ASIANTUNTIJALAUSUNTO
Marianne Malmgrén
OTT, dosentti, varatuomari
16.2.2026

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE

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

Alla on pyydetty lausuntoni hallituksen esityksestä tulon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle koskevaksi lainsäädännöksi (HE 164/2025 jäljempänä myös ”esitys”). Lausunnossa keskitytään tarkastelemaan esityksessä kerrottuja tavoitteita ja valittua toteuttamisvaihtoehtoa sekä sen vaikutuksia mm. verojärjestelmän kokonaisuuteen.

1 Yleistä esityksen ehdotuksista

Esityksessä esitetään muutosta tuloverolakiin (1535/1992, TVL), elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin (36/1968, EVL) ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettuun lakiin (1552/1995). TVL:ssä säädettäisiin nykyistä tarkemmin tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle. TVL:ään ehdotetaan erillisiä säännöksiä tulon kohdentamisesta kiinteälle toimipaikalle silloin, kun

1. Suomen tekemässä tuloverosopimuksessa (jäljempänä myös verosopimus) on OECD:n malliverosopimuksessa vuodesta 2010 alkaen ollutta liiketuloartiklaa vastaava liiketuloartikla (ehdotettu TVL 9 b § 1 momentti),
2. sovellettavan verosopimuksen liiketuloartikla poikkeaa OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklasta (ehdotettu TVL 9 b § 2 momentti), sekä
3. tilanteissa, joissa sovellettavaa verosopimusta ei ole (ehdotettu TVL 9 b § 3 momentti).

Esitetyn TVL 9 b §:n 1 ja 2 momentit pitävät sisällään mm. OECD:n erillisen yrityksen periaatteen. Esityksen mukaan (s. 38) on ”selvyyden vuoksi” tärkeää säännellä TVL 9 b §:n 2 momentissa tulon kohdentamisesta silloin, kun tuloverosopimus sisältää OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksesta poikkeavia määräyksiä.

2 Esityksen arviointi

2.1 Esityksen tavoitteet

Esityksen tavoitteena on vahvistaa markkinaehtoperiaatteen sekä erillisen yrityksen periaatteen merkitystä kohdistettaessa tuloa kiinteälle toimipaikalle silloin, kun tuloverosopimuksessa on OECD:n malliverosopimuksen vuoden 2010 liiketuloartikla. Lisäksi pyritään siihen, että Suomi voi jatkossa sisällyttää verosopimuksiinsa OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaavan liiketuloartiklan ja että verosopimusmääräystä voidaan soveltaa Suomessa myös kansallisen sääntelyn näkökulmasta.

Esityksen tavoite mahdollistaa kansallisella lainsäädännöllä OECD:n vuoden 2010 malliverosopimukseen sisällytetyn kiinteän toimipaikan tulon kohdentamismääräyksen mukainen verotus on tärkeä ja perusteltu, koska kansallisen lainsäädännön nykytila on epäselvä. Lainmuutoksen myötä Suomen tekemiin verosopimuksiin voidaan jatkossa sisällyttää OECD:n vuoden 2010

malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan määräykset. Pyrkimys siihen, että kansallisen lainsäädännön mukainen verotusoikeus on yhtä laaja kuin verosopimuksissa, on perusteltu. Myös tavoite selkeyttää tuloverosääntelyn soveltumista Suomessa olevien kiinteiden toimipaikkojen verotukseen on perusteltu.

2.2 Valittu toteuttamisvaihtoehto

Esityksessä on arvioitu eri toteuttamisvaihtoehtoja ja niiden vaikutuksia (esityksen kohta 5.1). Esityksessä on lähinnä pohdittu sitä, tarvitaanko uusi TVL 9 b § ja siihen nyt ehdotetut momentit vai, riittäisikö viittaus verotusmenettelylain (1558/1995, VML) 31 §:ään (siirtohinnoitteluoikaisu), jonka 5 momentissa säädetään siirtohinnoitteluoikaisun soveltumisesta myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimissa. Siirtohinnoitteluoikaisu pitää välillisesti sisällään vaatimuksen markkinaehtoisen hinnoittelun soveltamisesta etuyhteysyritysten ja myös yrityksen ja sen osan eli tuloverotuksessa kiinteän toimipaikan välillä.

