehdotuksessa esitetään lisäksi, että ennen päivämäärää, jolloin direktiivistä päästiin yhteisymmärrykseen, myönnettyjen lainojen ja lainojen, joilla rahoitetaan pitkän aikavälin julkisia infrastruktuurihankkeita, ylimenevät

vieraan pääoman menot saisi vähentää kokonaan. Ehdotuksen mukaan ne ylimenevät vieraan pääoman menot, joita ei voi vähentää tietyssä verovuonna, voitaisiin vähentää seuraavina vuosina ilman aikarajaa. Korkorajoitussäännöstä ei ehdoteta sovellettavaksi rahoitusalan yrityksiin.

Tulot, menot ja kaikki muut vähennyskelpoiset erät otettaisiin huomioon veropohjaa laskettaessa lähtökohtaisesti sinä verovuonna, jona ne kertyvät tai syntyvät. Tulot kertyisivät silloin, kun oikeus niihin on syntynyt, ja ne voidaan mitata luotettavasti riippumatta siitä, onko asianomaiset määrät tosiasiallisesti maksettu. Vähennyskelpoiset menot syntyisivät sinä hetkenä, jona velvoite suorittaa maksu on syntynyt, velvoite voidaan ilmaista määrällisesti kohtuullisella tarkkuudella ja tavaroiden omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja hyödyt on siirretty verovelvolliselle tai verovelvollinen on vastaanottanut palvelut.

Varastojen ja keskeneräisten töiden arvonmuutokset otettaisiin huomioon veropohjan laskennassa. Varastojen ja keskeneräisten töiden menot arvostettaisiin lähtökohtaisesti FIFO-menetelmää (first in-first out-menetelmää), LIFO-menetelmää (last in-first out-menetelmää) tai painotetun keskihinnan menetelmää käyttäen. Direktiivi sisältäisi erilliset säännökset kaupankäyntitarkoituksessa pidettävien rahoitusvarojen ja -velkojen (kaupankäyntivarasto) kohteista, joiden osalta markkina-arvon muutokset vaikuttaisivat verotettavan tulon määrään. Samoin direktiivi sisältäisi säännökset pitkäaikaishankkeista, varauksista, epävarmojen saamisten vähentämisestä, suojausinstrumenteista, varastojen ja keskeneräisten töiden arvostamisesta ja maastapoistumisverotuksesta. Direktiivissä olisi myös eräitä säännöksiä koskien vahinkovakuutuksia, henkivakuutuksia ja jälleenvakuutuksia myyviä vakuutusyrityksiä koskien.

2.3 Käyttöomaisuudesta tehtävät poistot

Käyttöomaisuuden hankintamenot vähennettäisiin poistoina. Poiston tekeminen olisi pakollista. Lähtökohtaisesti omaisuuden taloudellisen haltijan olisi tehtävä poistot. Poistot tehtäisiin lähtökohtaisesti hyödykekohtaisesti direktiivissä määriteltynä taloudellisena vaikutusaikana tasasuuruksina erinä. Liike-, toimisto- ja muiden rakennusten sekä kaikenlaisen muun liiketointakäytössä olevan kiinteän omaisuuden poistoaika olisi 40 vuotta ja teollisuusrakennusten ja -rakenteiden poistoaika 25 vuotta. Pitkävaikutteisten aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden poistoaika olisi 15 vuotta. Tähän ryhmään kuuluisivat ne aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, joiden vaikutusaika on vähintään 15 vuotta, sekä ilma-alukset ja laivat. Keskipitkävaikutteisten aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden poistoaika olisi 8 vuotta. Keskipitkävaikutteisia aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä olisivat ne, joiden vaikutusaika on vähintään 8 vuotta, mutta jotka eivät kuulu pitkävaikutteisiin hyödykkeisiin. Aineettomat käyttöomaisuushyödykkeet poistettaisiin 15 vuodessa. Käytettynä käyttöönotettujen käyttöomaisuushyödykkeiden osalta olisi mahdollisuus noudattaa lyhyempiä poistoaikoja, jos verovelvollinen osoittaa vaikutusajan olevan lyhyemmän. Muusta käyttöomaisuudesta eli aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden, joiden vaikutusaika on alle 8 vuotta, poistot tehtäisiin yhteinä ryhmänä siten, että vuotuisen poiston määrä on 25 prosenttia menojäännöksestä. Direktiiviehdotus sisältää säännökset mahdollisuudesta tehdä jälleenhankintavaraus käyttöomaisuushyödykkeiden luovutuksesta saadun tuoton osalta.

Kulumattomat ja vanhentumattomat aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, kuten maa, taide, antiikki ja korut eivät olisi poistokelpoisia. Mikäli verovelvollinen osoittaisi, että tällaisten omaisuuserien arvo on ylivoimaisen esteen tai kolmansien osapuolten rikollisen toiminnan johdosta alentunut verovuoden lopussa, se voisi vähentää arvonalennusta vastaavan määrän veropohjasta. Direktiivin tarkoittamista rahoitusvaroista ei voisi tehdä poistoja.

2.4 Tappiot

Verovuoden aikana syntyneet tappiot voitaisiin vähentää seuraavina verovuosina. Tappioiden vähentämiselle ei ole ehdotettu aika- tai määrällistä rajaa. Edellisten verovuosien tappioiden vähentäminen ei kuitenkaan saisi johtaa negatiiviseen tulokseen. Tappioiden vähennysoikeutta rajoitettaisiin tilanteessa, jossa verovelvollisen omistus vaihtuu siten, että verovelvollisesta tulee toisen yhtiön direktiivissä tarkoitettu tytäryhtiö ja hankitun verovelvollisen toiminnassa tapahtuu merkittävä muutos. Direktiiviehdotuksessa esitetään merkittävän muutoksen rajaksi 60 prosenttia liikevaihdosta kuitenkin siten, että ehdotettu prosenttimäärä on ehdotuksessa haasulkeissa.

CCTB-direktiiviehdotuksessa ehdotetaan väliaikaista rajat ylittävää tappiontasauusta, jolla kompensoitaisiin veropohjien yhdistämisen eli konsolidoinnin puutetta alkuvaiheessa. Jos verovelvollinen olisi edelleen voitollinen sen jälkeen, kun sen on vähentänyt omat tappionsa, se voisi vähentää saman verovuoden tappiot, jotka ovat aiheutuneet sen muissa jäsenvaltioissa sijaitseville välittömille tytäryhtiöille tai kiinteille toimipaikoille. Vähennys tehtäisiin suhteessa siihen osuuteen, joka verovelvollisella on tytäryhtiössä ja täysimääräisesti kiinteiden toimipaikkojen osalta. Vähennys ei saisi johtaa negatiiviseen tulokseen. Tilanteessa, jossa tytäryhtiön tai kiinteän toimipaikan toiminta muuttuu voitolliseksi, emoyhtiön tulosta vähennetyt tappiot palautettaisiin emoyhtiön tuloon. Vähennetyt tappiot palautettaisiin emoyhtiön tuloon myös, jos vähennettyjä tappioita ei ole palautettu emoyhtiön tuloon viidennen verovuoden lopussa sen jälkeen kun tappioista tulee vähennyskelpoisia, toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva tytäryhtiö myydään, asetetaan likvidaatioon tai muutetaan kiinteäksi toimipaikaksi, kiinteä toimipaikka myydään, asetetaan likvidaatioon tai muutetaan tytäryhtiöksi tai jos emoyhtiö ei enää täytä direktiivin edellyttämiä omistususuusvaatimuksia.

