

Asia: VN/18411/2025

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 ja 7 §:n ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 4 ja 6 §:n muuttamisesta

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Verohallinnon lausuntoa HE-luonnoksesta koskien tulon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle.

Esityksessä ehdotetaan, että TVL:ään otettaisiin aikaisempaa tarkemmat säännökset tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle. Lisäksi EVL:ää ehdotetaan muutettavaksi siten, että laissa nimenomaisesti säädettäisiin yritysten osien välisten sisäisten suoritusten huomioon ottamisesta verotettavan tulon laskennassa. Lakia kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta ehdotetaan puolestaan muutettavaksi siten, että TVL:ään ehdotetut säännökset otetaan huomioon myös sovellettaessa hyvitysmenetelmää kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa Suomessa, kun yleisesti verovelvollisella on kiinteä toimipaikka ulkomailla verosopimusvaltiossa.

Ehdotetun sääntelykokonaisuuden voidaan katsoa täyttävän sille asetetut tavoitteet. Verohallinto pitää ehdotettua sääntelyä tarpeellisenä ja tarkoituksenmukaisena.

Vaikka lakiluonnoksen keskeisenä tavoitteena on mahdollistaa OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaavan liiketuloartiklan käyttöönotto Suomen verosopimuksissa, on tarkentava sääntely tärkeää myös silloin, kun verosopimus sisältää muun kuin vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaavan liiketuloartiklan. Oletettavaa on, että lakimuutoksen jälkeenkin valtaosassa Suomen verosopimuksista säilyy vuoden 2008 tai sitä vanhempien mallien mukainen liiketuloartikla. Luonnoksen mukaan myös tällöin voidaan ottaa huomioon yrityksen sisäiset laskennalliset erät verosopimuksen sallimissa rajoissa. Tämä on tärkeä tarkennus, joka selkeyttää nykyistä oikeustilaa.

Verohallinto esittää lisäksi yksityiskohtaisempia huomioita esitysluonnoksesta.

ERI SÄÄNNÖSTEN VÄLINEN ETUSIAJÄRJESTYS

Luonnoksessa on tuotu esiin ehdotusten suhde muuhun verosääntelyyn koskien lähinnä VML:n siirtohinnoitteluoikaisuun, lähdeverolakiin ja hybridilakiin.

Hybridijärjestelyjä koskevan hallituksen esityksen 68/2019 vp (s. 28) mukaan hybridisääntelyä sovelletaan ensi sijassa suhteessa EVL:n korkovähennysoikeuden rajoittamista koskevaan sääntelyyn ja VML:n siirtohinnoitteluoikaisua koskevaan sääntelyyn. Hybridisäännöksissä tarkastellaan suorituksen luonnetta veropohjaan sisältyvänä eränä, kun taas korkovähennysoikeuden rajoittamista (EVL 18 a §) ja siirtohinnoittelua koskevissa säännöksissä (VML 31 §) tarkastellaan veropohjaan sisältyvien erien määrää. Esimerkiksi korkovähennysoikeuden rajoitusta voidaan soveltaa koron määrään, joka jää jäljelle hybridisäännöksen soveltamisen jälkeen. Hybridilakia sovelletaan myös ensisijaisesti suhteessa yleiseen veronkiertämistä koskevaan säännökseen (VML 28 §). Korkovähennysrajoitusta, siirtohinnoittelua ja yleistä veron kiertämisen estämistä koskevia säännöksiä voidaan näin ollen soveltaa, jos säännösten soveltamisedellytykset täyttyvät ottaen huomioon hybridisäännöksen soveltamisen jälkeisen tilanteen.

