

Lausuntotiivistelmä 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

1. Johdanto

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

Valtiovarainministeriö pyysi 30.6.2025 hallituksen esityksen luonnoksesta lausuntoja esityksen kanalta keskeisiltä ministeriöiltä, viranomaisilta, elinkeinoelämältä ja muilta sidosryhmiltä. Lausuntopyyntö julkaistiin myös Lausuntopalvelu.fi-sivustolla sekä valtiovarainministeriön julkisella verkkosivulla. Lausuntoja pyydettiin 22.8.2025 mennessä.

Esitysluonnoksesta annettiin lausuntokierroksella 12 lausuntoa. Tahot, joilta lausuntoa pyydettiin sekä lausunnonantajat ilmenevät kootusti tämän lausuntotiivistelmän jaksosta 3. Lausuntopyyntö ja annetut lausunnot ovat nähtävillä julkisessa palvelussa osoitteessa [valtioneuvosto.fi/hankkeet tunnuksella](https://valtioneuvosto.fi/hankkeet/tunnuksella) VM069:00/2025.

2. Lausunnot

Yliopisto-opettaja Joonatan Ketola Aalto-korkeakoulusäätiöstä pitää esityksen keskeistä tavoitetta yleisesti kannatettavana kiinteiden toimipaikkojen verotuksen yksinkertaisuuden ja ennakoitavuuden edistämiseksi sekä katsoo, että OECD:n materiaalien mahdollisimman laaja soveltaminen tulkintalähteenä edistää kansainvälisen verojärjestelmän koheesiota, ja on näin ollen yleisesti kannatettavaa. Ketola katsoo, että esitetty muutos ei olisi välttämätön edellytys 7 artiklan vuoden 2010 version käyttöönotolle Suomen verosopimuksissa, mutta käyttöönotto ilman vastaavaa muutosta kansalliseen lainsäädäntöön johtaisi epäsuhtaan, jossa markkinaehtoperiaate toteutuisi vain osittain verosopimuksen mukaisen verotusoikeuden jaon seurauksena toimitettavassa kansallisessa verotuksessa.

Ketola huomauttaa, että kahden samankaltaisen mutta toisistaan erillisen järjestelmän rinnakkainen soveltaminen monimutkaistaa verojärjestelmää, sekä luo mahdollisuuksia ns. treaty shopping -järjestelyille, millä voisi olla huomattavia vaikutuksia konsernien verotettavan tulon jakautumiseen. Tästä johtuen Ketola pitää suotavana, että muutos pyrittäisiin siirtämään Suomen verosopimuskantaan ja käytäntöön mahdollisimman nopeasti ja yhdenaikaisesti uusimalla tai päivittämällä voimassa olevia verosopimuksia erityisesti Suomen kannalta keskeisimpien sopimuskumppaneiden kanssa.

Ketola esittää, että selkeyden lisäämiseksi luonnokseen olisi suositeltavaa lisätä täsmennys, jonka mukaan lain säätämisen jälkeen annetut uudet versiot OECD:n materiaaleista huomioidaan vastaavasti tulkintalähteinä sikäli, kun niiden hyödyntäminen tulkinnassa ei käytännössä johda verosopimuksen retroaktiiviseen yksipuoliseen muuttamiseen. Lisäksi Ketola esittää, että luonnokseen olisi suositeltavaa lisätä täsmennys, jonka mukaan OECD:n materiaaleille annetaan tulkinnallista painoarvoa vain, jos tilanteeseen soveltuvan verosopimuksen tulon kiinteälle toimipaikalle kohdistamista koskevat määräykset vastaavat OECD:n malliverosopimusta, ja että vastaavasti YK:n materiaalia käytetään tilanteissa, joissa soveltuvat määräykset vastaavat YK:n malliverosopimusta.

