VIRPI PASANEN – ELLA LAMMI

KENELLE VEROT KUULUVAT

Näin Suomi menestyy maiden välisessä kilpailussa

eva
RAPORTTI

KENELLE VEROT KUULUVAT

KENELLE VEROT KUULUVAT

Näin Suomi menestyy maiden välisessä kilpailussa

VIRPI PASANEN
ELLA LAMMI

eva
RAPORTTI

EVA Raportti

ISSN 2342-8082 (painettu)

ISSN 2342-8090 (pdf)

Graafinen suunnittelu: Mika Tuominen

Kustantaja: Taloustieto Oy

Painopaikka: Nextprint Oy, Helsinki 2019

ISBN 978-951-628-722-8 (painettu)

ISBN 978-951-628-723-5 (pdf)

ISBN 978-951-628-724-2 (epub)

ESIPUHE

Suomessa on viime vuosina puhuttu paljon kansainvälisesti toimivien yritysten verotuksesta ja etenkin yritysten verosuunnittelusta.

Sen varjoon on jäänyt merkitykseltään paljon isompi asia: kansainvälisen verojärjestelmän uudistuminen. Tästä meidän pitäisi puhua paljon enemmän.

Yritysverotus kehittyy nyt harppauksin erityisesti OECD:n, EU:n sekä maailmantalouden mahtimaiden tekemien ratkaisujen vetämänä. Kehitystä ajaa kansallisvaltioiden tarve pysyä koko ajan syvemmin kansainvälistyvän ja digitalisoituvan liiketoiminnan perässä.

Ekonomistina en panisi pahakseni kehitystä, jossa edettäisiin kohti yhdenmukaista yritysverotusta kaikkialla maailmassa. Verotus vaikuttaisi nykyistä vähemmän liiketoiminnan sijaintipäätöksiin. Myös sen rasite taloudelliselle toiminnalle olisi pienempi.

Realisti minussa kuitenkin veikkaa, ettei yritysverotusta harmonisoida. Sen sijaan verokilpailu jatkuu. Siitä pitää huolen vallitseva kauppapoliittinen tilanne, jossa korostuvat kansallisvaltioiden edut ja protektionismi. Valtiot pyrkivät jatkossakin houkuttelemaan pääkonttoreita ja tuotantotoimintaa maahansa kilpailukykyisellä verotuksella. Verokilpailussa on kuitenkin kehkeytymässä jotain uutta. Eri maat haluavat lohkaista itselleen mahdollisimman suuren osan rajat ylittävässä liiketoiminnassa syntyvästä arvonlisäyksestä.

Suomen kaltaisen pienen maan on oltava tarkkana, ettei sille jää mopen osa isojen maiden sanellessa uudet säännöt. Tämä raportti on syntynyt herättelemään osaltaan keskustelua siitä, miten Suomen tulee toimia menestyäkseen kiihtyvässä kilvassa veroeuroista.

Pelissä on todella paljon. Valtion ja kuntien yhteisöverotuotot ovat viime vuosina olleet noin kuusi miljardia euroa. Tämä on valtava summa rahaa, mutta kerrannaisvaikutuksineen kansainvälisesti toimivien yritysten Suomeen tuomat hyödyt ovat paljon tätä vielä paljon suuremmat.

Kolmen teollisuuden etujärjestön julkaisema selvitys kertoi viime vuoden lopussa, että vientiteollisuuden toiminnan myötä Suomeen syntyy vuosittain noin 90 miljardia euroa arvonlisäystä ja yli 28 miljardia euroa verotuloja.

Suomen kannattaa siis vahtia etujaan kansainvälisillä kentillä hyvin. Muilta osin tästä raportista piirtyvä hyvän verotuksen resepti on suoraviivainen: Kannustavuus on tärkeää, mutta sen lisäksi verotuksen pitäisi olla mahdollisimman yksinkertaista ja ennustettavaa. Näiden kolmen ehdon täyttyessä yrityksen on helppoa tehdä päätöksiä investoinneista tuotantoon ja muihin toimintoihin.

Esitän parhaat kiitokseni raportin kirjoittajille, johtaja Virpi Pasaselle ja asiantuntija Ella Lammille sekä heidän työnantajalleen Deloitte Oy:lle, jonka myötämielisyys edesauttoi osaltaan tämän raportin syntyä. Lisäksi kiitän lämpimästi asiantuntijaryhmään osallistuneita kansainvälisesti toimivien suomalaisyritysten verojohtajia tähän raporttiin sijoitetusta ajasta ja ajatuksista. Heidän panoksensa tämän raportin syntyyn on ollut suuriarvoinen.

Helsingissä 17. huhtikuuta 2019

AKI KANGASHARJU
Toimitusjohtaja
EVA

KIRJOITTAJIEN ALKUSANAT

Kansainvälisten yritysten toimintakenttä on usein maailmanlaajuinen. Ne kohtaavat paitsi globaalit markkinat ja kilpailijat, myös lukuisten valtioiden verojärjestelmät. Valtioiden välillä käydään kiihtyvää kilpailua siitä, kenelle kuuluu oikeus verottaa yritysten toimintaa.

Suomella on hyvät edellytykset menestyä tässä kilvassa, jos pidämme huolta oman verojärjestelmämme kilpailukyvystä, teemme yhteistyötä muiden valtioiden kanssa ja vältämme kansainvälistyvän yritysverotuksen pahimmat karikot. Korkean lisäarvon työn pitää jatkossakin olla kannattavaa Suomessa.

Valtaosa maamme verotuloista perustuu yritysten aikaansaamaan toimintaan. Ilman tätä toimintaa hyvinvointivaltion rahoitukselta putoaisi pohja. Yritykset eivät maksa ainoastaan yhteisöveroa. Sen lisäksi yritystoiminnan arvonlisäyksestä maksetaan esimerkiksi ansiotuloveroja, eläkemaksuja ja ympäristöveroja. Yritykset maksavat palkkaa. Sillä vuorostaan ostetaan tavaroita ja palveluita, joista maksetaan esimerkiksi arvonlisäveroa.

Kansainvälisesti toimivien yritysten veronmaksu on suurennuslasin alla ja julkisuudessa liikkuu ajoittain myös harhaanjohtavaa informaatiota yritysten verojen maksusta. Verojärjestelmän uudistamiseen kohdistuu valtavasti paineita. Suomen pitää tehdä oikeita valintoja, jotta yritysten olisi vastaisuudessakin hyvä toimia täältä käsin. Tällöin myös verot kuuluvat jatkossakin Suomelle.

Tämä raportti on kirjoitettu nyt kautensa aloittavalle hallitukselle ja erityisesti sen valtiovarainministerille. Heidän toimensa viitoittavat suuntaa kansainvälisesti toimivien yritysten verotuksen kehittymiselle lähitulevaisuudessa niin Suomessa kuin Euroopan unionissakin.

Tämän EVA Raportin tekoa on tukenut asiantuntijaryhmä, johon ovat kuuluneet Tommi Etholén (Head of Tax, Huhtamäki Oyj), Titta Heikkinen (Vice President Global Tax, Fiskars Oyj Abp), Nina Leväjärvi (Senior Vice President Corporate Taxes, KONE Oyj), Timo Ohvo (Tax Director, Nokia Oyj), Heikki Puomila (Finance Director, Supercell Oy), Kai Sajalahti (Vice President Taxes and Group Structure, Cargotec Oyj), Reijo Salo (Vice President Corporate Tax, Fortum Oyj), Jarno Siivola (Vice President, Tax, Metso Oyj), Taru Taajamaa (Head of Tax and Customs, Neste Oyj) ja Anssi Vesama (Tax Director, Metsä Group). Lisäksi kirjoittajia on tukenut Lari Hintsanen (Managing Partner Tax & Legal Services, Deloitte Oy).

Asiantuntijaryhmä on kommenteillaan avustanut kirjoittajien työtä sen eri vaiheissa. Vastuu raportin sisällöstä on kuitenkin yksin kirjoittajien.

Helsingissä 17. huhtikuuta 2019

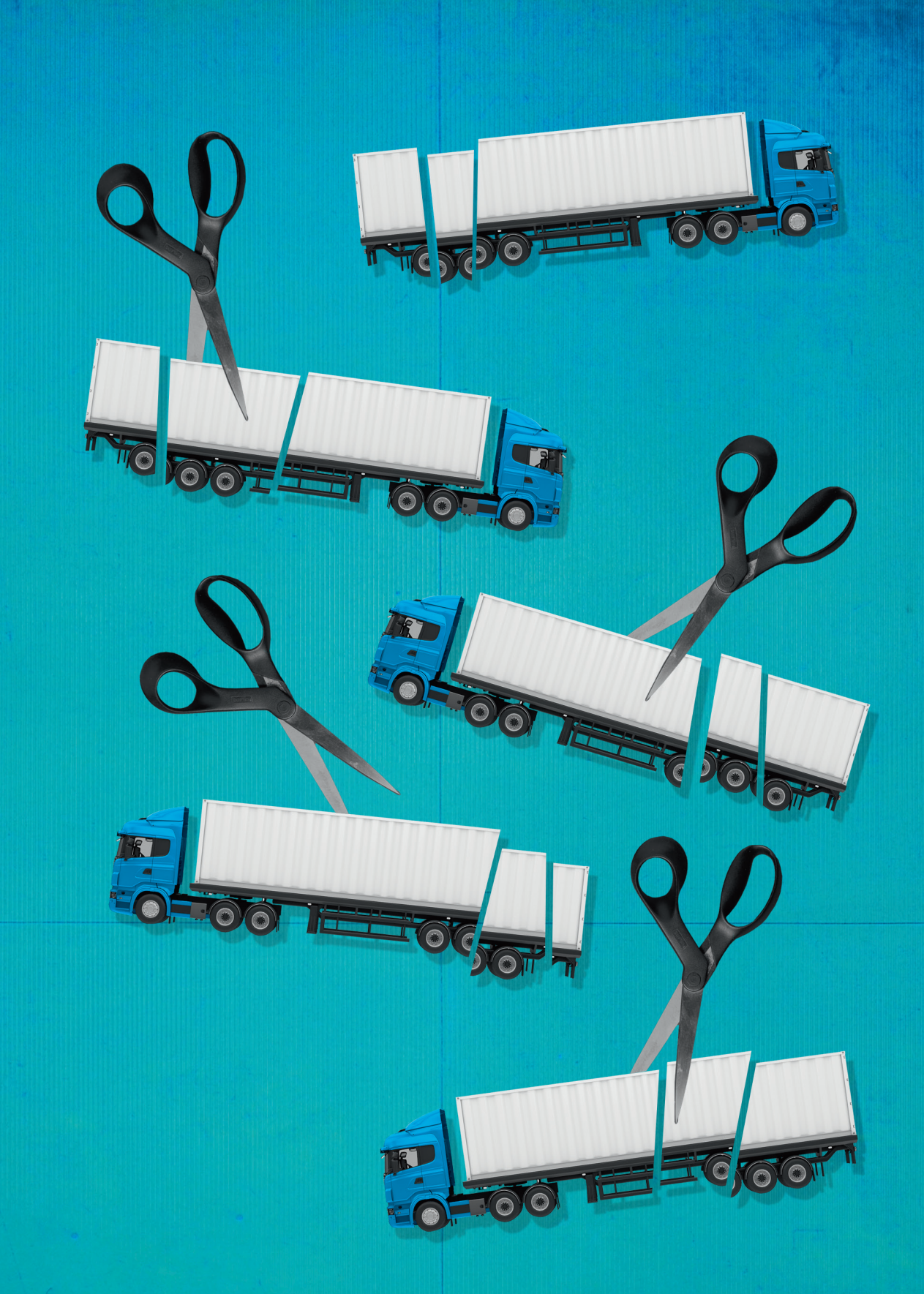
VIRPI PASANEN & ELLA LAMMI

SISÄLLYS

UHKANA VEROTULOJEN MENETYS • 10
Suomen on pidettävä puolensa
kansainvälisen verotuksen uusjaossa

SOPIMUKSET TURVAAVAT VEROTULOJA • 26
Valtion verotuloista huolehditaan laajalla ja
tasokkaalla verosopimusten verkostolla

KILPAILUKYKYÄ YRITYSVEROTUKSEEN • 34
Yhteisöverokannan lisäksi kilpailukykyä
tuo verotuksen ennustettavuus



UHKANA VEROTULOJEN MENETYS

Suomen on pidettävä puolensa
kansainvälisen verotuksen uusjaossa

- **Suomen kannalta on tärkeää, että verosäännöt tukevat kasvua, ovat yksinkertaisia ja ennustettavia, eivätkä johda hallitsemattomaan verotulojen menetykseen. Kansainvälisen verotuksen uudistushankkeet voivat olla uhka Suomen yhteisöverotuotolle.**
- **Aggressiivisen verosuunnittelun estävää sääntelyä on lisätty, eikä se ole yritysten kannalta kiinnostavaa.**
- **EU:ssa on kaavailtu yhteisöverotuksen harmonisointia. Suomen kannalta tavoitteet ovat ongelmallisia, sillä yhtenäistetyssä verotuksessa Suomella ei olisi enää yhteisöverotukseen liittyvää kilpailutekijää. Suomi saattaisi yhtenäistetyn verotuksen myötä menettää sekä verotuloja että yritysten pääkonttoreita.**
- **Suomen kannalta kansainvälisen yritysverotuksen nykyjärjestelmän säilyttäminen olisi hyödyllistä.**

Viime vuosina OECD:ssä ja Euroopan unionissa on tehty hartiavoimin töitä kansainvälisesti toimivien yritysten verotuksen uudistamiseksi. Uudistustyö on ollut laajaa, ja sitä voidaan hyvällä syyllä kutsua kansainvälisen verotuksen murrokseksi.

