

## Kansainvälisen yritysverojärjestelmän uudistaminen

Nykyinen kansainvälinen yritysverojärjestelmä on luotu 1900-luvun alkupuolella, jolloin yrityksen arvonluonnin katsottiin tapahtuvan siellä, missä tuotanto sijaitsee. Globalisaatio ja digitalisaatio ovat kuitenkin muuttaneet yritystoimintaa merkittävästi eikä yrityksen arvonluonti ole enää yhtä vahvasti sidoksissa fyysiseen sijaintiin. Näistä syistä johtuen nykyinen kansainvälinen verojärjestelmä vastaa huonosti tämän päivän tarpeisiin.

Suomen tulee edistää yritysverotuksen yhtenäistämistä ja kehittämishankkeita sekä EU:ssa että OECD:ssä ja olla aktiivisesti vaikuttamassa niiden sisältöön:

- Tavoitteena tulee olla kansainvälisesti yhtenäiset ja mahdollisimman yksinkertaiset laskentasäännöt, jotka määrittävät, miten veropohja lasketaan konsernitasolla, ja miten verotusoikeus jakautuu eri verotusalueiden kesken.
- Sääntöjen soveltamisalaa ei tule rajata tiettyihin toimialoihin tai kaikista suurimpiin yrityksiin, vaan niiden tulee koskea kaikkia yrityksiä yrityksen toimialasta ja koosta riippumatta.
- Veropohjista tulee laskentasäännöillä määrittää mahdollisimman tiiviit ja neutraalit.
- Verotusoikeuden jakautumisen tulee perustua useisiin tunnuslukuihin, jotka kuvastavat sekä tuotanto- että kysyntäpuolen kokoa.

Pienten sekä kehittyvien maiden tarpeet ja rajoitteet tulee huomioida uudistushankkeissa.

Nykyisen verojärjestelmän kyvyttömyys vastata globalisaation ja digitalisaation mukanaan tuomiin haasteisiin on johtanut monimutkaiseen verojärjestelmään sekä aggressiivisen verosuunnittelun lisääntymiseen, ja sen myötä veropohjien rapautumiseen. Ilmiöitä on pyritty torjumaan paikkaamalla kansainvälisen verojärjestelmän aukkoja. OECD on laatinut kattavat ohjeet toimista, joilla kansainvälistä voitonsiirtoa ja veropohjien rapautumista voidaan estää (nk. BEPS-suositukset, base erosion and profit shifting). EU-alueella BEPS-suositusten koordinoitu toimeenpano on varmistettu nk. veronkiertodirektiivin avulla ja komissiolta on tullut useita muitakin veronkiertoon ja aggressiiviseen verosuunnitteluun puretuvaa direktiiviä. Sääntelyssä on siis otettu isoja edistysaskeleita, mutta samalla on käynyt entistä selvemmäksi, ettei nykyisen

verojärjestelmän aukkojen paikkailu riitä korjaamaan kaikkia ongelmia. Esimerkiksi digiyhtiöiden verotukseen liittyviä ongelmia ei ole mahdollista ratkoa BEPS-suosituksia toimeenpanemalla. Lisäksi sekä BEPS-suositukset että siirtohinnoittelusäännöksiin pohjautuva kansainvälinen verojärjestelmä ovat tehneet verojärjestelmästä tarpeettoman monimutkaisen. Erityisiä haasteita on kehittyvillä mailla, joiden verohallinnollinen kapasiteetti ei aina mahdollista monimutkaisten säännösten käyttöönottamista ja tehokasta toimeenpanoa.

Sekä EU:ssa että OECD:ssä on herätty siihen, että ongelmat edellyttävät koko kansainvälisen yritysverojärjestelmän uudistamista. EU:n komissio esitteli jo vuonna 2011 ensimmäisen versionsa yritysverotuksen uudistamisesta: yhteisen yhdistetyn yhteisöveropohjamallin eli niin kutsutun CCCTB:n (common consolidated corporate tax base). Digiyhtiöiden verotusongelmien noustua laajemmin keskusteluun, komissio laati lisäksi vuonna 2018 kaksi vaihtoehtoista ehdotusta EU-alueen digiverosta. OECD julkaisi puolestaan oman esityksensä mahdollisista verojärjestelmän uudistamistavoista keväällä 2019. Sekä EU:n että OECD:n esityksissä perusidea on sama: luodaan yhteiset säännöt sille, miten kansainvälisten konsernien veropohja määritetään, ja sovitaan säännöistä, joiden perusteella verotusoikeus jaetaan eri maiden kesken. Esitetyt toteutustavat eroavat kuitenkin olennaisesti toisistaan.

