

Lausunto

22.08.2025

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

Asia: Lausuntopyyntö luonnoksesta Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 ja 7 §:n ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 4 ja 6 §:n muuttamisesta (luonnos 30.6.2025), lausuntopyynnön diaarinumero: VN/18411/2025

Kiitos mahdollisuudesta antaa lausunto asiassa. Lausuntonani esitän seuraavaa:

Luonnoksen mukaan esityksen tavoitteena on, että kansallinen sääntely, vastatessaan OECD:n malliverosopimuksen vuoden 2010 liiketuloartiklaa, vahvistaa markkinaehtoperiaatteen sekä erillisen yrityksen periaatteen merkitystä kohdistettaessa tuloa kiinteälle toimipaikalle.

Luonnoksen mukaan liiketulon verottamisesta tulisi tulevaisuudessa säätää kansallisesti kolmella eri tavalla (TVL 9 b §), jotta erityisesti OECD:n 2010 alkaen olevan määräyksen mukainen verotus voitaisiin toteuttaa tulevaisuudessa myös kansallisen lain perusteella. Sen lisäksi, että sääntelyn tulee olla mahdollisimman yksityiskohtaista, sääntelyn tulee samalla olla mahdollisimman yksinkertaista ja selkeää. Vaikka keskeistä on pyrkiä tekemään riittävän yksityiskohtaista sääntelyä, jotta vältettäisiin erilaiset tulkintaongelmat, samalla lainsäädännössä on keskeistä vaalia sääntelyn yksinkertaisuutta ja selkeyttä, sekä osaltaan luottaa siihen, että lainsoveltajat myös tulkitsevat säännöksiä lainsäätäjän tarkoituksen mukaisella tavalla. On myös muistettava, että monimutkaiset ja/tai moniulotteiset säännökset saattavat osaltaan aiheuttaa tulkinnanvaraisuutta ja mahdollisuuksia tehdä tulkintaa, joka ei ole lain eikä lainsäätäjän tarkoitus.

Luonnoksesta jää epäselväksi, miksi nimenomaisesti liiketulon verotuksen osalta säädettäisiin näin moniulotteisesti, käytännössä monimutkaisesti, ja ns. kolminkertaisesti toteutetulla sääntelyllä kansallisessa laissa (2010 OECD:n malliversio, poikkeava malliversio, verosopimukseton tilanne). Kansainvälisessä tuloverotuksessa on tyypillistä, että eri verotustilanteissa sovelletaan erisältöisiä verosopimuksia, jotka pohjautuvat erilaisiin malliverosopimuksen versioihin. Esimerkiksi siirtohinnoittelutilanteissa, rojaltin verotuksessa, ja kiinteän toimipaikan muodostumistilanteissa on tyypillistä, että verotuksessa on otettava huomioon verosopimusten eri sisältö, jotka osaltaan saattavat pohjautua eri malliverosopimusten versioihin, tai kysymys on tilanteesta, johon ei sovelleta verosopimusta. Tästä huolimatta, säädettäessä kansallisesti erilaisten tulojen verotuksesta, kansalliseen lainsäädäntöön ei ole ollut tarvetta säätää erilaisia säännöksiä riippuen siitä, sovelletaanko tilanteessa johonkin malliverosopimukseen versioon pohjautuvaa verosopimusta, vai onko kyse tilanteesta, johon ei sovelleta verosopimusta.

Luonnoksessa ei analysoida sitä, miten tulevaisuudessa tehtävät muutokset ja OECD:n malliverosopimuksen mahdolliset uudet versiot huomioitaisiin luonnoksen mukaisessa sääntelyssä. Oletettavasti tarkoitus ei ole, että sääntely lukittaisiin pelkästään tiettyyn OECD:n versioon, joka olisi muusta kansallisesta sääntelystä poikkeavaa, vaan kysymys olisi dynaamisen tulkinnan mahdollistamisesta myös tämän sääntelyn osalta (dynaamisesta tulkinnasta, ks. esimerkiksi allekirjoittaneen referee-artikkeli: Nissinen, Verosopimusrikkomus osa I, Verotus 2/2021).