2.5 Verojärjestelmään liittymistä ja järjestelmästä poistumista koskeva säännöt

CCTB-direktiiviehdotukseen sisältyy eräitä järjestelmään liittymistä koskevia säännöksiä. Nämä säännökset liittyvät varojen ja velkojen arvostamiseen, käyttöomaisuushyödykkeiden poistamiseen, pitkäaikaishankkeiden tuloutuksiin ja menojen vähennyksiin, varauksiin, tulojen ja vähennysten kohdistumiseen sekä ennen järjestelmään liittymistä syntyneisiin tappioihin. Vastaavasti säädettäisiin tilanteista järjestelmästä poistuttaessa.

2.6 Veron kiertämisen estäminen

CCTB-direktiiviehdotus sisältää niin sanotun yleisen veronkiertosäännöksen sekä eräitä erityisiä veronkiertämisen estämistä koskevia säännöksiä. Yleisen veronkierron vastaisen säännön (GAAR) tarkoituksena on estää sellaisia verotukseen liittyviä väärinkäytöksiä, jotka eivät ole erityisten kohdennettujen säännösten piirissä. Säännöksen mukaan veropohjan laskemisessa on jätettävä huomiotta sellaiset järjestelyt tai järjestelyjen sarjat, jotka on otettu käyttöön olennaisena tarkoituksenaan direktiivin tavoitteen tai päämäärän vastaisen veroedun saavuttaminen ja jotka eivät ole aitoja kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen. Järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa pidettäisiin epäaitoja siltä osin kuin se ei perustuisi päteviin liike-taloudellisiin syihin, jotka vastaavat asian todellista taloudellista luonnetta.

Direktiiviehdotus sisältää säännökset määräysvallassa olevan niin sanotun ulkomaisen väliyhteisön tulon sisällyttämisestä veropohjaan. Edellytyksenä yksikön pitämiseksi ulkomaisena väliyhteisönä olisi, että verovelvollisella on määräysvalta kyseisessä yksikössä ja että yksikön voitoistaan tosiasiallisesti maksama yhteisövero on alhaisempi kuin direktiivin sääntöjen mukaisesti lasketun yhteisöveron ja yksikön näistä voitoistaan tosiasiallisesti maksaman yhteisöveron välinen erotus. Ulkomaisena väliyhteisönä voitaisiin pitää myös kiinteää toimipaikkaa.

Jos yksikköä tai kiinteää toimipaikkaa pidettäisiin väliyhteisönä, yksikön tai kiinteän toimipaikan tuloja verotettaisiin verovelvollisen tulona, sikäli kuin ne olisivat peräisin direktiivissä mainituista tuloluokista. Näitä tuloluokkia olisivat tulot koroista tai muista rahoitusvaroista, rojalteista tai muusta henkisestä omaisuudesta, osingoista ja osakkeiden luovutuksesta, rahoitusleasingistä, vakuutuksista, pankkitoiminnasta tai muusta rahoitustoiminnasta sekä tulot laskutusyrityksiltä eräissä tilanteissa. Jos väliyhteisö sijaitisi EU:ssa tai Euroopan talousalueella ja se olisi perustettu pätevistä liiketaloudellisista syistä, jotka vastaavat asian todellista taloudellista luonnetta, tätä ei kuitenkaan sovellettaisi. Silloin, kun enintään kolmannes yksikön tai kiinteän toimipaikan tuloista kuuluisi direktiivissä mainittuihin tuloluokkiin, väliyhteisösääntelyä ei sovellettaisi. Rahoitusalan yritysten osalta ehdotetaan eräitä erityisiä säännöksiä väliyhteisöjen osalta. CCTB-direktiiviehdotus sisältää ulkomaisen väliyhteisön tulojen laskentaa koskevia säännöksiä. Muun muassa verovelvollisen veropohjaan sisällytettävät tulot laskettaisiin suhteessa verovelvollisen oikeuteen ulkomaisen yrityksen voitosta.

CCTB-direktiiviehdotuksessa esitetään sääntelyä, jonka tarkoituksena on ehkäistä verotuksellisiin hybridijärjestelyihin perustuvien veroetujen saaminen. Näillä tarkoitetaan esimerkiksi tilannetta, jossa verokohtelun eroavuus eri valtioissa johtaa kaksinkertaiseen vähennykseen (eli molemmissa valtioissa tehtävään vähennykseen) tai tulojen vähennykseen toisessa valtiossa sisällyttämättä tuloja toisen valtion veropohjaan. Verotukselliset hybriditilanteet ovat seurausta suoritusten tai eri toimijoiden oikeudellisen luonnehdinnan ja verokohtelun eroista kahdessa oikeudellisessa järjestelmässä. CCTB-järjestelmässä olisi mahdollista, että tällaisia eroavuuksia olisi yhteistä veropohjaa koskevan järjestelmän sekä kansallisten tai kolmansien maiden yhteisöverojärjestelmien välillä.

2.7 Eräitä muita kysymyksiä

Verovelvollisen ja muiden yksiköiden väliset suhteet

CCTB-direktiiviehdotus sisältää erityisen säännöksen koskien vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtymistä (Switch over-säännös). Artiklan 8 mukaan saadut voitonjaot sekä osakkeiden luovutuksesta saadut luovutushinnat olisivat verovapaita silloin kun tietty omistussuusvaatimus ja -aika täyttyvät. Artiklassa 53 säädettäisiin siitä, missä tilanteessa edellä mainittua vapautusmenetelmää ei sovellettaisi, vaan siirryttäisiin soveltamaan hyvitysmenetelmää. Hyvitysmenetelmään voitaisiin siirtyä, jos verotuksen taso kyseisessä kolmannessa maassa alittaisi direktiivissä säädetyt rajat. Säännöstä ei kuitenkaan sovellettaisi silloin, kun kyseessä olevien jäsenvaltion ja kolmannen valtion välillä oleva kahdenvälinen verosopimus ei mahdollista vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtymistä.

Ehdotus sisältää myös säännökset toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa suoritettujen veron hyvittämisestä silloin, kun verovelvollinen saa korkoja, rojalteja ja muita tulonlähteessä verotettavia tuloja.

Etuyhteydessä olevien yritysten väliset liiketapahtumat

Direktiiviehdotuksen VIII luvussa määritellään etuyhteydessä olevat yritykset. Etuyhteydessä olevat yritykset tarkoittaisivat CCTB-järjestelmään kuulumattomia yrityksiä tai yrityksiä, jotka eivät kuulu samaan konserniin, ja joiden johtoon, valvontaan taikka joiden pääomaan verovelvollinen osallistuu suoraan tai välillisesti. Osallistuminen valvontaan tai pääomaan katsottaisiin syntyvän tilanteessa, jossa verovelvollisella on yli 20 prosenttia äänioikeuksista tai jos verovelvollinen omistaa yli 20 prosenttia pääomasta. Etuyhteys voisi syntyä myös henkilöiden kautta, jos ne osallistuisivat kahden eri yrityksen johtoon, valvontaan tai pääomaan. Verovelvollisen katsottaisiin olevan etuyhteydessä sen kolmannessa maassa sijaitsevaan kiin-

teään toimipaikkaan. Samoin kolmannessa maassa verotuksellista kotipaikkaansa pitävän verovelvollisen katsottaisiin olevan etuyhteydessä sen EU:ssa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Ehdotus sisältää säännökset hintaoikaisuista etuyhteyksyritysten välisissä suhteissa.