Liiketoimintaympäristön suuret muutokset ovat herättäneet keskustelua etenkin rajat ylittävän digitaalisen liiketoiminnan verotuksesta ja sen oikeudenmukaisuudesta. OECD:ssä ja EU:ssa on tehty paljon töitä aggressiivisen verosuunnittelun ja veropohjien rapautumisen ehkäisemiseksi. Lisäksi EU:lla on käynnissä kunnianhimoinen hanke yritysverotuksen harmonisoimiseksi unionin alueella.

On syytä tarkastella, onko kansainvälisen verotuksen periaatteiden suunta pienen avointa kauppaa käyvän talouden näkökulmasta oikea. Väärillä ratkaisuilla vaarannamme verotulojen kertymisen Suomeen.

VEROTUKSESSA VALMISTELLAAN UUSJAKOA

Kansainvälisen yritysverotuksen murroksen taustalla on pitkälti liiketoiminnan muuttuminen. Nykyisen verojärjestelmän juuret ovat noin sadan vuoden takaa. Joidenkin mielestä se on jäänyt ajastaan jälkeen ja kaipaisi perustavanlaatuista päivitystä.

Digitalisaatio sekä liiketoiminnan ja rahoitusmarkkinoiden kansainvälistyminen ovat muuttaneet yritysten toimintatapoja merkittävästi. Verotuksen uudistustarpeita on perusteltu osin sillä, että verotuksen tulisi seurata aikaansa ja liiketoiminnan muutoksia.

Kenelle verot sitten kuuluvat? Valtioiden keskinäinen erimielisyys vastauksesta tähän kysymykseen on kasvanut. Yritysten liiketoiminta on muuttunut paljon kansainvälisemmäksi. Esimerkiksi hajautetut arvoketjut, palvelutoiminnan kasvu sekä digitalisaatio ovat herättäneet uusia tulkintoja siitä, missä ja miten arvonlisäys syntyy ja kenelle kuuluu oikeus verottaa sitä.

Ei ole kuin pari vuosikymmentä siitä, kun suurin osa yrityksistä toimi perinteisen liiketoimintamallin mukaisesti, missä toiminta oli sidottu fyysiseen paikkaan ja aikaan. Kyse saattoi olla esimerkiksi tehdaste-

ollisuuden tuotteiden viennistä tai vaatteiden tuonnista ja myymisestä kivijalkaliikkeessä.

Nyt yhä useampi fyysinen tuote on korvattu digitaalisella versiolla ja vaatteetkin tilataan usein ulkomaisesta verkkokaupasta. Digitaaliset tuotteet ja palvelut voidaan kuluttaa mihin kellonaikaan tahansa ja missä päin maailmaa tahansa – usein jopa samanaikaisesti useampien kuluttajien kesken. Liiketoiminta ei ole enää aikaan ja paikkaan sidottua.

Pelkällä kuluttajilta kerätyllä datalla ei sellaisenaan ole juurikaan arvoa.

Perinteisessä liiketoimintamallissa verotuksen pohjan muodostavan arvonluonnin merkittävimpinä tekijöinä on pidetty esimerkiksi tutkimusta ja tuotekehitystä, erityisesti niihin liittyvää päätöksentekoa ja riskin kantamista. Sen sijaan pelkällä kuluttajilta kerätyllä datalla tuskin on itsessään juurikaan arvoa.

Arvo syntyy vasta, kun yritys tekee datalla jotakin: esimerkiksi erilaisten analyysien tai algoritmien avulla. Tähän liittyvä työ suoritetaan useimmiten muualla kuin siinä valtiossa, jossa tuotteen tai palvelun kulutus tapahtuu ja josta dataa kerätään.

Kritiikki nykyistä verojärjestelmää kohtaan on pääasiassa perustunut ajatukselle, ettei arvoa luovaa toimintaa tällä hetkellä verotettaisi riittävästi siellä, missä arvo todellisuudessa syntyy. Digivero on tästä hyvä esimerkki. EU:ssa on koettu ongelmalliseksi, että monilla yhtiöillä on laaja käyttäjäkunta palveluilleen EU-maissa, mutta verotusoikeus on pääasiassa vain yrityksen asuinvaltiolla.

Erityisesti suuret EU-maat kokevat, että jos digiyritykset kalastelevat heidän vesillään, kunkin valtion pitäisi saada yhteisöverosaaliistakin osansa.[1] Hampaissa ovat olleet etenkin suuret alustatalouden yhtiöt,

mutta asia koskee kaikkia muitakin digitaalista palveluliiketoimintaa harjoittavia yrityksiä – myös suomalaisia.

Euroopan komissio antoi viime vuonna kaksi direktiiviehdotusta koskien digitaalisen liiketoiminnan verotusta.[2] EU:n digiveroehdotusten taustalla on ajatus siitä, ettei nykyinen verojärjestelmä olisi yhteensopiva uudenlaisten digitaalisten liiketoimintamallien kanssa. Tarkoituksena olisi ohjata verotusta yhä enemmän valtioihin, joissa palveluiden kuluttajat sijaitsevat.

Perusteluksi tälle on esitetty, että nimenomaan kuluttajat loisivat digiyrityksille verotettavaa arvoa. Toisin kuin yleinen käsitys tuntuu olevan, digiyritysten toiminnasta kertyy veroja jo nyt merkittävästi myös kuluttajien kotivaltioon. Alla on esimerkki siitä, miten verotulot tyypillisesti jakautuvat tällä hetkellä (ks. Taulukko 1).

TAULUKKO 1 TUOTON JA VEROJEN JAKAUTUMINEN

Digipalvelun myynti saksalaiselle kuluttajalle (esim. ohjelmisto, peli, musiikki)	
Nykytila	
Hinta kuluttajalle Saksassa	100
Arvonlisävero Saksaan (19 %)	-16
Nettoliikevaihto	84
Välityspalkkio alustantarjoajalle* (30 %)	-25
Suomalaisen yrityksen saama tulo	59
Liiketoiminnan kustannukset	-19
Voitto ennen veroja	40
Suomen yhteisövero (20 %)	-8
Voitto	32
Tuoton jakautuminen	
Verot**	24 %
Suomalainen yritys	32 %
Alustantarjoaja	25 %
Kustannukset	19 %
Verojen jakautuminen	
Kuluttajan valtio (arvonlisävero)	16 (66 %)
Yrityksen asuinvaltio (Suomen yhteisövero)	8 (33 %)

* Alustantarjoaja maksaa yhteisöveroa omassa asuinvaltiossaan.

** Verot ilman alustantarjoajan maksamaa yhteisöveroa.

Digitaalisen liiketoiminnan verotukseen liittyvät haasteet on tunnistettu OECD:n BEPS-hankkeen yhteydessä ja järjestön lopullisia linjauksia asiassa odotetaan ensi vuonna.[3] OECD:n tavoitteena on siirtää verotusoikeutta palveluiden käyttäjien tai asiakkaiden kotimaihin ja poistaa mahdollisuuksia aggressiiviseen verosuunnitteluun. OECD:n konsultaatiodokumentissa[4] on kuvattu yleispiirteisesti vaihtoehtoja, joilla tavoitteet voitaisiin saavuttaa. On huomattava, että OECD:n ehdotukset eivät rajoitu digipalveluihin, vaan osa ehdotuksista koskisi muutakin liiketoimintaa.[5]

OECD:n työ on vasta alkumetreillä, mutta jo nyt voi havaita hankkeen ristiriitaisen luonteen. Osittain valtioiden vilpittömänä tavoitteena on ratkoa verojärjestelmän ongelmia, mutta ääneen lausumattomana tavoitteena on myös kahmia lisää verotusoikeutta itselleen. Nämä piirteet erottuvat myös Euroopan komission direktiiviehdotuksissa. Suomen kannalta keskeistä on varmistaa, että verosäännöt tukevat kasvua, ovat yksinkertaisia ja ennustettavia, eivätkä lisää valtioiden välisiä veroriitoja tai johda hallitsemattomaan verotulojen menetykseen.

AGGRESSIIVISTA VEROSUUNNITTELUA ESTETTY TEHOKKAASTI

Nykyistä verojärjestelmää on kritisoitu myös siitä, että se on mahdollistanut aggressiivisen verosuunnittelun. Viime vuosina OECD:ssä ja EU:ssa tehty työ on kuitenkin tuottanut tulosta: valtiot ovat muuttaneet lainsäädäntöjään merkittävästi aggressiivisen verosuunnittelun ehkäisemiseksi.[6] Julkinen keskustelu veronkierrosta ei ole kuitenkaan viime vuosien aikana juurikaan muuttunut.

Erilaiset raportointivelvoitteet ovat kasvaneet, ja tietojenvaihto valtioiden välillä on lisääntynyt huomattavasti. Aggressiivisen verosuunnittelun estävää sääntelyä tulee suurista maista, kuten Yhdysvalloista, sekä esimerkiksi EU:sta ja OECD:stä (ks. Taulukko 2).

EU:n veronkierron estämistä koskevan direktiivin toimeenpanon myötä kansallisia verolakeja on jouduttu laajasti päivittämään.[7] Mahdolliset hyödyt aggressiivisen verosuunnittelun keinojen käytöstä ovat

TAULUKKO 2 AIKAJANA: SÄÄNTELYN TSUNAMI

Vuosi	Toimenpide	Tarkoitus
2010	FATCA-laki (Foreign Account Tax Compliance Act) voimaan USA:ssa.	Laki koskee ulkomaisten tilien ja muun sijoitusvarallisuuden verotusta, ja sen tarkoituksena on estää veronkiertoa Yhdysvalloissa.
2011	EU: ehdotus yhteiseksi yhdistetyksi yhteisöveropohjaksi (CCCTB).	Tavoitteena yhteiset säännöt yhteisöveropohjan laskemiseksi EU:ssa. Yhdistetty veropohja jaettaisiin jäsenvaltioiden kesken kaavamaisesti.
2011	Direktiivi hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla (2011/16/EU, DAC1) voimaan.	Automaattinen tietojenvaihto EU:n alueella alkaa.
2012	OECD:n BEPS-hankkeen lanseeraus.	OECD:n yhteistyössä G20-maiden kanssa aloittama hanke veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron ehkäisemiseksi, joka sisältää 15 toimenpidekokonaisuutta.
2013	BEPS-hankkeen 15 toimenpidesuunnitelmaa julkaistaan.	
2014	Suomi solmi FATCA-sopimuksen USA:n kanssa.	Ks. yllä.
2014	Common Reporting Standard -tietojenvaihdon lanseeraus (CRS).	CRS on OECD-maiden yhteinen raportointistandardi, johon on sitoutunut tänä päivänä yli 100 maata.
2014	Suomi solmii sopimuksen tietojenvaihtamisesta CRS:n mukaisesti.	
2015	FATCA-tietojenvaihto alkaa.	Ks. yllä.
2015	BEPS-hankkeen 15 toimenpiteen loppuraportit julkaistaan.	BEPS-toimenpideraportit sisältävät suosituksia, mutta ne eivät ole velvoittavaa lainsäädäntöä.
2016	DAC2 (2014/107/EU) voimaan (tilitiedot).	Direktiivillä toteutetaan CRS-tietojenvaihto EU:ssa.
2016	EU:n veronkierron estämistä koskeva toimintasuunnitelma.	Komission toimintasuunnitelma veronkierron estämiseksi sisältää mm. veronkiertodirektiivin sekä suosituksia verosopimusten ja automaattisen tietojenvaihdon päivittämiseksi.
2016	EU: CC(C)TB-hanke uudelleenlanseerataan.	Ks. yllä.
2016	Neuvottelut OECD:n monenkeskisestä yleissopimuksesta (MLI).	MLI:llä toteutetaan toimenpiteitä veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron ehkäisemiseksi verosopimuksiin.
2017	DAC2-tietojenvaihto alkaa.	Ks. yllä.