Professori Pekka Nykänen pitää esitysluonnosta hyvin laadittuna ja tulon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle ja tämän tulon laskemista koskevien erityissäännösten ottamista tuloverolainsäädäntöön perusteltuna. Nykänen katsoo, että säännösten puuttuminen kansallisesta tuloverolainsäädännöstä ei ole sinällään este sille, että Suomi pyrkisi sisällyttämään verosopimuksiinsa vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan, mutta kansallisella sääntelyllä kuitenkin mahdollistettaisiin se, että verosopimusmääräysten mukainen lopputulos saavutettaisiin myös käytännössä.

Nykänen katsoo, että esitysluonnoksen mukainen TVL 9 b.2 § selkeyttää oikeustilaa sen suhteen, miten erillisyyhtiöperiaatetta tulee soveltaa kiinteään toimipaikkaan, kun tulo kohdistetaan niille nykyisten verosopimuksien mukaisesti, ja pitää sitä verosopimusten määräysten erojen vuoksi perusteltuna.

Nykänen esittää, että esityksessä olisi hyvä perustella selkeästi se, miksi verosopimuksettomissa tilanteissa tulo olisi esityksen mukaan tarkoitus kohdistaa kiinteälle toimipaikalle eri tavoin kuin verosopimustilanteissa. Lisäksi Nykänen esittää, että esityksessä otettaisiin kantaa siihen, miten malliverosopimuksen ja sen kommentaarin mahdolliset myöhemmät muutokset otettaisiin huomioon ehdotettujen säännösten tulkinnassa.

Verohallinto pitää ehdotettua sääntelyä tarpeellisenä ja tarkoituksenmukaisena ja katsoo, että ehdotettu sääntelykokonaisuus täyttää sille asetetut tavoitteet. Verohallinto katsoo, että tarkentava sääntely on tärkeää myös silloin, kun verosopimus sisältää muun kuin vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklaa vastaavan liiketuloartiklan, sillä oletettavaa on, että lakimuutoksen jälkeenkin valtaosassa Suomen verosopimuksista säilyy vuoden 2008 tai sitä vanhempien mallien mukainen liiketuloartikla. Ehdotettu sääntely mahdollistaa myös tällöin yrityksen sisäisten laskennallisten erien huomioon ottamisen verosopimuksen sallimissa rajoissa, jonka Verohallinto katsoo olevan tärkeä, nykyistä oikeustilaa selventävä tarkennus.

Verohallinto huomauttaa, että vaikka nykyisen oikeus- ja verotuskäytännön mukaan korkorajoitus-säännöksiä ei lähtökohtaisesti sovelleta laskennallisiin tai realisoitumattomiin eriin riippumatta siitä, ovatko kyseiset erät EVL:n mukaan veronalaisia tai vähennyskelpoisia, pitää Verohallinto esitysluonnoksessa valittua ratkaisua perusteltuna OECD:n lähestymistavan tavoitteet huomioiden.

Verohallinto esittää, että esityksessä voitaisiin selventää tarkemmin eri rajoittavien säännösten soveltumisjärjestystä tilanteissa, joissa useampi säännös on potentiaalisesti sovellettavissa, sekä sitä, onko sääntelyn tarkoitus kattaa ns. kaksoisasujatilanteita, joissa Suomen verotusoikeus perustuu täällä olevaan kiinteään toimipaikkaan. Lisäksi Verohallinto esittää, että vaihtoehtoisesti verosopimuksettomissa tilanteissa olisi mahdollista soveltaa myös vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaista lähestymistapaa, mikä yksinkertaistaisi sääntelyä.

Dosentti Marianne Malmgrén pitää esitysluonnoksen tavoitetta perusteltuna ja tärkeänä kansallisen lainsäädännön nykytilan epäselvyydestä johtuen. Malmgrén pitää pyrkimystä siihen, että kansallisen lainsäädännön mukainen verotusoikeus on esillä olevassa asiassa yhtä laaja kuin verosopimuksissa, tärkeänä ja tavoitetta tuloverosääntelyn soveltumisen selkeyttämisestä Suomessa olevien kiinteiden toimipaikkojen verotukseen perusteltuna. Malmgrén pitää esitysluonnoksen mainintaa siitä, että ehdotetut säännökset koskisivat vain kiinteän toimipaikan tuloksen laskentaa, eikä niistä mm. muodostuisi tuloa, josta voitaisiin periä lähdeveroa, tärkeänä.