Läpinäkyvät yksiköt

CCTB-direktiiviehdotuksessa olisi säännökset koskien läpinäkyviä eli transparentteja yksiköitä. Jos yksikköä kohdeltaisiin läpinäkyvänä sen sijoittautumisjäsenvaltiossa, verovelvollisen, jolla on siinä omistusosuus, olisi sisällytettävä veropohjaansa osuutensa kyseisen yksikön tuloista.

Hallinto ja menettelyt

Yhtiön olisi ilmoitettava sen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle, jossa sillä on verotuksellinen kotipaikka taikka jossa sen kiinteä toimipaikka sijaitsee, että se kuuluu direktiivin soveltamisalaan. Jos verovelvollinen olisi vapaaehtoisesti hakeutunut CCTB-järjestelmän piiriin ja verovelvollinen päättäisi luopua soveltamisesta viiden vuoden määräajan päätyttyä, verovelvollisen olisi ilmoitettava tästä jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle. Jos verovelvollinen päättäisi jatkaa soveltamista viiden vuoden määräajan jälkeen, sen olisi toimitettava toimivaltaiselle viranomaiselle todisteet siitä, että sen yhtiömuoto vastaa direktiivin liitteen I mukaista yhtiömuotoa ja että siihen sovelletaan jotakin liitteessä II luetelluista yhteisöveroista.

2.8 Loppusäännökset

CCTB-direktiiviehdotuksessa esitetään siirrettäväksi komissiolle valta antaa delegoituja säädöksiä määräämättömäksi ajaksi

- i) direktiivin liitteen I ja II muuttamiseksi, jotta voidaan ottaa huomioon yhtiömuotoja ja yhteisöveroja koskevan jäsenvaltion lainsäädännön muutokset,
- ii) lisäkäsitteiden määrittelymiseksi,
- iii) veronkierron torjuntaa koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen vahvistamiseksi useilla AGI-vähennyksen kannalta merkityksellisillä aloilla,
- iv) laillisen ja taloudellisen omistusoikeuden määritelmästä erityisesti liisattujen omaisuuserien osalta,
- v) leasingmaksujen pääoma- ja korko-osuuden laskennasta,
- vi) liisattujen omaisuuserien poistopohjan laskennasta ja
- vii) käyttöomaisuuden luokkien määrittelymiseksi tarkemmin.

Ehdotuksen mukaan neuvosto voisi milloin tahansa peruuttaa edellä tarkoitetun säädösvallan siirron. Komission antama delegoitu säädös tulisi voimaan, jos neuvosto ei kahden kuukauden kuluessa vastusta sitä tai jos neuvosto ilmoittaa komissiolle, ettei tule sitä vastustamaan.

Ehdotuksen mukaan jäsenvaltioiden on annettava ja julkaistava direktiivin noudattamisen edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2018. Niiden on sovellettava säännöksiä 1 päivästä tammikuuta 2019.

3 Ehdotuksen oikeusperusta ja suhde toissijaisuusperiaatteeseen

Direktiiviehdotus perustuu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 115 artiklaan, joten ehdotuksen hyväksyminen edellyttää kaikkien jäsenvaltioiden yksimielisyyttä.

Ehdotuksessa komissiolle esitetty valta antaa tiettyjä delegoituja säädöksiä perustuu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 290 artiklaan. Artiklan mukaan lainsäätämisenjärjestyksessä hyväksyttävissä säädöksessä voidaan siirtää komissiolle valta antaa muita kuin lainsäätämisenjärjestyksessä hyväksyttäviä, soveltamisalaltaan yleisiä säädöksiä, joilla täydennetään tai muutetaan lainsäätämisenjärjestyksessä hyväksytyn säädöksen tiettyjä, muita kuin sen keskeisiä osia. Lainsäätämisenjärjestyksessä hyväksyttävissä säädöksissä määritellään nimenomaisesti tällaisen säädösvallan siirron tavoitteet, sisältö, soveltamisala ja kesto. Tietyn alan keskeisistä osista voidaan säätää vain lainsäätämisenjärjestyksessä hyväksyttävällä säädöksellä, eikä säädösvallan siirto voi näin ollen koskea näitä osia. Neuvoston päätös peruuttaa säädösvallan siirto tai päätös olla vastustamatta delegoitua säädöstä tehdään määräenemmistöllä.

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 5 artiklan mukaan unioni käyttää toimivaltaansa toissijaisuusperiaatetta 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 toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen mukaisuutta CCCTB:n osalta kokonaisuutena, mikä pitää sisällään sekä CCTB-direktiiviehdotuksen että CCCTB-direktiiviehdotuksen. Uuden CCCTB-aloitteen tavoitteena on poistaa liiketoiminnan esteitä helpottamalla rajat ylittävää toimintaa EU:n sisällä ja toisaalta ehkäistä aggressiivista verosuunnittelua. Ehdotukseen sisältyy myös erityisiä kannusteita kasvun ja investointien kannalta. Kompensoidakseen konsolidoinnin puutetta alkuvaiheessa, komissio ehdottaa myös väliaikaista rajat ylittävää tappiontasaua.

Komission mukaan haitallisiin vaikutuksiin voidaan puuttua tehokkaasti vain yhteisen ratkaisun kautta. Yhteisöverojärjestelmien lähentäminen unionissa lieventäisi markkinavääristymiä luomalla oikeudenmukaisemman ja yhtenäisemmän verotusympäristön, jossa yrityksen voivat toimia. Jotta tämä tavoite toteutuisi, tarvitaan komission mukaan unionin tason toimia. CCCTB:n uudelleen vireille panolla halutaan komission mukaan reagoida tarpeeseen luoda sisämarkkinoille kasvua ja työpaikkoja sekä toimia aggressiivista verosuunnittelua vastaan. Kaikilla näillä tavoitteilla pyritään olennaisesti ratkaisemaan ongelmia, jotka ulottuvat yhtä jäsenvaltiota laajemmalle, ja sen vuoksi ne vaativat yhteistä lähestymistapaa. Veronkiertämisen käytännöt vaikuttavat ennen kaikkea rajat ylittävissä tilanteissa.

Komission arvion mukaan ehdotetut toimet ovat soveltuvia ja tarpeellisia haluttujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Ne rajoittuisivat yhteisöveropohjan yhdenmukaistamiseen, joka on ehdoton edellytys havaittujen sisämarkkinoita vääristävien tekijöiden poistamiselle. Ehdotus ei komission mukaan myöskään rajoittaisi jäsenvaltioiden itsemääräämisoikeutta päättää, paljonko ne tarvitsevat verotuloja budjettipolitiikan tavoitteisiin. Ehdotus ei vaikuttaisi jäsenvaltioiden oikeuteen vahvistaa omat yhteisöverokantansa. Komission mukaan on myös selvää, että koordinointi ei yksin riitä poistamaan veroihin liittyviä vääristymiä sisämarkkinoilla. Sisämarkkinoiden vääristymiin voidaan puuttua vain sitovilla säännöksillä. Koska CCCTB olisi pakollinen vai tietyn kokoluokan ylittävälle yritysryhmille, joilla yleensä on riittävät resurssit toteuttaa aggressiivisia verosuunnittelustrategioita, komission mukaan ei ylitettäisi sitä, mikä

on tarpeen sisämarkkinoiden parempaa toimintaa koskevien perussopimuksen tavoitteiden saavuttamiseksi.

