Valiokunnan mietintö VaVM 7/2026 vp– HE 164/2025 vp

Valtiovarainvaliokunta

Hallituksen esitys eduskunnalle tulon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle koskevaksi lainsäädännöksi

JOHDANTO

Vireilletulo

Hallituksen esitys eduskunnalle tulon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle koskevaksi lainsäädännöksi (HE 164/2025 vp): Asia on saapunut valtiovarainvaliokuntaan mietinnön antamista varten.

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaosto on kuullut:
- erityisasiantuntija Anna Lehtimäki, valtiovarainministeriö
- johtava asiantuntija Sanna Lindqvist, Verohallinto
- johtava veroasiantuntija Tomi Viitala, Keskuskauppakamari
- OTT, dosentti Marianne Malmgrén
- professori Pekka Nykänen

Verojaosto on saanut kirjallisen lausunnon:
- Kalevi Sorsa -säätiö
- Suomen Yrittäjät ry

Verojaosto on saanut ilmoituksen, ei lausuttavaa:
- Finnwatch ry

HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi tuloverolakia, elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettua lakia.

Tuloverolakiin otettaisiin aikaisempaa tarkemmat säännökset tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle. Tulo kohdistettaisiin kiinteälle toimipaikalle OECD:n malliverosopimuksessa

vuodesta 2010 alkaen olleessa liiketuloartiklassa edellytetyllä tavalla silloin, kun verosopimuksessa on vastaava liiketuloartikla. Lisäksi esityksessä ehdotetaan säädeltäväksi tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle tilanteissa, joissa sovellettavan verosopimuksen liiketuloartikla poikkeaa OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklasta, sekä tilanteissa, joissa ei ole sovellettavaa verosopimusta.

Lisäksi elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että laissa nimenomaisesti säädettäisiin yritysten osien välisten sisäisten suoritusten huomioon ottamisesta verotettavan tulon laskennassa.

Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettua lakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että tuloverolakiin ehdotetut säännökset otetaan huomioon myös sovellettaessa hyvitysmenetelmää kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa Suomessa sijaitsevien päätoimipaikkojen osalta.

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 Suomen kansallinen lainsäädäntö ei jatkossa rajoita vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan soveltamista niissä tilanteissa, joissa verosopimukseen on otettu sanotun mukainen määräys. Suomi ei ole toistaiseksi tehnyt OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan sisältäviä verosopimuksia, mutta muutoksen myötä näiden tekeminen mahdollistuisi.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2027. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2027 toimitettavassa verotuksessa.

VALIOKUNNAN PERUSTELUT

Yleistä

Valiokunta puoltaa esityksen hyväksymistä muuttamattomana.

Esityksen tavoitteena on, että Suomen kansallisen lainsäädäntö ei jatkossa rajoita vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan soveltamista niissä tilanteissa, joissa verosopimuksessa on sanotun mukainen määräys. Suomi ei ole toistaiseksi tehnyt OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan sisältäviä verosopimuksia, koska oikeustila on ollut epäselvä sen suhteen, voiko Suomessa olevan kiinteän toimipaikan verotuksessa ottaa huomioon laskennallisia eriä. Ehdotetun muutoksen myötä oikeustilan epäselvyys poistuisi ja tällaisten verosopimusten tekeminen mahdollistuisi. Tällä hetkellä Suomen verosopimuksissa on enimmäkseen käytössä vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaava liiketuloartikla.

Esityksen mukaan, kun Suomen verosopimuksiin 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.

Esityksen tavoitteena on myös selkeyttää Suomessa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen elinkeinotulon verotukseen liittyvän sääntelyn soveltamista sekä Suomessa sijaitsevien päätoimipaikkojen osalta kaksinkertaisen verotuksen poistamistilanteisiin liittyvän sääntelyn soveltumista.

Muutoksilla ei arvioida olevan suoria taloudellisia vaikutuksia, vaan vaikutukset ilmenisivät epäsuorasti ja jonkinlaisella viiveellä muutoksen mahdollistamien verosopimusmuutosten kautta. Esityksen mukaan muutokset koskisivat vain sellaisia ulkomaisia yrityksiä, joilla on kiinteä toimipaikka Suomessa ja sellaisia kotimaisia yrityksiä, joilla on kiinteä toimipaikka ulkomailla. Lähtökohtaisesti kyse olisi hyvin rajatusta verovelvollisjoukosta.

Esityksessä ehdotetaan lisättäväksi tuloverolakiin uusi 9 b §, jossa säädetään tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle. Pykälän 1 momenttiin tuodaan OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa ja erillisen yrityksen periaatetta ilmentävä säännös. Tulo kohdistettaisiin kiinteälle toimipaikalle kyseisessä liiketuloartiklassa edellytetyllä tavalla silloin, kun verosopimuksessa on vastaava liiketuloartikla. Pykälän 2 momentissa puolestaan ehdotetaan säädettäväksi tilanteista, joissa sovellettavan verosopimuksen liiketuloartikla poikkeaa OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklasta. Pykälän 3 momentissa säädetään tilanteista, joissa ei ole sovellettavaa verosopimusta. Esityksen perusteluiden mukaan ehdotusten on tarkoitus seurata mahdollisimman tarkasti malliverosopimuksen määräyksiä ja niitä on lähtökohtaisesti tarkoitettu tulkittavan malliverosopimuksen määräysten mukaisesti. Elinkeinoverolakiin ehdotetaan täsmennystä, jonka mukaan Suomessa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle kohdistetut laskennalliset erät otetaan huomioon laskettaessa kiinteän toimipaikan elinkeinotoiminnan tulosta. Menetelmälakiin ehdotetaan tarkentavaa säännöstä siitä, että tuloverolakiin ehdotetut säännökset otetaan huomioon sovellettaessa hyvitysmenetelmää kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa.

