

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**

Kiitän valtiovarainministeriötä mahdollisuudesta antaa lausuntoni 30.6.2025 päivätystä luonnoksesta hallituksen esitykseksi otsikkoasiassa. Luonnoksessa esitetyn muutoksen tavoitteena on täsmentää kiinteiden toimipaikkojen verotusta niille kohdistettavien tulojen ja menojen osalta.

Lausunnossa pitäydyn yleisiin huomioihin, kommentteihin sekä viittauksiin. Ne on tarkoitettu otettavaksi huomioon valtiovarainministeriön tarpeelliseksi katsomassa laajuudessa.

**Uudistuksen lähtökohdat**

Uudistuksen tavoitteet kohdistuvat veropohjan täsmentämiseen sekä Suomen verotusoikeuden selkeyttämiseen. Esityksen tavoitteena on, että kansallinen sääntely, vastatessaan OECD:n malliverosopimuksen vuoden 2010 liiketuloartiklaa, vahvistaa markkinaehtoperiaatteen sekä erillisen yrityksen periaatteen merkitystä kohdistettaessa tuloa kiinteälle toimipaikalle.

Tavoitteena on, että Suomi voisi ottaa verosopimuksissaan käyttöön OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaavan liiketuloartiklan.

Luonnoksen kansainvälisessä vertailussa selvitetään, miten vastaava sääntely on toteutettu muun muassa useissa

Pohjoismaissa ja eräissä muissa maissa.

Edellä esitetty antaa lähtökohdat hallituksen esitysluonnoksen tarkastelulle.

Huomioita hallituksen esitysluonnoksessa esitetystä lainsäädäntöehdotuksesta

Luonnoksessa ehdotetut muutokset ovat verojärjestelmän kannalta lähtökohtaisesti perusteltuja sekä esitettyjen tavoitteiden että kansainväliseen oikeudelliseen ympäristöön niveltymisen näkökulmista.

Esitysluonnoksessa on käyty laajasti läpi muun muassa OECD:n malliverosopimusta, sen päivityksiä sekä sitä koskevan kommentaarin asemaa oikeuslähteenä. Tätä taustaa vasten luonnoksessa esitetty tavoite perusteltu. Sen mukaan ”Suomen verosopimukseen saataisiin vuoden 2010 malliverosopimuksen mukainen liiketuloartikla, myös vuoden 2010 malliverosopimuksen kommentaaria sekä OECD:n kohdistamisraporttia voitaisiin käyttää koko laajuudessaan liiketuloartiklan tulkinta-apuna, mikä vahvistaisi markkinaehtoperiaatteen sekä erillisen yrityksen periaatteen merkitystä kohdistettaessa tuloa kiinteälle toimipaikalle.

Luonnoksessa todetaan lähdeveron osalta, että ”ehdotetut säännökset olisivat vain kiinteän toimipaikan tuloksen laskentaa koskevia säännöksiä, joilla ei ole vaikutuksia muun verolainsäädännön soveltamiseen ja tulkintaan ilman, että niihin erikseen viitataan”. Luonnoksessa on sanottu huomioon ottaen perustellusti käyty läpi esitettyjen säännösten suhde lähdeverolain lisäksi siirtohinnoitteluoikaisusäännökseen sekä hybridilakiin.

Ehdotetut muutokset koskisivat vain sellaisia ulkomaisia yrityksiä, joilla on kiinteä toimipaikka Suomessa ja sellaisia kotimaisia yrityksiä, joilla on kiinteä toimipaikka ulkomailla. Sekä kotimaisten yritysten kiinteät toimipaikat ulkomailla että Suomessa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen päätoimipaikat sijaitsevat pääsääntöisesti valtioissa, joiden kanssa Suomella on verosopimus. Siten lukumääräisesti verovelvollisten, joita sääntely koskee, olisi verraten rajallinen.

Ehdotetuilla muutoksilla ei olisi suoria taloudellisia vaikutuksia, vaan vaikutukset ilmenisivät epäsuorasti ja jonkinlaisella viiveellä muutoksen mahdollistamien verosopimusmuutosten kautta. Luonnoksessa epäsuorat vaikutukset on jaettu neljään ryhmään. Sen mukaan ehdotettujen muutosten välilliset vaikutukset olisivat ainakin alkuvaiheessa hyvin rajallisia ja niitä syntyisi lähinnä tilanteissa, joissa kansallisen sääntelyn lisäksi myös sovellettava verosopimus päivitettäisiin.

Merkittävimmät taloudelliset vaikutukset voisivat syntyä tilanteissa, joissa ulkomaisella yhtiöllä on Suomessa kiinteä toimipaikka, joka maksaa päätoimipaikalle rojaltia aineettoman oikeuden käytöstä, joka uuden sääntelyn myötä olisi Suomessa hyväksyttävä vähennyskelpoiseksi, kun veloitus on markkinaehtoinen.

Tuloverolakiin, elinkeinoverolakiin ja menetelmälakiin ehdotetuista muutoksista ja niiden vaihtoehtoista luonnoksessa tehdyn yhteenvedon mukaan, ”mikäli ehdotettuja muutoksia ei tehtäisi ja jos Suomi tekisi sellaisia verosopimuksia, jotka sisältäisivät vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan, liittyisi kiinteän toimipaikan tulon kohdistamiseen ja verotukseen sekä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen epäselvyyttä. Epäselvä oikeustila olisi epätoivottava niin verovelvollisten kuin Verohallinnonkin kannalta.”

Edellä luonnoksessa on siten arvioitu seikkaperäisesti ja hyvin esitettyjen muutosten vaikutuksia sekä niitä vaikutuksia, joita seuraisi muutosten tekemättä jättämisestä. Esitys koskee laskennallisia tuloja, menoja ja korkoja, joita ei elinkeinoverolain muutosesityksen mukaan yritysten sisäisten erien kohdalla koske realisointivaatimus. Tavoiteltavan lainsäädännön muutoksen sekä sitä seuraavien verosopimusmuutosten myötä tulkintakäytäntö vaatii seuranta ja tarvittaessa arvioita muun muassa tämän verojärjestelmän peruseriaatteen suhteen poikkeavan sääntelyn toimivuudesta.

Luonnoksessa on esitetty nykytilan osalta esimerkkeinä merkittävinä pidettäviä oikeuskäytännön ratkaisuja (esimerkiksi KHO 2014:119, KHO 2016:71 ja KHO 2016:72), jotka liittyvät rahoituksen ja korkojen vähentämisen sekä sivuuttamisenkin problematiikkaan. Sen vuoksi olisikin toivottavaa, että myös luonnoksessa esitetyissä esimerkeissä tarkasteltaisiin vastaavia kysymyksiä ja tilanteita mahdollisten lainsäädäntö- ja verosopimusmuutosten jälkeen.

Kuten edellä on todettu, luonnoksessa esitettyjen muutosten vaikutuksia tulee seurata ja arvioida niiden voimaan tulon jälkeen.

## Yhteenveto

Hallituksen esitysluonnoksen sisältämää lainsäädännön muutosehdotusta voidaan pitää sille asetetun tavoitteen mukaisena. Edellä on esitetty muutamia huomioita yleisellä tasolla. Lisäksi on syytä kiinnittää huomiota muun muassa eräisiin sääntelyn selkeyttä ja ennakoitavuutta koskeviin seikkoihin. Lausunto sisältää myös huomioita esitetyn muutoksen jatkoseurannasta ja vaikutusarvioinnista.

Toivon valtiovarainministeriön ottavan esittämäni kommentit huomioon harkitsemassaan laajuudessa.

Juha Lindgren