Vuosi	Toimenpide	Tarkoitus
2017	CRS-tietojenvaihto alkaa.	Ks. yllä.
2017	DAC3 (2015/2376) voimaan (verotuspäätökset ja siirtohinnoittelun ennakkosopimukset).	Automaattinen tietojenvaihto kattaa aiemmin raportoitujen tietojen lisäksi myös verotuspäätökset ja siirtohinnoittelun ennakkosopimukset.
2017	DAC4 (2016/881/EU) voimaan (maakohtainen raportointi).	Monikansallisten konsernien tulee laatia selvitys konsernin maksamista verosta ja tietyistä muista taloudellisista tiedoista eri valtioissa.
2018	MLI voimaan.	Ks. yllä.
2018	DAC5 (2016/2258/EU) voimaan (tosiasiallinen edunsaaja).	Automaattinen tietojenvaihto laajenee koskemaan rahanpesun torjuntaa koskevia tietoja.
2018	DAC6 (2018/822/EU) voimaan (rajat ylittävät järjestelyt).	Automaattinen tietojenvaihto laajenee koskemaan tiettyjä rajat ylittäviä verojärjestelyjä, tavoitteena estää aggressiivinen verosuunnittelu.
2018 2018	OECD:n väliraportti digitalouden verottamisesta. EU:n direktiiviehdotukset digitalouden verottamiseksi.	Sekä OECD että EU esittävät mahdollisia ratkaisuja digitalouden verottamiseksi, joiden taustalla on ajatus siitä, että nykyinen verojärjestelmä ei tunnista verotettavaa arvonluontia digitaalisten tuotteiden ja palvelujen osalta.
2019	Veronkiertodirektiivin (2016/1164/EU) korkovähennysoikeuden rajoitukset ja väliyhteisösääntely voimaan.	Korkovähennysoikeuden rajoitusten tavoitteena on turvata valtion veropohjaa ja ehkäistä aggressiivista verosuunnittelua. Väliyhteisölain tarkoitus on torjua matalan verotuksen valtioihin perustettujen yhteisöjen avulla tapahtuvaa verotuksen välttelyä.
2019	Suomi ratifioi MLI:n.	MLI tulee osaksi Suomen verosopimuksia.
2019	Direktiivi veroriitojen ratkaisumekanismeista (2017/1852/EU) voimaan.	Tavoite tehostaa veroriitojen ratkaisua EU:ssa, saada aikaan oikeudenmukaisempi ja tehokkaampi veroympäristö ja poistaa kaksinkertaista verotusta.
2020	DAC6-tietojenvaihto alkaa.	Ks. yllä.
2020	Veronkiertodirektiivin maastapoistumisverotus ja hybridisäännökset voimaan.	Maastapoistumisveron tarkoitus on tiivistää veropohjaa ehkäisemällä esimerkiksi luovutusvoittoveron välttelyä muuttamalla toiseen valtioon. Hybdirisäännökset turvaavat rajat ylittävissä tilanteissa mm. sen, että sama tulo ei voi olla verovapaa tai samaa vähennystä ei voi tehdä molemmissa valtioissa.
2022	Toisen veronkiertodirektiivin (2017/952/EU) hybridisäännökset viimeistään voimaan.	Hybridisäännöksiä laajennetaan OECD:n BEPS-hankkeen suositusten mukaisiksi.

vähäisiä, mutta sen sijaan riskit maineen menetyksestä ovat suuret. Yleisesti ottaen aggressiivinen verosuunnittelu ei ole kiinnostavaa yritysten näkökulmasta.

> Aggressiivinen verosuunnittelu ei ole kiinnostavaa.

EU:lla on vielä laajakantoisempiakin suunnitelmia yritysten verotuksen uudistamiseksi. Komissio antoi loppuvuodesta 2016 kaksi direktiiviehdotusta, joiden avulla se havittelee koko yritysverotuksen yhdenmukaistamista EU:n alueella.

YHTEINEN YHTEISÖVEROTUS EI OLISI SUOMEN ETU

Mitä meidän pitäisi ajatella EU:n tavoitteesta yhtenäistää ja yhdistää yritysverotus?

Ensivaiheessa käyttöön otettaisiin yhteinen yhteisöveropohja[8], jolloin verotettava tulo laskettaisiin samalla tavalla jokaisessa EU-maassa. Komissio haluaisi kuitenkin viedä harmonisoinnin vielä pidemmälle. Se on ehdottanut myös niin sanottua yhteistä yhdistettyä yhteisöveropohjaa[9], jolloin verotulot jaettaisiin tietyn jakokaavan mukaisesti EU:n jäsenvaltioiden kesken. Ehdotettu jakokaava perustuisi myynnin ja työntekijöiden määrään, maksettuihin palkkoihin sekä omaisuuseriin kussakin maassa.[10]

Jos nämä komission kaavailut jonain päivänä olisivat todellisuutta, verotus harmonisoitaisiin EU:ssa ja verotulot jaettaisiin kaavan perustella eri jäsenvaltioille tai mahdollisesti jäsenvaltioiden ja EU:n kesken.

Yritysten näkökulmasta yhteinen yritysverotus voisi periaatteessa johtaa ihanteelliseen tilanteeseen, jossa verotus olisi kaikkialla saman-

laista riippumatta siitä, missä maassa yritys sijaitsee ja missä se harjoittaa liiketoimintaa. Verotus olisi yksinkertaista, ennustettavaa ja läpinäkyvää. Koska säännöt olisivat kaikkialla samat, vältyttäisiin todennäköisesti myös veroriidoilta (ks. Laatikko 1).

Vaikka ideaali verotus voisikin olla yrityksen näkökulmasta toivottava tavoite, se ei toteudu komission ehdottamassa yhdistetyssä yritysverotuksessa. Tämä johtuu siitä, että nykyiset säännöt jäisivät voimaan suhteessa EU:n ulkopuolisiin valtioihin, ja uudet tulon laskenta- ja jakosäännöt sisältävät runsaasti tulkinnanvaraa. Siirtohinnoitteluun ja verotettavan tulon jakamiseen liittyvät riidat voisivat jopa lisääntyä ja monimutkaistua.

Kansainvälisten yritysten läsnäolo Suomessa ei ole itsestäänselvyys.

Verotulojen menetyksen lisäksi Suomi voisi menettää myös yritysten pääkonttoreita sekä muuta korkean lisäarvon toimintaa. Kansainvälisten yritysten läsnäolo Suomessa ei ole itsestäänselvyys. Yhtenäistetyssä verotuksessa Suomella ei olisi enää yhteisöverotukseen liittyvää kilpailutekijää. Sen sijaan Suomen kireän ansiotuloverotuksen aiheuttama kilpailukykyhaitta (ks. s. 41) korostuisi entisestään.

Toki EU:n ehdotukseen verojen jakokaavasta voitaisiin pyrkiä ajamaan muutoksia ja lisätä Suomelle tärkeän aineettoman omaisuuden painoarvoa. Erityisesti digitaalisissa hyödykkeissä, mutta myös perinteisemmän teollisuuden puolella, korostuu yhä enemmän tutkimus- ja kehitystoiminta ja sen kautta kertyvä aineeton omaisuus. Aineetonta omaisuutta ovat myös esimerkiksi brändi ja liikearvo. Tutkimus, kehitys, markkinointi ja mainonta ovat yritystoiminnan osa-alueita, joissa Suomi voi pysyä kilpailukykyisenä oman markkinan pienestä koosta huolimatta. Suomalaisissa konserneissa tutkimuksen, tuotekehityksen

LAATIKKO 1.
TÄYDELLINEN VEROJÄRJESTELMÄ ON KAUNIS UTOPIA

Täydellisessä maailmassa verotus olisi yritysten näkökulmasta ensinnäkin kaikille yrityksille samanlaista riippumatta siitä, missä päin maailmaa yrityksen asuinvaltio on tai missä valtiossa yritys harjoittaa liiketoimintaa. Sen lisäksi, että säännöt olisivat samat, niitä myös tulkittaisiin kaikkialla samalla tavalla. Tällä hetkellä tulkinnoissa voi olla valtavia eroja. Lisäksi valtiot keräisivät vain sovitun mukaisia veroja, eivätkä yksittäiset pisteverot olisi lainkaan sallittuja.

Toiseksi, verotuksen säännöt olisivat ideaalitilanteessa mahdollisimman yksinkertaisia. Käytännössä tämä tarkoittaisi nytkin laajasti tavoiteltua tilaa, jossa veropohja olisi mahdollisimman laaja, mutta verokannat eli nimelliset veroprosentit matalia. Veropohjan laajuus tarkoittaisi sitä, että tulot olisivat laajasti veronalaisia ja vastaavasti menot laajasti vähennyskelpoisia. Sen sijaan mitään erityisiä lisävähennyksiä ei sallittaisi. Verotus perustuisi täydellisessä maailmassakin nykyisenkaltaiseen nettotulojen verotukseen eli yritystoiminnan kustannukset tulisi saada vähentää yrityksen verotettavista tuloista.

Kolmanneksi, ideaali verotus olisi täysin ennustettavaa ja läpinäkyvää. Täydellisessä maailmassa vältyttäisiin lisäksi kokonaan kaksinkertaiselta verotukselta, eikä valtioiden välillä juurikaan riideltäisi verotuloista. Mahdollisia erimielisyyksiä voisi olla ratkaisemassa EU:n tasoinen tai jopa globaali hallintotuomioistuin, joka tukisi yhteisten sääntöjen yhtenäistä tulkintaa maailmanlaajuisesti.

Mutta jos kuvitellaan, että tällainen verojärjestelmä sisältäisi myös EU:n direktiiviehdotuksen kaltaisen veropohjan yhdistämisen ja jakamisen eri valtioille ehdotetulla jakokaavalla, suurin osa yritysten verotettavasta tulosta jaettaisiin väkirikkaille ja kasvaville markkinoille, joita ovat esimerkiksi monet Aasian maat kuten Kiina ja Intia. Suomi olisi isossa häviäjän roolissa.

Digitalisoituva maailma tarkoittaa sitä, että digitaaliset tuotteet ja palvelut ovat yhä useamman saatavilla ja tätä kautta yksi verotettavan tulon jakokaavan peruspilareista, myynti, jakaantuisi tulevaisuudessa yhä enemmän Euroopan ja kehittyneiden valtioiden ulkopuolelle.

ja muiden innovaatiotoimintojen johtaminen hoidetaan ja riskit kannetaan tyypillisesti Suomesta käsin. Suomen etu on, että jatkossakin tällaisella toiminnalla on verotuksen näkökulmasta painoarvoa.

> Harmonisoitu verotus
> on utopistinen tavoite.

Vaikka täysin harmonisoitu verotus saattaisikin olla yritysten kannalta ihanteellista, se ei ole toivottava tulevaisuuden skenaario Suomen eikä monen muunkaan valtion näkökulmasta. Käytännössä se onkin poliittisesti täysin utopistinen tavoite. Täydellistä yritysverotusta on käytännössä mahdotonta saavuttaa, sillä kullakin valtiolla on tarve suojella omaa veropohjaansa ja valtiot tekevät itsekkäitä ratkaisuja.

Lisäksi jo nyt EU:n alueella on yhteisiä sääntöjä, joita noudatetaan eri jäsenvaltioissa eri tavalla. Yhteisiä sääntöjä tulkitaan kansallisesti eri tavoin tai sääntöjen yhtenäistämiseksi tarkoitetut direktiivit toimeenpannaan eri jäsenvaltioissa toisistaan poikkeavasti. Tästä hyvä esimerkki on EU:n veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi, joka sisältää ainoastaan sääntelyn minimitason ja tälle useita erilaisia toimeenpanovaihtoehtoja. Lopputuloksena käytännössä jokaisessa EU-jäsenvaltiossa säännökset ovat muodostuneet erilaisiksi.

NYKYJÄRJESTELMÄ SOPII SUOMELLE

Kansainvälistä verojärjestelmää on julkisessa keskustelussa moitittu vanhentuneeksi, mutta toimivia ratkaisuja sen tilalle ei tunnu löytyvän. Yksi syy voi olla se, että kansainvälinen yritysverotus ei ole sittenkään niin rikki kuin on annettu ymmärtää. Monet viime vuosien uudistuksista ovat tehonneet, eikä todellista tarvetta moukaroida koko verojärjestelmää enää ole.

