Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Asia: hallituksen esitys eduskunnalle tulon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle koskevaksi lainsäädännöksi (HE 164/2025)

Pyynnöstä lausun edellä mainitusta hallituksen esityksestä seuraavaa:

1 Muutama yleinen huomio hallituksen esityksestä

Hallituksen esityksen kattavat ja monipuoliset perustelut on laadittu vähäisestä turhasta toistosta huolimatta hyvin. Perusteluja on myös tarkennettu verrattuna aiemmin lausuntokierroksella olleeseen esitysluonnokseen. 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. Ehdotetun TVL 9 b §:n varsin vaikeaselkoisen sanamuodon vuoksi kattavat perustelut antavat kuvaa siitä, miten pykälää tulisi soveltaa.

Esitysluonnosta voi kuvata olennaisen lailla nimenomaisesti säätelemättömän kysymyksen aiheuttamaa aukoa paikkavaksi sekä verosopimusten kehityksen huomioonottavaksi muutokseksi. On erittäin hyvä, että tällaisia päivänpolitiikasta irrallaan olevia verojärjestelmän huoltotoimia toteutetaan.

2 Ehdotetun sääntelyn tavoitteista

Suomen tuloverolainsäädännössä kiinteän toimipaikan verotusta koskeva sääntely on erittäin aukollista. Tuloverolain 9.3 §:n mukaan rajoitetusti verovelvollinen on velvollinen maksamaan Suomessa veroa täällä olevan kiinteän toimipaikan kaikesta tulosta. Tämä tulon kohdistamista koskeva säännös on hyvin yleisluontoinen. Tuloverolainsäädännössä ei ole tarkempia säännöksiä siitä, miten ulkomaisen yrityksen tulo kohdistetaan Suomessa olevalle kiinteälle toimipaikalle ja miten kiinteän toimipaikan elinkeinotoiminnan tulos lasketaan. Tosin soveltamisalaltaan hieman epämääräiseksi jäävän VML 31.5 § mukaan saman pykälän 1 momentin siirtohinnoittelua koskevia säännöksiä sovelletaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimissa. Säännöksen perusteella kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välisiin tavaroiden ja palveluiden luovutuksiin sovelletaan markkinaehtoperiaatetta.

Edellä olevan vuoksi kiinteän toimipaikan elinkeinotoiminnan tulos pitää nykyisin määrittää lähinnä tuloverotusta koskevien yleisten säännösten perusteella. Tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle ja kiinteän toimipaikan tulon laskemisesta ei ole juurikaan oikeuskäytäntöä[1]. Siten tulojen ja menojen kohdistamiseen kiinteälle toimipaikalle ja kiinteän toimipaikan elinkeinotoiminnan tuloksen laskemiseen liittyy olennaista oikeudellista epävarmuutta. Hallituksen esitys vastaa tähän sääntelytarpeeseen. Tulon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle ja tämän tulon laskemista koskevien erityissäännösten ottaminen tuloverolainsäädäntöön on perusteltu ratkaisu. Tämä on kuitenkin hallituksen esityksen toissijainen tavoite.

Hallituksen esityksen ensisijaisena tavoitteena on saattaa Suomen kansallinen lainsäädäntö sellaiseksi, että se ei jatkossa rajoita OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan soveltamista niissä tilanteissa, joissa verosopimukseen on otettu sanotun mukainen määräys. Vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloa koskeva 7 artikla vastaa myös nykyisen OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklaa. Nykyinen Suomen kansallinen verolainsäädäntö ei ole kuitenkaan esteenä sille, että verosopimuksiin voitaisiin ottaa vuoden 2010 OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan mukaiset määräykset. Ongelmana on ollut se, että

[1] Ks. kuitenkin korkomenon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle koskevat KHO 2016:71 ja KHO 20216:72.

nykyinen Suomen kansallinen verolainsäädäntö ei mahdollista kaikilta osin vuoden 2010 malliverosopimuksen 7 artiklan mukaisten määräysten soveltamista. Tuloverolain 9 b.1 §:llä mahdollistettaisiin se, että vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisten 7 artiklan määräysten tavoitteen mukaisen lopputuloksen saavuttaminen myös käytännössä. Tässä mielessä ehdotettu säännös on tarpeen ottaa tuloverolakiin.

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 toimipaikkojen ja pääliikkeen) välisiä toimia nykyistä laajemmin. Tämä tarkoittaa mm. fiktiivisten rojalti- ja korkosuoritusten muodostamisen kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välille. 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.