On lisäksi huomionarvoista, että väliyhteisölain (VYL) perusteella yhteisön verotettavaksi tuloksi katsotaan osuus yhteisön omistaman väliyhteisön tulosta. VYL:ia sovelletaan Suomessa yleisesti verovelvollisten lisäksi tietyin edellytyksin myös rajoitetusti verovelvollisiin. VYL 1 §:n mukaan osuus ulkomaisen väliyhteisön tuloon on rajoitetusti verovelvollisen veronalaista tuloa, jos osuus liittyy rajoitetusti verovelvollisen Suomessa olevaan TVL 13 a §:ssä tarkoitettuun kiinteään toimipaikkaan. VYL:n perusteella verotettava tulo on Suomessa veropohjaan sisältyvää tuloa, joka otetaan huomioon hybridisäännöksiä sovellettaessa. Tilanteissa, joissa Suomen verotuksessa voi tulla sovellettavaksi sekä hybridilain että väliyhteisölain säännökset, väliyhteisösääntelyä sovelletaan hallituksen esityksen 68/2019 mukaan ensisijaisesti suhteessa hybridisääntelyyn.

Verohallinto esittääkin, että HE:ssä selvennettäisiin tarkemmin eri rajoittavien säännösten soveltumisjärjestystä tilanteissa, joissa useampi säännös on potentiaalisesti sovellettavissa.

KORKOJEN VÄHENNYSKELPOISUUS JA LASKENNALLISET ERÄT

Luonnoksessa on viitattu korkorajoitussäännösten soveltumiseen seuraavasti (s. 39):

”Laskennallisten korkojen vähennyskelpoisuus määräytyisi vastaavasti kuin ulkopuoliselle suoritettujen korkojen vähennyskelpoisuus ja niihin voisi muun ohessa tulla sovellettavaksi elinkeinoverolain 18 a §:ään sisältyvä korkojen vähennyskelpoisuutta rajoittava sääntely. Kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välisiä laskennallisia korkoja pidettäisiin konserniyhteydessä oleville osapuolille suoritettuina korkoina, kun sovelletaan korkojen vähennyskelpoisuutta rajoittavaa elinkeinoverolain 18 a §:ää.”

Nykyisen oikeus- ja verotuskäytännön mukaan korkorajoitussäännöksiä ei lähtökohtaisesti sovelleta fiktiivisiin/laskennallisiin tai realisoitumattomiin eriin (esim. KVL 2/2024) riippumatta siitä, ovatko kyseiset erät EVL:n mukaan veronalaisia tai vähennyskelpoisia. Verohallinto pitää valittua ratkaisua kuitenkin perusteltuna OECD:n lähestymistavan tavoitteet huomioiden.

YLEISESTI VEROVELVOLLISTEN KIINTEÄT TOIMIPAIKAT

HE-luonnoksessa todetaan (s. 38), että EVL:n sääntelyä sovellettaisiin vain rajoitetusti verovelvollisten Suomessa sijaitseviin toimipaikkoihin.

Tämä voi synnyttää epäselvyyttä tilanteissa, joissa ulkomainen yhteisö on Suomessa yleisesti verovelvollinen, mutta verosopimusta sovellettaessa katsotaan asuvaksi toisessa valtiossa. Suomella voi tällöin olla verotusoikeus verosopimuksen mukaan tänne muodostuvan kiinteän toimipaikan perusteella sen tulon osalta, joka kohdistuu kiinteään toimipaikkaan. Esityksessä olisi hyvä selvittää, onko sääntelyn tarkoitus kattaa myös tällaiset ns. kaksoisasujatilanteet, joissa Suomen verotusoikeus perustuu täällä olevaan kiinteään toimipaikkaan.

VEROSOPIMUKSETTOMAT TILANTEET

Ehdotetun TVL 9 § b §:n 3 momentti sääntelee verosopimuksettomista tilanteista. Momentti vastaa sisällöltään OECD:n vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa. HE-luonnoksen mukaan (s. 38) käytännössä tulon kohdistaminen tapahtuisi usein samoin kuin 2 momentin mukaisessa tulon kohdistamisessa, kun Suomen verosopimukset pääsääntöisesti sisältävät OECD:n vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaavia liiketuloartikloja.

Verohallinto esittää, että vaihtoehtoisesti verosopimuksettomissa tilanteissa olisi mahdollista soveltaa myös vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaista lähestymistapaa. Tämä yksinkertaistaisi sääntelyä.

Pääjohtaja

Markku Heikura

Johtava asiantuntija

Lauri Luukkonen

Luukkonen Lauri
Verohallinto