Malmgrén pitää ehdotettua sääntelyä monimutkaisena ja esittää, että esityksen jatkovalmistelussa arvioitaisiin, voisiko sääntely olla yhdenmukaista erilaisissa tilanteissa, ja erityisesti sitä,

voitaisiinko verosopimuksettomissa tilanteissa noudattaa OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaista verotusta. Malmgrénin mukaan tarkastelussa olisi tärkeä ottaa huomioon mm. TVL 135 §:n verosopimusten vastavuoroisuus, verosopimusten syrjäntäkieltomääräysten vaikutus sekä verosopimusten ja kansallisen lainsäädännön välinen suhde. Lisäksi Malmgrén esittää, että ehdotettujen TVL 9 b §:n 1 ja 3 momenttien sanamuotoja tarkasteltaisiin, sillä Malmgrén katsoo, että ilman esitysluonnoksen perustelujen lukemista voi olla vaikea ymmärtää, mitä säädös tarkoittaa.

Malmgrén pitää myös jatkovalmistelussa toivottavana sen arvioimista, onko esitetyn TVL 9 b §:n säätäminen tarpeen, sekä sen arvioimista, onko lisäys tehtävä esitetyssä muodossa eli sisällyttämällä lakiin OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan 2 kohta. Malmgrén katsoo, että asiassa olisi mahdollista myös viitata verotusmenettelystä annetun lain 31 §:ään, joka soveltuu yrityksen ja kiinteän toimipaikan välisiin toimiin, ja sisällyttää uuteen säännökseen esitysluonnoksessa esiin tuotuja, tarvittavia täsmennyksiä.

Verosopimuksettomien tilanteiden osalta Malmgrén huomauttaa, että Suomella ei ole voimassa olevaa verosopimusta EU-jäsenvaltio Portugalin kanssa, ja esittää, että tämän tilanteen merkitystä erikseen arvioitaisiin jatkovalmistelussa.

Lisäksi Malmgrén katsoo, että asiasta voisi olla mahdollista säätää vain EVL:ssä, joten Malmgrén pitää aiheellisena pohtia, onko TVL:ssä säätäminen asiassa tarpeellista. Mikäli sääntely säilytetään esityksen kaltaisessa muodossa, Malmgrén katsoo, että ehdotetussa muodossaan lakiteksti voisi olla selkeämpi, mikäli ehdotetussa TVL 9 b §:ssä käytettäisiin ehdotetuissa EVL 4 ja 6 §:ssä käytettyjä ilmaisuja ”laskennalliset tulot” ja ”laskennalliset menot ja korot”. EVL-sääntelyn osalta Malmgrén esittää myös pohdittavaksi, onko EVL 54.2 §:n säännöksellä mm. poistojen kirjanpitosidonnaisuudesta merkitystä arvioitaessa EVL-sääntelyn sisältöä.

Suomen Asianajajat pitää tärkeänä, että oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta Suomen sisäinen lainsäädäntö saatetaan vastaamaan OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan sanamuotoa ennen kuin Suomen solmivia verosopimuksia mahdollisesti päivitetään vastaamaan OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan sanamuotoa, jotta mahdollisilta tulkintaongelmilta voidaan välttyä. Lisäksi Suomen Asianajajat pitää tärkeänä, että ehdotetut muutokset sisältävät selkeät määräykset siitä, kuinka tulon katsotaan kohdistuvan kiinteälle toimipaikalle sovellettaessa verosopimusta, joka ei sisällä OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen mukaisen liiketuloartiklan sanamuotoa sekä verosopimuksettomassa tilanteessa. Lisäksi Suomen Asianajajat korostaa verotuksen ennakoitavuuden tärkeyttä verovelvollisten oikeusturvan kannalta ja pitää tärkeänä, että lain soveltamisesta annetaan selkeää ohjausta, jotta verosopimussäännösten soveltaminen on verovelvolliselle mahdollisimman selkeää ja ennakoitavaa.