## **EU:n yhteinen yhdistetty yhteisöveropohja**

CCCTB:ssä verotettava tulo laskettaisiin nykyisen erillisyhtiötason sijaan konsernitason. Kaikkien EU-alueella toimivien konserniyhtiöiden tulot ja menot laskettaisiin siis yhteen noudattaen direktiiviehdotuksessa esitettyjä laskentasääntöjä. Tämän jälkeen konsernin EU-alueella syntynyt veronalainen tulo jaettaisiin verotettavaksi eri jäsenvaltioihin direktiiviehdotuksessa esitettyyn jakokaavaan perustuen. Jakokaavassa huomioitaisiin konsernin aineellisen omaisuuden ja työntekijöiden sijainti sekä se, mihin konserni myy tuotteitaan ja palvelujaan. Kutakin tekijää painotettaisiin tasa-arvoisesti.

Toteutuessaan malli vaikeuttaisi huomattavasti aggressiivista verosuunnittelua, koska se lopettaisi EU-alueen sisäisen voitonsiirron. Malli myös yksinkertaistaisi yritysverotusta merkittävästi ja pienentäisi yritysten hallinnollista taakkaa, kun niiden ei tarvitsisi tehdä erillistä veroilmoitusta jokaisessa jäsenmaassa. Komission esittelemässä mallissa on kuitenkin myös puutteita, jotka tulisi korjata ennen direktiivin voimaantulua. Olennaisimpana voitaneen pitää sen kapeaa soveltamisalaa: direktiiviehdotuksen mukaan säädöksiä soveltaminen olisi pakollista ainoastaan kaikkein suurimmille yrityksille, joiden liikevaihto on konsernitason vähintään 750 miljoonaa euroa. Tämä tarkoittaisi käytännössä sitä, että jäsenmaissa sovellettaisiin jatkossa kahta erillistä yritysverojärjestelmää, mikä ei ole uudistuksen tavoitteiden mukaista. Lisäksi direktiiviehdotuksessa esitetyt

veropohjan laskentasäännöt sisältävät tarpeettomasti veropohjaa pienentäviä vähennyksiä (tutkimus- ja kehitystoiminnan vähennys sekä laskennallinen pääomavähennys), joista tulisi luopua. Vuonna 2016 julkaistuissa uudistetuissa direktiiviehdotuksissa CCCTB:n käyttöönotto oli lisäksi porrastettu siten, että malli otettaisiin käyttöön kahdessa vaiheessa. Ensimmäisessä vaiheessa yhtenäistettäisiin verotettavan tulon laskentatavat ja vasta toisessa vaiheessa siirryttäisiin jakamaan verotettavaa tuloa eri maiden kesken CCCTB:n mukaisella kaavalla. Aggressiivista verosuunnittelua pystytään kuitenkin torjumaan vain mallilla, jossa verotettava tulo jaetaan maiden kesken, joten vaiheittaisen porrastuksen sijaan CCCTB:en siirtyminen tulisi toteuttaa kerralla.

## EU:n digiveroesitykset

EU:n komissio julkisti vuonna 2018 kaksi vaihtoehtoista digiveroehdotusta, joiden tavoitteena on vastata digitalisoituneen talouden verohaasteisiin. Ensimmäinen ehdotus olisi luonteeltaan pysyvä ratkaisu ja myöhemmin integroitavissa CCCTB:n kanssa. Malli antaisi jäsenvaltioille mahdollisuuden verottaa niiden alueella syntyneitä voittoja, vaikkei yrityksellä olisi kyseisessä maassa fyysistä toimipaikkaa. Verotusoikeus perustuisi tällöin nk. digitaalisen läsnäoloon, joka muodostuisi, mikäli yksi seuraavista kriteereistä täyttyisi:

- yrityksen vuositulot ylittävät ko. valtiossa 7 miljoonaa euroa
- yrityksellä on vuoden aikana yli 100 000 käyttäjää ko. valtiossa
- yrityksen ja yrityskäyttäjien välillä tehdään yli 3 000 digitaalipalveluja koskevaa sopimusta verovuoden aikana.

