26.2.2026 Julkinen

Vero-osasto
erityisasiantuntija Anna Lehtimäki

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Hallituksen esitys eduskunnalle tulon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle koskevaksi lainsäädännöksi (HE 164/2025 vp)

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt valtiovarainministeriön lausuntoa hallituksen esitystä koskevista verojaostolle jätetyistä kirjallisista lausunnoista. Kirjallisen lausunnon ovat verojaostolle jättäneet Kalevi Sorsa -säätiö, Keskuskauppakamari, dosentti Marianne Malmgrén, professori Pekka Nykänen, Suomen Yrittäjät ja Verohallinto.

Lausunnot on toimitettu valtiovarainministeriölle. Valtiovarainministeriö esittää eduskunnalle lausuntonaan kirjallisissa lausunnoissa esille tuoduista seikoista seuraavaa:

Uusien säännösten sijoittaminen tuloverolakiin ja terminologia

Eräässä lausunnossa tuloverolakiin ehdotettuja säännöksiä pidettiin tuloksen laskentaan liittyvinä säännöksinä. Lausunnon mukaan tuloverolain 1 §:n 2 momentin ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (*elinkeinoverolaki*) 1 §:n 1 momentin mukaan sääntely olisi perusteltua sisällyttää elinkeinoverolakiin. Lausunnon mukaan valinnalla on merkitystä koko verojärjestelmän systemaattisuuden kannalta. Lausunnon mukaan, mikäli asiasta säädetään esityksen mukaisesti uudessa tuloverolain 9 b §:ssä, olisi aiheellista miettiä sitä, miksi elinkeinoverolakiin lisättäväksi ehdotetuissa 4 §:ssä ja 6 §:ssä käytetään ilmaisua ”laskennalliset tulot” ja ”laskennalliset menot ja korot”, vaikka näitä termejä ei käytetä esitetyssä tuloverolain 9 b §:ssä. Lausunnon mukaan lakiteksti olisi selkeämpi, jos tuloverolain 9 b §:ssä käytettäisiin elinkeinoverolakiin lisättäväksi ehdotettuja termejä ja ne määriteltäisiin selkeästi.

Valtiovarainministeriön lausunto

Tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle säännellään voimassa olevassa lainsäädännössä tuloverolain 9 §:n 3 momentissa. Tuloverolakiin ehdotetuissa säännöksissä on kyse tulon kohdistamisesta. Näin ollen on verojärjestelmän systematiikan kannalta perusteltua, että uusi sääntely on samassa laissa missä nykyinenkin sääntely ja myös nykyisen tulon kohdistamista koskevan sääntelyn yhteydessä, eli 9 §:n 3 momentin läheisyydessä. Tuloverolain 9 § sisältää jo useita momentteja, minkä vuoksi samaan pykälään ei ole kuitenkaan mahdollista lisätä uusia momentteja. On otettava myös huomioon, että jos 9 b § sijoitettaisiin elinkeinoverolakiin, kyseisen säännöksen suhde nykyiseen 9 §:n 3 momenttiin vaatisi jonkinlaista tarkennusta.

Tuloverolakiin esitetyt uudet säännökset noudattavat sisällöltään ja muotoilultaan OECD:n malliverosopimusten liiketuloartikloja ja sisältävät siten ne käsitteet, mitä malliverosopimusten liiketuloartikloihin sisältyy. Yhdenmukaisuus liiketuloartiklojen kanssa on tärkeää, jotta tulkinta ja soveltaminen eivät eriytyisi liiketuloartiklojen tulkinnasta ja soveltamisesta. Näin ollen ei ole tarkoituksenmukaista sisällyttää laskennallisen tulon ja menon käsitteitä tuloverolain 9 b §:ään, koska silloin säännösten sisältö poikkeaisi OECD:n malliverosopimusten liiketuloartiklojen sisällöstä.