Luonnoksesta jää epäselväksi, miksi verosopimuksettomaan tilanteeseen tarvittaisiin omaa sääntelyä, ja millä tavalla verosopimukseton tilanne poikkeaisi verosopimustilanteen verotuksesta. Kuten luonnoksestakin näyttäisi ilmenevän, käytännössä verosopimuksettomassa tilanteessa verotus olisi vastaavaa kuin verosopimustilanteissa. Luonnoksessa ei huomioida, että verosopimuksettomassa tilanteessa kansallinen verotusoikeus ei myöskään edes edellytä kiinteän toimipaikan muodostumista, vaan kansallinen verotusoikeus liike-tuloon on laajempi. Asiasta on löydettävissä näkökulmia allekirjoittaneen väitöskirjasta 2019, joka keskittyi osaltaan tämän kysymyksen analysoimiseen.

Edellä kerrottu epäselvyys heijastuu luonnoksessa oleviin säännösehdotuksiin, mikä säädännäiseen oikeuteen perustuvassa järjestelmässä on ongelmallista (säädännäisestä oikeudesta, ks. esim. allekirjoittaneen väitöskirja, Nissinen 2019, s. 35). Luonnoksessa jää epäselväksi pelkästään säännöksiä tarkastelemalla, millä tavalla TVL 9 b §:n eri momentit eroaisivat toisistaan. Esimerkiksi ainoastaan 1 momentissa todetaan ”erityisesti sen toimista yrityksen muiden osien kanssa”. Oletettavasti toimet yrityksen muiden osioiden kanssa tulee huomioida myös 3 momenttia sovellettaessa, vaikka tätä ei ole todettu 3 momentissa. Jos asiaa tarkastellaan 3 momentin perusteella, siinä muun muassa todetaan, että ”menot, riippumatta siitä, ovatko ne syntyneet siinä valtiossa, jossa kiinteä toimipaikka on, vai muualla”. Oletettavasti tätä periaatetta sovelletaan myös 1 momenttia sovellettaessa, vaikka tätä ei mainita 1 momentissa. Momenttien samankaltaisuus herättää kysymyksiä, jotka voivat aiheuttaa tarpeettomia tulkintaongelmia.

TVL 9 b §:n 2 momentin osalta taas todetaan, että ”määräykset poikkeavat ... tällaisten verosopimuksen määräysten mukaisesti”. Verosopimuksen määräykset tulee aina ottaa huomioon riippumatta siitä, miten kansallisesti asiasta on säädetty (esim. siirtohinnoittelutilanteet, rojaltimääritelmiä, KTP:n muodostuminen jne.). Epäselväksi jää, miksi KTP:n liike-tulon osalta tarvittaisiin tulevaisuudessa erityinen maininta siitä, että liike-tulon verotus tulisi toteuttaa verosopimustilanteissa verosopimuksen määräysten mukaisesti. Voitaisiin esittää, että suunniteltu muutos tarkoittaisi, että kaikissa tilanteissa, jossa tällaista sääntelyä ei olisi, Suomen kansallista lakia tulisi tulkita niin, että verotusta ei tulisi toteuttaa ”verosopimuksen määräysten mukaisesti”, mikä olisi vastoin verosopimusten tarkoitusta. Luonnosteltujen säännösten poikkeuksellisuutta kuvaa osaltaan lisäksi se, että ”verosopimuksen määräinen verotus” on todettu yleisesti TVL 135 §:ssä kaikissa tilanteissa, jossa verosopimusta sovelletaan (”Tällaisten sopimusten perusteella toimitetun verotuksen on katsottava tapahtuneen tämän lain mukaan”).

