

Valtioneuvoston kirjelmä eduskunnalle ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhdistetystä yhteisöveropohjasta (CCCTB)

Perustuslain 96 §:n 2 momentin perusteella lähetetään eduskunnalle Euroopan unionin komission 25 päivänä lokakuuta 2016 tekemä ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhdistetystä yhteisöveropohjasta (CCCTB), COM(2016) 683 final, sekä ehdotuksesta laadittu muistio.

Helsingissä 8 päivänä joulukuuta 2016

Valtiovarainministeri Petteri Orpo

Lainsäädäntöneuvos Tarja Järvinen

VALTIOVARAINMINISTERIÖ

MUISTIO
2.12.2016

EU/2016/1630

**EHDOTUS NEUVOSTON DIREKTIIVIKSI YHTEISESTÄ YHDISTETYSTÄ YHTEISÖ-
VEROPOHJASTA (CCCTB)****1 Yleistä**

Euroopan komissio on 25 päivänä lokakuuta 2016 tehnyt ehdotuksen neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhdistetystä yhteisöveropohjasta (CCCTB, Common Consolidated Corporate Tax Base), jäljempänä *yhteistä yhdistettyä yhteisöveropohjaa koskeva direktiiviehdotus* tai *CCCTB-direktiiviehdotus*. Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhdistetystä yhteisöveropohjasta (CCCTB) on annettu asiakirjassa COM(2016) 683 final ja se perustuu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 115 artiklaan.

CCCTB-direktiiviehdotuksen kanssa samanaikaisesti komissio on antanut ehdotuksen neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhteisöveropohjasta (Common Corporate Tax Base, CCTB), jäljempänä *yhteistä yhteisöveropohjaa koskeva direktiiviehdotus* tai *CCTB-direktiiviehdotus*, asiakirjassa COM(2016) 685 final, josta annetaan eduskunnalle erillinen U-kirjelmä.

Ehdotukseen liittyy myös molempia direktiiviehdotuksia koskeva vaikutusarvio SWD(2016) 341 final sekä tiivistelmä vaikutusten arvioinnista SWD(2016) 342 final.

CCTB-direktiiviehdotus sisältää yhteiset verotettavan tuloksen eli veropohjan laskentasäännökset yrityksille. CCCTB-direktiiviehdotus sisältää puolestaan säännökset siitä, miten nämä CCTB-direktiivin mukaisesti lasketut konserniyhtiöiden veropohjat yhdistettäisiin eli konsolidoitaisiin EU:ssa ja jaettaisiin erityisellä jakokaavalla verotettavaksi konserniyhtiöiden jäsenvaltioissa. 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.

Komission uuden CCCTB-aloitteen tavoitteena on pyrkiä helpottamaan liiketoimintaa EU:ssa siten, että sisämarkkinoilla sovellettaisiin yhteisiä säännöksiä yhteisöverotuksessa. CCCTB-direktiiviehdotuksen mukaisessa järjestelmässä, jäljempänä *CCCTB-järjestelmä*, konsernit voisivat asioida yhden verohallinnon kanssa. Tappioiden hyvitys rajojen yli tapahtuisi ilman eri toimenpiteitä veropohjien konsolidoinnin seurauksena, eikä siirtohinnoittelusäännöksiä sovellettaisi konsernin sisällä EU:ssa. Järjestelmä pyritään saamaan myös vahvempi siten, että se kestää paremmin aggressiivista verosuunnittelua. Talouden toimintaympäristö on muuttunut globaalimmaksi, liikkuvammaksi ja digitaalisemmaksi. Liiketoimintamallit ja yritysraenteet 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.

Komissio ehdottaa uudelle CCCTB-aloitteelle vaiheittaista käsittelytapaa, koska neuvostossa vuodesta 2011 käydyt keskustelut ovat osoittaneet epätodennäköiseksi sen, että CCCTB hyväksyttäisiin kokonaisuudessaan. Erityisesti veropohjien yhdistämistä eli konsolidoinnista käydyt keskustelut ovat olleet vaikeita. Ensimmäisessä vaiheessa käsiteltäisiin veropohjan laskentasaännökset eli CCTB-direktiiviehdotus. Veropohjien yhdistämistä koskevan käsittelyä lykättäisiin toiseen vaiheeseen siihen kunnes yhteistä yhteisöveropohjaa koskevasta direktiiviehdotuksesta on päästy sopimukseen. Tämän U-kirjelmän kohteena oleva CCCTB-direktiiviehdotus koskee tätä toista vaihetta.

CCCTB-direktiivissä säädettäisiin konsolidoitavaan konserniin eli ryhmään kuulumisen edellytyksistä sekä määritellään ne mahdolliset muodot, jotka näillä ryhmillä voi olla, ja konsolidoinnin tekniset yksityiskohdat. Lisäksi ehdotuksessa säädettäisiin eräistä ryhmään liittymisen ja poistumisen osalta tarvittavista oikaisuista sekä yritysten uudelleenorganisointiin liittyvistä kysymyksistä keskittyen rajat ylittäviä konserneja koskeviin erityispiirteisiin ja erityisesti tappioiden ja realisoitumattomien pääomavoittojen kohteluun. CCCTB-direktiiviehdotus sisältäisi säännökset koskien hallinnollisia menettelyitä konsernien osalta.

2 Ehdotuksen pääasiallinen sisältö

2.1 Direktiivin kohde ja soveltamisala

Direktiivillä otettaisiin käyttöön järjestelmä konserniin kuuluvien yhtiöiden CCTB-direktiivin mukaisten veropohjien yhdistämiseksi ja vahvistettaisiin säännöt siitä, miten yhteinen yhdistetty veropohja jaetaan jäsenvaltioille. Direktiivillä säädettäisiin myös siitä, kuinka kansalliset veroviranomaiset hallinnoisivat järjestelmää.

Direktiiviä sovellettaisiin pakollisena jonkin jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettuun yhtiöön, myös sen muissa jäsenvaltioissa sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin, 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 direktiivin liitteessä I lueteltu. Komissio vahvistaisi vuosittain luettelon kolmansien maiden vastaavanlaisista yhtiömuodoista.

Muilla yhtiöillä olisi mahdollisuus hakeutua CCCTB-järjestelmän piiriin, jos konsolidoitu konsernitulon määrä ei ylittäisi 750 000 000 euroa, mutta muut edellytykset täyttyisivät. Direktiivin säännöksiä sovellettaisiin CCCTB-järjestelmään vapaaehtoisesti 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.

CCCTB-direktiiviehdotus sisältää eräitä kotipaikka- ja alueperiaatesäännöksiä. Kun yhtiön rekisteröity toimipaikka, perustamispaikka tai tosiasiallinen johdon sijaintipaikka on jossakin jäsenvaltiossa, verotuksellisen kotipaikan katsottaisiin olevan tuossa jäsenvaltiossa, jollei kolmannen valtion kanssa tehdystä verosopimuksesta muuta johdu. Jos yhtiöllä olisi verotuksellinen kotipaikka useammassa jäsenvaltiossa, määräävää olisi tällöin tosiasiallisen johdon sijaintipaikka.