Laajamittainen verojen välttely ja monet muut verojärjestelmän ongelmiksi koetut seikat ovat jo jääneet pitkälti historiaan. Valtioiden välinen tietojenvaihto ja muut yhdessä koordinoidut toimet ovat syöneet niiltä elintilan. Keskustelu kuitenkin junnaa paikallaan myös Suomessa. Jo tehtyjen toimien laajuutta ja merkitystä ei joko täysin ymmärretä tai niiden merkitystä ei haluta nähdä.

On selvää, että yritysverotusta koskevat linjaukset tehdään enenevässä määrin kansainvälisessä yhteistyössä. Jatkossa tärkeintä on löytää tasapaino sen suhteen, mitä oikeudenmukainen verotus on ja kenelle verot kuuluvat. Kansainvälisissä yritysverotuksen kehittämispyrkimyksissä piilee Suomelle valtavia sudenkuoppia. Se, mitä suuret taloudet kutsuvat veropohjan turvaamiseksi, ei aina ole suomalaisten etu.

Samalla kun ratkaisuja pyritään löytämään yhteisissä pöydissä, myös protektionismi on nostanut päätään. Useista kansainvälisistä yhteistyöhankkeista huolimatta monet valtiot käyttäytyvät aiempaa aggressiivisemmin suojellakseen omaa veropohjaansa. Kaikki haluavat osansa – osa jopa enemmän kuin ennen.[11]

Tässä pelissä Suomen pitää olla tarkkana ja valvoa omia etujaan. Kansainvälisen yhteistyön pelikentällä tulee koko ajan pitää mielessä muuttuvien sääntöjen vaikutukset meihin. Suomi on pieni, avoin vientitalous, jonka pitää itse pitää huoli siitä, että meitä kuunnellaan maailmalla. Ei ole perusteita hyväksyä sellaisia ratkaisuja, joiden seurauksena verotettavaa tuloa siirtyy pois Suomesta.

Suomen on syytä puolustaa nykyistä järjestelmää, joka on palvellut meitä hyvin. On elintärkeää pitää kiinni esimerkiksi siitä, että digitaalisten tuotteiden ja palveluiden osalta merkittävimmän arvon luo juuri se kehitystyö, jolla tuote on saatu aikaan.

Kansainvälinen yritysverotus pohjautuu niin kutsuttuun asuinvaltioperiaatteeseen, eli yrityksen tulo verotetaan pääosin sen kotivaltiossa. Sen lisäksi verotusoikeutta on rajoitetusti annettu niille valtioille, joista tulot kertyvät. Näin on esimerkiksi suomalaisen yrityksen ulkomailta saamien rojaltitulojen (ks. s. 30) osalta.

Suomen ”verotuksen ansaintamalli” globaalitaloudessa on perustunut juuri tähän. Kansainvälisesti toimivien suomalaisyritysten liiketoi-

minta on täysin globaalia. Vaikka valtaosa niiden henkilöstöstä sijaitsee ja liikevaihdosta kertyy ulkomailta,[12] ne maksavat suurimman osan veroistaan Suomeen, jossa niiden pääkonttorit ja monet korkean lisäarvon toiminnoista sijaitsevat.

Suomen kannalta epäedullisia ratkaisuja ei tule sokeasti hyväksyä.

Suomalaisten etua on vahdittu kiitettävästi etenkin digiverokeskustelussa, jossa ainakin tähän asti on saavutettu torjuntavoittoja.[13] Suomi ei ole taipunut EU:n direktiiviehdotuksiin, jotka olisivat johtaneet Suomen ja suomalaisten yritysten näkökulmasta huonoon lopputulokseen. Juuri näin tulee toimia. Suomen kannalta epäedullisia ratkaisuja ei tule sokeasti hyväksyä.

Pitkällä tähtäimellä kaikkein haitallisinta olisi, että digivero merkitsisi lisäverotusta digitaaliselle liiketoiminnalle – eli juuri sille sektorille, jolla EU kokonaisuutena laahaa kaukana alaa johtavan Yhdysvaltojen perässä. Sen sijaan, että digitaalista liiketoimintaa haitataan uusilla pisteveroilla, Euroopan tulisi panostaa digitalisaation ja yritysten toimintaedellytysten kehittämiseen.

Uusimpana uhkana verotusoikeuden siirtämiselle pois Suomesta on Euroopan komission esitys luopua verotusta koskevien päätösten yksimielisyysvaatimuksesta.[14] Määräenemmistöpäätöksentekoon siirtyminen tarkoittaisi sitä, että EU:n väkirikkaat valtiot voisivat päättää EU:n veroratkaisuista ohi pienten jäsenvaltioiden. Selvää on, että tällainen menettely ei ole Suomen etu.

Pienen valtion etujen ajaminen ei aina onnistu yksin, vaan tarvitsemme kumppaneita tueksemme. Muut Pohjoismaat ovat tähän luonteva joukko. Suomen tulee olla aktiivinen yhteistyöverkostojen rakentaja.

SOPIMUKSET TURVAAVAT VEROTULOJA

Valtion verotuloista huolehditaan laajalla ja tasokkaalla verosopimusten verkostolla

- **Kansainvälisessä kilpailussa toimiville suomalaisyrityksille kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on elinehto. Tästä huolehditaan maiden välisillä verosopimuksilla, mutta niiden sisällöissä on parantamisen varaa.**
- **Kehittyvät maat tulkitsevat verosopimuksia protektionistisesti. Talousalueen suuruus mahdollistaa itsekkäät veroratkaisut. Verosopimuksissa näiden maiden kanssa on kyse kaupankäynnistä, jossa valtion on pidettävä kiinni omasta edustaan.**
- **Verosopimusten verkostossa on puutteita. Kasvavilla markkinoilla verosopimusten peitto on osin vielä heikko.**
- **Jos yhteisymmärrystä sopimuksista ei synny, Suomen on huolehdittava siitä, että valtioiden väliset veroriidat ratkaistaan tehokkaasti ja ripeästi.**
- **Olisi syytä miettiä, voitaisiinko verosopimuksia neuvotella EU:n tasolla.**

Suomi ja Suomessa toimivat kansainväliset yritykset tarvitsevat toinen toisiaan kilvassa siitä, kenelle verot kuuluvat. Yritykset kyllä pärjäisivät, mutta Suomen valtio häviäisi, jos kansainvälinen yritysverotuksen harmonisointi etenisi.

Siksi Suomen kannattaa pitää kiinni nykyisestä, perinteisestä kansainvälisestä yritysverojärjestelmästä. Nykyisessä järjestelmässä menestyminen edellyttää ennen kaikkea hyviä sopimuksia. Verosopimuksilla sovitaan verotusoikeuden jakamisesta valtioiden kesken sekä kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.

Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen kannalta merkitystä on myös sillä, kuinka tehokkaisiin riidanratkaisuprosesseihin Suomi sitoutuu ja kykenee valtioiden välisten veroriitojen ratkaisemiseksi. Lisäksi kansalliset säännökset vaikuttavat kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen.

KAKSINKERTAINEN VEROTUS ON MYRKKYÄ

Kaksinkertaisen verotuksen eliminointi on kansainvälisesti toimiville suomalaisille yrityksille elinehto. Ne ovat Suomessa yleisesti verovelvollisia eli maksavat kaikista tuloistaan yhteisöveron (20 %) Suomeen.

Joissain tapauksissa kuitenkin valtio, josta tulo on saatu, perii tulosta lähdeveron. Jos Suomi ei suostuisi hyvittämään tulosta ulkomaille maksettua veroa, syntyisi yritykselle kaksinkertaista verotusta. Kaksinkertaista verotusta hyvitettäessä Suomen verosta ei kuitenkaan vähennetä enempää kuin mitä samasta tulosta olisi maksettava veroa Suomeen (ks. Taulukko 3).

Ilman kaksinkertaisen verotuksen poistamista yrityksen kohtaama veroaste nousisi kohtuuttomasti, mikä söisi yrityksen kannattavuuden sekä mahdollisuudet investoida ja työllistää. Ääritilanteessa yhtiö on kokonaisuutena tappiollinen, mutta kärsii lähdeveron, sillä lähdeverotus ei esty tappiollisuuden vuoksi. On kaikkien etu, että vero maksetaan vain kertaalleen ja että tappiollisia yrityksiä ei veroteta.

Tästä syystä verosopimukset on nähtävä osana Suomen harjoittamaa elinkeinopolitiikkaa. Suomen kannalta verosopimuksissa tulisi kiinnit-

TAULUKKO 3 NÄIN KAKSINKERTAINEN VEROTUS POISTETAAN

Kaksinkertainen verorasitus ilman lähdeveron hyvitystä		Verorasitus, kun lähdevero hyvitetään	
Myyntitulo tietokone-ohjelmistosta ulkomailla	100	Myyntitulo tietokone-ohjelmistosta ulkomailla	100
Lähdevero 15 % bruttotulosta	-15	Lähdevero 15 % bruttotulosta	-15
Liiketoiminnan kustannukset	-50	Liiketoiminnan kustannukset	-50
Suomessa verotettava tulo	50	Suomessa verotettava tulo	50
Suomen yhteisövero 20 %	-10	Suomen yhteisövero 20 %	-10
		Hyvitetty lähdevero	+10
Yrityksen saama voitto	25	Yrityksen saama voitto	35
Verorasitus yhteensä	**25**	**Verorasitus yhteensä**	**15**
Efektiivinen veroaste (%)	**50**	**Efektiivinen veroaste (%)**	**30**

LAATIKKO 2.
LIIKETULOA VAI ROJALTIA?

LIIKETULO

Liiketulolla tarkoitetaan tuloa, jonka yritys saa harjoittamastaan liiketoiminnasta eli esimerkiksi tuotteiden ja palvelujen myynnistä. Korkein hallinto-oikeus on linjannut, että esimerkiksi ohjelmistolisenssin myynnistä saatu tulo on Suomessa liiketuloa (KHO:2011:101).

Suomen solmimissa verosopimuksissa verotusoikeus liiketuloon on lähtökohtaisesti ainoastaan yrityksen asuinvaltiolla lukuun ottamatta tilanteita, joissa liiketoimintaa harjoitetaan kiinteän toimipaikan muodossa toisessa sopimusvaltiossa.

ROJALTI

Rojalti sisältää kaikki suoritukset, jotka saadaan korvauksena esimerkiksi kirjallisen, taiteellisen tai tieteellisen teoksen tekijänoikeuden, patentin, tavaramerkin tai valmistusmenetelmän käytöstä tai käyttöoikeudesta.

Monissa Suomen solmimissa verosopimuksissa lähdevaltiolle – eli valtiolle, josta rojaltitulo kertyy – on annettu rajoitettu verotusoikeus, yleensä 5–15 % lähdevero. Suomi on asuinvaltiona sitoutunut hyvittämään lähdevaltiossa perityn veron kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.

tää huomiota erityisesti kahteen asiaan: verosopimusten kilpailukykyisyyteen sekä sopimusverkoston laajuuteen.

Yritysten näkökulmasta on erittäin tärkeää, että Suomi huolehtii hyvin solmimiensa verosopimusten laadusta.

Sopimusten sisällöissä on vielä parantamisen varaa. Monilla suomalaisilla yrityksillä on jatkuvasti haasteita koskien valtioiden erilaisia tulkintoja verosopimusten artiklojen soveltamisessa. Näitä olisi voitu ehkäistä huolellisemmalla valmistelutyöllä.

Erityisesti tietokoneohjelmistojen myyntiin on jo pitkään liittynyt rajanvetoa siitä, onko myynnistä saatu tulo verosopimuksessa tarkoitettua liiketuloa vai rojaltia (ks. tarkemmin Laatikko 2).

Verosopimusten lähdeveroartikloja tulkitaan eri valtioissa hyvin eri tavoin: useimmiten valtiota itseään ja sen veropohjaa suojelevalla tavalla. Rajanvetotilanteissa lähdevaltio herkästi tulkitsee tulon niin, että sillä on mahdollisuus periä siitä verosopimuksessa sovittu lähdevero.

Kehittyvät maat tulkitsevat sopimuksia hyvinkin protektionistisesti.

Etenkin kehittyvät maat, kuten Intia, Kiina ja Brasilia tulkitsevat verosopimuksia hyvinkin protektionistisesti. Kun kyseessä on riittävän suuri talousalue, markkinan houkuttelevuus mahdollistaa hyvinkin itsekkäät veroratkaisut ja jopa tietoiset sopimusrikkomukset.