Valiokunnan asiantuntijakuulemisessa esityksen tavoitetta mahdollistaa kansallisella lainsäädännöllä OECD:n vuoden 2010 malliverosopimukseen sisällytetyn kiinteän toimipaikan tulon kohdentamismääräyksen mukainen verotus on pidetty kannatettavana. Myös kiinteiden toimipaikkojen verotuksen selkeyttämistä on pidetty perusteltuna. Kuulemisessa kritiikkiä on esitetty lähinnä valitun säätämistavan sekä sen monimutkaisuuden suhteen.

Hallituksen esityksestä ilmenevien seikkojen ja saadun selvityksen perusteella valiokunta pitää ehdotettuja muutoksia tarpeellisina ja tarkoituksenmukaisina. Seuraavassa on käyty lävitse eräitä kuulemisessa esille nousseita seikkoja.

Eräitä huomioita

Kuulemisessa on kiinnitetty huomiota ehdotetun tuloverolain 9 b §:n rakenteen vaikeaselkoisuuteen. Kuulemisessa on kyseenalaistettu muun muassa erillisen 2 ja 3 momentin tarpeellisuus. Tältä osin valiokunta toteaa, että verosopimuksettomia tilanteita koskevan 3

momentin sisältö on sinänsä samanlainen kuin vuoden 2008 malliverosopimuksen liiketuloartiklan sisältö. Tämän vuoksi monesti 2 ja 3 momentin soveltamisella päädyttäisiin käytännössä samaan lopputulokseen. Valiokunnan saaman selvityksen mukaan ehdotettuja erillisiä 2 ja 3 momenttia on kuitenkin pidetty tarpeellisina. 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.

Kuulemisessa on myös kyseenalaistettu ehdotetun verosopimuksettomia tilanteita koskevan 3 momentin tarpeellisuus, jos verosopimuksettomissakin tilanteissa sovellettaisiin kattavasti erillisyhtiöperiaatetta. Tällöin 1 momentista voisi poistaa viittaukset verosopimukseen ja erillistä verosopimuksettomia tilanteita koskevaa 3 momenttia ei tarvittaisi. Tältä osin valiokunta toteaa, että esityksessä ei ole pidetty tarkoituksenmukaisena sallia verosopimuksettomissa tilanteissa esimerkiksi laajempaa menojen vähennysoikeutta 1 momentin mukaisesti, kuin mitä monissa verosopimustilanteissa 2 momentin mukaisesti sallittaisiin. Tämän on nähty myös voivan aiheuttaa välittömiä vaikutuksia kiinteiden toimipaikkojen verotuksessa, kun nykyisestä verotuskäytännöstä poikettaisiin. Valiokunta on saanut myös selvitystä siitä, että verosopimuksettomien tilanteiden sääntelyssä on otettava huomioon myös verosopimuksiin liittyvä vastavuoroisuuden edellytys, ja puutteet tai epäselvyydet vastavuoroisessa verokohtelussa voisivat aiheuttaa enemmän haasteita tai kysymyksiä 1 momentin soveltamistilanteissa ja aiheuttaa siltä osin laajempia selvitysvelvollisuuksia Verohallinnolle. Tästäkin syytä perustelluimpana sääntelyvaihtoehtona on pidettävä nykyisen verotuskäytännön vahvistamista.

VALIOKUNNAN PÄÄTÖSEHDOTUS

Valtiovarainvaliokunnan päätösehdotus:

> *Eduskunta hyväksyy muuttamattomana hallituksen esitykseen HE 164/2025 vp sisältyvät 1.—3. lakiehdotuksen.*

Valiokunnan mietintö VaVM 7/2026 vp

Helsingissä 24.3.2026

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

puheenjohtaja Markus Lohi kesk
jäsen Otto Andersson r
jäsen Markku Eestilä kok
jäsen Janne Heikkinen kok
jäsen Timo Heinonen kok
jäsen Jari Koskela ps
jäsen Suna Kymäläinen sd
jäsen Joona Räsänen sd
jäsen Hanna Sarkkinen vas
jäsen Sari Sarkomaa kok
jäsen Sami Savio ps
jäsen Ville Valkonen kok
jäsen Pia Viitanen sd
varajäsen Sanna Antikainen ps
varajäsen Janne Jukkola kok
varajäsen Riitta Kaarisalo sd
varajäsen Eeva Kalli kesk
varajäsen Mikko Lundén ps
varajäsen Lauri Lyly sd
varajäsen Krista Mikkonen vihr

Valiokunnan sihteerinä on toiminut

valiokuntaneuvos Tarja Järvinen