2.2 Veropohjien yhdistäminen

Konserniyhtiöiden verotettavat tulokset yhdistettäisiin eli konsolidoitaisiin, ja yhdistetty veropohja jaettaisiin verotettavaksi niille jäsenvaltioille, joissa konsernilla on toimintaa. CCCTB-direktiiviehdotuksessa määritellään se, missä tilanteessa emoyhtiö ja tytäryhtiöt muodostaisivat direktiivin tarkoittaman ryhmän, johon kuuluvien yhtiöiden veropohjat yhdistettäisiin.

Ryhmään kuuluisivat vaatimukset täyttävät tytäryhtiöt eli välittömät ja alemman tason tytäryhtiöt, 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

Direktiiviin sisältyisi tarkemmat säännökset alemman tason tytäryhtiöiden kynnysarvojen laskemisesta. Kynnysarvot olisi täyttyvä keskeytyksettä koko verovuoden. Yhtiö tulisi ryhmän jäseneksi sinä päivänä, kun kynnysarvot ylittyvät. Kynnysarvojen olisi ylityttävä vähintään yhdeksän peräkkäisen kuukauden ajan, muutoin verovelvollista ei kohdeltaisi ryhmän jäsenenä. Ryhmään kuuluisivat myös konserniyhtiöiden unionissa sijaitsevat kiinteät toimipaikat. Direktiivin tarkoittama ryhmä voisi muodostua myös kolmannessa maassa sijaitsevan yhtiön EU:ssa sijaitsevien tytäryhtiöiden ja kiinteiden toimipaikkojen osalta.

Kaikkien ryhmän jäsenten veropohjat yhdistettäisiin. Jos yhdistetty veropohja olisi negatiivinen, tappio siirtyisi vähennettäväksi seuraavasta positiivisesta yhdistetystä veropohjasta. Jos yhdistetty veropohja on positiivinen, se jaettaisiin direktiivin mukaisella jakokaavalla. Eri jäsenvaltioissa sijaitsevien konserniyhtiöiden tulokset laskettaisiin näin yhteen, ja tappiot tulisivat vähennetyiksi toisten konserniyhtiöiden voitosta.

Ryhmän sisäisistä liiketapahtumista syntyviä voittoja ja tappioita ei otettaisi huomioon yhdistettyä veropohjaa laskettaessa. Ryhmän olisi käytettävä johdonmukaista ja riittävästi dokumentoitua menetelmää ryhmän sisäisten liiketapahtumien kirjaamiseksi. Ryhmän sisäisistä liiketapahtumista ei kannettaisi lähdeveroa eikä muuta tulonlähteessä kannettavaa veroa.

2.3 Yhteisen yhdistetyn yhteisöveropohjan jakaminen

Yhdistetty veropohja olisi jaettava ryhmän jäsenten välillä joka verovuosi direktiivissä säädettyä jakokaavaa käyttäen. Jakokaavan mukaan konserniyhtiö A:n osuus koko ryhmän yhdistetystä yhteisöveropohjasta määräytyisi sen perusteella, miten suuri A:n osuus on koko konsernin myynnistä, työvoimasta ja omaisuuseristä. Kunkin tekijän osuus olisi yhtä suuri eli yksi kolmasosa. Työvoima jakautuisi jakokaavassa edelleen kahteen osaan, henkilöstömenoihin ja työntekijöiden lukumäärään, joiden kummankin osuus työvoimaa koskevasta jakotekijästä olisi puolet. Jakokaava esitetään direktiiviehdotuksen artiklassa 28.

CCCTB-direktiiviehdotus sisältää erityiset säännökset (artiklat 40-43) jakotekijöiden määrittämisestä rahoituslaitoksille, vakuutusyriyksille, öljy- ja kaasualan yrityksille sekä meri-, sisävesi- ja lentoliikennettä harjoittaville yrityksille.

Jos pääasiallinen verovelvollinen tai toimivaltainen viranomainen katsoisi, ettei ryhmän jäsenelle jaettava yhdistetyn veropohjan osuus vastaa oikeudenmukaisella tavalla kyseisen ryhmän jäsenen liiketoiminnan laajuutta, pääasiallinen verovelvollinen tai toimivaltainen veroviranomainen voisi pyytää vaihtoehtoisen menetelmän käyttämistä kunkin ryhmän jäsenen verosuuden laskemisessa. Vaihtoehtoisen menetelmän käyttämisestä olisi sovittava toimivaltaisten viranomaisten välillä.

CCCTB-direktiiviehdotus sisältää tarkempia säännöksiä eri jakotekijöiden koostumuksesta ja kohdentamista.

Työvoimaa koskevaa jakotekijää määritettäessä olisi otettava huomioon työntekijöiden lukumäärä verovuoden lopussa. Lähtökohtaisesti työntekijät olisi sisällytettävä sen ryhmän jäsenen työvoimaa koskevaan jakotekijään, jolta ne saavat palkkaa. Henkilöstömenoihin olisi kuuluttava kaikki palkkio-, palkka- ja bonusmenot sekä kaikki muut työntekijälle maksettavat korvaukset, mukaan lukien asiaankuuluvat eläke- ja sosiaaliturvamaksut. Henkilöstömenot olisi arvostettava niiden kulujen määrään, joita työnantaja kohtelee vähennyskelpoisina verovuonna.

Omaisuuseriä koskevassa jakotekijässä otettaisiin huomioon aineelliset hyödykkeet. Viiden vuoden ajan sen jälkeen, kun verovelvollinen on liittynyt olemassa olevaan tai uuteen ryhmään, sen omaisuuseriä koskevaan jakotekijään sisällytettäisiin myös tutkimuksesta, kehityksestä, markkinoinnista ja mainonnasta ryhmään liittymistä edeltäneiden kuuden vuoden aikana verovelvolliselle syntyneiden menojen kokonaismäärä. Omaisuuseriä sisällytettäisiin lähtökohtaisesti sen taloudellisen haltijan omaisuuseriä koskevaan jakotekijään. Ehdotus sisältää säännökset omaisuuserien arvostamisesta.

Myyntiä koskevan jakotekijän osalta myynnillä tarkoitettaisiin kaikkea tavaroiden myynnistä ja palvelujen suorituksista saatavaa tuottoa alennusten ja palautusten jälkeen, pois lukien arvonnalisävero sekä muut verot ja tullit. Verovapaita tuloja, korkoja, osinkoja, rojalteja ja käyttö-omaisuuden luovutuksesta saatavaa tuottoa ei sisällytettäisi myyntiä koskevaan jakotekijään, jollei kyse olisi tavanomaisessa kaupankäynnissä tai liiketoiminnassa saatavista tuloista. Ryhmän sisäisiä tavaroiden myyntejä ja palvelun suorituksia ei sisällytettäisi myyntiä koskevaan jakotekijään. Tavaroiden myynti olisi sisällytettävä siinä jäsenvaltiossa sijaitsevan ryhmän jäsenen jakotekijään, jossa tavaroiden lähetys tai kuljetus ne hankkineelle henkilölle päätyy. Palvelujen suoritukset sisällytettäisiin siinä jäsenvaltiossa sijaitsevan ryhmän jäsenen myyntiä koskevaan jakotekijään, jossa palvelut suoritettaisiin fyysisesti tai tosiasiallisesti tarjotaisiin.