Laskennallisen tulon ja menon käsitteet ovat tarpeellisia elinkeinotulon laskennassa, mistä syystä on kuitenkin perusteltua sisällyttää käsitteet elinkeinoverolakiin. Hallituksen esityksen yksityiskohtaisiin perusteluihin sisältyy kuvaus kyseisistä käsitteistä: ”*Yrityksen sisäisistä toimista kertyviä suorituksia kutsuttaisiin ehdotetuissa elinkeinoverolain säännöksissä laskennallisiksi tuloiksi ja menoiksi, joka ilmentäisi niiden luonnetta vain verotuksessa huomioon otettavina erinä, jotka eivät ole todellisia maksuja ulkopuolisille. Kiinteälle toimipaikalle muodostuu laskennallista tuloa tai menoa tuloverolain 9 b §:n mukaan huomioon otettavista saman yrityksen eri osien välisistä toimista. Laskennallisia tuloja ja menoja voivat muodostaa esimerkiksi erilaiset palveluveloitukset, hyödykkeiden siirrot, rojaltiveloitukset ja korot.*” Tämä kuvaus auttaa säännösten tulkinnassa ja soveltamisessa. Valtiovarainministeriö arvioi, että kuvaus selventää laskennallisen tulon ja menon käsitteiden sisältöä riittävällä tarkkuudella.

Erillisten 2 ja 3 momenttien tarpeellisuus 9 b §:ssä ja verosopimuksettomien tilanteiden sääntely

Osassa lausuntoja katsottiin, että tuloverolain 9 b §:n jaottelu erilaisiin, lähinnä verosopimuskohtaisiin, määräyksiin tekee sääntelystä monimutkaisen. Eräässä lausunnossa ehdotettujen tuloverolain 9 b §:n 2 ja 3 momenttien mahdollisia eroja ei pidetty selkeinä, minkä vuoksi kyseenalaistettiin erilliset 2 ja 3 momentit.

Toisessa lausunnossa pykälän rakennetta pidettiin hieman vaikeaselkoisena ja todettiin, että yleensä lakiin kirjataan ensimmäiseksi pääsääntö, joka tässä tapauksessa olisi säännös, jonka mukaisesti tulo pääsääntöisesti kohdistettaisiin kiinteälle toimipaikalle. Lausunnossa kiinnitettiin huomiota siihen, että tuloverolain 9 b §:ssä ei kuitenkaan ole kohdistamista koskevaa pääsääntöä, vaan kolme eri tilanteita koskevaa erillistä sääntöä. Samassa lausunnossa todettiin, että pykälän rakenne johtuu pitkälti siitä, että hallituksen esityksen mukaan verosopimuksettomissa tilanteissa ei ole tarkoitus soveltaa erillisyhtiöperiaatetta kattavasti. Samassa lausunnossa todettiin, että jos verosopimuksettomissa tilanteissakin sovellettaisiin kattavasti erillisyhtiöperiaatetta, 1 momentista voisi poistaa viittaukset verosopimukseen ja verosopimuksettomia tilanteita koskevaa 3 momenttia ei edes tarvittaisi.

Valtiovarainministeriön lausunto

Kuten lausunnoissa on todettu, 3 momentin sisältö on sinänsä samanlainen kuin vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklan sisältö. Tämän vuoksi monesti 2 ja 3 momentin soveltamisella päädyttäisiin käytännössä samaan lopputulokseen. Tästä huolimatta valtiovarainministeriö arvioi, että 2 ja 3 momentti ovat erillisinä tarpeellisia. Ensinnäkin Suomella on verosopimuksia, joiden liiketuloartiklat poikkeavat 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklasta, jolloin 3 momentin soveltaminen ei johtaisi verosopimuksen mukaiseen lopputulokseen.

Toiseksi, 2 momentti tekee sääntelystä tulevaisuuteen nähden joustavan. Mikäli OECD:n malliverosopimuksen liiketuloartiklaa tulevaisuudessa muutettaisiin siten, että sen sisältö poikkeaisi 1 momentista ja Suomi tekisi tällaisen uuden liiketuloartiklan mukaisen verosopimuksen, näissäkin tilanteissa voitaisiin soveltaa 2 momenttia.