Keskuskauppakamari pitää esitykselle asetettuja tavoitteita kannatettavina, mutta kiinnittää huomiota siihen, että verosopimustilanteessa keskeisenä tulkintalähteenä toimiva OECD:n ohjeistus tulon allokoinnista kiinteälle toimipaikalle on huomattavan monimutkaista. Keskuskauppakamari katsoo, että käytännössä laskennallisiin eriin liittyy usein hankalia tosiseikkasidonnaisia näyttö- ja arviointikysymyksiä, jotka lisäävät yritysten hallinnollista taakkaa ja jotka saattavat aiheuttaa riitoja niin verovelvollisten ja verohallinnon kuin myös eri valtioiden verohallintojen välillä. Keskuskauppakamari pitää tärkeänä, että mahdollisia tulkintaongelmia ja niistä aiheutuvaa riskiä kansainvälisestä kaksinkertaisesta verotuksesta pyritään ratkaisemaan ennalta Verohallinnon riittävän kattavalla ohjeistuksella ja mahdollisuuksien mukaan esimerkiksi eri valtioiden verohallintojen välisillä ennakkokeskusteluilla.

Elinkeinoelämän keskusliitto EK pitää esitysluonnoksen tavoitetta lainsäädännön selkiyttämisestä ja vuoden 2010 malliverosopimuksen liiketuloartiklan käyttöönoton mahdollistamisesta perusteltuna ja pitää hyvänä, että esitysluonnos selkeyttää ja kattaa nykyisen sääntelyn aukkokohtia siitä huolimatta, että EK katsoo, ettei kiinteän toimipaikan ja yrityksen muiden osien välisten toimien markkinaehtoperiaatteen ja erillisyyhtiöperiaatteen mukaiseen käsittelyyn verotuksessa liittyne enää nykyisellään epäselvyyksiä.

Elinkeinoelämän valtuuskunta pitää hyvänä, että tulon kohdistamista kiinteälle toimipaikalle sekä kiinteän toimipaikan laskennallisten tulojen ja menojen verokohtelua täsmennetään. Elinkeinoelämän valtuuskunta pitää verotuksen ennakoitavuuden kannalta tarkoituksenmukaisena, että nykyinen verotuskäytäntö verosopimuksettomissa tilanteissa säilytettäisiin ennallaan, mutta esittää, että valitua sääntelyratkaisua olisi syytä perustella tarkemmin, sillä ratkaisu johtaa sääntelyn pirstoutumiseen ja epävarmuuteen siitä, muutetaanko sääntelyä verosopimuksettomien tilanteiden osalta myöhemmin.

Elinkeinoelämän valtuuskunta esittää, että jatkovalmistelussa harkittaisiin, onko ehdotetun TVL 9 b §:n 2 momentin säätäminen ylipäättään tarpeen, sillä ilman säännöstäkin on selvää, että verosopimusmääräykset rajoittavat kansallista verotusvaltaa. Lisäksi Elinkeinoelämän valtuuskunta huomauttaa, että vaikka tällaisten verosopimusmääräysten neuvottelemisen tulevaisuudessa lienee epätodennäköistä, 2 momentin sanamuoto voisi mahdollistaa myös sellaisten verosopimusmääräysten soveltamisen, jossa 1 momentin pääsääntöön sisältyvistä erillisyyhtiöperiaatteesta ja markkinaehtoperiaatteesta poikettaisiin merkittävästikin.