Komissio voisi hyväksyä yksityiskohtaisia säännöksiä edellä mainittujen jakotekijöiden laskemisesta. Tällaiset täytäntöönpanosäännökset hyväksyttäisiin 77 artiklan 2 kohdassa tarkoitetussa tarkastelumenettelyssä.

Kullekin ryhmän jäsenenä olevalle verovelvolliselle määrättäisiin vero soveltamalla kansallista verokantaa edellä mainitulla tavalla laskettuun jako-osuuteen, jota on mukautettu 44 ja 25 artiklassa säädettyillä erillä.

2.4 Eräitä muita kysymyksiä

Ryhmään liittyminen ja siitä poistuminen

Direktiiviehdotuksen IV luvussa on eräitä säännöksiä koskien tilanteita, jossa yksittäinen yhtiö liittyy direktiivin tarkoittamaan ryhmään, yksittäinen yhtiö poistuu ryhmästä ja ryhmä lakkaa olemasta.

Säännökset koskevat muun muassa käyttöomaisuutta ryhmään liityttäessä ja luovutuksesta saadun voiton kohdistamista tuon verovelvollisen jako-osuuteen, jos luovutus tapahtuu viiden vuoden kuluessa ryhmään liittymisestä. Ehdotukseen sisältyy myös säännöksiä koskien pitkäaikaishankkeita, varauksia, tuloja ja vähennyksiä ryhmään liityttäessä. Ryhmään verovuoden aikana liittyvän tai poistuvan verovelvollisen omaisuuserien poistot laskettaisiin suhteessa siihen, kuinka monen kalenterikuukauden ajan verovelvollinen on kuulunut ryhmään verovuoden aikana. Jos verovelvollisella olisi tappioita, jotka ovat syntyneet ennen ryhmään liittymistä, joko kansallisen lainsäädännön tai yhteistä veropohjaa koskevan direktiivin mukaisesti, ne voitaisiin käyttää kyseisen verovelvollisen jako-osuutta vastaan.

Jos direktiivin tarkoittama ryhmä hajoaisi, yhdistetty veropohja ja mahdolliset vähentämättömät tappiot olisi kohdennettava kullekin ryhmän jäsenelle verovuonna sovellettujen jakotekijöiden arvojen mukaisesti. Ehdotukseen sisältyy tarkemmat säännökset siitä, miten tappioita olisi kohdeltava, jos ryhmän lopettamisen jälkeen verovelvollinen valitsisi CCTB-direktiivin mukaisen veropohjanlaskentatavan, verovelvollinen liittyisi toiseen CCCTB-ryhmään tai verovelvollinen palaisi kansallisen yhteisöverolainsäädännön piiriin.

Ryhmästä poistuttaessa ryhmällä on oikeus verottaa poistokelvottoman tai yksittäin poistokelpoisen käyttöomaisuuden luovutuksesta syntynyttä voittoa, jos luovutus tapahtuu kolmen vuoden kuluessa siitä, kun omaisuuserän taloudellisenä haltijana oleva verovelvollinen poistuu ryhmästä. Ehdotukseen sisältyy säännökset itse tuotettuihin aineettomiin hyödykkeisiin liittyneiden menojen lisäämisestä yhdistettyyn veropohjaan tilanteessa, jossa aineettoman hyödykkeen taloudellinen haltija poistuu ryhmästä. Verovelvollisen lähtiessä ryhmästä ryhmälle yhdistetyn tuloksen perusteella syntyneitä tappioita ei jaettaisi ryhmästä poistuvalla jäsenellä.

Yritysten uudelleenorganisointi

CCCTB-direktiiviehdotuksen V lukuun sisältyy eräitä säännöksiä koskien yritysten uudelleenorganisointeja. Lähtökohtana olisi, että ryhmän sisällä tapahtuva uudelleenorganisointi ja verovelvollisen sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen eivät saisi aiheuttaa voittoja eivätkä tappioita yhdistettyä veropohjaa laskettaessa. Mikäli kuitenkin uudelleenorganisoinnin taikka konserniyhtiöiden välillä kahden vuoden sisällä tehtyjen peräkkäisten liiketapahtumien sarjan johdosta kaikki verovelvollisen varat siirtyisivät olennaisilta osin toiseen jäsenvaltioon ja omaisuuseriä koskeva jakotekijä muuttuisi olennaisin osin, varoja pidettäisiin siirtäneen verovelvollisen varoina jaettaessa yhdistettyä tulosta konserniyhtiöille seuraavan viiden vuoden ajan.

Silloin, kun kyse olisi uudelleenjärjestelystä, jossa useampi kuin yksi yhtiö poistuu tappiollisesta ryhmästä ja niistä tulee osa toista ryhmää, ehdotetaan säädettäväksi kynnysarvosta, jonka täytyessä tappioita kohdennettaisiin näille yhtiöille.

Ryhmän ja muiden yksiköiden välinen toiminta

CCCTB-direktiiviehdotukseen sisältyy eräitä säännöksiä koskien konsernin ja muiden yksiköiden välisiä toimia. Osakeluovutus ei olisi täysin verovapaa silloin, kun verovelvollinen, joka osakeluovutuksen seurauksena poistuu ryhmästä, on kuluvan tai edellisen verovuoden aikana saanut ryhmän sisäisessä liiketapahtumassa muuta käyttöomaisuutta kuin omaisuuserien ryhmässä poistettavaa käyttöomaisuutta. Tällaisessa tilanteessa tätä käyttöomaisuutta vastaava määrä osakkeiden luovutuksesta ei olisi verovapaata tuottoa, ellei voida osoittaa, että kyseiset ryhmän sisäiset liiketapahtumat suoritettiin pätevistä kaupallisista syistä.

Veronhyvitys olisi jaettava ryhmän jäsenten kesken ehdotuksessa tarkemmin säädetyllä tavalla, jos verovelvollinen saisi korkoja, rojalteja ja muita tulonlähteessä verotettavia tuloja, jotka eivät ole veropohjan laskennassa verovapaata tuloa ja näitä tuloja olisi verotettu toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa valtiossa. Jos ryhmän jäsen puolestaan maksaisi konsernin ulkopuoliselle edunsaajalle korkoa tai rojalteja ja ryhmän jäsenen kotivaltiossa kannettaisiin lähdevero kansallisen lainsäädännön tai sovellettavan verosopimuksen mukaisesti, jaettaisiin tämä lähdevero jäsenvaltioiden kesken sovellettavan laskukaavan mukaisesti.

Läpinäkyvät yksiköt

Ehdotus sisältää säännöksen kolmansien maiden yksiköiden läpinäkyvyyden määrittämiseksi. Jos vähintään kahdella ryhmän jäsenellä olisi omistusosuus kolmannessa maassa sijaitsevan yksikön osalta, tämän yksikön kohtelu määräytyisi asianomaisten jäsenvaltioiden välisellä sopimuksella. Pääasiallisen veroviranomaisen olisi ratkaistava asia päätöksellä, jos tällaista sopimusta ei olisi.