Yhdessäkään Suomen solmimassa verosopimuksessa ei toistaiseksi ole OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaista liiketuloartiklaa. Näin TVL 9 b.1 §:n merkitys on lähinnä tulevaisuuteen katsova. Säännöksellä ei tulisi olemaan voimaantullessa eikä todennäköisesti myöskään ainakaan muutamaan seuraavaan vuoteenkaan käytännön merkitystä. Verosopimuksia ei yleensä muuteta kovin herkästi ja verosopimusneuvottelut voivat kestää hyvinkin pitkään. Jos ehdotetulle TVL 9 b.1 §:lle halutaan konkreettista merkitystä, Suomen tulee jatkossa pyrkiä saamaan uusiin tai muutettaviin verosopimuksiin OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen mukainen liiketuloartikla.

Tuloverolain 9 b.1 §:stä poiketen nykyistä verotuskäytäntöä selkeyttävät TVL 9 b §:n 2 ja 3 momentit tulevat sovellettavaksi käytännössä heti, kun lakimuutos tulee voimaan. Tosin näillä säännöksillä ei liene mitään fiskaalista vaikusta, koska niillä lähinnä kirjataan lakiin nykyinen oikeustila. Fiskaalisten vaikutustensa, tai paremminkin välittömien fiskaalisten vaikutusten puuttumisen takia esitys on tavanomaisesta poikkeava. On mahdollista, että pitemmällä tähtäimellä uusilla säännöksillä voi olla verovaikutuksia, jotka voivat olla joko vähäisessä määrin Suomen verokertymää lisääviä tai vähentäviä.

3 Ehdotettu tuloverolain 9 b §

Hallituksen esityksen mukainen TVL 9 b § on rakenteeltaan ja erityisesti sanamuodoltaan varsin ongelmallinen. Pykälä muodostuu kolmesta momentista, joista jokainen sisältää vain yhden virkkeen. Esimerkiksi 3 momentissa on 89 sanaa ja 12 pilkkua. Jo tämän vuoksi kyseinen säännös on kieliasultaan hyvin monimutkainen. Sama koskee myös tätä hieman lyhyempää 1 momenttia. Kertalukemalla kummastakaan säännöksestä ei saa kunnolla otetta. Tässä suhteessa ehdotettu pykälä ei täytä hyvältä lainsäädännöltä edellytettäviä vaatimuksia.

Yleensä lakiin kirjataan ensimmäiseksi pääsääntö, joka tässä tapauksessa olisi säännös, jonka mukaisesti tulo pääsääntöisesti kohdistettaisiin kiinteälle toimipaikalle. Tuloverolain 9 b §:ssä ei kuitenkaan ole kohdistamista koskevaa pääsääntöä, vaan kolme eri tilanteita koskevaa erillistä sääntöä: 1 momentti koskee tilannetta, jossa verosopimuksessa on OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen mukainen liiketuloartikla, 2 momentti koskee muita verosopimustilanteita ja 3 momentti verosopimuksettomia tilanteita. Näistä 2 ja 3 momentit johtavat yleensä samaan lopputulokseen. Pykälän rakenne on tämän vuoksi hieman vaikeaselkoinen.

Pykälän rakenne johtuu pitkälti siitä, että hallituksen esityksen mukaan verosopimuksettomissa tilanteissa ei ole tarkoitus soveltaa erillisyhtiöperiaatetta kattavasti. Jos verosopimuksettomissa tilanteissakin sovellettaisiin kattavasti erillisyhtiöperiaatetta, 1 momentista voisi poistaa viittaukset verosopimukseen ja verosopimuksettomia tilanteita koskevaa 3 momenttia ei edes tarvittaisi. Ehdotettu TVL 9 b.2 § sen sijaan tarvittaisiin tässäkin tilanteessa edelleen selkeyttämään sitä, että muissa kuin OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen

mukaisen liiketuloartiklan soveltamistilanteissa ei muodostettaisi kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välille fiktiivisiä tulo- ja menoeriä. Pelkästään verosopimusten pienemmän veron periaate ei välttämättä johtaisi toivottuun lopputulokseen.

3 Verosopimuksettomat tilanteet

Hallituksen esityksen luonnoksessa ei ollut lainkaan perusteltu sitä, miksi verosopimuksettomissa tilanteissa ei ole tarkoitus muuttaa nykyistä oikeustilaa. Nyt hallituksen esityksessä (s. 26) tätä perustellaan seuraavasti:

> Ei olisi kuitenkaan tarkoituksenmukaista sallia verosopimuksettomissa tilanteissa esimerkiksi laajempaa menojen vähennysoikeutta 1 momentin mukaisesti, kuin mitä monissa verosopimustilanteissa 2 momentin mukaisesti sallittaisiin. Tämä voisi myös aiheuttaa välittömiä vaikutuksia kiinteiden toimipaikkojen verotuksessa, kun nykyisestä verotuskäytännöstä poikettaisiin. Kun sääntelyn tavoitteena on selkeyttää Suomessa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen elinkeinotulon verotukseen liittyvän sääntelyn soveltamista, ei ole myöskään tarkoituksenmukaista jättää sääntelemättä verosopimuksettomista tilanteista kansallisessa laissa. Näistä syistä perustelluimpana sääntelyvaihtoehtona on pidettävä nykyisen verotuskäytännön vahvistamista.