Professori Juha Lindgren pitää luonnoksessa ehdotettuja muutoksia verojärjestelmän kannalta lähtökohtaisesti perusteltuina sekä pitää lainsäädännön muutosehdotusta sille asetetun tavoitteen mukaisena. Lindgren katsoo, että luonnoksessa esitettyjen muutosten vaikutuksia tulee seurata ja arvioida niiden voimaantumisen jälkeen, sekä korostaa huomion kiinnittämistä muun muassa eräisiin sääntelyn selkeyttä ja ennakoitavuutta koskeviin seikkoihin. Lisäksi Lindgren esittää, että esityksen sisältämiä esimerkkitalanteita täydennettäisiin sellaisilla esimerkeillä, joissa on kyse oikeuskäytännössä esillä olleista tilanteista.

Kalevi Sorsa -säätiön toiminnanjohtaja Lauri Finér pitää esityksen tavoitteita kannatettavina sekä ylipäänsä kannatettavana, että valtiovarainministeriö käy läpi lainsäädäntöä ja pyrkii sen selvittämiseen resurssiensa salliessa, mikä vähentää niin viranomaisten kuin verovelvollisten hallinnollista taakkaa ja säästää niiden kustannuksia. Finér pitää sitä, että esitys seuraa mahdollisimman tarkasti OECD:n mallisopimuksen määräyksiä ja sen tulkintaohjeita, kannatettavana.

Finér toteaa OECD:n lähestymistavan olennaisen tavoitteen, eli sen, että kiinteiden toimipaikkojen verotus olisi mahdollisimman lähellä erillisten konserniyhtiöiden verotusta, perusteltuna verotuksen tasapuolisuuden näkökulmasta ja pitää hyvänä, että tämä tuodaan esityksellä vahvemmin Suomen lainsäädäntöön. Samalla Finér kuitenkin huomauttaa, että markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen itsessään liittyy monia ongelmia, joiden käsittely on tämän esityksen suhteellisen kapean alan ulkopuolella.

Apulaisprofessori, dosentti Mika Nissinen katsoo, että luonnoksesta jää useita asioita epäselväksi. Nissinen katsoo jäävän epäselväksi muun ohella sen, miksi nimenomaisesti liiketulon verotuksesta säädettäisiin näin moniulotteisesti toteutetulla sääntelyllä kansallisessa laissa. Nissinen huomauttaa, että kansalliseen lainsäädäntöön ei ole ollut aiemmin tarvetta säätää erilaisia säännöksiä riippuen siitä, sovelletaanko tilanteessa johonkin malliverosopimukseen versioon pohjautuvaa

verosopimusta, vai onko kyse tilanteesta, johon ei sovelleta verosopimusta. Lisäksi Nissinen katsoo, että luonnoksesta jää ylipäättään epäselväksi, miksi verosopimuksettomaan tilanteeseen tarvittaisiin omaa sääntelyä, ja millä tavalla verosopimukseton tilanne poikkeaisi verosopimustilanteen verotuksesta.

Nissinen katsoo, että luonnoksessa jää epäselväksi myös pelkästään säännöksiä tarkastelemalla, millä tavalla TVL 9 b §:n eri momentit eroaisivat toisistaan, mikä voi aiheuttaa tarpeettomia tulkin- taongelmia. Lisäksi Nissinen katsoo jäävän epäselväksi, miksi kiinteän toimipaikan liike- tulon osalta tarvittaisiin esityksen mukainen TVL 9 b §:n 2 momentin maininta siitä, että liike- tulon verotus tulisi toteuttaa verosopimustilanteissa verosopimuksen määräysten mukaisesti. Tältä osin Nissinen viittaa myös TVL 135 §:n, jossa verosopimusten määräysten mukainen verotus on yleisesti todettu kaikissa tilanteissa, jossa verosopimusta sovelletaan.