Lausuntopalautteessa esiin tuotua vaihtoehtoa 3 momentin poistamisesta ja 1 momentin soveltamisesta verosopimuksettomiinkin tilanteisiin on hallituksen esityksen vaihtoehtojen arviointia koskevassa osiossa arvioitu siten, että ei ole tarkoituksenmukaista sallia verosopimuksettomissa tilanteissa esimerkiksi laajempaa menojen vähennysoikeutta 1 momentin mukaisesti kuin mitä monissa verosopimustilanteissa 2 momentin mukaisesti sallittaisiin. Lisäksi vaihtoehtojen arvioinnissa on todettu, että voisi myös aiheutua välittömiä vaikutuksia kiinteiden toimipaikkojen verotuksessa, kun nykyisestä verotuskäytännöstä poikettaisiin. Näiden perustelujen lisäksi verosopimuksettomien tilanteiden sääntelyssä on otettava huomioon myös verosopimuksiin liittyvä vastavuoroisuuden edellytys. Puutteet tai epäselvyydet vastavuoroisessa verokohtelussa voisivat aiheuttaa enemmän haasteita tai kysymyksiä 1 momentin soveltamistilanteissa ja aiheuttaa siltä osin laajempia selvitysvelvollisuuksia Verohallinnolle. Tästäkin syystä, perustelluimpana sääntelyvaihtoehtona on pidettävä nykyisen verotuskäytännön vahvistamista.

Most favoured nation -periaate

Erään lausunnon mukaan 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. Lausunnon mukaan kyse ei ole enää pelkästään blankettilailla säädettyjen verosopimusmääräysten soveltamisesta most favoured nation -periaatteen näkökulmasta myös muihin kuin sopimusvaltioissa asuviin tai niistä tuloja saaviin henkilöihin. Lausunnon mukaan on arvioitava, voiko muussa jäsenvaltiossa kuin verosopimuksen osapuolena olevassa valtiossa asuva henkilö vedota esimerkiksi SEUT:n perusvapauksiin ja vaatia tuloverolain 9 §:ssä säädettyä verosopimuksen mukaista kohtelua.

Valtiovarainministeriön lausunto

Verosopimukset saatetaan voimaan niin kutsutulla blankettilailla, jonka mukaan sopimuksen lainsäädännön alaan kuuluvat määräykset ovat lakina voimassa. Muuta kansallista verolainsäädäntöä sovelletaan vain, mikäli verosopimuksen määräyksistä ei muuta johdu. Tämä periaate on kirjattu esimerkiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (*lähdeverolaki*) 1 §:n 3 momenttiin, jonka mukaan lähdeverolakia noudatetaan vain sikäli kuin verosopimuksen määräyksistä ei muuta johdu. Nyt ehdotettu tuloverolain 9 b § pohjautuu samalle periaatteelle eli verosopimuksettomaan tilanteeseen sovellettavaa 3 momenttia sovelletaan vain, jos verosopimuksen määräyksistä ei muuta johdu. Verosopimustilanteita varten tuloverolain 9 b §:ssä on 1 ja 2 momentit, joissa on otettu huomioon verosopimusmääräysten moninaisuus ja mahdollisesti tuleviin verosopimuksiin otettavat määräykset.

Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan ehdotetussa tuloverolain 9 b §:ssä kyse on oikeustilaa selventävästä lainsäädännöstä eli sen toteamisesta, että verosopimustilanteessa blankettilain myötä lakina voimassa olevaa verosopimuksen määräystä sovelletaan. Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan tuloverolain 9 b §:n 1 ja 2 momentit eivät ole sellaisia säännöksiä, joiden soveltamista voisi vaatia most favoured nation-periaatteen nojalla verosopimuksettomassa tilanteessa.

Terhi Järvikare
osastopäällikkö, ylijohtaja

Anna Lehtimäki
erityisasiantuntija