Suhde yhteistä yhteisöveropohjaa koskevaan direktiiviin

CCCTB-direktiiviehdotuksessa luvussa X esitetään eräitä säännöksiä suhteessa yhteistä veropohjaa koskevan direktiiviin. Nämä säännökset koskevat korkovähennysoikeuden rajoitus-säännöstä, vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtymistä koskevaa lauseketta, ulkomaisia väliyhteisöjä koskevaa sääntelyä sekä verotuksellisia hybridejä. Yhteistä yhteisöveropohjaa koskevan direktiivin tappioiden hyvityksiä ja sisällytystä takaisin veropohjaan koskevan artiklan soveltaminen lakkaisi ilman eri toimenpiteitä CCCTB-direktiivin tultua voimaan. Siirretyt tappiot, joita ei ole vielä CCCTB-direktiivin voimaantullessa sisällytetty takaisin veropohjaan, pysyisivät sillä verovelvollisella, jolle ne on siirretty.

2.5 Hallinto ja menettelyt

CCCTB-direktiiviehdotuksen luvussa IX esitetään järjestelmään liittyvät hallinnolliset menettelysäännöt. Lähtökohtana ehdotuksessa on, että konsernien olisi voitava asioida vain yhden verohallinnon kanssa (pääasiallinen veroviranomainen), joka olisi sen jäsenvaltion veroviranomainen, jossa konsernin emoyhtiöllä eli pääasiallisella verovelvollisella on verotuksellinen kotipaikka.

Pääasiallisen verovelvollisen olisi annettava ilmoitus ryhmän muodostamisesta pääasialliselle veroviranomaiselle vähintään kolme kuukautta ennen se verovuoden alkua, jona ryhmä ryhtyy soveltamaan tämän direktiivin sääntöjä. Pääasiallisen veroviranomaisen olisi toimitettava il-

moitus viipymättä toimivaltaisille viranomaisille kaikissa jäsenvaltioissa, joissa ryhmän jäsenillä on verotuksellinen kotipaikka tai joissa ne sijaitsevat kiinteän toimipaikan muodossa.

Ryhmän olisi sovellettava CCCTB-direktiivin sääntöjä niin kauan kuin direktiivin sääntöjen mukaan olisi näin tehtävä. Pääasiallisen verovelvollisen olisi annettava pääasialliselle veroviranomaiselle ilmoitus ryhmän lopettamisesta, jos ryhmä ei enää täyttäisi edellytyksiä. Pääasiallisen verovelvollisen, joka on valinnut CCCTB-direktiivin sääntöjen soveltamisen vapaaehtoisesti ja joka päättää keskeyttää soveltamisen, on ilmoitettava tästä pääasialliselle veroviranomaiselle viiden verovuoden pituisen ajanjakson päätyttyä.

CCCTB-direktiiviehdotus sisältää tarkemmat määräykset ryhmän perustamisilmoituksessa olevista tiedoista ja ryhmän perustamisilmoituksen tutkimisesta. Samoin ehdotus sisältää säännökset veroilmoituksen jättämisestä, yhdistetyn veroilmoituksen sisällöstä ja verotuspäätöksen oikaisemisesta. Kaikkien ryhmän jäsenten verovuoden olisi oltava sama. Pääasiallisen verovelvollisen olisi jätettävä veroilmoitus pääasialliselle veroviranomaiselle.

Direktiiviehdotuksessa säädetään keskustietokannan perustamisesta. Ehdotuksen mukaan pääasiallisen verovelvollisen jättämät yhdistetyt veroilmoitukset ja todisteasiakirjat on tallennettava keskustietokantaan, johon olisi pääsy kaikilla toimivaltaisilla viranomaisilla.

Direktiiviehdotuksen mukaan verovelvollinen voisi pyytää jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta ennakkoon lausuntoa direktiivin sääntöjen soveltamisesta tiettyyn liiketapahtumaan tai liiketapahtumien sarjaan. Toimivaltaisen veroviranomaisen antama lausunto olisi sitova, jolleivät pääasiallisen veroviranomaisen jäsenvaltion tuomioistuimet toisin päättä.

Ehdotuksen mukaan pääasiallinen veroviranomainen voisi käynnistää verotarkastuksen ja koordinoida sitä. Tarkastus voitaisiin käynnistää myös toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan viranomaisen pyynnöstä. Pääasiallisen viranomaisen ja muiden toimivaltaisten viranomaisten olisi yhdessä määriteltävä tarkastuksen soveltamisala ja sisältö sekä se, mille ryhmän jäsenille tarkastus tehdään. Tarkastus tehtäisiin sen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, jossa tarkastus tehdään.

Direktiiviehdotus sisältää säännökset pääasiallisen verovelvollisen oikeudesta hakea muutosta. Myös yksittäisen jäsenvaltion toimivaltaisella viranomaisella olisi mahdollisuus riitauttaa pääasiallisen veroviranomaisen valintailmoituksesta tekemä päätös sekä oikaisupäätös pääasiallisen veroviranomaisen jäsenvaltion tuomioistuimessa.

2.6 Loppusäännökset

CCCTB-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) tarkempien hajautumista ehkäisevien säännösten vahvistamiseksi ylimenevien vieraan pääoman menojen vähennyskelpoisuudesta

Ehdotuksen mukaan neuvosto voisi milloin tahansa peruuttaa edellä tarkoitetun säädösvallan siirron. Komission antama delegoitu säädös tulisi voimaan, jos neuvosto ei kolmen kuukauden kuluessa vastustaisi 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 2020. Niiden on sovellettava säännöksiä 1 päivästä tammikuuta 2021.

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 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. Tietyn alan keskeisistä osista voidaan säätää vain lainsäätämisyjärjestyksessä 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 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 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.

Komission ehdotuksen mukaan sisämarkkinoiden asianmukaisen toiminnan tukemiseksi yhteisöverotusympäristö olisi unionissa muokattava sen periaatteen mukaisesti, että yhtiöt maksavat oikeudenmukaisen osuuden verosta sillä lainkäyttöalueella, jolla niiden voitot syntyvät. Sen vuoksi olisi tarpeen säätää mekanismeista, joilla estettäisiin yhtiöitä hyödyntämästä kansallisten verojärjestelmien välisiä eroavuuksia. Komission mukaan haitallisiin vaikutuksiin voidaan puuttua tehokkaasti vain yhteisen ratkaisun kautta. Yhteisoverojärjestelmien lähentäminen unionissa lieventäisi markkinavääristymiä luomalla oikeudenmukaisemman ja yhtenäisemmän verotusympäristön, jossa yrityksen voivat toimia. Jotta tämä tavoite toteutuisi, komission mukaan tarvitaan 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 vain 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.

Koska yhteisen veropohjan rakenteen odotetaan lisäksi vaikuttava kansallisiin talousarvioihin, erityisesti veropohjan kaavamaisen jaon välityksellä, komission mukaan olisi olennaisen tärkeää, että veropohjan koostumuksen määritteleviä sääntöjä sovelletaan johdonmukaisesti ja tehokkaasti. Tähän päästään komission mukaan todennäköisemmin sitovalla lainsäädännöllä.