Osaltaan edellä kerrottua kolminkertaista TVL 9 b §:n sääntelyä heijastaa se, että luonnoksessa kansallisen lain ja verosopimuksen välisestä hierarkkisuudesta puhutaan epäselvästi. Luonnoksesta ja sen esitetyistä säännösluonnoksista voi saada jopa sen käsityksen, että luonnoksessa esitettäisiin, että Suomi ei tulevaisuudessa automaattisesti enää soveltaisi voimassa olevan verosopimuksen määräyksiä, koska ne ovat luonnoksessa esitetty ”hierarkkisesti samanarvoiseksi”, joka edellyttäisi tulevaisuudessa kaikkien tulojen osalta sitä, että verosopimuksen määräykset otettaisiin huomioon ainoastaan, jos kansallisesti on erikseen todettu ”verosopimuksen määräysten mukaisesti” tai muu vastaava toteamus. Kun luonnoksessa puhutaan samanarvoisesta hierarkkisuudesta, keskeistä olisi tässä yhteydessä tuoda esille vähintäänkin TVL 135 §:n merkitys asiassa eikä pelkästään todeta, että ”käytännössä kuitenkin verosopimuksille on annettava etusija”. Se että TVL 135 § huomioidaan luonnoksen tekstissä ainoastaan ensimmäisessä lauseessa, mistä ei edes ilmene edellä todettu TVL 135 §:n sisältämä asia, ei ole riittävällä tavalla esitetty luonnoksessa. Näkemys verosopimuksen ja kansallisen lain hierarkkisesta samanarvoisuudesta kaipaisi yksityiskohtaisempia perusteluja, jossa olisi otettu huomioon muun muassa TVL 135 §:n sisältö sekä asiaan liittyvä oikeuskäytäntö (esim. KHO:2002:26, KHO 2023:32) ml. se, onko kyseessä käytäntö vai selkeä säännöksiin pohjautuva hierarkia. Tarkoituksenmukaista on lisäksi huomioida luonnoksessakin mainittu yleinen lähdeverolain 1 §:n 3 momentti, minkä sisältö ei rajoitu mihinkään tiettyyn yksittäiseen tuloon tai ns. tulotyyppiin.

Luonnoksessa käytetään muotoiluja ”Lähtökohtaisesti verosopimukset vain rajoittavat kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusoikeutta.”, sekä ”verosopimukset voivat ... ainoastaan rajoittaa kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusoikeutta”. Toteamuksia (”lähtökohtaisesti” vai ”voivat ainoastaan”) on toivottavaa yhdenmukaistaa.

Yksinkertaisempien ratkaisuvaihtojen arviointia hankaloittaa osaltaan se, että luonnoksessa oleva oikeusvertailun tieto olisi toivottavaa olla yksityiskohtaisempi. Oikeusvertailua koskevan osion perusteella näyttäisi, että liike-tulon kansallisesta verotuksesta on säädetty muissa valtioissa huomattavasti yksinkertaisemmin kuin nyt suunniteltu toteutus, joka ottaa huomioon myös OECD:n 2010 version. Esimerkiksi Ruotsin osalta oikeusvertailussa tuodaan esille kaksi säännöstä, jossa

asiasta säännellään. Luonnoksesta ei selviä, miksi tällaiset yksinkertaisemmat ratkaisut eivät olisi mahdollisia, jotka toteuttaisivat sääntelyn yksinkertaisuutta ja selkeyttä, ja mahdollisesti vähentäisivät tulkintakysymyksiä ilman, että säännöksiä kuitenkaan sovellettaisiin lainsäätäjän tarkoituksen vastaisesti. Yksityiskohtaisempi oikeusvertailu olisi ollut toivottavaa erilaisten sääntelyvaihtoehtoratkaisujen arvioimiseksi (mm. muiden valtioiden säännösten konkreettinen avaaminen luonnokseen, ei pelkkää viittaus tai sanallinen selostus säännöksestä). Luonnoksesta ei ilmene analyysia siitä, miksi myös Suomessa ei voitaisi asiasta säätää Norjan tapaan ns. yleisillä säännöksillä tai lähinnä korostaen ns. erillisen yhtiön periaatetta KTP:n tuloa verotettaessa. Verojärjestelmän yksinkertaisuuden säilyttäminen ja sitä kautta sääntelyn riittävää yksinkertaisuutta tulisi vaalia.

Kuten luonnoksessakin on tuotu esille, syrjintäkieltoartiklan mukaan kiinteiden toimipaikkojen verotus ei saa olla ankarampaa kuin vastaavassa tilanteessa olevan saman luonteisen yrityksen verotus. Jos kuitenkin kiinteiden toimipaikkojen kansallinen verotus voi tapahtua jo kansallisella tasolla kolmella eri tavalla, voiko syrjintäväitteitä tulla siitä, jos näiden kolmen eri sääntelyn erilainen lopputulos synnyttää erilaisen lopputuloksen jo kansallisella tasolla? Oikeudellinen analyysi tältä osin jää suppeaksi.

