

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

Valtiovarainministeriölle

Lausunto 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

1 Tulon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle

Suomen tuloverolainsäädännöstä puuttuvat erityissäännökset siitä, miten ulkomaisen yrityksen tulo kohdistetaan Suomessa olevalle kiinteälle toimipaikalle ja miten kiinteän toimipaikan veronalainen elinkeinotoiminnan tulos lasketaan. Tämän vuoksi nämä kysymykset ratkaistaan tuloverotusta koskevien yleisten säännösten perusteella, joiden soveltamiseen liittyy tulkinnallista epävarmuutta. Kysymys on eräänlaisesta verosääntelyn aukosta, jota ei ole jostain syystä tähän mennessä ratkaistu lainsäädännön avulla. Tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle ja kiinteän toimipaikan tulon laskemista ei ole myöskään oikeuskäytäntöä. Esitysluonnoksen mukainen sääntely poistaa tästä aiheutuvaa tulkinnallista epävarmuutta. Siten tulon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle ja tämän tulon laskemista koskevien erityissäännösten ottaminen tuloverolainsäädäntöön on perusteltu ratkaisu.

2 Huomioita esitysluonnoksesta

Esitysluonnoksen mukaisen TVL 9 b.1 §:n sekä siihen kytkeytyvien EVL 4.3 ja 7.4 §:n keskeisenä tavoitteena on, että kansallinen lainsäädäntö mahdollistaisi OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan (7 art.) ottamisen jatkossa muutettaviin ja uusiin verosopimuksiin. Esitysluonnoksen mukaisten säännösten puuttuminen kansallisesta tuloverolainsäädännöstä ei ole sinällään este sille, että Suomi pyrkisi sisällyttämään verosopimuksiin vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan. Kansallisella sääntelyllä kuitenkin mahdollistettaisiin se, että verosopimusmääräysten mukainen lopputulos saavutettaisiin myös käytännössä.

Ehdotetun TVL 9 b.1 §:n mukaan tulo kohdistettaisiin kiinteälle toimipaikalle siten kuin kiinteä toimipaikka olisi itsenäinen yritys. Tämä koskisi myös kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien (muiden kiinteiden toimi-paikkojen ja pääliikkeen) välisiä toimia nykyistä laajemmin. Tämä vastaa OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen kommentaarin liiketuloartiklan mukaista tulon kohdentamista kiinteälle toimipaikalle. Säännösmuutosten jälkeen kansallinen sääntely ja OECD:n malliverosopimuksen liiketuloa koskevat määräykset olisivat yhteneväiset. Tämä on perusteltu ratkaisu, jotta tulon kohdistamisessa ja veronalaisen tulon määrän laskemisessa ei olisi aiheettomia eroja kansallisen sääntelyn ja verosopimusten välillä.

Ehdotetulla TVL 9 b.1 §:llä ei olisi kuitenkaan toistaiseksi käytännön merkitystä, koska yhdenkään Suomen solmiman verosopimuksen liiketuloa koskeva artikla ei vastaa OECD:n vuoden 2010 malliverosopimusta. Siten esitysluonnoksen mukainen sääntely saisi tosiasiallista sisältöä vasta sitä mukaan kuin uusia verosopimuksia solmitaan tai voimassa olevia verosopimuksia muutetaan. Tämä tie tulee olemaan hyvin pitkä, koska verosopimuksia ei yleensä muuteta kovin herkästi ja verosopimusneuvottelut voivat kestää hyvinkin pitkään. Olennaista on, että Suomi pyrkii jatkossa saamaan uusiin tai muutettaviin verosopimuksiin OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan.

Lakiin on tarkoitus ottaa lisäksi säännökset (TVL 9 b.2 §) siitä, miten tulo kohdistetaan kiinteälle toimipaikalle, jos verosopimuksen liiketuloartikla ei perustu OECD:n vuoden 2010 malliverosopimukseen. Tällöin tulo kohdistettaisiin kiinteälle toimipaikalle verosopimusten määräysten mukaan. Esitysluonnoksen mukaista TVL 9 b.2 §:ää voidaan pitää samoista syistä perusteltuna kuin pykälän 1 momenttia. Pykälän 2 momentti on sikäli poikkeuksellinen, että se kytkee kansallisen verokohtelun suoraan verosopimuksen mukaiseen kohdistamisratkaisuun ja samalla myös laajuusongelman (kysymyksen tulon veronalaisuudesta ja menon vähennyskelpoisuudesta) ratkaisuun, jotka kietoutuvat tässä tapauksessa tiukasti toisiinsa. Verosopimusten määräysten erojen vuoksi tällainen ratkaisu on kuitenkin perusteltu. Tulo kohdistettaisiin kiinteälle toimipaikalle sääntelyn ainakin toistaiseksi kaikissa verosopimustilanteissa TVL 9 b.2 §:n mukaisesti.