CCTB-direktiiviä ehdotetaan pakolliseksi tietyn kokoluokan ylittävillä konserneille. Perusteenä tälle esitetään aggressiivisen verosuunnittelun ehkäisemistä. Verojen kiertämisen estämistä koskeva direktiivi, joka on hyväksytty kesällä 2016 ja joka on pääosin saatettava voimaan vuoden 2019 alusta, sisältää eräitä toimia veronkierron estämiseksi. Pakollisella CCTB-järjestelmällä ja veronkierron estämistä koskevalla direktiivillä voidaan katsoa olevan samoja tavoitteita. Veronkierron estämistä koskeva direktiivi on luonteeltaan vähimmäissääntelyä: jäsenvaltiot voivat halutessaan säätää tiukemmista veronkierron estämistä koskevista toimista. Veronkierron estämistä koskeva direktiivi sisältää säännökset korkorajoituksesta, maastapoistumisverosta, yleisen veronkiertosäännöksen, väliyhteisösääntelyn sekä verotuksellisia hybriditilanteita koskevan sääntelyn. Niin sanottuja kolmansia valtioita koskevat hybriditilanteet eivät sisälly verojen kiertämisen estämistä koskevaan direktiiviin, mutta komissio on antanut niitä koskevan direktiiviehdotuksen yhtä aikaa nyt esillä olevan CCTB- ja CCCTB-direktiiviehdotusten kanssa.

Arvioitaessa CCTB-direktiiviehdotukseen sisältyvää pakollisuutta toissijaisuusperiaatteen kannalta on arvioitava samalla ehdotuksen suhdetta veronkierron estämistä koskevaan direktiiviin, ja siihen onko tässä jälkimmäisessä direktiivissä olevat toimet riittäviä aggressiivisen verosuunnittelun kannalta vai onko tarpeen koko veropohjan laskentaa koskevan säännösten pakollisuus. Koska veropohjan laskentaa koskevat säännökset ovat erilaisia eri jäsenvaltioissa, mahdollistavat ne verosuunnittelua tilanteissa, joita veronkierron estämistä koskeva direktiivi ei kata. Tästä näkökulmasta olisi perusteltua säätää pakollisesta yhteisestä veropohjasta yrityksille, joilla on mahdollisuus käyttää hyväksi eri jäsenvaltioiden veropohjien eroavuuksia. Verojen kiertämisen estämistä koskevan direktiivin sisältämien toimien voidaan kuitenkin katsoa sisältävän keskeisimmät toimet veronkierron estämiseksi. Huomattava myös on, että OECD:n BEPS-hankkeessa tehdään myös vastaavaa työtä aggressiivisen verosuunnittelun estämiseksi.

Järjestelmän pakollisuutta on arvioitava myös suhteessa jäsenvaltioiden verotukselliseen toimivaltaan. Pakollinen veropohja ja sitä mahdollisesti seuraava CCCTB-direktiiviehdotuksen mukainen pakollinen veropohjien yhdistäminen eli konsolidointi vaikuttaisi jatkossa mahdollisuuteen käyttää yritysverotusta talouspolitiikan välineenä. Kansallisesti ei voisi säätää poikkeavista verotettavan tuloksen laskentasäännöksistä. Pakollisuus vaikuttaisi myös mahdollisuuden säilyttää CCTB:n rinnalla kansallinen yritysverojärjestelmä. Kahden eri järjestelmän ylläpitäminen aiheuttaisi kustannuksia Verohallinnolle ja monimutkaistaisi sääntelyä myös verovelvollisten näkökulmasta. Se voisi aiheuttaa myös uuden verosuunnitteluelementin, koska niiden yhtiöiden, jotka eivät olisi pakollisuuden piirissä, olisi mahdollisuus valita kahden rinnakkaisen järjestelmän väliltä.

Ottaen huomioon, että pakollisella järjestelmällä on laajempia vaikutuksia kuin aggressiivisen verosuunnittelun estäminen ja että verojen kiertämisen estämistä koskeva direktiivi sisältää jo keskeisimmät toimet aggressiivisen verosuunnittelun estämiseksi kansalliset erityispiirteet huomioiden, CCTB-direktiiviehdotukseen sisältyvä veropohjan pakollisuuselementti voi olla ongelmallinen toissijaisuusperiaatteen ja suhteellisuusperiaatteen kannalta. Huomattava myös on, että CCTB-direktiivin tavoitteena oleva liiketoiminnan esteiden poistaminen sisämarkkinoilla esim. pienemmän hallinnollisen taakan muodossa voidaan saavuttaa vapaaehtoisessa järjestelmässä.

4 Ehdotuksen vaikutukset Suomelle

4.1 Vaikutukset Suomen lainsäädäntöön

Direktiiviehdotuksen hyväksyminen edellyttäisi kansallista lainsäädäntöä direktiivin voimaansaattamiseksi. Lainsäädäntöön tulisi sisällyttää säännökset verotettavan tuloksen laskemisesta sekä eräistä hallinnollisista menettelyistä.

Direktiivin voimaansaattamisen lisäksi olisi ratkaistava, mitkä olisivat direktiivin voimaansaannon heijastusvaikutukset muuhun sisäiseen elinkeinoverotusta koskevaan lainsäädäntöön. Koska veropohjaa koskevaa direktiiviä ehdotetaan pakolliseksi tietyn kokoluokan konserniyrityksille, olisi arvioitava, onko mahdollista säilyttää CCTB-järjestelmän rinnalla kansallinen yritysverojärjestelmä. Osa direktiiviehdotuksen säännöksistä on sellaisia, joihin liittyy selkeämmin tarve tarkastella myös vastaavaa kansallista sääntelyä. Tällainen säännös on esimerkiksi korkovähennysoikeuden rajoitussäännös, jonka osalta kansallista sääntelyä on tarkasteltava jo veronkierron estämistä koskevan direktiivin implementoinnin vuoksi. Mahdollisesti myös muut verojen kiertämisen estämistä koskevan direktiivin sisältämät säännökset ovat sellaisia, jotka olisi perusteltua säätää yhteneväisiksi CCTB-järjestelmässä ja kansallisessa yritysverojärjestelmässä. Muutoin eri järjestelmiin jäisi verosuunnitteluelementti, joka olisi vastoin CCTB-hankkeen tavoitteita. On myös tarkasteltava, onko perusteltua lainkaan säilyttää erillistä kansallista yritysverojärjestelmää ottaen huomioon kahden järjestelmän ylläpitämisestä aiheutuvat kustannukset Verohallinnolle sekä kahdesta yritysverojärjestelmästä aiheutuva verotuksen monimutkaistuminen. Tällöin CCTB-direktiiviä vastaavat säännökset tulisivat sovellettavaksi myös muihin kuin CCTB-direktiivin kattamiin yritysmuotoihin.

Direktiivin voimaan saattaminen edellyttää myös konserniavustusjärjestelmän yhteensopivuuden tarkastelua suhteessa CCTB-järjestelmään sekä mahdollisesti myös osinkoverotuksen tarkastelua. Direktiivin voimaansaattaminen edellyttää myös tarkastelua suhteessa Suomen solmimiin verosopimuksiin.

4.2 Hallinnolliset vaikutukset

CCTB-direktiiviehdotusta on perusteltu yritysten hallinnollisen taakan kevenemisellä. Kaikissa jäsenvaltioissa yhteinen yhteisöveropohja helpottaisi yritysten rajat ylittävää toimintaa.