Kiinteän toimipaikan tuloa verotetaan Suomessa EVL:n säännösten mukaan (ks. tästä esim. HE 257/2018 vp s. 25 ja 26 sekä tarkasteltavan esityksen s. 21). TVL:n soveltamisalaa koskevassa 1.2 §:n mukaan elinkeinotoiminnan tuloksen laskennasta säädetään erikseen. TVL:n ja EVL:n soveltamisalojen jako käy ilmi myös EVL 1.1 §:stä, jossa todetaan, että ”Elinkeinotoiminnan tulos lasketaan tuloverotusta toimitettaessa tässä laissa tarkoitetulla tavalla”. Edellä mainitut TVL:n ja EVL:n säännökset merkitsevät, että elinkeinotoiminnan tuloksen laskennasta säädetään EVL:ssä eikä siitä ole tarpeen säätää TVL:ssä.

Esityksessä ehdotettuja säännöksiä on pidettävä tuloksen laskentaan liittyvinä säännöksinä. Esityksessä on edellä kerrotuista soveltamisalasäännöksistä huolimatta päädytty ehdottamaan kiinteän toimipaikan tuloksen laskentasäännöksiä TVL 9 b §:ään. Esitystä on tältä osin perusteltu sillä, että on perusteltua lisätä tarkentavat säännökset tulon kohdentamisesta kiinteän toimipaikan tulon kohdentamista koskevan TVL 9.3 §:n yleisäännöksen läheisyyteen. Ajatus näyttää siis olleen, että kyse on tulon kohdentamisesta eikä EVL:ssä tarkoitetusta tuloksen laskennasta.

Edellä mainittujen TVL 1.2 §:n ja EVL 1.1 §:n mukaan sääntely olisi perusteltua sisällyttää EVL:ään. Valinnalla siitä, sisällytetäänkö sääntely TVL:ään vai EVL:ään on merkitystä koko verojärjestelmän systemaattisuuden kannalta. Systemaattisuus tekee lainsäädännöstä helpommin hahmotettavan niin verovelvollisille kuin Verohallinnolle ja muille lainsäädännön tulkitsijoille. Tämä parantaa myös lainsäädännön oikeusvarmuutta.

Esityksessä ei ole otettu kantaa ehdotetun TVL 9 b §:n ja EVL 54.2 §:n väliseen suhteeseen. EVL 54.2 §:ssä säädetään mm. poistojen kirjanpitosidonnaisuudesta. Tämä tarkastelu olisi ollut toivottavaa.

Mikäli asiasta säädetään esityksen mukaisesti uudessa TVL 9 b §:ssä, olisi aiheellista miettiä sitä, miksi ehdotetuissa EVL 4 ja 6 §:ssä käytetään ilmaisua ”laskennalliset tulot” ja ”laskennalliset menot ja korot”, vaikka näitä termejä ei käytetä esitetyssä TVL 9 b §:ssä, johon EVL:n muutettavissa säännöksissä viitataan. EVL:ään edotettuihin lainkohtiin sisältyvät termit ”laskennalliset tulot” ja ”laskennalliset menot” jäävät irrallisiksi. Ehdotetussa toteuttamisvaihtoehdossa lakiteksti olisi selkeämpi, jos TVL 9 b §:ssä käytettäisiin EVL 4 ja 6 §:iin ehdotettuja termejä ja ne määriteltäisiin selkeästi.

Edellä olevien kommenttieni perusteella ehdotettu sääntely pitäisi jäljempänä kohdassa 2.3 esitetyin muutoksin sisällyttää EVL:ään ottaen huomioon TVL:n ja EVL:n soveltamisalasäännökset.

2.3 Erilliset määräykset tulon kohdentamisesta verosopimustilanteissa ja verosopimuksettomissa tilanteissa

Kuten edellä kohdassa 1 on kerrottu ehdotettu lainmuutos on tarkoitus toteuttaa siten, että TVL:ään sisältyisivät erilaiset säännökset OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisten verosopimusten ja sellaisten verosopimusten osalta, joissa ei ole vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaista määräystä. Lisäksi säädettäisiin, että verosopimuksettomissa tilanteissa tulo kohdennettaisiin OECD:n vuoden 2008 malliverosopimuksen periaatteiden mukaisesti. Säädeltäviä tilanteita olisi siis kolme.