Kyse on loppujen lopuksi kaupankäynnistä: mitä ollaan valmiita maksamaan pääsystä tietyille markkinoille. Maksajana on usein suomalainen yritys ja viime kädessä suomalainen veronmaksaja.

Ongelmia syntyy siinä vaiheessa, kun Suomi katsoo, ettei lähdevaltiolla olisi ollut oikeutta periä lähdeveroa eikä Suomi sen takia suostu hyvittämään ulkomaille maksettua veroa.[15] Tyypillinen tilanne on edellä mainittu ohjelmistotulojen lähdeverotus.

Lisäksi lähdeverotus on bruttotulon verotusta. Suomen tulisikin aktiivisesti kiinnittää huomiota verosopimuksilla sovittaviin lähdeverokantoihin. Mitä suurempaan lähdeverokantaan lähdevaltio on oikeutettu, sitä pienempi siivu verotuloista jää Suomelle ja sitä suuremmaksi kasvaa riski kohtuuttoman korkeasta veroasteesta tai tappiollisen yhtiön verottamisesta.

VEROSOPIMUSTEN VERKKO KUNTOON

Suomen verosopimusverkoston kattavuudessa on selkeitä puutteita erityisesti kehittyvien maiden osalta. Esimerkiksi Lähi-idässä, Latinalaisessa-Amerikassa sekä Afrikassa verosopimusten peitto on heikko. Nämä alueet ovat kuitenkin kasvavia markkinoita ja merkittäviä vientikohteita suomalaisille yrityksille.

Kilpailukyvyn kannalta verosopimusten uudistamisen ja päivittämisen hitaus on ongelma. Monet sopimuksista on neuvoteltu kymmeniä vuosia sitten eikä niissä ole huomioitu nykymaailman taloudellisia ilmiöitä.

Valtioiden väliset veroriidat pitää ratkaista tehokkaasti ja ripeästi.

Toisaalta uusien sopimusten neuvottelut saattavat kestää vuosia, eikä niitä siitä huolimatta saada vietyä aina maaliin asti. Esimerkiksi Chilen kanssa verosopimusneuvottelut on aloitettu jo 1990-luvulla, eikä sopimusta vieläkään ole.

Valtiovarainministeriön tuleekin kohdistaa verosopimusneuvotteluihin lisää resursseja. Kyse on suomalaiseen elinkeinopolitiikkaan panostamisesta. Lisäksi on tärkeää, että jo neuvotteluvaiheessa vaikeat kysymykset käydään perusteellisesti läpi siten, että valtioilla on yhtenevä käsitys sopimuksen soveltamisesta.

Jos yhteisymmärrystä ei kuitenkaan synny, Suomen pitää huolehtia siitä, että valtioiden väliset veroriidat ratkaistaan tehokkaasti ja ripeästi. Kansainvälisiä riidanratkaisuprosesseja on viime vuosina kehitetty merkittävästi, jotta kaksinkertaisen verotuksen poistaminen helpottuisi.[16]

Jotta ennakollinen yhteistyö ja rajat ylittävien veroriitojen ratkaisu olisi Suomen näkökulmasta tehokasta, tulee näihin toimiin turvata viranomaisille riittävät resurssit jatkossakin.

Aina pienen maan rahkeet eivät riitä parhaan mahdollisen neuvottelutuloksen saavuttamiseksi. Olisi syytä miettiä, voitaisiinko verosopimuksia neuvotella EU:n tasolla, vaikka jäsenvaltiot päättäisivätkin itsenäisesti sopimuksen hyväksymisestä. Näin saataisiin tehostettua sopimusneuvotteluja esimerkiksi uusien kehittyvien markkinoiden kanssa.

Eteen saattaa tulla tilanteita, joissa ulkomaille maksettua veroa ei jostakin syystä hyvitetä Suomessa, eikä kaksinkertaisen verotuksen riitaa saada ratkaistuksi valtioiden välillä. Näiden tilanteiden varalta verolainsäädäntöämme tulee muuttaa siten, että samasta tulosta ulkomaille maksettu vero olisi Suomessa verotuksessa vähennyskelpoinen kulu. Näin kaksinkertaisen verotuksen haittaa pystyttäisiin osin lieventämään.

KILPAILUKYKYÄ YRITYS-VEROTUKSEEN

Yhteisöverokannan lisäksi kilpailukykyä
tuo verotuksen ennustettavuus

- **Useat maat ovat viime vuosina alentaneet yhteisöverokantojaan tai ovat aikeissa alentaa niitä tulevaisuudessa. Suomen pitää olla valmis alentamaan yhteisöverokantaa yritysverotuksen kansainvälisen kilpailukyvyn turvaamiseksi.**
- **Ylimääräiset verovähennykset monimutkaistavat verotusta, lisäävät yritysten ja verottajan hallinnollista taakkaa ja ovat positiivisilta vaikutuksiltaan vaatimattomia. Tempoilevaa veropolitiikkaa pitää välttää.**
- **Verotuksen ennustettavuudessa on havaittu ongelmia. Pahimmillaan seurauksena on ollut pitkiä valitus- ja tuomioistuinprosesseja. Viranomaisten veropäätösten linjan pitää olla vakaa ja yllätyksetön. Pitkät oikeusprosessit heikentävät suomalaista verojärjestelmää.**
- **Kansallisen veroviranomaistoiminnan kehittämiseksi tulisi perustaa erillinen verotuomioistuin.**

OECD:n ja EU:n piirissä tehdyt linjaukset veropohjan tiivistämisestä eivät merkitse sitä, että valtioiden välinen verokilpailu olisi ohi. Sen sijaan verokilpailu muuttaa muotoaan. Sitä käydään entistä enemmän yhteisöverokannan tasosta, eikä enää veropohjaan porattavilla aukoilla.

Yritysten näkökulmasta tärkeää on valtioiden verojärjestelmien laatu.Verotuksen tulee olla ennustettavaa ja selkää. Viranomaistoiminnan sekä riitojenratkaisun tulee olla laadukasta ja nopeaa. Kun verotuksen peli kansainvälistyy, kotikentän merkitys kasvaa.

Vaikka Suomi ei voikaan suosia kotimaisia yrityksiä ulkomaalaisten kustannuksella, sen kannattaa pitää kotikenttä mahdollisimman hyvässä kunnossa, jotta kaikki Suomessa toimivat yritykset menestyvät ja haluavat toimia jatkossakin maassamme. Suomen etu on toimintaympäristö, jossa liiketoiminnan harjoittamiselle luodaan parhaat mahdolliset edellytykset.

PITKÄJÄNTEISEMPÄÄ VEROPOLITIIKKAA

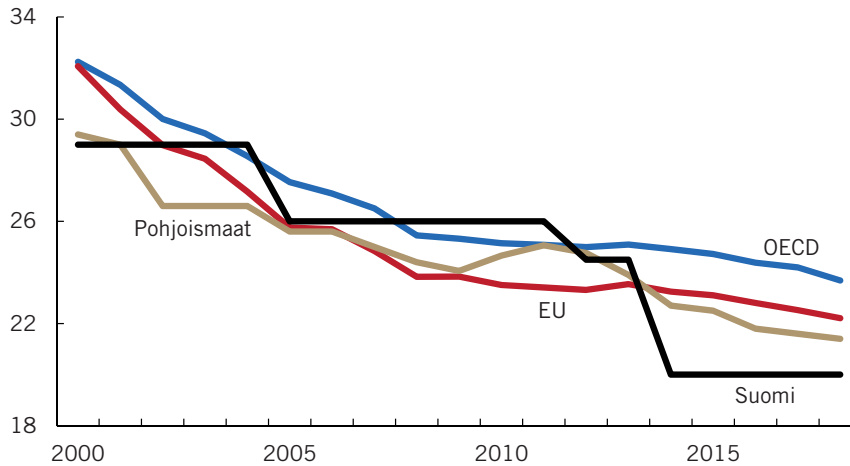
Verotuksen kannustavuus mielletään perinteisesti kysymykseksi yhteisöverokannan tasosta. Tämänhetkinen yhteisöverokantamme on suhteellisen kilpailukykyinen, mutta sen alentaminen alkavalla hallituskaudella tulee todennäköisesti ajankohtaiseksi.

Tämä johtuu siitä, että yhteisöverokannat jatkavat maailmalla laskuaan (ks. Kuvio 1), ja myös isot valtiot ovat alentaneet yhteisöverokantaansa. Esimerkiksi Isossa-Britanniassa yhteisöverokantaa on laskettu asteittain 28 prosentista (2010) 19 prosenttiin (2019) ja laskua odotetaan yhä. Yhdysvalloissa suuren verouudistuksen myötä kansallinen yhteisöverokanta laski vuoden 2018 alusta 35 prosentista 21 prosenttiin. Suomen on pakko olla hereillä muutosten suhteen sekä reagoida niihin tarvittaessa nopeasti.

Veroa pitää olla valmis alentamaan, vaikka yhteisöverolla on fiskaalisesti tärkeä rooli: 2000-luvulla se on tuottanut keskimäärin 7 prosenttia kuntien ja valtion vuotuisista yhteenlasketuista verotuloista (Kuvio 2).

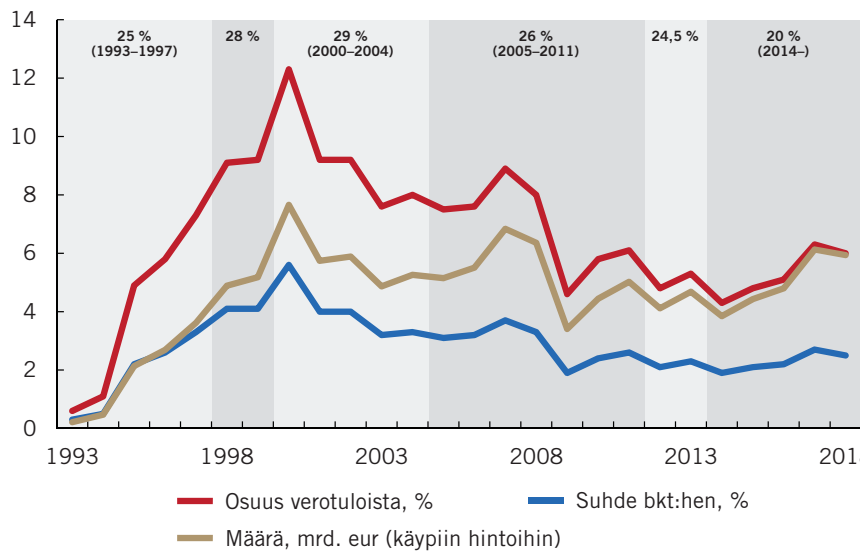
KUVIO 1 YHTEISÖVEROKANTOJEN KEHITYS ERI MAISSA 2000–2018, %

LÄHDE: OECD.



KUVIO 2 YHTEISÖVERON TUOTTO SUOMESSA 1993–2018

LÄHDE: TILASTOKESKUS, KANSANTALOUDEN TILINPITO.



Yhteisöveron tuotto riippuu paljon suhdanteista. Yhteisöveron tuotto on viimeisten kymmenen vuoden aikana vaihdellut 4 ja 6 miljardin euron välillä.

Voidaankin väittää, että yhteisöverokannan kilpailukykyisyys on tuottoa merkittävämpi asia. Jos yritys valitsee kotipaikakseen jonkun muun maan, pahimmillaan menetetään koko yrityksen toiminnan aikaansaama arvonlisäys – mukaan lukien kaikki siitä maksetut verotulot.

Alhainenkaan yhteisöverokanta ei yksin tee verojärjestelmästä kannustavaa, jos yritykset eivät koe järjestelmää vakaaksi ja ennustettavaksi.

Hyvän verojärjestelmän tärkeimmät ominaisuudet yritysten näkökulmasta ovat ennustettavuus, yksinkertaisuus ja selkeys. Harjoitettavan veropolitiikan tulee olla johdonmukaista ja verouudistuksia tulee tehdä pitkäjänteisesti. Edestakaiset muutokset eivät ole toivottua veropolitiikkaa.

Edestakaiset muutokset eivät ole toivottua veropolitiikkaa.

Poliittisessa keskustelussa ongelmien ratkaisemiseksi tarjotaan usein verovähennyksiä. Tällaiset ylimääräiset vähennykset kuitenkin monimutkaistavat verotusta, lisäävät yritysten ja verottajan hallinnollista taakkaa ja ovat vaikutuksiltaan poliittisten kompromissien seurauksena yleensä kovin vaatimattomia.

Voimassa oleva koulutusvähennys on esimerkki vähennyksestä, jota verojärjestelmämme ei erityisesti kaipaa. Samoin muutaman vuoden takaiset ”soutaa-huopaa”-veroratkaisut olivat näyte siitä, millaista veropolitiikan ei pitäisi olla. Yrityksiä pidettiin jatkuvassa jännityksessä verotukseen tehtävistä muutoksista.