Yhteinen veropohja olisi pakollinen tietyn kokoluokan konserniin kuuluville yrityksille. Muille yrityksille se olisi vapaaehtoinen. Niille yrityksille, joille järjestelmä on vapaaehtoinen, järjestelmän edullisuuden vertailu suhteessa kansalliseen verojärjestelmään vaatii selvityksiä, mistä aiheutunee alkuvaiheessa kustannuksia verovelvollisille. Myös järjestelmään liittymisestä ja siitä poistumisesta aiheutunee hallinnollisia kustannuksia sekä verovelvolliselle että veroviranomaisille. CCTB-direktiiviin liittyy alkuvaiheessa myös tulkintakysymyksiä, jotka aiheuttavat hallinnollista taakkaa ja kustannuksia sekä veroviranomaisille että verovelvolliselle. Koska kyse olisi direktiiviin perustuvasta sääntelystä, ratkaistaisiin tulkintakysymykset viime kädessä Euroopan unionin tuomioistuimessa.

Kahden rinnakkaisen verojärjestelmän ylläpidosta aiheutuisi hallinnollisia kustannuksia viranomaisille.

Yritysten hallinnollisten kustannusten osalta komissio on vaikutusarviointiselvityksessään arvioinut, että CCTB-järjestelmään siirtyminen supistaisi CCTB:hen osallistuvien yritysten lainsäädännön noudattamisesta aiheutuvia kustannuksia. Komission mukaan suurten yritysten osalta säännösten noudattamisesta aiheutuu kustannuksia 2 prosenttia ja pienten yritysten osalta

ta 30 prosenttia veron määrästä. Arvion mukaan verosäännösten noudattamisesta aiheutuvien kustannusten alentuminen uutta tytäryhtiötä perustettaessa toisi huomattavaa etua: tytäryhtiön perustamisesta jossain jäsenvaltiossa aiheutuvien aikakustannusten arvioidaan alenevan 62—67 prosenttia. Toistuvien kustannusten osalta eli säännösten noudattamisen osalta aikasäästö olisi 8 prosenttia. Komission arviota pienten yritysten hallinnollisista kustannuksista voidaan pitää Suomen näkökulmasta suurena. CCTB-ehdotuksen vaikutuksia lainsäädännön noudattamisesta aiheutuviin kustannuksiin tulee selvittää tarkemmin.

4.3 Taloudelliset vaikutukset

Taloudelliset vaikutukset EU-alueella

Komissio on teettänyt CCTB-vaikutusarviointiselvitykseensä (impact assessment) liittyen rinnakkaisselvityksen yhteiseen veropohjaan ilman veropohjien yhdistämistä siirtymisen taloudellisista vaikutuksista. Tämä rinnakkaisselvitys perustuu CORTAX-simulointimallilla tehtyihin laskelmiin. CORTAX-mallin avulla voidaan ottaa huomioon useita yritysverotuksen muutoksiin liittyviä käyttäytymisvaikutuksia, esimerkiksi vaikutuksia monikansallisten yritysten voittojen siirtoon ja pääomarakennevalintaan.

Selvitykseen sisältyy lukuisia laskentaskenaarioita, joissa tarkastellaan vaihtoehtoisia CCTB-asetelmia ja vaikutusarviointitulosten herkkyyttä parametri- ja muille oletuksille. Peruslähtökohtana kaikissa skenaarioissa on, että yhteisöveropohjassa tapahtuvista muutoksista aiheutuvat vaikutukset yhteisöverotuloihin kompensoidaan yhteisöverokannan muutoksen avulla siten, että yhteisöverotulot säilyisivät staattisesti arvioiden ennallaan. Näin mitoitettua skenaarion pohjalta esitetään arvioita CCTB-järjestelmään siirtymisen dynaamisista vaikutuksista. Vaikutusarvioita on laadittu sekä koko EU-alueelle että yksittäisille jäsenvaltioille.

Komission mallilaskelmien mukaan yhteiseen veropohjaan siirtyminen ilman veropohjien yhdistämistä tarkoittaisi sitä, että veropohja supistuu osassa ja laajenee osassa EU-jäsenvaltioista. EU-alueen keskimääräinen yhteisöveropohja supistuisi ja keskimääräinen verokanta nousisi. Keskimääräinen pääomakustannus EU-alueella alenisi, mikä kiihdyttäisi investointeja ja kasvattaisi BKT:tä. Myös pääoman kohdentumisen tehokkuus EU-alueella voisi jossain määrin parantua, mikä tukee osaltaan kasvua. Kasvun edellytyksiä EU-alueella parantaisi myös se, että rajat ylittävän liiketoiminnan harjoittaminen helpottuisi CCTB-ehdotuksen seurauksena. Veropohjien harmonisoitumisen takia jäsenvaltioiden verojärjestelmien väliset erot vähenisivät, mikä supistaisi rajat ylittävään liiketoimintaan EU-alueella liittyviä lainsäädännön noudattamisesta aiheutuvia kustannuksia ja riskiä tulon kahdenkertaisesta verotuksesta.

Kokonaisuutena katsoen komission mallilaskelmien mukaan rajat ylittävän tappiontasauksen ja oman pääoman perusteella tehtävän laskennallisen vähennyksen sisältävään CCTB-järjestelmään siirtyminen kasvattaisi EU-alueen BKT:tä noin 1,3 prosenttia. Investoinnit lisääntyisivät 3,6 prosenttia ja työllisyys 0,5 prosenttia. EU-alueen yhteisöverotulot kuitenkin supistuisivat 0,8 prosenttia ja kokonaisverotulot 0,2 prosenttia EU-alueen BKT:hen suhteutettuna. Valtaosa CCTB-järjestelmän myönteisistä kasvuvaikutuksista laskelmissa aiheutuu oman pääoman perusteella tehtävästä vähennyksestä ja vähäisemmässä määrin veropohjan yhtenäistymisestä. Rajat ylittävän tappiontasauksen vaikutukset arvioidaan positiivisiksi mutta vaatimattomiksi. Huomattava myös on, että komission mallilaskelmassa on käytetty oman pääoman perusteella tehtävää laskennallista ns. ACE-vähennystä (Allowance for Corporate Equity), joka poikkeaa direktiiviehdotuksen mukaisesta AGI-vähennyksestä. AGI-vähennystä voidaan lähtökohtaisesti pitää verovelvollisen kannalta vähemmän edullisena kuin ACE-

vähennystä, sillä AGI-vähennykseen sisältyy vähennyksen määrää rajaavia ominaisuuksia, joita ACE-vähennyksessä ei ole.

Komission mallilaskelmissa ei ole tarkasteltu CCTB-direktiiviehdotuksen verokilpailuvaikutuksia. Voidaan kuitenkin arvioida, että CCTB-järjestelmä vähentäisi jäsenvaltioiden välistä verokilpailua yhteistä veropohjaa koskevien säännösten osalta. Toisaalta yhteinen veropohja lisäisi yritysverotuksen läpinäkyvyyttä, mikä saattaa lisätä verokantoihin kohdistuvaa verokilpailua.

Komission rinnakkaiselvityksessä CCTB-ehdotuksen taloudellisia vaikutuksia on tarkasteltu monipuolisesti ja edistyneellä simulointimallilla. Tästä huolimatta selvityksessä esitettyihin arvioihin sekä EU-alueen ja yksittäisen jäsenvaltion talouteen, veropohjaan ja verotuottoon kohdistuvista vaikutuksista on syytä suhtautua varauksella. Tämä johtuu siitä, että komission laskelmissa ei ole otettu huomioon kaikkia CCTB-ehdotukseen liittyviä laskentasääntöjä, joilla voi olla vaikutusta tuotantoon ja veropohjiin. Lisäksi osa laskentasäännöistä on otettu huomioon vain epäsuorasti tai vaillinaisesti, koska niihin liittyvät laskentaparametrit ovat tai olivat laskelmia laadittaessa vielä epävarmoja tai CORTAX-mallissa niitä ei voida ottaa suoraan huomioon.