Ehdotetun TVL 9 b.1 §:n soveltaminen myös verosopimuksettomissa tilanteissa voisi tilannekohtaisesti johtaa myös tulon nykyistä laajempaan veronalaisuuteen Suomessa, mitä ei perusteluissa tuoda esiin. On myös hieman erikoista, että hallituksen esityksessä pidetään ongelmana sitä, että sääntely voisi aiheuttaa vaikutuksia verotukseen. Ehdotettu sääntely on ylipäätään tässä suhteessa erikoinen, koska se ei aiheuttaisi välittömiä verovaikutuksia, vaan vaikutukset syntyvät vasta, kun Suomi tekee tulevaisuudessa verosopimuksia, joissa on OECD:n nykyisen malliverosopimuksen mukainen liiketuloartikla. Se, että verosopimuksettomassa tilanteessa kohdistamisratkaisut poikkeavat siitä, mitä ne ovat verosopimustilanteissa, lähinnä monimutkaistaa verolainsäädäntöä. Toisaalta nykyinen oikeustila on kiistatta yksinkertaisempi verovelvollisen kannalta kuin erillisyhtiöperiaatteen kattava soveltaminen.

4 Muut ehdotetut säännösmuutokset

Esityksen kannalta keskeisimmän TVL 9 b §:n ohella hallituksen esityksessä ehdotetaan otettavaksi elinkeinoverolakiin uudet 4.3 § ja 7.4 §, joilla selvennetään se, että verosopimustilanteessa syntyvät fiktiiviset tulo- ja menoerät otetaan huomioon verotuksessa samoin kuin vastaavat todelliseen tuloon ja menoon perustuvat erät. Näihin säännöksiin ei liity olennaisia tulkintaongelmia. Sama koskee ehdotettua menetelmälain 4.7 §:ää, jolla otetaan huomioon kotimaisen yhtiön verosopimustilanteessa kiinteän toimipaikan liiketulosta toiseen sopimusvaltioon maksamaa veroa hyvitettäessä se, että yhtiön tai sen kiinteän toimipaikan tulokseen voi sisältyä fiktiivisiä tulo- ja menoeriä. Kuten hallituksen esityksessä todetaan, vapautusmenetelmää koskeviin menetelmälain säännöksiin vastaavaa täsmennystä ei ole tarvetta tehdä.

5 Vaikutusarvioinneista

Hallituksen esityksessä ei ymmärrettävistä syistä arvioida säännösmuutosten mahdollisia verovaikutuksia. Esityksessä (s. 22) todetaan muutoksen verovelvollisille aiheuttamista kustannuksista seuraavaa:

> Ehdotetuilla muutoksilla ei olisi lähtökohtaisesti suoria hallinnollisia vaikutuksia verovelvollisille, vaan vaikutukset ilmenisivät epäsuorasti ja jonkinlaisella viiveellä muutosten mahdollistamien verosopimusmuutosten kautta. Tällöin yritysten olisi uusien säännösten johdosta

selvitettävä, miten tulo kohdistetaan verosopimuksen ja ehdotettujen muutosten perusteella, joten ehdotetut muutokset todennäköisesti lisäisivät jonkin verran yritysten välillisiä hallinnollisia kustannuksia. Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen laajemmin sisäisiin toimiin vaatisi todennäköisesti yrityksiltä lisäanalyysia. Kokonaisuudessaan verovelvollisille aiheutuva hallinnollinen taakka arvioidaan kuitenkin melko pieneksi.

Säännösmuutosten aiheuttama hallinnollinen taakka jäänee pitkässäkin juoksussa verovelvollisille *keskimäärin* hyvin vähäiseksi. Sen sijaan fiktiivisten tulo- ja menoerien muodostaminen voi yksittäisissä tapauksissa olla huomattava muutos verovelvolliselle ja on selvää, että tällaisesta muutoksesta ja sen nykytilaan nähden uusista hallinnollista velvoitteista aiheutuu verovelvolliselle väistämättä kustannuksia.

Helsingissä 15.2.2026

Pekka Nykänen
Professori, vero-oikeus
Tampereen yliopisto