CCCTB-direktiiviä ehdotetaan pakolliseksi tietyn kokoluokan ylittävälle konserneille. Perusteena tälle esitetään aggressiivisen verosuunnittelun ehkäisemistä. Veronkierron estämistä koskeva direktiivi, joka on hyväksytty kesällä 2016 ja joka on pääosin saatettava voimaan vuoden 2019 alusta, sisältää eräitä toimia veronkierron estämiseksi. Pakollisella CCCTB-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 veronkierron estämistä koskevaan direktiiviin, mutta komissio on antanut niitä koskevan direktiiviehdotuksen yhtä aikaa nyt esillä olevan CCTB- ja CCCTB-direktiiviehdotusten kanssa.

Arvioitaessa nyt tarkastelun kohteena olevaan CCCTB-direktiiviehdotukseen sisältyvää pakollisuutta toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen kannalta on arvioitava sitä, ovatko ehdotetut toimet aggressiivisen verosuunnittelun ehkäisemisen kannalta tarpeen ja oikeasuhtaisia. CCCTB-direktiiviehdotuksen mukaisesti konserniyhtiöiden veropohjat yhdistettäisiin ja jaettaisiin määrätyn jakokaavan mukaan niille jäsenvaltioille, joissa konserniyhtiöillä on toimintaa. Veropohjan laskentaan liittyvät eroavuudet eri jäsenvaltiossa ehdotetaan poistettavaksi uuteen CCCTB-aloitteeseen ensivaiheessa sisältyvässä yhteisessä yhteisöveropohjassa (CCTB-direktiiviehdotus).

Yhteisen yhdistettyyn veropohjaan sisältyvien kiinteiden jakokriteereiden voitaisiin sinällään katsoa olevan kestävämpiä aggressiivista verosuunnittelua vastaan. Komission ehdotuksen tavoitteen siinä, että yhtiöt maksaisivat oikeudenmukaisen osuuden verosta sillä lainkäyttöalueella, jolla niiden voitot syntyvät, ei voida kuitenkaan katsoa täyttyvän. Nyt ehdotetussa direktiivissä konserniyhtiöiden yhdistetyt verotettavat tulokset jaettaisiin erityisellä laskukaavalla verotettavaksi niille jäsenvaltioille, joissa konsernilla on toimintaa. Tämä jakokaava ei voida katsoa vastaavan ehdotuksen tavoitetta, koska jakokaava ei tosiasiassa ota huomioon sitä, missä arvo syntyy, vaan kyse on pelkästään kaavamaisesta jaosta.

Järjestelmän pakollisuutta on arvioitava myös suhteessa jäsenvaltioiden verotukselliseen toimivaltaan. Uudessa CCCTB-aloitteessa ensivaiheen 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 mahdollisuuteen säilyttää CCCTB:n rinnalla kansallinen yritysverojärjestelmä. Kahden eri järjestelmän ylläpitäminen aiheuttaisi kustannuksia Verohallinnolle ja monimutkaistaisi sääntelyä myös verovelvollisten näkökulmasta. CCCTB-järjestelmän ja kansallisen yritysverojärjestelmän eroavuudet aiheuttaisivat myös uuden verosuunnitteluelementin, koska niiden yhtiöiden, jotka eivät olisi pakollisuuden piirissä, olisi mahdollisuus valita kahden rinnakkaisen järjestelmän väliltä.

Direktiivin tavoitteena on helpottaa liiketoimintaa poistamalla rajat ylittäviä esteitä. Järjestelmässä konserni voisi asioida vain yhden verohallinnon kanssa, kun kaikkien konserniyhtiöiden verotus toimitettaisiin samassa jäsenvaltiossa. Veropohjien yhdistämiseen liittyisi automaattisesti rajat ylittävä tappiontasaus, jossa toisessa jäsenvaltiossa syntynyt tappio voitaisiin hyödyntää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan konserniyhtiön voittoa vastaan. Yhteinen yhdistetty yhteisöveropohja poistaisi myös unionissa sijaitsevien konserniyhtiöiden väliset siirtohinnoitteluongelmat. Nämä edut olisi sinällään saavutettavissa jo vapaaehtoisessa järjestelmässä.

Otaen huomioon, että pakollisella järjestelmällä on laajempia vaikutuksia kuin aggressiivisen verosuunnittelun estäminen ja että veronkierron estämisestä koskeva direktiivi sisältää jo keskeisimmät toimet aggressiivisen verosuunnittelun estämiseksi kansalliset erityispiirteet huomioiden, CCCTB-direktiiviehdotukseen sisältyvä pakollisuus tietyn kokoluokan konserneille voi olla ongelmallinen toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen kannalta. Huomattava myös on, että OECD:n BEPS-hankkeessa tehdään myös vastaavaa työtä aggressiivisen verosuunnittelun estämiseksi. CCCTB-direktiivin tavoite liiketoiminnan helpottamisesta rajat ylittäviä esteitä poistamalla voitaisiin puolestaan saavuttaa vapaaehtoisessa järjestelmässä.

4 Ehdotuksen vaikutukset Suomelle

4.1 Vaikutukset Suomen lainsäädäntöön

Direktiiviehdotuksen hyväksyminen edellyttäisi kansallista lainsäädäntöä direktiivin voimaansaattamiseksi. Lainsäädäntöön tulisi sisällyttää säännökset verotettavien tuloksien yhdistämisestä ja jakamisesta jäsenvaltioille sekä hallinnollisista menettelyistä.

Direktiivin voimaansaattamisen lisäksi olisi ratkaistava, mitkä olisivat direktiivin voimaantulon heijastusvaikutukset muuhun sisäiseen elinkeinoverotusta koskevaan lainsäädäntöön. CCCTB on laaja kokonaisuus, johon sisältyisi ensi vaiheena yhteinen verotettavan tuloksen laskentaa koskeva säännöstö ja toisen vaiheena veropohjien yhdistämien ja jakaminen jäsenvaltioille. Koska yhteistä yhdistettyä yhteisöveropohjaa koskevaa direktiiviä ehdotetaan pakolliseksi tietyn kokoluokan konserniyrityksille, olisi arvioitava, onko mahdollista säilyttää CCCTB-järjestelmän rinnalla kansallinen yritysverojärjestelmä. Tämä tarkastelu tulee tehtäväksi jo yhteistä veropohjaa koskevan CCTB-direktiiviehdotuksen arvioinnin yhteydessä.

Direktiivin voimaan saattaminen edellyttäisi myös konserniavustusjärjestelmän tarkastelua suhteessa CCCTB-järjestelmään. CCCTB-järjestelmä pitäisi sisällään konserniyhtiöiden verotettavan tuloksen yhdistäminen, jolloin konserniavustusjärjestelmä menettäisi merkityksensä CCCTB-järjestelmän piirissä olevien konsernien osalta. Olisikin arvioitava, olisiko konserniavustusjärjestelmä perusteltua säilyttää muiden konsernien osalta.

Direktiivin voimaansaattaminen edellyttää myös tarkastelua suhteessa Suomen solmimiin verosopimuksiin.

4.2 Hallinnolliset vaikutukset

CCCTB-direktiiviehdotusta on perusteltu yritysten hallinnollisen taakan kevenemisellä. Yhteisessä yhdistetyssä yhteisöveropohjassa konsernit voisivat asioida yhden veroviranomaisen kanssa. Komission mukaan myös verohallinnoille aiheutuisi hyötyä, koska siirtohinnoittelukysymyksiä olisi vähemmän käsiteltävänä.