Komission laskentaskenaarioita voidaan myös pitää epärealistisinä, kun otetaan huomioon se, että CCTB-järjestelmästä aiheutuviin käyttäytymisreaktioihin liittyy huomattavaa epävarmuutta. CCTB-ehdotuksen vaikutukset tuotantoon ja verotuloihin riippuvat EU-jäsenvaltioiden ja niissä toimivien yritysten sekä EU:n ulkopuolisten valtioiden ja niissä toimivien yritysten käyttäytymisreaktioista. Näitä reaktioita on hyvin vaikea ennakoita, koska CCTB-ehdotus sisältää useita elementtejä, joilla voidaan olettaa olevan erilaisia ja myös vastakkaissuuntaisia käyttäytymisvaikutuksia. Näistä syistä CCTB-ehdotukseen kansantalouteen ja verotuottoihin kohdistuviin vaikutuksiin liittyy joka tapauksessa merkittävää epävarmuutta.

Yhteiseen veropohjaan siirtymisen taloudellisista vaikutuksista Suomessa

CCTB-direktiiviehdotukseen sisältyvät verotettavan tuloksen keskeiset laskentasäännöt ja määritelmät ovat monin paikoin samoja kuin vanhassa vuoden 2011 CCTB-direktiiviehdotuksessa. Esimerkiksi veronalaisten tulojen määritelmä on pitkälti sama. Se myös vastaa edelleen melko hyvin Suomen lainsäädännön nykytilaa. Menojen vähennyskelpoisuutta koskevissa keskeisissä laskentasäännöissä sen sijaan on jonkin verran eroja Suomen nykyiseen lainsäädäntöön verrattuna. Esimerkiksi ehdotetut poistosäännöt ovat verovelvollisen kannalta vähemmän edullisia kuin Suomen nykyiset poistosäännöt, minkä takia veropohja laajenisi niiden käyttöönoton seurauksena. Toisaalta muun muassa pakollisten varausten vähennyskelpoisuus kaventaisi veropohjaa.

CCTB-ehdotus sisältää myös laskentasääntöjä, joita ei ole Suomen nykyisessä lainsäädännössä. Tällaisia uusia sääntöjä on esimerkiksi osa ehdotukseen sisältyvistä aggressiivisen verosuunnittelun vastaisista toimista. Näitä vastaavia sääntöjä sisältyy myös veronkierron estämistä koskevaan direktiiviin, jossa sääntely on kuitenkin vähimmäissääntelyä. Tällaisia uusia sääntöjä ovat esimerkiksi verotuksellisia hybridejä koskeva sääntely ja maastapoistumisverotusta koskeva sääntely, jotka luultavasti laajentaisivat yhteisöveropohjaa jossain määrin.

CCTB-direktiiviehdotuksen aggressiivisen verosuunnittelun vastaisista toimista korkomenojen vähennysoikeuden rajoituksen arvioidaan laajentavan veropohjaa Suomessa. Tämä johtuu siitä, että ehdotettu korkorajoitus kohdistuisi korkomenoihin Suomen nykyistä rajoitusta laajemmin, olisi luultavasti sitä kireämpi ja kohdistuisi nykyistä suurempaan joukkoon yrityksiä. Rajoitus koskisi myös kolmansille osapuolille maksettavien korkomenojen vähentämistä. Ra-

joitus ei näin ollen kohdistuisi pelkästään sisäisten lainojen korkomenoihin, joiden rooli kansainvälisessä verosuunnittelussa on kolmansille osapuolille maksettujen korkomenojen suurempi. Rajoituksen kohdistuminen myös kolmansille osapuolille maksettuihin korkomenoihin lisää riskiä siitä, että rajoitus vaikuttaa myös toimintaan, jolla ei ole yhtymäkohtia kansainväliseen verosuunnitteluun. Tämän takia ehdotetun rajoituksen vaikutukset voivat olla investointien rahoituksen kannalta kielteisempiä kuin Suomen nykyisellä rajoituksella. Ehdotukseen ei myöskään sisälly ns. tasevapautussäännöstä, jossa oman pääoman suhdetta verrattaisiin konsernitaseen vastaavaan suhdeluukuun.

CCTB-ehdotus sisältää kasvun, investointien tukemiseksi tarkoitetun AGI-vähennyksen sekä tutkimus- ja kehittämistoiminnan tukemiseksi tarkoitetun lisävähennyksen. Suomen nykyisessä verolainsäädännössä tällaisia vähennyksiä ei ole. Tämän takia kummallakin vähennyksellä on lähtökohtaisesti Suomen yhteisöveropohjaa kaventava vaikutus. AGI-vähennyksen tyyppistä kasvu- ja investointikannustinta Suomen verolainsäädännössä ei ole ollut missään vaiheessa. Sen vaikutuksista Suomessa ei myöskään ole esitetty arvioita. Ehdotetun tutkimus- ja kehitystoiminnan kannustimen osalta voidaan arvioida, että se kaventaisi Suomen veropohjaa luultavasti enemmän kuin Suomessa verovuosina 2013—2014 voimassa ollut tutkimus- ja kehitystoiminnan verokannustin. Tämä alustava arvio perustuu siihen, että ehdotetussa kannustimessa vähennyskelpoisten tutkimus- ja kehitystoiminnan menojen käsite on laajempi ja lisävähennyksen määrälle asetettu euromääräinen enimmäisraja selvästi korkeampi kuin Suomessa käytössä olleessa kannustimessa.

CCTB-direktiiviehdotukseen sisältyy myös ehdotus väliaikaisesta rajat ylittävistä tappiontasauksesta. Rajat ylittävä tappiontasaus mahdollistaa sen, että monikansalliset konsernit voivat siirtää ulkomailla syntyneitä tappioita Suomeen vähennettäväksi täällä syntyneestä verotettavasta tulosta. Rajat ylittävä tappiontasaus näin ollen lähtökohtaisesti heikentää Suomen edellytyksiä verottaa alueellaan syntynyttä veronalaista tuloa.

CCTB-järjestelmään siirtyminen olisi pakollista yrityksille, jotka kuuluvat konserniin, jonka liikevaihto on yli 750 milj. euroa. Tällaisia konserniyhtiöitä Suomessa on arviolta noin 700. Näistä noin 50—60 kuuluu konserneihin, joiden ylin emoyhtiö on Suomessa. Loput yhtiöistä kuuluvat konserneihin, joiden ylin emoyhtiö sijaitsee ulkomailla. Järjestelmän soveltaminen koskisi Suomessa noin 70 kiinteää toimipaikkaa.

Yrityksillä, joilla CCTB-järjestelmään siirtyminen olisi vapaaehtoista, jäisi mahdollisuus valita nykyisen yritysverojärjestelmän ja CCTB-järjestelmän välillä järjestelmän verotuksellisen edullisuuden mukaan. Sillä, että yritysverojärjestelmän valinta on toisille yrityksille mahdollista ja toisille ei, voi olla talouden toimintaa vääristäviä ja verosuunnittelua lisääviä vaikutuksia.

Komission laskelmat taloudellisista vaikutuksista Suomessa

Komission CORTAX-mallilla laadittujen laskelmien perusteella CCTB-ehdotuksen vaikutukset tuotantoon ja verotuloihin Suomessa olisivat lievästi positiivisia kokonaistalouden näkökulmasta. Vaikutukset tuotantoon, työllisyyteen ja verotuloihin Suomessa kuitenkin vaihtelevat jonkin verran tarkasteltavan CCTB-skenaarioiden mukaan.