Vuoden 2013 alussa voimaan tuli tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys, jonka piti olla voimassa vuoden 2015 loppuun, mutta heti keväällä 2013 lain voimassaoloaikaa lyhennettiinkin vuodella. Samaan

aikaan säädettiin myös laki tuotannollisten investointien korotetuista poistoista, jonka voimassaoloaikaa muutettiin sittemmin kaksi kertaa. Sama kaava toistui edustusmenojen kohdalla. Niiden vähennysoikeus ensin poistettiin, sitten palautettiin.[17]

> Veropopulismia ilmenee aina yhteiskunnallisessa keskustelussa.

Tempoilevaa veropolitiikkaa voi aiheuttaa myös enemmän tai vähemmän yritysvastaisesti värittynyt veropopulismi, jota ilmenee aina jossain määrin yhteiskunnallisessa keskustelussa. Jos sen annetaan vaikuttaa verojärjestelmään, lopputuloksena voi olla hatarin perustein vaadittuja ylimääräisiä raportointivelvoitteita tai sellaista uutta sääntelyä (tai olemassa olevan sääntelyn uudenlaista tulkintaa), joka olisi epätarkoituksenmukaista tai haitallista aivan tavanomaiselle liiketoiminnalle.

Kilpailukykyisessä verotuksessa ei kansainvälisten yritysten näkökulmasta ole kyse ainoastaan yritysverotuksesta. Myös muilla yritysten toimintaan kohdistuvilla veroilla on vaikutusta siihen, kuinka kilpailukykyiseksi verojärjestelmä koetaan. Esimerkiksi ansiotuloverotuksen vaikutus näkyy siinä, kuinka ulkomaalaisia osaajia tai ulkomailla asuvia suomalaisia onnistutaan houkuttelemaan töihin Suomeen. Se näkyy myös siinä, kuinka saamme verovaroin koulutetut osaajat pysymään maassamme (ks. Laatikko 3).

VEROLAKIEN VALMISTELU PAREMMAKSI

Yritysverotuksen poliittisten linjausten lisäksi verotuksen ennustettavuuteen vaikuttaa lainsäädännön laatu. Jotta yritysverotus olisi ennustettavaa, siitä tulee säätää lailla. Tämä on myös perustuslakimme lähtökohta verotukselle. Säädöksiä ei aina pystytä kirjoittamaan aukotto-

LAATIKKO 3.
ANSIOTULOVEROTUKSELLA ON VÄLIÄ

Työntekijöiden sijainnilla on vaikutusta arvioitaessa sitä, missä yrityksen päätöksenteon ja riskien kannon katsotaan tapahtuvan ja mihin maahan yrityksen verotettavaa tuloa kohdentuu.

Kun yhä useampaa työtä pystytään tekemään käytännössä missä päin maailmaa tahansa, ei ole itsestään selvää, että kansainvälisen yrityksen ulkomaalainen johtaja valitsee asemapaikakseen Suomen. Syrjäinen sijainti, puolen vuoden pimeys ja kireä ansiotuloverotus eivät aina puhu Suomeen sijoittautumisen puolesta – vaikka toisaalta maamme on turvallinen ja koulutusjärjestelmämme laadukas.

Se mihin esimerkiksi konsernin liiketoimintojen johto on sijoittautunut, saattaa vaikuttaa myös siihen, missä liiketoiminnan tulosta jatkossa verotetaan. Näin käy erityisesti silloin, jos yksittäisen liiketoiminnan johtajan ympärille alkaa kertyä laajempi keskittymä ihmisiä.*

Meillä, kuten monilla muillakin mailla, on voimassa erityinen ulkomaalaisille asiantuntijoille kohdennettu niin sanottu avainhenkilölaki. Suomessa lain soveltamisalan piiriin kuuluvaa henkilöä verotetaan työnantajan palveluksesta saaduista tuloista 35 prosentin tasaveron mukaan riippumatta tulojen määrästä. Säännöstä voidaan soveltaa enintään 48 kuukauden ajan.

Näille avainhenkilöille kohdennettu, normaalia alempi ansiotuloverotuksen taso on perusteltu, sillä nämä henkilöt eivät useimmiten hyödynnä verovaroin kustannettuja palveluja samalla tavalla kuin täällä pysyvästi asuvat.

Avainhenkilölailla pystytään osin vastaamaan kilpailuun ulkomaalaisista osaajista. Tässäkään kilvassa Suomella ei kuitenkaan ole kovin houkuttelevaa tarjousta esitettäväksi. Avainhenkilöille tarjotaan nimittäin monissa muissa maissa vielä paljon kevyempää verotusta. Esimerkiksi Tanskassa ulkomaisten avainhenkilöiden veroprosentti on 27, ja säännöstä voidaan soveltaa 84 kuukauden ajan.

---

* OECD:n BEPS-työssä on kiinnitetty siirtohinnoittelun osalta huomiota mm. aineettomaan omaisuuteen liittyvään arvonluontiin, jossa tunnistettiin ns. DEMPE-toimintojen päätöksenteon merkitys arvonluonnissa. DEMPE = Development, Enhancement, Maintenance, Protection, and Exploitation of intangible assets. Merkitsevää on tällöin se, missä em. toimintoihin liittyvät päätökset tehdään ja riskit kannetaan. Viime kädessä kyse on siitä, mihin ihmiset sijoittautuvat.

miksi, mutta lainsäädäntöömme ei saisi jäädä sääntelyvaiheessa sellaisia kohtia, joiden tulkinnassa on jo lain hyväksymisen hetkellä merkittäviä epäselvyyksiä.

Joskus lopullinen selvyys siitä, mitä tietty verosäännös todella tarkoittaa, on saatu vasta vuosien päästä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistua asian. Koko tämän ajan yritykset elävät epävarmuudessa lain tulkinnan suhteen.

Omat haasteensa lakien säätämiseen ja niiden tulkintaan tuo veropolitiikan kansainvälistyminen. Kansallisten linjausten lisäksi sovellettavaksi tulevat kansainväliset säännökset, ohjeistukset ja oikeustapaukset. Tällaisia ovat esimerkiksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ja malliverosopimuksen kommentaari sekä EU:n direktiivit ja EU-tuomioistuimen ratkaisut.

Veroriidat ovat pitkiä ja työläitä. Esimerkiksi viime vuoden lopulla korkein hallinto-oikeus ratkaisi yrityksen eduksi siirtohinnoittelua koskeneen riidan, joka koski vuosia 2006–2008.[18]

Aikatauluongelmia ei pitäisi vyöryttää yritysten niskaan.

Etenkin EU:n direktiiveihin perustuvat lainsäädäntömuutokset aiheuttavat toisinaan haasteita myös valtiovarainministeriölle ja Verohallinnolle. Näin käy erityisesti silloin, jos EU:ssa muutoksia on viety läpi äärimmäisen nopeassa aikataulussa poliittisen paineen alla. Aikatauluongelmia ei kuitenkaan pitäisi vyöryttää yritysten niskaan. Jos lakien kansallinen valmistelu venyy, yritykset saattavat saada tietoonsa säännösten sisällön vasta lain voimaantulon kynnyksellä.

Aina ei ole kyse edes ulkoapäin luodusta kiireestä, vaan lainvalmistelun hitaudesta. Esimerkiksi tämän vuoden alussa voimaan tullut väliyhteisölaki hyväksyttiin eduskunnassa vain kaksi viikkoa ennen kuin

sitä tuli jo noudattaa. Menettely oli yritysten kannalta kohtuuton, sillä asiaa koskevan direktiivin sisältö oli ollut ministeriön tiedossa jo kesällä 2016.[19]

Myös sillä on väliä, miten direktiivejä sovelletaan kansallisessa lainsäädännössä. Viimeaikaiset verotusta koskevat direktiivit sisältävät joitakin optioita, mikä tarkoittaa kansallista joustonvaraa. Niitä kannattaisi hyödyntää mahdollisimman laajasti, mikäli ne edistävät yritystoiminnan ja investointien edellytyksiä Suomessa.

Esimerkiksi uusiin korkovähennysoikeuden rajoituksiin (ks. Laatikko 4) olisi ollut mahdollista sisällyttää laajempi huojennus tietyille infrastruktuurihankkeille. Hyvän verojärjestelmän lähtökohta on laaja veropohja eli laaja tulojen veronalaisuus, mutta sen vastapainoksi liiketoiminnassa syntyneillä menoilla tulisi olla laaja vähennyskelpoisuus. Tietyt toimialat edellyttävät suuria investointeja, joista syntyvien kustannusten mahdollisiin verovähennyskelpoisuuden rajoituksiin tulee suhtautua kriittisesti.

VEROTUKSEN JA KIRJANPIDON NAPANUORAN KATKAISU

Verolainsäädännössämme on paljon kohtia, joita muuttamalla yritysten toimintaympäristöä voidaan parantaa ilman, että muutoksilla on mainittavia valtiontaloudellisia vaikutuksia. Yrityksille muutoksilla olisi kuitenkin esimerkiksi hallinnollisen taakan vähentäjänä merkitystä. Tällaisia verolainsäädännön huoltotöitä tulisi toteuttaa säännöllisesti.

Suomen verolainsäädäntö ei suoraan nojaudu kirjanpidon tilinpäätöksen mukaiseen tulokseen. Silti monet verolainsäädännön säännökset aiheuttavat käytännössä sen, että kansainväliset konsernit eivät voi tehdä suomalaisen yhtiön tilinpäätöstä kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisena.

Suomalaiset yhtiöt joutuvat laatimaan kirjanpitolakimme mukaisen tilinpäätöksen ainoastaan verotuksellisista syistä, kun taas EU:ssa sijaitsevien listattujen yhtiöiden on laadittava konsernitilinpäätöksensä IFRS-standardeja noudattaen.[20]

Hallinnollisesti tehokkaampaa olisi, jos IFRS-tilinpäätökseen pohjautuva verotus olisi tasa-arvoinen kirjanpitolain mukaisesti laaditun kanssa. Tämä myös edistäisi taloudellisten lukujen vertailtavuutta kansainvälisesti.

Suomessa konserniyhtiöiden välinen tappiontasaus on mahdollista antamalla konserniavustusta konserniyhtiöiden välillä. Konserniavus-

LAATIKKO 4.
UUSILLA KORKOVÄHENNYSOIKEUDEN RAJOITUKSILLA LIIAN LAAJA SOVELTAMISALA

Elinkeinotoiminnan verotettavaa tulosta laskettaessa tulot ovat Suomessa laajasti veronalaisia ja vastaavasti menot laajasti vähennyskelpoisia. Tämä pääsääntö on kirjoitettu elinkeinoverolain (EVL) 7 §:ään, jonka mukaan vähennyskelpoisia ovat elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset.

Verovuoden 2014 alusta korkomenojen vähennysoikeutta on Suomessa kuitenkin rajoitettu EVL 18 a §:n nojalla. Korkovähennysoikeuden rajoitukset tai erityiset alikapitalisointisäännökset ovat yleisesti hyväksytty tapa hillitä aggressiivista verosuunnittelua ja voitonsiirtoa ennen kaikkea etuyhteydessä toisiinsa olevien yritysten välillä.

Vuoden 2019 alusta voimaan astuivat uudet, EU:n veron kiertämisen estämistä koskevaan direktiiviin perustuvat korkovähennysrajoitukset, jotka laajentavat nykyisen sääntelyn soveltamisalaa huomattavasti.

Ongelmallisinta uusissa korkovähennysoikeuden rajoituksissa on se, että ne soveltuvat myös konsernin ulkopuoliselta, kolmannelta taholta otettuihin lainoihin ja niille maksettuihin korkoihin. Kuitenkaan tällaiset lainat (kuten tavalliset pankkilainat) eivät ole verosuunnittelun väline, vaan osa normaalia liiketoimintaa ja sen kasvua. Aggressiivisen verosuunnittelun ehkäisemiseksi tarkoitettu säännös osuukin siis monelta osin ohi maalinsa ja kasvattaa suomalaisten yritysten investointien kustannuksia, mikä voi vähentää investointien määrää Suomessa.

tuksen käyttö onkin yksi merkittävä syy sille, miksi suomalaiset yhtiöt eivät laadi IFRS-tilinpäätöstä. Konserniavustus on saajalleen veronalaista tuloa ja antajalleen verotuksessa vähennyskelpoista menoa.