Riippumatta sääntelyratkaisusta, OECD:n malliverosopimuksen 2010 ja esimerkiksi aikaisemman version eroja ja samankaltaisuuksia, myös suhteessa muun muassa kohdistamisraporttiin, olisi mahdollista selkeämmin osoittaa esimerkiksi määräysten välisellä vertailulla ja sisältöjä sekä niiden eroavuutta avaavalla taulukolla sanallisten selostuksen lisäksi.

Toteamus kansallista lainsäädäntöä ja TVL 13 a §:ää käsiteltäessä siitä, että ”Kiinteän toimipaikan käsite voi olla merkityksellinen myös muissa kuin edellä jaksossa 2.1 kuvatuissa päätoimipaikka-kiinteä toimipaikkarakenteissa.”, jää epäselväksi. Ko. kohdassa on viitattu ratkaisuun KHO 2002:34. Ko. ratkaisun osalta on keskeistä tunnistaa, että ennakkoratkaisukysymys näyttäisi koskevan tapaukseen liittyneen verosopimuksen mukaisen kiinteän toimipaikan muodostumista, ei niinkään sitä, millä perustella verotusoikeus kansallisesti muodostuu. Kansallisen lain osalta keskeistä on tunnistaa viittaukset, mihin säännöksiin asiassa kansallisesti viitattiin, ja millä perusteella verotusoikeus kansallisesti muodostui (mikä tosin ei ollut varsinainen ennakkoratkaisukysymys). Allekirjoittaneen väitöskirja liittyy liikeluvon kansallisen verotusoikeuden määrittämiseen tuloverotuksessa, josta voi tarvittaessa hyödyntää asiaan liittyviä näkökulmia enemmänkin.

Luonnoksen mukaan ”Ulkomaisten yhteisöjen verovelvollisuudesta on säädetty tuloverolain 9 ja 10 §:ssä sekä verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995), jäljempänä verotusmenettelylaki, 83 §:ssä”. Epäselväksi jää, miten VML 83 §:ssä olisi kysymys ulkomaisten yhteisöjen verovelvollisuudesta, koska säännöksen mukaan VML 83 §:ssä on kyse ”tulon arvioinnista eräissä tapauksissa”. Miten VML 83 §:llä laajennettaisiin TVL 9 ja 10 §:n mukaista verovelvollisuutta? Olen todennut aikamani väitöskirjassani muun ohessa seuraavaa:

s. 160:

Oikeuskirjallisuudessa on korostettu, että VML:ssa säädetään verotuksen toimittamistavasta eikä verovelvollisuudesta tai tulon veronalaisuudesta, jolloin peruste verottamiselle tulee löytyä TVL:sta. VML:ssa oleva säännös ei voi luoda tuloverotusoikeutta, koska verovelvollisuus ja tulon veronalaisuus on määrättävä TVL:ssa.

s. 196–197:

Säännöksellä ei laajenneta tai rajoiteta Suomen tuloverotusoikeutta, vaan säännöksellä määritetään verotettavan tulon arviointiin liittyviä laskentaperusteita tietyissä tilanteissa. Ylipäänsä VML:lla ei määritetä tuloverotusoikeuden laajuutta; VML:ssa on kyse verotusmenettelyyn liittyvistä säännöksistä, kun taas verotusoikeuden laajuudesta säädetään TVL:n säännöksissä.

Koska muistakin tulon oikaisuun liittyvistä säännöksistä säädetään VML:ssa, on VML 83 § verolakien rakenne ja tavoitteet huomioon ottaen sinänsä oikeassa laissa nykyisestä verotusmenettelylainsäädäntökontekstista katsottuna. Vaikka VML 83 § sijainti 7 luvun rajoitetusti verovelvollisia koskevassa erityissäännösluvussa on alun perin ollut jossain määrin johdonmukaisempi, aiheuttaa säännös nykyisellään epäselvyyttä sekä sen sijainnista johtuen, mutta myös vanhahtavasta sisällöstä johtuen.

Allekirjoittaneen väitöskirjassa on yksityiskohtaisesti perusteltu, miksi ulkomaisen yhteisöjen verovelvollisuudesta säädetään kansallisesti TVL 9 ja 10 §:ssä, eli sekä KTP-tilanteessa että tilanteessa, jossa KTP ei muodostu. Ulkomaisten yhteisöjen tulon kohdentamiseen, määrittämiseen ja laskentaan/arviointiin liittyviä säännöksiä muutettaessa olisi toivottavaa, että sääntelyä päivitetäisiin kokonaisvaltaisesti, jolla osaltaan varmistettaisiin sääntelyn yhdenmukaisuutta, systemaattisuutta ja riittävää yksinkertaisuutta sen sijaan, että lähinnä keskityttäisiin lisäämään sääntelyn määrää.