Yhteinen yhdistetty yhteisöveropohja olisi pakollinen tietyn kokoluokan konserneille. Muille konserneille se olisi vapaaehtoinen. Ehdotettu järjestelmä on laaja kokonaisuus, mikä aiheuttaa yrityksille laajoja alkuvaiheen selvityksiä sekä niiden konsernien osalta, jotka kuuluisivat järjestelmään pakollisesti että niille, konserneille, jotka harkitsevat järjestelmään liittymistä vapaaehtoisesti. Näin ollen alkuvaiheessa yritysten hallinnolliset kustannukset todennäköisesti lisääntyisivät merkittävästi.

CCCTB-järjestelmä voisi keventää yritysten toistuvia hallinnollisia kustannuksia sikäli kuin konserniyhtiöt sijaitsevat EU:n alueella. Konsernit voisivat asioida yhden veroviranomaisen kanssa ja siirtohinnoittelusäännöksiä ei sovellettaisi jäsenvaltioissa sijaitsevien konserniyhtiöiden välillä. Siltä osin kuin konsernilla olisi yhtiöitä EU:n ulkopuolella tai omistuksia etuyhteisyrityksissä, jotka eivät kuulu direktiivin tarkoittamaan ryhmään, hallinnollisen taakan vähentäminen ei kuitenkaan toteutuisi. Näiden osalta tulisi edelleen noudattaa esimerkiksi siirtohinnoittelusäännöksiä.

CCCTB-direktiivin mukaisen järjestelmän käyttöönotto aiheuttaisi alkuvaiheen kustannuksia myös Verohallinnolle. Siirryttäessä yhteiseen yhdistettyyn yhteisöveropohjaan verotuksen toimittaminen ja muutoksenhakumenettelyt muuttuisivat nykyisestä. Kustannuksia aiheutuisi Verohallinnon toimimisesta pääasiallisena veroviranomaisena sekä muutoksenhakumenettelyistä tuomioistuimissa. Myös jäsenvaltioiden mahdolliset erimielisyydet tulojen kohdentamisesta eri jäsenvaltioille aiheuttaisivat hallinnollista taakkaa ja kustannuksia. Lisäksi myös kahden rinnakkaisen verojärjestelmän ylläpidosta aiheutuisi Verohallinnolle ylimääräisiä kustannuksia.

CCCTB-direktiiviehdotuksen vaikutuksia hallinnollisiin kustannuksiin tulee selvittää tarkemmin.

4.3 Taloudelliset vaikutukset

Taloudelliset vaikutukset EU-alueella

Komissio on teettänyt CCCTB-vaikutusarviointiselvitykseensä (impact assessment) liittyen rinnakkaisselvityksen CCCTB-direktiiviehdotuksen mukaiseen veropohjien yhdistämiseen 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 CCCTB-asetelmia ja vaikutusarviointitulosten herkkyyttä parametri- ja muille oletuksille. Peruslähdekohtana kaikissa skenaarioissa on, että yhteisöveropohjassa tapahtuvista muutoksista aiheutuvat vaikutukset yhteisöverotuloihin kompensoidaan yhteisöverokannan muutoksen

avulla siten, että yhteisöverotulot säilyisivät staattisesti arvioiden ennallaan. Näin mitoitettun skenaarion pohjalta esitetään arvioita CCCTB-direktiiviehdotuksen mukaiseen järjestelmään siirtymisen dynaamisista vaikutuksista. Vaikutusarvioita on laadittu sekä koko EU-alueelle että yksittäisille jäsenvaltioille.

Komission mallilaskelmien mukaan yhteiseen yhdistettyyn veropohjaan siirtyminen 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. Kasvun edellytyksiä EU-alueella parantaisi myös se, että rajat ylittävän liiketoiminnan harjoittaminen helpottuisi CCCTB-direktiiviehdotuksen 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 oman pääoman perusteella tehtävän laskennallisen vähennyksen sisältävään CCCTB-direktiiviehdotuksen mukaiseen järjestelmään siirtyminen kasvattaisi EU-alueen BKT:tä noin 1,2 prosenttia. Investoinnit lisääntyisivät jopa 3,4 prosenttia ja työllisyys 0,6 prosenttia. EU-alueen yhteisöverotulot kuitenkin supistuisivat 0,9 prosenttia ja kokonaisverotulot 0,2 prosenttia EU-alueen BKT:hen suhteutettuna. Valtaosa CCCTB-järjestelmän myönteisistä kasvuvaiikutuksista laskelmissa aiheutuu oman pääoman perusteella tehtävästä vähennyksestä ja vähäisemmässä määrin veropohjan yhtenäistymisestä. Huomattava myös on, että komission mallilaskelmassa on käytetty oman pääoman perusteella tehtävää laskennallista ns. ACE-vähennystä (Allowance for Corporate Equity), joka poikkeaa CCTB-direktiiviehdotukseen sisältyvästä 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.

CCCTB-direktiiviehdotuksen mukaisen järjestelmän myönteiset taloudelliset vaikutukset ovat Komission laskelmien mukaan lievästi heikompia kuin pelkästään veropohjien yhtenäistämistä koskevalla CCTB-järjestelmällä. Tämä johtuu pääasiassa yhdistettyyn veropohjaan sisältyvästä veropohjan jakokaavasta, jonka takia monikansallisille yrityksille muodostuu kannustin siirtää jakokaavassa olevia tekijöitä matalan verotuksen jäsenvaltioihin, koska näin toimien yritys voi keventää voittoihinsa kohdistuvaa keskimääräistä verotusta. Tämän takia veropohjan jakokaava voi vääristää taloudellisten resurssien tehokasta kohdentumista EU-alueella. Samasta syystä CCCTB-järjestelmällä ei voida turvata sitä, että monikansallisten yritysten voitot EU-alueen sisällä verotetaan siellä, missä ne ovat syntyneet. Huomattava myös on, että jakokaava ei ehdotetussa muodossaan sinällään ota huomioon sitä, missä arvo syntyy.

Komission mallilaskelmissa ei ole tarkasteltu CCCTB-direktiiviehdotuksen verokilpailuvaikutuksia. Voidaan kuitenkin arvioida, että ehdotus kokonaisuudessaan, mukaan lukien CCTB-direktiiviehdotus, vähentäisi jäsenvaltioiden välistä verokilpailua, koska verotettava tulos laskettaisiin yhtenäisin säännöksiin. Toisaalta yhteinen veropohja lisäisi yritysverotuksen läpinäkyvyyttä, mikä saattaa lisätä verokantoihin kohdistuvaa verokilpailua.

Komission rinnakkaiselvityksessä CCCTB-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 CCCTB-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 pitää myös epärealistisina, kun otetaan huomioon se, että CCCTB-järjestelmästä aiheutuviin käyttäytymisreaktioihin liittyy myös huomattavaa epävarmuutta. CCCTB-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 ennakoida, koska CCCTB-ehdotus sisältää useita elementtejä, joilla voidaan olettaa olevan erilaisia ja myös vastakkaisuuntaisia käyttäytymisvaikutuksia. CCCTB-ehdotukseen kansantalouteen ja verotuotoihin kohdistuviin vaikutuksiin liittyy joka tapauksessa merkittävää epävarmuutta.