TVL 9 b § 1–3 momenteissa ehdotettu jaottelu erilaisiin, lähinnä verosopimuskohtaisiin, määräyksiin, tekee sääntelystä monimutkaisen. Ehdotettujen TVL 9 b §:n 2 ja 3 momenttien mahdolliset erot eivät ole selkeitä. Esityksen perustelujen mukaan (s. 41) vaikuttaa siltä, että erityisesti ehdotetulla TVL 9 b §:n 2 ja 3 momentilla ei olisi eroja. Tältä osin herääkin kysymys, miksi erillisiä 2 ja 3 momentteja ehdotetaan erityisesti, kun esityksen perusteluissa todetaan alla olevalla tavalla, että tulon kohdentaminen olisi 3 momentin mukaan samanlainen kuin 2 momentin tilanteissa:

> ”---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. Tämä vastaisi myös sitä, miten verosopimuksettomia tilanteita usein muutenkin on käytännössä arvioitu. Myös 3 momentin tulkinnassa malliverosopimuksen kommentaari, kohdistamisraportti sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeet olisivat keskeinen tulkintalähde kohdistettaessa tuloa Suomessa olevalle kiinteälle toimipaikalle.”

Esitysluonnoksessa (s. 23) lähdetään siitä, että verosopimuksettomat tilanteet ovat ”verrattain harvinaisia”. Tältä osin on hyvä ottaa huomioon, että Suomella ei ole voimassa olevaa verosopimusta EU-jäsenvaltio Portugalin kanssa. Tämän tilanteen merkitystä olisi ollut toivottavaa tarkastella esityksessä erityisesti EU-lainsäädännön näkökulmasta.

Esitystä olisi harkittava muutettavaksi siten, että lainsäädäntöön otetaan joko

- vain esitetyn TVL 9 b § 1 momentin mukainen säännös, joka soveltuu kaikkiin tilanteisiin tai
- ehdotetun 1 momentin lisäksi 2 momentin mukainen säännös muotoiltuna siten, että se soveltuu muihin kuin 1 momentin tilanteisiin.

Esitettyä TVL 9 b § 3 momenttia ei näytä edellä kerrottujen esityksen perustelujenkaan mukaan olevan tarpeen säätää.

2.4 Esityksen suhde EU-sääntelyyn

Esityksessä tuodaan perustellusti esille (s. 16), että EU-sääntelyyn ei sisälly ns. most favoured nation -periaatetta, jonka mukaan jäsenvaltion olisi myönnettävä kahdenkeskisen verosopimuksen mukaisia etuja jossain muussa jäsenvaltiossa asuville henkilöille. Esityksessä ehdotetaan kansalliseen lainsäädäntöön (TVL ja EVL) säännöksiä (TVL 9 b § 1 ja 2 momentit), joiden mukaan verosopimusmääräyksien niin edellyttäessä, tuloksi lukeminen tehdään tietyllä tavalla.

Kansalliseen lainsäädäntöön ehdotetuilla muutoksilla Suomen verotusoikeutta muutettaisiin niin, että se vastaa verosopimusten mukaista verotettavan tulon laskentaa erityisesti ehdotetun TVL 9 b § 1 ja 2 momenttien osalta. Esitystä voidaan tulkita niin, että siinä mainitut verosopimusten määräykset ja toimintamallit tulevat suoraan osaksi Suomen kansallista lainsäädäntöä eikä kyse olisi enää ”vain” Suomen ja yksittäisen valtion välisestä verosopimusmääräyksestä, johon most favoured nation -periaate ei sovellu. Kyse ei ole enää pelkästään blankettilailla säädyttyjen verosopimusmääräysten soveltamisesta most favoured nation –periaatteen näkökulmasta myös muihin kuin sopimusvaltioissa asuviin tai niistä tuloja saaviin henkilöihin.

Ehdotettu TVL-sääntely toki kytketään tuloon sovellettavaan verosopimukseen. Tilanteessa on kuitenkin arvioitava, voiko muussa jäsenvaltiossa kuin verosopimuksen osapuolena olevassa valtiossa asuva henkilö vedota esimerkiksi SEUT:n perusvapauksiin ja vaatia TVL 9 §:ssä säädettyä verosopimuksen mukaista kohtelua. Tätä näkökulmaa ei ole arvioitu esityksessä. Tämä on tärkeä ottaa huomioon mm. siksi, että Suomella ei ole EU-jäsenvaltiosta verosopimusta Portugalin kanssa, kuten edellä on todettu. Onko tilanne TVL 9 b §:n tai vastaavan EVL:ään sisällytettävän sääntelyn takia rinnastettavissa siihen, kun Suomi yritysjärjestelydirektiiviä implementoidessaan päätti soveltaa direktiivin säännöksiä myös kansallisiin yritysjärjestelyihin?

Lohjalla 16. päivänä helmikuuta 2026

Marianne Malmgrén

Dosentti, OTT, varatuomari