Jotta annetun konserniavustuksen saa vähentää verotuksessa, edellytetään, että vastaavat kirjaukset on tehty antajan ja saajan kirjanpidossa. IFRS ei välttämättä mahdollista tällaisten kirjausten tekoa. Konserniavustus on hallinnollisesti varsin raskasta yrityksille ja monesti vastaavaan lopputulokseen pääsisi myös puhtaasti verolaskelmalla tehtävällä tappiontasauksella konserniyhtiöiden välillä. Tähän suuntaan tulisi pyrkiä.

Konserniavustuslakiin on joka tapauksessa tehtävä muutoksia, sillä maaliskuussa Euroopan komissio antoi Suomelle virallisen ilmoituksen, jossa se kehottaa Suomea saattamaan konserniavustusten verovähennyskelpoisuutta koskevat säännöt EU:n lainsäädännön mukaisiksi.[21] Tässä yhteydessä olisikin oiva sauma uudistaa kansallista tappiontasaussääntelyä, jotta siitä saataisiin tehokas ja toimiva.

VIRANOMAISTOIMINNAN PITÄÄ OLLA VAKAATA

Verotuksen ennustettavuuteen vaikuttaa merkittävästi viranomaistoiminta, esimerkiksi se, minkälaisia verotuspäätöksiä tehdään. Kansainvälisesti toimivien yritysten kannalta on ensiarvoisen tärkeää, että viranomaisten linja on vakaa ja yllätyksetön.

Verotuksen ennustettavuus on ajoittain säröillyt. Verottaja on aktiivisesti lähtenyt hakemaan uusia tulkintoja erityisesti siirtohinnoittelun osalta. Näissä tapauksissa Verohallinnon näkemys yrityksen liiketoimintamallista on saattanut erota täysin yrityksen omasta näkemyksestä. Pahimmillaan seurauksena on ollut pitkiä valitus- ja tuomioistuinprosesseja.[22]

Monet tapaukset ovat pohjimmiltaan näyttökysymyksiä ja oikeusprosesseissa ongelmaksi on noussut erityisesti verotuksen oikaisulautakuntien sekä hallinto-oikeuksien vero-osaamisen vaihteleva taso. Siksi monet riidat jatkuvat vuodesta toiseen ja saavat ratkaisunsa vasta korkeimmassa hallinto-oikeudessa.

Pitkät oikeusprosessit heikentävät koko suomalaista verojärjestelmää. Siksi pitäisi harkita uuden, erillisen verotuomioistuimen perustamista. Mallia voisi ottaa markkinaoikeudesta, joka on osoittautunut tehokkaaksi ratkaisijaksi kilpailu- ja kuluttajariidoissa (ks. Laatikko 5).

Pitkät oikeusprosessit heikentävät koko suomalaista verojärjestelmää.

Kaikkein tärkeintä olisi, että kotikentällä riideltäisiin vähemmän. Pitkittyneet riidat ovat johtaneet siihen, että monet yritykset kokevat Verohallinnon ikään kuin vastustajanaan. Näin ei pidä olla.

Verohallinto ei ole jäänyt kritiikin keskellä toimettomaksi, ja toimintamalleja onkin kehitetty oikeaan suuntaan. Verohallinto on pyrkinyt siirtymään enenevässä määrin jälkikäteisestä verovalvonnasta ennakoivaan toimintatapaan muun muassa ennakollisten keskustelujen ja yrityksille tarjottavan syvennetyn yhteistyömallin kautta. Lisäksi Verohallinto on aktiivisesti kehittänyt valtioiden välistä ennakollisen keskustelun mallia[23], jolla pyritään löytämään rajat ylittävissä tilanteissa yhteisymmärrys eri maiden verohallintojen välillä.

Yritykset ovat kokeneet ennakollisen toimintamallin varsin positiivisena uudistuksena. Parhaimmillaan veroriidat pystytään välttämään kokonaan. Ennakollisen toimintamallin onnistuminen edellyttää, että Verohallinnolla on käytettävissään riittävät ja osaavat resurssit. Hyvä yhteistyö verovelvollisten ja veroviranomaisten kesken on koko Suomen etu. Esimerkiksi rajat ylittävässä riitatilanteessa on hyvä, jos suomalainen yritys ja verottaja taistelevat samalla puolella, eivät toisiaan vastaan.

LAATIKKO 5.
SUOMI TARVITSEE VEROTUOMIOISTUIMEN

Verotuksen ennustettavuus ulottuu myös valitusprosessiin ja tuomioistuimiin. Parhaiten verotuksen ennustettavuus valitusprosessissa turvataan, kun asioita ovat ratkomassa veroasioihin syvällisesti perehtyneet tuomarit.

Korkeimmassa hallinto-oikeudessa veroasiat käsitellään jaostossa, jossa jäseninä on verotuksen parissa pitkän työuran tehneitä henkilöitä. Arvokkaana voidaan pitää myös sitä, että monella oikeusneuvoksella on kokemusta myös muusta kuin tuomioistuintyöskentelystä. Veroasioiden valitusprosessin ongelmat ovatkin ennen kaikkea oikaisulautakunta- ja hallinto-oikeusvaiheissa.

Tällä hetkellä hallinto-oikeuksille osoitetut valitukset jakautuvat yhtiön kotipaikan mukaan kuuteen eri hallinto-oikeuteen ympäri maan. Kaikkiin hallinto-oikeuksiin veroasioita ei kerry riittävästi, jotta osaamisen taso hallinto-oikeuksissa pystyttäisiin turvaamaan. Myös oikaisulautakuntien osaamisen taso vaihtelee. Joissakin lautakunnissa on jäseninä vero-oikeuden tohtoreita ja professoreja, toisissa taas puhtaasti maallikkojäseniä. Oikaisulautakuntien esittelymenettelyä on myös kritisoitu, koska esittelijältä ei vaadita samaa riippumattomuuden tasoa kuin tuomioistuimissa.

On myös erikoista, että Verohallinnon ratkaisuista voi valittaa taho, joka itse on osa Verohallintoa. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön* valitusoikeuden rajoittaminen pitäisikin ottaa nyt aloittavan hallituksen asialistalle. Rajoitus voitaisiin toteuttaa esimerkiksi siten, että valitusoikeus olisi vain hallinto-oikeuden ratkaisuista.

Tehokkain uudistus verotuksen valitusprosessin kehittämiseksi olisi erillisen verotuomioistuimen perustaminen hallinto-oikeuksien tilalle. Verotuomioistuin voisi toimia markkinaoikeuden tavoin, jolloin tuomioistuimen jäseniltä edellytettäisiin yleisten kelpoisuusvaatimusten lisäksi syvällistä osaamista vero-oikeudesta. Varsinaisten jäsenten lisäksi verotuomioistuimessa voisi olla sivutoimisia asiantuntijajäseniä, jotka voisivat olla perehtyneitä eri verolajeihin, siirtohinnoitteluun tai esimerkiksi arvostamiseen liittyviin kysymyksiin.

---

* Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön tehtävänä on valvoa valtion, kunnan, seurakunnan ja Kansaneläkelaitoksen oikeutta verotuksessa ja verotusta koskevassa muutoksenhaussa sekä hallintolaissa tai hallintolainkäyttölaissa tarkoitetussa muussa asiassa silloin, kun yksikkö katsoo, että se on lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa taikka verotus- tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi tarpeen, asia on taloudellisesti merkittävä tai veronsaajien oikeudenvalvonta muutoin sitä edellyttää.

VIITTEET

1 Kuluttajan asuinvaltio saa kuitenkin jo nyt osuutensa arvonlisäveron muodossa.

2 Ensimmäinen direktiiviehdotuksista (COM(2018) 147 final) pitää sisällään niin kutsutun pidemmän tähtäimen ratkaisun, jolla luotaisiin uusi, kuluttajan asuinvaltioon perustuva merkittävän digitaalisen läsnäolon käsite. Tällainen digitaalinen kiinteä toimipaikka muodostuisi EU:n jäsenvaltioon, jos kyseisessä valtiossa yrityksen liikevaihto ylittää seitsemän miljoonaa euroa, sen palveluilla on yli 100 000 käyttäjää tai sillä on yli 3 000 palvelusopimusta paikallisten yritysten kanssa. Ehdotus ei ole saavuttanut laajaa suosiota. Se vaikuttaisi käytännössä laajasti verotusoikeuden jakoon jäsenvaltioiden välillä, joten todennäköisesti osa jäsenmaista, mm. Suomi, menettäisi verotuloja.
Direktiiviehdotuksessa digitaalinen liiketoiminta on määritelty laajasti ja toteutuessaan direktiivi soveltuisikin lähes kaikkeen elinkeinotoimintaan: digitaalisilla palveluilla tarkoitetaan internetin tai sähköisen verkon välityksellä suoritettavia palveluita, jotka ovat luonteeltaan pääasiassa automatisoituja ja vain vähän ihmisen osallistumista vaativia ja joita ei voida suorittaa ilman tietotekniikkaa. Tällaisia ovat esimerkiksi digitaalisten tuotteiden myynti tai palvelut, joilla järjestetään yrityksille tai yksityishenkilöille läsnäolo sähköisessä verkossa (kuten verkkosivu tai -sivusto).
Toinen direktiiviehdotus (COM(2018) 148 final) tarjoaisi nopeasti käyttöönotettavan, väliaikaisen ratkaisun digiyritysten verottamiseksi, kunnes pitkäaikaisesta ratkaisusta päästään yhteisymmärrykseen. Direktiiviehdotuksessa esitetään kolmen prosentin veroa liikevaihdosta, joka muodostuu digitaalisen mainonnan, erilaisten välityspalvelujen sekä kuluttajadatan myynnistä.
Tällainen digivero (Digital Services Tax, DST) koskisi vain suuria konserneja, joiden maailmanlaajuinen liikevaihto on yli 750 miljoonaa euroa ja josta vähintään 50 miljoonaa euroa on veron alaista liikevaihtoa EU:n alueella. Digiveroon liittyisi lukuisia ongelmia. Vero perustuisi prosenttiosuuteen liikevaihdosta, jolloin tappiolliset yhtiöt olisivat joutuneet veron piiriin ja matalankin kannattavuuden toimijoilla veroaste olisi hyvin korkea, joten se ei kannustaisi kasvuun. Esimerkiksi viiden prosentin voittotasolla kolmen prosentin vero liikevaihdosta tarkoittaisi 80 prosentin veroastetta.

3 OECD julkaisi 16.3.2018 väliraportin suosituksista digitaalisen liiketoiminnan verottamiseksi. Toinen väliraportti julkaistaan alustavasti kesällä 2019 ja lopullista raporttia odotetaan julkaistavaksi viimeistään vuonna 2020. Ks. OECD (2018)

4 Ks. OECD (2019a).

5 Niin kutsuttu marketing intangibles -ehdotus on yksi OECD:n alustavista vaihtoehdoista digitaalisen liiketoiminnan verottamiseksi. Sen myötä siirtohinnoittelu- ja tulon allokointisäännöksiä uudistettaisiin niin, että tuotteen kulutusmaassa tehdyt markkinointitoimet (tuotteen brändäys) vaikuttaisivat siten, että tuotteen/palveluiden myyntimaahan kertyisi enemmän verotettavaa tuloa.

Taustalla on ajatus siitä, että esimerkiksi brändin arvo syntyy kuluttajien mielessä ja siksi kuluttajien asuinvaltiolla tulisi olla suurempi osuus verotusoikeudesta.

6 OECD:n BEPS-hankkeen (Base Erosion and Profit Shifting, OECD:n hanke veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron ehkäisemiseksi, joka pitää sisällään 15 erilaista toimenpidesuositusta, ks. http://www.oecd.org/tax/beps/) työ jatkuu aktiivisena edelleen ja esimerkiksi verosopimusten sisältöä on kehitetty niin kutsutun monenvälisen yleissopimuksen (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, ”Multilateral Instrument” tai ”MLI”) avulla, joka Suomen osalta astuu voimaan kesäkuun alusta.

7 Verotuksen vuosittainen maakohtainen raportointi (Country-by-Country Reporting, CbCR) on pakollista suurille konserneille. Rajat ylittävien verojärjestelyjen raportointia koskeva direktiivi (2018/822/EU) on tullut voimaan kesäkuussa 2018 ja raportointivelvollisuus alkaa kesällä 2020. Automaattisen erotietojenvaihdon osalta Suomea velvoittavat mm. OECD-maiden yhteinen raportointistandardi CRS, EU:n direktiivimuutos DAC2 sekä FATCA-sopimus Yhdysvaltojen kanssa.
EU:n veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi sisältää säännökset koskien korkovähennysoikeuden rajoituksia, väliyhteisösääntelyä, maastapoistumisverotusta, hybriditilanteita sekä yleisen veronkierron vastaisen säännöksen. Osa direktiivin pakottavasta sääntelystä on saatettu voimaan tämän vuoden alusta, osa toimeenpannaan vielä tämän vuoden aikana. Lisätietoa EU:n toimista veronvälttelyn ehkäisemiseksi löytyy osoitteesta https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax_en.