Esitysluonnoksen mukainen TVL 9 b.2 § selkeyttää oikeustilaa sen suhteen miten erillisyyhtiöperiaatetta tulee soveltaa kiinteään toimipaikkaan, kun tulo kohdistetaan niille nykyisten

verosopimuksien mukaisesti. Sääntely myös mahdollistaisi nykyisestä poiketen ehdotettujen EVL 4.3 §:n ja EVL 7.4 §:n mukaisten laskennallisten erien huomioonottamisen tulon kohdistamisessa kiinteälle toimipaikalle, jos verosopimus sallisi tämän. Pääsääntöisesti sääntely ei juurikaan muuttaisi nykyistä oikeustilaa, koska Suomen solmimat verosopimukset eivät yleensä mahdollista laskennallisten erien huomioonottamista.

Lakiin olisi tarkoitus ottaa myös säännökset (TVL 9 b.3 §) siitä, miten tulo kohdistetaan kiinteälle toimipaikalle ja miten tämä tulo lasketaan, jos Suomella ei ole verosopimusta sen valtion kanssa, jossa kiinteän toimipaikan omaava ulkomainen yhtiö asuu. Pykälän 3 momentin perusteella tulo kohdistettaisiin kiinteälle toimipaikalle samoilla periaatteilla, joilla se nykyisinkin kansallisen sääntelyn perusteella kohdistetaan. Näissä tilanteissa lakiin kirjattaisiin nykyinen tulkinta asiassa, mikä samalla myös selkeyttäisi oikeustilan. Sääntely vastaisi myös OECD:n vuoden 2008 malliverosopimuksen mukaisia liike-tulon kohdistamiseen sovellettavia periaatteita. Asiassa annettavassa hallituksen esityksessä olisi hyvä perusteella selkeästi se, miksi verosopimuksettomissa tilanteissa tulo on tarkoitus kohdistaa kiinteälle toimipaikalle eri tavoin kuin verosopimustilanteissa. Esitys-luonnoksessa asiaa ei perustella mitenkään.

Esitysluonnoksen perusteluissa korostetaan sitä, että ehdotettujen säännösten tulkinnassa OECD:n malliverotuksen vuosien 2008 ja 2010 kommentaareilla olisi keskeinen rooli. Lisäksi oikeuskäytännössä on esitysluonnoksessa kuvatulla tavalla annettu OECD:n malliverotuksen kommentaarille merkittävä asema malliverosopimuksen systematiikkaa noudattavien verosopimusten tulkinnassa. Siten on perusteltua, että verosopimusten kanssa samaan lopputulokseen pyrkivien kansallisten säännösten tulkinnassa OECD:n malliverosopimuksen kommentaarille ja myös kohdistamisraportille tulee antaa merkittävä rooli. Hallituksen esityksen perusteluissa olisi hyvä ottaa kantaa siihen, miten malliverosopimuksen ja sen kommentaarin mahdolliset myöhemmät muutokset otettaisiin huomioon ehdotettujen säännösten tulkinnassa. Tässä suhteessa oikeuskäytännössäkin hyväksytty verosopimusten dynaaminen tulkinta lain sanamuodon asettamissa rajoissa vaikuttaisi parhaalta lähtökohdalta ehdotettujen kansallisten säännösten tulkinnassa.

Esitysluonnoksen mukaista menetelmälain 4.7 §:ää pidän perusteltuna tarkennuksen sellaisia tilanteita varten, jossa kotimaisen yhtiön ulkomaille liike-tulosta maksamaa veroa hyvitetään Suomessa. Vapausmenetelmää koskeviin säännöksiin vastaa täsmennystä ei ole tarvetta tehdä.

Lopuksi on syytä todeta, että esitysluonnos on laadittu hyvin ja sen perustelut ovat tavanomaiseen nähden olennaisesti paremmat. On myös hyvä, että esitysluonnoksessa avataan huolellisesti sitä, miten verosopimusten ja erityisesti OECD:n malliverosopimuksen määräysten mukaan tulo kohdistetaan kiinteälle toimipaikalle, koska tämä antaa hyvän kuvan siitä, miten sääntely toimisi käytännössä.

Helsingissä 14.8.2025

Pekka Nykänen

Professori, vero-oikeus

Tampereen yliopisto

Pekka Nykänen