Toisessa ehdotuksessa tietyille digitaalisesta toiminnasta saaduille tuloille asetettaisiin väliaikainen vero, jota kannettaisiin siihen asti, että kattavampi yritysverotuksen kokonaisuudistus toteutuu. Voittoihin kohdistuvan veron sijaan tässä mallissa verotettaisiin tuloja, jotka ovat syntyneet:

- verkkomainontatilan myymisestä
- digitaalisesta välitystoiminnasta, joka antaa käyttäjille mahdollisuuden toimia vuorovaikutuksessa muiden käyttäjien kanssa ja myydä tavaroita ja palveluja toisilleen
- käyttäjien antamien tietojen perusteella tuotetun datan myymisestä.

Verotusoikeus olisi maalla, jossa käyttäjä sijaitsee, ja veroa sovellettaisiin vain yrityksiin, joiden globaali liikevaihto on 750 miljoonaa euroa tai EU-alueen liikevaihto 50 miljoonaa euroa.

Molemmat mallit parantaisivat EU-maiden mahdollisuuksia verottaa niiden alueella toimivia digiyhtiöitä, jotka tällä hetkellä välttyvät kokonaan

veronmaksulta monissa EU-maissa. Ensimmäinen malli olisi jälkimmäistä kattavampi, koska sen soveltaminen ei rajoittuisi tiettyihin ennalta määrättyihin liiketoimintamuotoihin. Lisäksi siinä verotettaisiin normaaliin tapaan voittoa eikä liikevaihtoa, ja se olisi yhdistettävissä myöhemmin CCCTB:n kanssa. Mm. näistä syistä sitä voidaan pitää väliaikaista mallia parempana vaihtoehtona. Ensimmäiseen malliin sisältyviä digitaalisen läsnäolon muodostumiskriteereitä tulisi kuitenkin muokata siten, että jäsenvaltioiden kokoerot tulisivat rajoissa huomioiduksi. Tämä olisi mahdollista esimerkiksi säätämällä kriteerit per capita -pohjaisiksi.

## OECD:n verouudistus

OECD esitteli keväällä 2019 kolme vaihtoehtoista toteutusmallia kansainväliselle yritysverouudistukselle. Malleissa tavoiteltiin samanaikaisesti sekä CCCTB:nkin tavoitteena ollutta veropohjien yhtenäistämistä ja verotusoikeudesta sopimista että digiyritysten verotusongelman ratkaisua. Mallien keskeisimmät erot liittyivät siihen, miten verotettavaa tuloa jaettaisiin eri maiden verotettavaksi. OECD keräsi ehdotuksista ison määrän lausuntopalautetta ja valmisteli palautteen pohjalta kompromissiesityksen, jossa yhdistyy piirteitä useammasta mallista. Tämä nk. Pillar 1 Unified Approach julkaistiin lokakuussa 2019 ja sitä täydentävä Pillar 2 GloBe marraskuussa 2019.

Unified Approachissa uudistukset koskisivat vain suuria kuluttajaliiketoimintaa harjoittavia kansainvälisiä yrityksiä. Niiden konsernitason voitoista osa siirtyisi verotettavaksi maahan, jossa palvelua käytetään ja osa verotettaisiin aikaisempaan tapaan palvelun tuotantomaassa. Mallissa yrityksen voitot jaettaisiin nk. normaalituottoon ja sen ylittävään residuaalituottoon, ja näistä jälkimmäisen verotusoikeus määrittäisi kuluttajien sijainnin perusteella. Lisäksi mallissa ehdotetaan kiinteän tuoton määrittämistä yritysten markkinointi- ja jakelutoiminnoille. Muiden kuin kuluttajaliiketoimintaa harjoittavien yhtiöiden voittoja verotettaisiin kuten ennenkin.