8 CCTB = Common Corporate Tax Base. Ks. direktiiviehdotus COM (2016) 685 final.

9 CCCTB = Common Consolidated Corporate Tax Base. Ks. direktiiviehdotus C (2016)3 final.

10 Direktiiviehdotuksen mukainen jakokaava:

$$\text{Share A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^{A}}{\text{Sales}^{Group}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^{A}}{\text{Payroll}^{Group}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^{A}}{\text{No of employees}^{Group}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^{A}}{\text{Assets}^{Group}} \right) * \text{Con'd Tax Base}$$

11 Esimerkiksi jotkin valtiot ovat jo ottaneet tai ovat ottamassa käyttöön kansallisen digiveron, sillä ne eivät ole halukkaita odottamaan yhteistä ratkaisua joko EU:n tai OECD:n toimesta. Tällaisia valtioita ovat esimerkiksi Ranska, Italia, Espanja ja Iso-Britannia.

12 Tämän raportin kirjoittamista tukeneen asiantuntijaryhmän edustamien suomalaisten monikansallisten yritysten liikevaihdosta yhteensä alle 20 prosenttia kertyi Suomesta. Näiden yritysten yhteenlasketusta henkilöstömäärästä vain noin 10 prosenttia sijaitsi Suomessa. Luvut ovat vuodelta 2017.

13 Euroopan komission digiveroehdotukset ovat saaneet osakseen paljon vastustusta ja niiden etenemisen todennäköisyys näyttää yhä vähäisemmältä. Suomi on yhdessä esimerkiksi Ruotsin ja Tanskan kanssa vastustanut hankkeita kiitettävän aktiivisesti.

14 Komissio julkaisi 15.1.2019 tiedonannon, jossa se esittää vaiheittaista siirtymistä yksimielisyysvaatimuksesta määräenemmistöpäätöksentekoon veroasioissa EU:ssa (Qualified Majority Voting).

15 Ks. esim. Deloitten Teknologiateollisuus ry:lle tekemä selvitys Ohjelmistotulojen kaksinkertainen verotus – ongelma ja ratkaisuehdotuksia. Pelkästään selvitystä varten tehtyyn kyselyyn vastanneille 62:lle Teknologiateollisuuden jäsenyritykselle aiheutunut kaksinkertaisen verotuksen yhteismäärä vuosina 2012–2016 oli yli 280 miljoonaa euroa. Valtaosa tästä summasta johtui yritysten tappiollisuudesta Suomessa. Kuitenkin yli 33 miljoonaa euroa kahdenkertaisesta verotuksesta oli seurausta siitä, että Suomi katsoi lähdeveron perityn verosopimuksen vastaisesti. https://teknologiateollisuus.fi/sites/default/files/file_attachments/ohjelmistotulojen_kaksinkertainen_verotus_-_ongelmia_ja_ratkaisuehdotuksia.pdf

16 Esim. EU:n direktiivi riidanratkaisumekanismeista, jonka nojalla EU-valtioiden välisiin veroriitoihin kohdistuu jatkossa lähes aina pakkoarbitraatio, elleivät valtiot pääse erimielisyydestä muutoin sopimukseen. Direktiivin kansallinen toimeenpano on hyväksytty eduskunnassa 12.2.2019, ks. HE 208/2018 vp.
OECD:n monenkeskiseen yleissopimukseen (MLI) sisältyy pakkoarbitraatiota koskeva klausuuli, johon Suomi on sitoutunut. Siltä osin kuin toinen valtio on myös tähän sitoutunut, saadaan verosopimustilanteissa valtioiden väliset veroriidat ratkaistua ja kaksinkertainen verotus poistettua. Monenkeskinen yleissopimus astuu Suomen osalta voimaan 1.6.2019. Ks. Laki veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron estämiseksi verosopimuksiin toteuttavista toimenpiteistä tehdystä monenvälisestä yleissopimuksesta (231/2019).

17 Elinkeinoverolakia muutettiin vuoden 2014 alusta niin, että edustusmenoja ei voinut enää lainkaan vähentää verotettavaa tulosta laskettaessa. Kuitenkin heti seuraavan vuoden alusta 50 prosentin vähennyskelpoisuus palautettiin lakiin osana suomalaisille kasvua, yrittäjyyttä, työpaikkoja ja hyvinvointia lisäävänä toimena (HE 122/2014 vp).
Vuosina 2013–2014 oli voimassa tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys. Elinkeinotoiminnan tulosta sai tehdä lisävähennyksen, jonka määrä oli 100 prosenttia työntekijöille maksetuista, yrityksen omaan liiketoimintaan liittyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan välittömistä palkoista. Lisävähennyksen enimmäismäärä oli 400 000 euroa ja alaraja 15 000 euroa. Alun perin laki tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä piti olla voimassa vuoden 2015 loppuun, mutta valtioneuvosto päätti keväällä 2013, että lain voimassaoloaikaa lyhennetään vuodella.
Lisäksi tuotannollisten investointien korotetuista poistoista verovuosina 2013–2016 annetun lain mukaan elinkeinotoimintaa harjoittavalla verovelvollisella oli oikeus tehdä korotetut poistot kalenterivuosina 2013–2016 käyttöön otettujen tehdas- ja työpa-

jarakennusten sekä tehtaassa ja työpajassa käytettävien koneiden tai laitteiden hankintamenoista. Laki koski ensin verovuosia 2013–2015, sitten 2013–2014 ja lopulta verovuosia 2013–2016. Lakia edelsi tuotannollisten investointien väliaikaisesti korotetuista poistoista annettu laki, joka koski vuosina 2009 ja 2010 tehtyjä investointeja.

18 Kyseessä ratkaisu KHO:2018:173, jossa Verohallinto oli oikaissut verotusta yhtiön vahingoksi, koska verottaja oli ollut eri mieltä sovellettavasta siirtohinnoittelumenetelmästä. KHO kumosi verottajan ja alempien oikeusasteiden verotuspäätöksen. Yhtiö säästyi kymmenien miljoonien jälkiveroilta.
Myös esimerkiksi ratkaisuissa KHO:2014:119 ja KHO:2017:145 verovelvollinen on voittanut siirtohinnoittelua koskevan valituksensa.

19 On kohtuutonta, että esimerkiksi 1.1.2019 voimaan tullut väliyhteisölaki on hyväksytty eduskunnassa vasta 18.12.2018. Asiaa koskeva direktiivi annettiin kuitenkin jo kesällä 2016.

20 Valtiovarainministeriön jo vuonna 2005 asettaman yritysverotuksen kehittämistyöryhmän tehtävänä oli esittää ratkaisuja yritysverotuksen kehittämiseksi siten, ettei verojärjestelmä muodostuisi esteeksi IFRS-standardien mukaisen tilinpäätöksen laatimiselle erillisyhtiössä. Valtiovarainministeriön vero-osaston ylijohtaja Terhi Järvikare toimi tuolloin työryhmän sihteerinä. Työryhmä julkaisi työryhmämuistionsa ”Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus” maaliskuussa 2016 (ks. https://vm.fi/dms-portlet/document/o/395121). Verotuksen ja IFRS:n yhteensovittamisessa ei kuitenkaan tähän päivään mennessä ole käytännössä lainkaan edetty. Olisi korkea aika ottaa asia seuraavan hallituksen agendalle.

21 Ks. Euroopan komission tiedote: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-19-1472_fi.htm. Suomen nykyinen lainsäädäntö ei mahdollista muissa EU- ja ETA-valtioissa kotipaikkaansa pitäville sidosyrityksille suoritettavien konserniavustusten verovähennyskelpoisuutta siltä osin kuin ne kattavat sidosyrityksille aiheutuvat lopulliset tappiot. Tämä kotimaisten yritysten erilainen kohtelu on vastoin sijoittautumisvapautta (SEUT-sopimuksen 49 artikla ja ETA-sopimuksen 31 artikla).

22 Esimerkkinä jo edellä mainittu ratkaisu KHO:2018:173, jossa verottaja hävisi siirtohintariidan, joka oli kestänyt seitsemän vuotta. Koko tämän ajan yritys eli epävarmuudessa asian suhteen. Vastaavia riitoja on tälläkin hetkellä käynnissä kymmenkunta eri oikeusasteissa.

23 Niin kutsuttu Cross-Border Dialogue, lue lisää: https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/konserniverokeskuksessa_hoidetaan_suome/pre-emptive-discussion-and-cross-border-dialogue/

KIRJALLISUUS

COPENHAGEN Economics (2019). Future Taxation of Company Profits: What to do with intangibles? https://www.copenhageneconomics.com/publications/publication/future-taxation-of-company-profits-what-to-do-with-intangibles

DELOITTE (2018). Ohjelmistotulojen kaksinkertainen verotus – ongelma ja ratkaisuehdotuksia, https://teknologiateollisuus.fi/sites/default/files/file_attachments/ohjelmistotulojen_kaksinkertainen_verotus_-_ongelmia_ja_ratkaisuehdotuksia.pdf

DELOITTE (2019). Taj publie une étude de l'impact économique du projet de loi pour la taxation du numérique, https://taj-strategie.fr/taj-publie-etude-de-limpact-economique-projet-de-loi-taxation-numerique/

EUROOPAN komissio (2019a). Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en

EUROOPAN komissio (2019b). Company Tax, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax_en

EUROOPAN komissio (2019c). Fair Taxation of the Digital Economy, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

EUROOPAN komissio: (2019d). The Impact of the CCTB on the Effective Tax Burden of Corporations: results from the Tax Analyzer Model, Working Paper No 75, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_75.pdf

IMF (2019). Corporate Taxation in the Global Economy, https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650

OECD (2018). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris,http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en

OECD (2019a). Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf

OECD (2019b). Base erosion and profit shifting, http://www.oecd.org/tax/beps/

OXFORD International Tax Group (2019). Residual profit allocation by income, http://eureka.sbs.ox.ac.uk/7312/1/WP1901.pdf

VALTIOVARAINMINISTERIÖ (2006). Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus – yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005, Työryhmämuistioita 4/2006. https://vm.fi/dms-portlet/document/0/395121

VALTIOVARAINMINISTERIÖ (2019a). BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportti, https://vm.fi/julkaisu?pubid=20402

VALTIOVARAINMINISTERIÖ (2019b). Eri sijoitusmuotojen verokohtelu, https://vm.fi/julkaisu?pubid=26201

VALTIOVARAINMINISTERIÖ (2019c). Yritysverotuksen asiantuntijatyöryhmän raportti, https://vm.fi/julkaisu?pubid=17401

EVA Raportin *Kenelle verot kuuluvat* ovat kirjoittaneet asiantuntija Ella Lammi (vas.) ja johtaja Virpi Pasanen Deloitte Oy:n vero- ja lakipalveluista.

EVA Raportin tekoa tukenut verojohtajien asiantuntijaryhmä. Takarivissä (vasemmalta oikealle): Heikki Puomila, Kai Sajalahti, Nina Leväjärvi, Tommi Etholén, Anssi Vesama, Lari Hintsanen ja Titta Heikkinen. Etualalla (vasemmalta oikealle) Timo Ohvo, Reijo Salo ja Taru Taajamaa.

Yritykset kyllä pärjäisivät, mutta Suomen valtio häviäisi, jos kansainvälinen yritysverotuksen harmonisointi etenisi.

VALTIOT KILPAILEVAT SIITÄ, mikä maa saa yritystoiminnasta kertyvät verotuotot. Kansainvälisen verotuksen uudistushankkeet, kuten digiverotus, eivät välttämättä palvele Suomen etua. Verotuksen harmonisointipyrkimykset eivät liioin hyödyttäisi meitä.

Kenelle verot kuuluvat tarkastelee yritysverotusta sekä kansainvälisten yritysten että valtion edun näkökulmasta. Johtaja Virpi Pasanen ja asiantuntija Ella Lammi käyvät raportissa läpi kansainvälisen yritysverojärjestelmän kehityssuuntia ja kertovat, miten Suomen kannattaisi asemoida itsensä kisassa veroista.

Raportti suosittaa pitämään kiinni nykyisestä verojärjestelmästä. Suomen ei pidä edistää kansainvälisellä tasolla sellaista sääntelyä ja veroratkaisuja, joilla se ampuisi itseään jalkaan.

ISBN 978-951-628-722-8