CORTAX-mallin perusskenaariossa harmonisoidun yhteisöveropohjan on tulkittu tarkoittavan lähinnä yhteisten poistosääntöjen käyttöönottoa EU-alueella. Yhteisten poistosääntöjen käyttöönoton arvioidaan johtavan yhteisöveropohjan laajenemiseen Suomessa, sillä ne ovat verovelvollisen kannalta vähemmän edullisia kuin Suomen nykyiset verotuksen poistosäännöt. Suomen yhteisöverotulot kasvaisivat tämän seurauksena noin 0,15 prosenttia suhteessa

BKT:hen. Mallin oletusten mukaisesti Suomen yhteisöverokantaa kuitenkin alennetaan siten, että yhteisöverotulot staattisesti arvioiden säilyvät ennallaan. Tämän takia ehdotetuista poistosäännöksistä aiheutunut yhteisöverotuottovaikutus mitätöityy staattisessa mielessä.

Yhteisöverokannan alentamisella ja poistosääntöjen harmonisoinnilla on CORTAX-mallissa sekä reaalityaloudellisia että verokilpailuun ja verosuunnitteluun liittyviä dynaamisia vaikutuksia. Tätä kautta CCTB-muutoksilla olisi vaikutuksia myös Suomen veropohjiin ja -tuottoihin. Reaalityaloudellisten vaikutusten arvioidaan olevan talouskasvun ja veropohjien kannalta hyvin lievästi positiivisia. Dynaamiset vaikutukset huomioiden CCTB-järjestelmään siirtyminen lisäisi Suomen yhteisöverotuottoja perusskenaariossa lievästi, noin 0,05 prosenttia suhteutettuna BKT:hen. Tämä tarkoittaisi noin 2,4 prosentin kasvua yhteisöveron tuotossa, kun muutos suhteutetaan verovuoden 2016 arvioituun yhteisöverotuottoon. Muiden verojen tuoton arvioidaan perusskenaariossa kuitenkin supistuvan suurin piirtein yhtä paljon kuin yhteisöverotuoton arvioidaan kasvavan. CCTB-järjestelmään siirtyminen olisi perusskenaarion mukaan näin ollen Suomen kannalta käytännössä verotuottoneutraali.

Komission mallilaskelmien mukaan Suomi hyötyisi rajat ylittävän tappiontasauksen käyttöönotosta osana CCTB-järjestelmää. Rajat ylittävällä tappiontasauksella täydennetyssä perusskenaariossa CCTB:n vaikutus bruttokansantuotteeseen olisi lievästi positiivinen mutta hiukan suurempi kuin puhtaassa perusskenaariossa (0,17 prosenttia BKT:sta). Yhteisöverotulot kasvaisivat noin 0,07 prosenttia ja kokonaisverotulot 0,05 prosenttia BKT:hen suhteutettuna. Yhteisöveron verovuoden 2016 arvioituun tuottoon suhteutettuna yhteisöverotulot kasvaisivat 2,9 prosenttia.

Komission mallilaskelmien mukaan rajat ylittävällä tappiontasauksella ja oman pääoman perusteella tehtävällä laskennallisella ACE-vähennyksellä varustettu CCTB-järjestelmä vauhdittaisi talouskasvua Suomessa. BKT kasvaisi 0,72 prosenttia. Samalla CCTB kuitenkin supistaisi yhteisöverotuottoa ja kokonaisverotuottoa. Yhteisöveron tuotto supistuisi 0,28 prosenttia ja kokonaisverotulot 0,04 prosenttia BKT:hen suhteutettuna. Yhteisöveron verovuoden 2016 arvioituun tuottoon suhteutettuna yhteisöverotulot supistuisivat 12,5 prosenttia. Huomattava kuitenkin on, että komission mallilaskelmassa käytetty ACE-vähennys poikkeaa direktiiviehdotuksen AGI-vähennyksestä, jota voidaan lähtökohtaisesti pitää verovelvollisen kannalta vähemmän edullisena.

CCTB-ehdotuksen Suomeen talouteen ja verotuottoihin kohdistuviin vaikutuksiin liittyy kuitenkin merkittävää epävarmuutta samalla tavoin kuin koko EU-alueelle kohdistuviin vaikutuksiin. CCTB-ehdotukseen voidaan olettaa liittyvän myös Suomen osalta erilaisia ja myös vastakkaissuuntaisia käyttäytymisvaikutuksia, joita on vaikea ennakoida. Lisäksi komission mallilaskelmissa osa CCTB-laskentasäännöistä on otettu huomioon epäsuorasti tai vaillinaisesti ja osa säännöistä on jäänyt kokonaan tarkastelun ulkopuolelle.

5 Ahvenanmaan asema

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. Koska direktiiviehdotus koskee veropohjan määrittämistä eikä sisällä verokantoja koskevia säännöksiä, ehdotuksella ei olisi välitöntä vaikutusta Ahvenanmaan asemaan. Veropohjan määrittämistä koskevilla säännöksillä saattaisi kuitenkin olla vaikutusta Ahvenanmaan verotuottoihin.

6 Ehdotuksen kansallinen käsittely ja käsittely EU:ssa

CCTB-direktiiviehdotus lähetettiin lausuntokierrokselle. Lausunnon antoivat liikenne- ja viestintäministeriö, sosiaali- ja terveysministeriö, työ- ja elinkeinoministeriö, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus VATT, Verohallinto, Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry, Finanssialan Keskusliitto ry, Keskuskauppakamari, Suomen Kuntaliitto, Suomen Veroasiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät ry, Veronmaksajain Keskusliitto ry, Finnwatch ry, professori Marjaana Helminen, professori Reijo Knuutinen, professori Seppo Penttilä ja apulaisprofessori Tomi Viitala. Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, AKAVA ry ja Toimihenkilökeskusjärjestö STTK ry antoivat asiassa yhteisen lausunnon.

Lausunnonantajasta riippuen näkemykset CCTB-direktiiviehdotuksesta vaihtelevat. Vaikka monissa lausunnoissa pidetään yhteistä veropohjaa hyvänä tavoitteena, pidetään tärkeänä myös verotuottovaikutusten arviointia. CCTB-direktiiviehdotukseen sisältyvää pakollisuutta tietyin suuruisille yrityksille pidetään eräissä lausunnoissa ongelmallisena ja katsotaan, että veropohjan tulisi olla vapaaehtoinen. Toisaalta esitetään myös vastakkainen näkemys, että veropohjan tulisi olla pakollinen kaikille. Joissakin lausunnoissa pakollisuuden rajan katsotaan synnyttävän eriarvoista kohtelua eri verovelvollisille.

Lausunnoissa nostetaan esille myös se, että CCTB-direktiivi kaventaisi mahdollisuuksia käyttää yritysverotusta talouspolitiikan välineenä ja että direktiivi lisäisi kilpailua verokannoilla. Samoin nostetaan esille kysymys siitä, voidaanko kansallinen yritysverojärjestelmä säilyttää CCTB-direktiivin rinnalla tai onko kansallista sääntelyä syytä joltain osin sopeuttaa yhtenäiseksi CCTB:n kanssa.

Yhteisestä veropohjasta aiheutuvaa hallinnollisen taakan pientymistä pidetään hyvänä. Direktiiviin perustuvan sääntelyn nähdään myös monimutkaistavan yritysverotusta ja erityisesti direktiivin liittyvien tulkintaongelmien heikentävän verotuksen ennustettavuutta, koska ratkaisut tulkintakysymyksiin saataisiin viime kädessä vasta Euroopan unionin tuomioistuimesta.