Olisi toivottavaa, että lähdeviittausten käyttö olisi lainvalmistelussa kirjoittajasta riippumatta yhdenmukaista eri HE:issä, mm. milloin lähdeviitauksia käytetään. Esimerkiksi OECD:n kommentaariin viitattaessa olisi toivottavaa käyttää riittävän täsmällistä viittausta, joka auttaa lainsoveltajia löytämään oikean kohdan kommentaarista, joka on keskeinen tulkintalähde verosopimuksia sovellettaessa.

Siltä osin, kun tulkinta on vahvistettu Suomen oikeuskäytännössä (mm. OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin asema tulkinnassa), olisi siihen asianmukaista viitata tästä ensimmäistä kertaa puhuttaessa (s. 14), jotta lainvalmisteluasiakirjoista selkeästi ilmenisi, että se ei ole yksinomaan esimerkiksi lainsäätäjän näkemys, vaan myös tuomioistuimessa vahvistettu näkemys. Koska asiaa käydään läpi myös luvussa 2.10, tulee asiassa tarpeetonta toistoa. Vaikka luonnoksessa on luku 2.10 Oikeuskäytäntö, käydään oikeuskäytäntöä läpi myös aikaisemmissa luvuissa. Onko kommentaarin etusija suhteessa kohdistamisraporttiin lainsäätäjän näkemys, vai liittyykö tähän myös esimerkiksi oikeuskäytäntöä? Osaltaan epäselvyyttä aiheuttaa se, että asiaan liittyvää oikeuskäytäntöä käsitellään jostain syystä vasta myöhemmin sivulla 17, mikä aiheuttaa epäselvyyttä sisältöön.

Luonnoksessa jää epäselväksi, miksi verotettavan tulon laskemisesta tarvitsisi säätää yksityiskohtaisesti TVL:ssä, ja miksi riittävää ei olisi tarvittaessa säätää verotettavan tulon laskemisesta EVL:ssä. Nykyiset säännökset antavat verotusoikeuden myös KTP:n tuloon, jolloin kysymys on lähinnä siitä, miten KTP:n verotettava tulo lasketaan. Yksityiskohtaisempi oikeusvertailu auttaisi osaltaan arvioimaan sääntelytarpeen kokonaisuutta ja ratkaisuvaihtoehtoja.

Yrityskokoon liittyvissä näkökulmissa on epäselvyyttä. Luonnoksessa todetaan, että ”Kansainvälistä liiketoimintaa harjoittavat yritykset ovat usein lähtökohtaisesti kokoluokaltaan suuria, vaikka myös pienempiä ulkomaisia toimijoita on lukumääräisesti paljon. Ehdotetuilla muutoksilla ei voida katsoa olevan merkittäviä vaikutuksia pienten ja keskisuurten yritysten toimintaan.”. Esimerkiksi Suomessa lienee paljon pieniä virolaisia yrityksiä, jolla on kiinteä toimipaikka Suomessa. Myös luonnoksessa on todettu, että ”Lukumääräisesti suurin ryhmä Suomessa sijaitsevista kiinteistä toimipaikoista on rakennusalan mikroyrityksiä”. Yrityskokoon liittyviä näkökulmia olisi toivottavaa kertoa yksityiskohtaisemmin, ja mm. sitä, miten muutos vaikuttaa nimenomaisesti näihin pieniin yrityksiin ml. yhden henkilön yritykset, joilla voi olla tosiasiaa vaikeuksia ymmärtää ”fiktiivisiä” transaktioita pääliikkeen ja KTP:n välillä ml. esimerkiksi sisäiset yleishallintokulut voittolisällä ja korkokulut.

Toivon, että koette nämä huomiot asiassa hyödyllisiksi.

Kunnioittaen,

OTT Mika Nissinen

Apulaisprofessori (vero-oikeus), Itä-Suomen yliopisto

Dosentti, Lapin yliopisto

Nissinen Mika
Itä-Suomen yliopisto, Oikeustieteiden laitos