GloBe keskittyy puolestaan eräänlaisen minimiverotason määrittämiseen. Siinä esitellyssä mallissa valtiolle annettaisiin mm. oikeus verottaa verovelvollisen määräysvallassa olevan ulkomaisen yksikön tuloa, mikäli tuloa ei yksikön sijaintimaassa veroteta vähintään kiinteäprosenttisen minimiverokannan mukaisesti. Vastaavasti menojen vähennysoikeutta voitaisiin rajoittaa, mikäli niitä vastaavaa tuloa ei maksunsaajan valtiossa veroteta vähintään minimiverokannan mukaisesti. Lisäksi siinä mahdollistettaisiin lähdeveron periminen tilanteissa, joissa tulo jäisi muuten alle minimikannalla verotetuksi. Malli on suunniteltu Unified Approachia täydentäväksi.

OECD:n uudistusesitysten suurin meriitti lienee se, että kolmesta hyvin erilaisesta ehdotuksesta on saatu kurottua kokoon yksi jossain määrin koherentti kompromissikokonaisuus. Malli ratkaisisi digitaalisten palveluiden verotukseen liittyneet ongelmat ja minimiverosäännösten avulla se myös hillitsisi verojärjestelmien erojen mahdollistamaa verovälttelyä. Malliin liittyi kuitenkin merkittäviä ongelmia, joista mallin monimutkaisuus on olennaisin. Malli ei poistaisi hankalia siirtohinnoittelusäännöksiä, vaan muuttaisi sen sijaan verojärjestelmää entistä monimutkaisempaan suuntaan. Tämä on vastoin verouudistuksen yksinkertaistamistavoitteita ja erityisen ongelmallista kehittyville maille, joilla ei ole kapasiteettia nykyistenkään säännösten käyttöönottoon. Myös pelkästään kohdemarkkinan kokoon perustuvat uudet voittojenjakosäännöt ovat ongelmallisia sekä pienten maiden että kehittyvien maiden kannalta, koska molempien kohdalla myyntiluvut jäävät kauas suurimpien länsimaiden myyntiluvuista. Voittojen jaon olisikin reilumpaa perustua useampaan tekijään. Mallin soveltamisala on lisäksi hyvin rajallinen, koska sen on esitetty koskevan vain tietynlaista liiketoimintaa harjoittavia suuryrityksiä.

## **Mitä uudistuksia Suomen tulisi pyrkiä edistämään?**

Vaikka sekä EU:n että OECD:n malli sisältävät useita puutteita, on kansainvälisen yritysverotuksen uudistushankkeiden etenemistä pyrittävä edistämään määrätietoisesti. Samalla Suomen tulee olla aktiivisesti vaikuttamassa siihen, mihin suuntaan malleja kehitetään pitäen esillä sekä Suomen kaltaisten pienten maiden että kehittyvien maiden tarpeita. Uudistusten päätavoitteen tulee kuitenkin olla kansainvälisen yritysverojärjestelmän yksinkertaistaminen ja yhtenäistäminen eikä yksittäisten maiden etujen ajaminen. Oikeudenmukainen veropohja tiivistävä ja verokilpailua suitsiva yritysverojärjestelmä hyödyttää pitkällä tähtäimellä kaikkia valtioita.

Yksinkertaisuustavoite toteutuisi parhaiten mallissa, joka koskisi kaikkia yrityksiä toimialasta ja koosta riippumatta, ja joka perustuisi konsernitason verotettavan tulon määrittämiseen ja verotusoikeuden kaavamaiseen jakoon. Verotusoikeuden jakamisen tulee perustua useisiin tunnuslukuihin, jotka kuvastavat sekä myynti- että tuotantopuolen laajuutta, ja veropohjista tulee laskentasäännöillä määrittää mahdollisimman tiiviit ja neutraalit. Monipuoliset tunnusluvut vähentävät mallista erilaisille maille tulevia riskejä.

Kahden kilpailevan mallin käyttöönotto ei edistäisi kansainvälisiä yhtenäistämis- ja yksinkertaistamistavoitteita, joten lopullisten uudistusten tulisi vastata pääpiirteittään toisiaan tai olla ainakin muutettavissa yhteensopiviksi keskenään. Hankkeiden hitaan etenemisen vuoksi EU ei kuitenkaan saa jäädä odottelemaan OECD:n uudistusten etenemistä, vaan sen tulee ajaa aktiivisesti EU-alueen

verojärjestelmien uudistamista digitalisoituneen talouden asettamat vaatimukset huomioiden.