Eräissä lausunnoissa nostetaan myös esille kysymys siitä, onko ehdotus toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen mukainen. Lausunnoissa esitetään myös kommentteja CCTB-direktiiviehdotuksen eräistä yksittäisistä säännöksistä, kuten korkorajoitussäännös ja poistosäännökset. Ehdotettujen tutkimus- ja kehittämistoimintaa koskevien verokannustimien, kasvu- ja investointivähennyksen (AGI-vähennys) sekä väliaikaisen rajat ylittävän tappiontasauksen osalta esitetään erisuuntaisia näkemyksiä. Myös veropohjan laajuutta pidetään tärkeänä.

Muistiolounnos direktiiviehdotuksesta on ollut kirjallisessa menettelyssä 28.11.2016—1.12.2016 EU-asioiden komitea alaisessa jaostossa 9 – Verot, jossa Ahvenanmaan maakuntahallitus on antanut lausuntonsa. Launnossa tuodaan esille se, että direktiiviehdotus kuuluu Ahvenanmaan maakunnan lainsäädäntövaltaan. Ehdotukseen sisältyvään pakollisuuselementtiin nähdään liittyvän periaatteellisia kysymyksiä koskien maakunnan verotusvaltaa ja myös budjettikysymyksiä Ahvenanmaan kuntien verotuloja koskien. Ahvenanmaan maakunta pitää direktiivin tavoitteita sinällään kannatettavina, mutta ei voi kannattaa ehdotusta arvioitujen verotuottomenetysten takia. Ennen kuin direktiivistä voidaan tehdä lopullisia päätöksiä, tulisi olla parempi varmuus vaikutuksista. Launnossa todetaan myös, että pakollisuuselementti voi olla ongelmallinen toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen kannalta.

CCTB-direktiiviehdotus on yksi komission 25 päivänä lokakuuta 2016 antamaan yritysveropakettiin sisältyvistä lainsäädäntöehdotuksista, jota komissio on esitellyt Ecofin-neuvostossa 8 päivänä marraskuuta. Jäsenvaltioilla on tuolloin ollut mahdollisuus vaihtaa näkemyksiä. Jä-

senvaltioiden kansalliset tarkastelut ovat vielä kesken ja näkemykset ovat yleisellä tasolla. Ehdotukseen suhtautuvat myönteisimmin eräät isot jäsenvaltiot.

Komissio on esitellyt yritysveropakettiin sisältyviä lainsäädäntöehdotuksia sekä uuden CCCTB-aloitteen vaikutusarviointia neuvoston verotyöryhmässä 3 päivänä marraskuuta. CCTB-direktiiviehdotuksen varsinaista teknistä tarkastelua ei ole vielä aloitettu neuvoston verotyöryhmässä.

Komissio yritysveropakettiin sisältyy chapeau-tiedoksianto, jonka pohjalta neuvoston on tarkoitus antaa päätelmät. Neuvoston päätelmiä on käsitelty neuvoston verotyöryhmässä 15 ja 16 päivänä marraskuuta 2016 ja ne on hyväksytty hiljaisessa menettelyssä teknisellä tasolla. Neuvoston päätelmien on tarkoitus edetä I/A-kohtana 6 päivänä joulukuuta 2016 pidettävään Ecofin-neuvostoon.

7 Valtioneuvoston kanta

Valtioneuvosto pitää direktiiviehdotuksen tavoitteita sinällään kannatettavina. Yritysten rajat ylittävän toiminnan helpottaminen on lähtökohtaisesti tärkeää sisämarkkinoiden toiminnan kannalta. Myös aggressiivisen verosuunnittelun estäminen on tärkeää. Komission ehdotus täyttäisi näitä tavoitteita. Kaikille jäsenvaltioille yhteiset verotettavan tuloksen eli veropohjan laskentasäännöt helpottaisivat yritysten toimintaa sisämarkkinoilla ja vähentäisivät yrityksille eri säännösten noudattamisesta aiheutuvaa hallinnollista taakkaa.

Tietyn kokoluokan ylittävälle yrityksille pakolliset yhteiset verotettavan tuloksen laskentasäännöt ehkäisisivät aggressiivista verosuunnittelua. Pakollisella järjestelmällä olisi kuitenkin laajempia vaikutuksia kuin pelkästään aggressiivisen verosuunnittelun estäminen. Pakollinen järjestelmä, vaikka vain osittaisena, kaventaisi jäsenvaltioiden toimivaltaa yritysverotuksessa. CCTB-direktiiviehdotukseen sisältyvän pakollisuuselementin osalta onkin jatkokäsittelyssä arvioitava sen suhdetta verotuksen toimivaltaan ja mahdollisuuteen käyttää yritysverotusta jatkossa talouspolitiikan välineenä. Pakollinen järjestelmä vaikuttaisi myös mahdollisuuteen säilyttää kansallinen yritysverojärjestelmä. Kahden rinnakkaisen järjestelmän ylläpitäminen aiheuttaisi kustannuksia Verohallinnolle ja monimutkaistaisi yritysverojärjestelmää kansallisesti.

Yhteisen veropohjan tulisi olla kuitenkin tiivis. Avoin kilpailu yhteisöverokannoilla lisääntyisi yhteisen veropohjan toteutumisen myötä ja jäsenvaltiolla tulee olla mahdollisuus turvata verotuottoja tiiviin veropohjan muodossa. Komission ehdotukseen yhteisestä yhteisöveropohjasta (CCTB) sisältyy monia kohtia, joita tulee tarkastella lähemmin tästä näkökulmasta. Veropohjaan sisältyy ehdotukset tutkimus- ja kehitystoiminnan kannustimesta sekä kasvu- ja investointikannustimesta (AGI-vähennys), joiden osalta on arvioitava vaikutuksia verotuottoihin ja sitä, missä määrin nämä ehdotukset täyttävät tavoitteitaan. Ehdotettu väliaikainen rajat ylittävä tappiontasaus kaventaisi jäsenvaltioiden verotusvaltaa sallimalla emoyhtiön väliaikaisesti vähentää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön tai kiinteän toimipaikan tappiot verotettavasta tulostaan. Myös tältä osin tulee arvioida vaikutukset verotuottoihin. Jatkokäsittelyssä on otettava huomioon myös se, ettei lisätä aggressiivisen verosuunnittelun mahdollisuuksia tältä osin. Veropohjaa koskevia säännöksiä tulee tarkastella jatkokäsittelyssä ja Suomen kantaa yksityiskohtiin tulee tarkentaa siinä yhteydessä.

Myös direktiiviin liittyviä kansainvälisen verotuksen kysymyksiä on tarkasteltava jatkovalmistelussa. Yhteistä yhteisöveropohjaa koskevaan direktiiviehdotukseen sisältyy kiinteän toimipaikan määritelmä EU:ssa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen osalta. Ehdotettu määritelmä noudattaa läheisesti OECD:n BEPS-hankkeen jälkeistä OECD:n malliverosopimuksessa

suositeltua kiinteän toimipaikan määritelmää. Ehdotettu määritelmä ei ole välttämättä Suomen kannalta edullinen ja sen vaikutuksia tulee tarkastella jatkokäsittelyssä.

Direktiiviehdotuksessa esitetään siirrettäväksi komissiolle valtaa antaa delegoituja säädöksiä eräiltä osin. Jatkokäsittelyssä on arvioitava näiden delegoitujen säädösten suhdetta yhtäältä ehdotettuun direktiiviin ja toisaalta Suomen kansalliseen sääntelyyn.