Yhteiseen yhdistettyyn yhteisöveropohjaan siirtymisen vaikutuksista Suomessa

Komission uuteen CCCTB-aloitteeseen sisältyvän yhteisten veropohjan laskentasäännösten vaikutuksia on arvioitu CCTB-direktiiviehdotuksesta annetussa U-kirjelmässä.

CCCTB-direktiiviehdotuksen veropohjan jakokaavan tekijöistä yksikään ei vaikuta sellaiselta, että sen voisi lähtökohtaisesti arvioida kasvattavan Suomen veropohjaa nykyisestä. Jakokaavan tekijöistä varallisuustekijään ei lueta mukaan aineettomia investointikohteita, joiden osuus pääomasta ja merkitys talouskasvun ja verotuottojen lähteenä Suomessa on kasvanut viime vuosikymmeninä. Jakokaavan työvoimatekijässä otetaan puolestaan huomioon konsernin palkkasumman ohella myös konsernin henkilöstön lukumäärä jäsenvaltiossa. Näin ollen työvoimatekijä saattaa suosia suuren henkilöstömäärän jäsenvaltioita Suomen kaltaisiin pienen henkilöstömäärän jäsenvaltioihin verrattuna. Konsernin myyntitulotekijän vaikutus on sitä suurempi, mitä enemmän jäsenvaltiossa myydään tavaroita ja palveluja. Väkiluvultaan pienellä valtiona Suomi ei hyödy myyntitulotekijästä yhtä paljon kuin suuremmat EU-jäsenvaltiot. Todennäköistä on, että ehdotetulla CCCTB-direktiivillä olisi verotuottoja pienentävä vaikutus. Jakokaavan vaikutuksia Suomen yhteisöverotuloihin tulee kuitenkin selvittää tarkemmin.

CCCTB-järjestelmään siirtyminen olisi pakollista yhtiöille, 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 CCCTB-järjestelmään siirtyminen olisi vapaaehtoista, jäisi mahdollisuus valita nykyisen yritysverojärjestelmän ja CCCTB-järjestelmän välillä järjestelmän verotuksellisen edullisuuden mukaan. Sillä, että verojärjestelmän valinta on yhdenlaisille 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 CCCTB-direktiiviehdotuksen vaikutukset tuotantoon ja verotuloihin Suomessa olisivat lievästi positiivisia kokonaistalouden näkökulmasta. Vaikutukset tuotantoon, työllisyyteen ja verotuloihin Suomessa kuitenkin vaihtelevat jonkin verran tarkasteltavan CCCTB-skenaarion mukaan. Huomattava myös on, että osa CCCTB-direktiiviehdotuksen ja siihen olennaisena osana liittyvän veropohjaan koskevan CCTB-direktiiviehdotuksen laskentasäännöistä on mallissa otettu huomioon epäsuorasti tai vaillinaisesti ja osa säännöistä on jäänyt kokonaan tarkastelun ulkopuolelle.

CORTAX-mallin perusskenaariossa CCCTB-järjestelmän on tulkittu tarkoittavan yhteisten poisto-sääntöjen käyttöönottoa EU-alueella sekä veropohjien yhdistämistä ja veropohjan jakamista jako-kaavalla jäsenvaltioille. Yhteisten poistosääntöjen käyttöönoton arvioidaan johtavan yhteisövero-pohjan laajenemiseen Suomessa, sillä ne ovat verovelvollisen kannalta vähemmän edullisia kuin Suomen nykyiset verotuksen poistosäännöt. Toisaalta veropohjan yhdistämisen ja veropohjan jakokaavan käyttöönoton arvioidaan johtavan veropohjan supistumiseen. Suomen yhteisöverotulot supistuisivat näiden muutosten seurauksena nettomääräisesti noin 0,01 prosenttia suhteessa BKT:hen. Mallin oletusten mukaisesti Suomen yhteisöverokantaa kuitenkin korotettaisiin siten, että yhteisöverotulot staattisesti arvioiden säilyvät ennallaan. Tämän takia ehdotetuista poistojärjestelmän muutoksista ja veropohjien yhdistämisestä ja veropohjan jakamisesta aiheutunut yhteisöverotuottovaikutus mitätöityisi staattisessa mielessä.

Yhteisöverokannan hienoisella korottamisella ja poistosääntöjen harmonisoinnilla on CORTAX-mallissa sekä reaalityaloudellisia että verokilpailuun ja verosuunnitteluun liittyviä dynaamisia vaikutuksia. Tätä kautta CCCTB-muutoksilla olisi vaikutuksia myös Suomen veropohjiin ja -tuottoihin. CORTAX-mallissa reaalityaloudellisten vaikutusten arvioidaan olevan talouskasvun ja kokonaisverotuottojen kannalta positiivisia. Yhteisöverotuotot kuitenkin supistuisivat. Dynaamiset vaikutukset huomioiden CCCTB-järjestelmään siirtyminen vähentäisi Suomen yhteisöverotuottoja komission CORTAX-mallin perusskenaariossa lievästi, noin 0,07 prosenttia suhteutettuna BKT:hen. Tämä tarkoittaisi yhteisöveron tuoton supistumista noin 3,2 prosenttia, kun muutos suhteutetaan verovuoden 2016 arvioituun yhteisöverotuottoon. Muiden verojen tuoton arvioidaan perusskenaariossa kuitenkin kasvavan hieman enemmän kuin yhteisöverotuoton arvioidaan supistuvan. CCCTB-järjestelmään siirtyminen olisi näin ollen perusskenaarion mukaan Suomen verotuloja lievästi lisäävä. Kokonaisverotulot kasvaisivat noin 0,04 prosenttia BKT:hen suhteutettuna.

Komission mallilaskelmien mukaan oman pääoman perusteella tehtävällä laskennallisella ACE-vähennyksellä varustettu CCCTB-järjestelmä vauhdittaisi talouskasvua Suomessa. BKT kasvaisi 0,36 prosenttia. Samalla CCCTB kuitenkin supistaisi yhteisöverotuottoa 0,24 prosenttia BKT:hen suhteutettuna. Tämä vastaa noin yhteisöverotuoton supistumista noin 10,7 prosenttia vuoden 2016 arvioituun yhteisöverotuottoon suhteutettuna. Kokonaisverotulot sen sijaan kasvaisivat 0,02 prosenttia BKT:hen suhteutettuna. Huomattava kuitenkin on, että komission mallilaskelmissa käytetty ACE-vähennys poikkeaa CCTB-direktiiviehdotuksen AGI-vähennyksestä, jota voidaan lähtökohtaisesti pitää verovelvollisen kannalta vähemmän edullisena.

CCCTB-ehdotuksen Suomeen talouteen ja verotuottoihin kohdistuviin vaikutuksiin liittyy kuitenkin merkittävää epävarmuutta samalla tavoin kuin koko EU-alueelle kohdistuviin vaikutuksiin. CCCTB-ehdotukseen voidaan olettaa liittyvän myös Suomen osalta erilaisia ja myös vastakkaissuuntaisia käyttäytymisvaikutuksia, joita on vaikea ennakoida. Lisäksi, kuten todettu, komission CORTAX-mallilaskelmissa osa CCCTB-laskentasäännöistä on otettu huomioon epäsuorasti tai vaillinaisesti ja osa säännöistä on jäänyt kokonaan tarkastelun ulkopuolelle. Näillä tarkastelun ulkopuolelle jääneillä säännöillä voi olla verotuottoja pienentäviä vaikutuksia.

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 suuruu-

desta säätää maakuntapäivät. Koska direktiiviehdotus koskee veropohjan jakamista jäsenvaltioiden kesken eikä sisällä verokantoja koskevia säännöksiä, ehdotuksella ei olisi välitöntä vaikutusta Ahvenanmaan asemaan. Veropohjan jakamista koskevilla säännöksillä saattaisi kuitenkin olla vaikutusta Ahvenanmaan verotuottoihin.

6 Ehdotuksen kansallinen käsittely ja käsittely EU:ssa

CCCTB-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, Keskuskaupakamari, 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 Toimihenkilökeskujärjestö STTK ry antoivat asiassa yhteisen lausunnon.

Lausunnonantajasta riippuen näkemykset ehdotetusta CCCTB-direktiiviehdotuksesta vaihtelivat. Useimmissa lausunnoissa jakokaava, jonka perusteella konserniyhtiöiden yhteenlaskettu verotettava tulos jaettaisiin niille jäsenvaltioille, joissa konserniyhtiöillä on toimintaa, nähtiin ongelmallisena. Ongelmallisena sitä pidettiin siksi, että jakokaava ei ottaisi huomioon sitä, missä arvo syntyy. Keskeisenä syynä tähän oli se, että aineettomia oikeuksia ei oteta omaisuuserissä huomioon ja se, että myynnistä otetaan vain määränpäävaltiossa tapahtuva myynti huomioon. Lausunnoissa esitettiin myös riski Suomen saamien verotuottojen alentumisesta jaettaessa konsernien yhteenlaskettua verotettavaa tuloa direktiivin mukaisella jakokaavalla.

CCCTB-direktiiviehdotukseen sisältyvää hallinnollisen taakan keventymistä pidettiin hyvänä. Eräissä lausunnoissa tuotiin esille kuitenkin myös hallinnollisen taakan huomattava lisääntyminen järjestelmään siirryttäessä. Verohallinnolle puolestaan syntyisi uusia kustannuksia direktiivin mukaisissa verotusmenettelyissä ja muutoksenhauissa sekä myös uudesta keskustietokannasta.

Eräissä lausunnoissa nostettiin esille se, että CCCTB-direktiivi yhdessä veropohjaa koskevan CCTB-direktiivin kanssa kaventaisi mahdollisuutta käyttää yritysverotusta talouspolitiikan välineenä. Samoin nostettiin esille myös kysymys siitä, onko CCCTB-direktiiviehdotus toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen mukainen. Lausunnoissa tuotiin myös esille eräitä toimialakohtaisia huomioita.

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. Lausunnossa tuodaan esille se, että direktiiviehdotus kuuluu Ahvenanmaan maakunnan lainsäädäntövaltaan. Ehdotukseen sisältyvään pakollisuuselementtiin nähdään liittyvän periaatteellisia kysymyksiä koskien maakunnan verotusvaltaa sekä 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. Lausunnossa todetaan myös, että pakollisuuselementti voi olla ongelmallinen toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen kannalta.

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

siä. Jäsenvaltioiden 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. CCCTB-direktiiviehdotuksen tarkastelu on tarkoitus aloittaa neuvoston työryhmässä vasta sen jälkeen, kun veropohjaa koskevasta CCTB-direktiiviehdotuksesta on päästy sopuun.

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 CCCTB-järjestelmän tavoitteita sinällään kannatettavina. Yritysten rajat ylittävän toiminnan helpottaminen on lähtökohtaisesti tärkeää sisämarkkinoiden toiminnan kannalta. Myös aggressiivisen verosuunnittelun estäminen on tärkeää.

Yhteinen yhdistetty yhteisöveropohja on kuitenkin laaja yritysverotuksen harmonisointihanke. Olennaisena osana siihen liittyy ensi vaiheessa yhteistä veropohjaa eli verotettavan tuloksen laskentaa koskeva säännöstö, josta komissio on antanut oman erillisen direktiiviehdotuksen. Mikäli jäsenvaltiot pääsevät yhteisestä veropohjan laskentasäännöksistä sopuun, jäsenvaltiot ryhtyisivät seuraavassa vaiheessa tarkastelemaan yhteistä yhdistettyä yhteisöveropohjaa koskevaan direktiiviehdotusta.

Direktiiviehdotuksen mukaan konserniyhtiöiden verotettavat tulokset yhdistettäisiin ja jaettaisiin direktiivissä määritellyn jakokaavan mukaan verotettavaksi niille jäsenvaltioille, joissa konserniyhtiöillä on toimintaa. Määrävinä tekijöinä jakokaavassa olisi myynti, työvoima ja omaisuuserät. Näillä tekijöillä olisi yhtä suuri painoarvo. Konsernin sisäisiä myyntejä ei sisällytetä myyntiä koskevaan jakotekijään. Omaisuuseriin kuuluisivat vain aineelliset hyödykkeet, jolloin aineettomat hyödykkeet jäisivät jakokaavan ulkopuolelle. Suomessa yritystoiminta ei ole myöskään kovinkaan työvoimavaltaista. Tätä taustaa vasten on todennäköistä, että Suomi olisi häviäjänä jaettaessa yhdistettyä veropohjaa eri jäsenvaltioille. Ehdotetun jakokaavan ei myöskään voida katsoa heijastavan sitä, missä arvo syntyy.

Todennäköistä on, että ehdotetulla CCCTB-direktiivillä olisi verotuottoja vähentävä vaikutus. Jatkokäsittelyssä on tärkeää arvioida ehdotuksen vaikutukset Suomen verotuottoihin. Tässä vaiheessa valtioneuvosto suhtautuu varauksellisesti direktiiviehdotuksen sisältämään veropohjien yhdistämiseen ja sen jakamiseen jäsenvaltioille. Ehdotettu jakokaava toisi mukanaan merkittävän epävarmuuden verotuloista Suomelle.

Veropohjien yhdistämiseen liittyviä kansainvälisen verotuksen kysymyksiä on tarkasteltava jatkovalmistelussa. Myös direktiiviehdotuksen hallinnollisiin menettelysäännöksiin liittyviin kysymyksiin tulee muodostaa tarkempi kanta jatkokäsittelyn yhteydessä. Konsernin verotus toimitettaisiin ehdotuksen mukaan pääasiallisen verovelvollisen verotuksellisessa kotivaltiossa. Veroilmoituksen antamiseen, verotuksen toimittamiseen ja muutoksenhakuun liittyy useita merkittäviä kysymyksiä, jotka vaativat jatkotarkastelua.

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

Suomen kantaa yhteistä yhdistettyä yhteisöveropohjaa koskevaan direktiiviehdotukseen on perusteltua tarkentaa siinä vaiheessa, kun yhteisistä verotettavan tuloksen laskentasäännöksistä on päästy yksimielisyyteen ja CCCTB-direktiiviehdotuksen käsittely on ajankohtainen.