Nissinen katsoo, että luonnoksessa kansallisen lain ja verosopimuksen välisestä hierarkkisuudesta puhutaan epäselvästi. Nissisen mukaan luonnoksesta ja sen esitetyistä säännösluonnoksista voi saada sen käsityksen, että luonnoksessa esitettäisiin, että Suomi ei tulevaisuudessa automaattisesti enää soveltaisi voimassa olevan verosopimuksen määräyksiä. Nissinen katsoo, että tässä yhteydessä olisi keskeistä tuoda esille TVL 135 §:n merkitys asiassa, mitä luonnoksessa ei nyt ole Nissisen mu- kaan esitetty riittävällä tavalla.

Nissinen katsoo luonnoksesta jäävän epäselväksi, miksi verotettavan tulon laskemisesta tarvitsisi säätää yksityiskohtaisesti TVL:ssä, ja miksi riittävää ei olisi tarvittaessa säätää verotettavan tulon laskemisesta EVL:ssä. Nissinen katsoo myös, että luonnoksen oikeusvertailun olisi ollut toivottavaa olla yksityiskohtaisempi, mikä olisi helpottanut erilaisten sääntelyvaihtoehtoratkaisujen arvioimista. Nissinen huomauttaa, että luonnoksesta ei ilmene, miksi myös Suomessa asiasta ei voitaisi säätää esimerkiksi Norjan tapaan niin sanotuilla yleisillä säännöksillä, ja että sääntelyn riittävää yksinker- taisuutta tulisi vaalia.

Nissinen myös huomauttaa, että syrjäntäkieltoartiklan mukaan kiinteiden toimipaikkojen verotus ei saa olla ankarampaa, kuin vastaavassa tilanteessa olevan saman luonteisen yrityksen verotus ja poh- tii, voisiko syrjäntäväitteitä tulla siitä, jos esityksen mukaisen kolmen eri sääntelyn erilainen loppu- tulos synnyttää erilaisen lopputuloksen jo kansallisella tasolla. Nissinen huomauttaa, että tältä osin esityksen oikeudellinen analyysi jää suppeaksi.

Nissinen pitää toivottavana, että ulkomaisten yhteisöjen tulon kohdentamiseen, määrittämiseen ja laskentaan tai arviointiin liittyviä säännöksiä muutettaessa sääntelyä päivitetettäisiin kokonaisvaltai- sesti, jolla osaltaan varmistettaisiin sääntelyn yhdenmukaisuutta, systemaattisuutta ja riittävää yk- sinkertaisuutta.

Nissinen myös katsoo, että esityksen vaikutusarvio-osiossa yrityskokoon liittyvissä näkökulmissa on epäselvyyttä. Nissinen esittää, että esityksessä kerrottaisiin yksityiskohtaisemmin muun muassa siitä, miten muutos nimenomaisesti vaikuttaa pieniin yrityksiin (mukaan lukien yhden henkilön yri- tyksiin), joilla voi Nissisen mukaan olla tosiasiaa vaikeuksia ymmärtää niin kutsuttuja fiktiivisiä transaktioita pääliikkeen ja kiinteän toimipaikan välillä.

Finnwatch ry toteaa, että verolakimuutoksia koskevien lausuntopyyntöjen suuresta määrästä joh- tuen Finnwatch ry:llä ei ole mahdollisuutta lausua aiheesta annetussa aikataulussa.

3. Lausuntopyynnön jakelulista ja lausunnonantajat

Lausuntoa pyydettiin alla olevilta tahoilta. Listassa on lihavoituina ne tahot, jotka antoivat lausunnon.

Ahvenanmaan maakunnan hallitus - Ålands landskapsregering (ilmoitti, ettei sillä ole lausuttavaa)

Apulaisprofessori Moritz Scherleitner

Dosentti Marianne Malmgrén

Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry

Elinkeinoelämän valtuuskunta

Finanssiala ry

Finnwatch ry

Keskuskauppakamari

Perheyriyksen liitto ry

Professori Juha Lindgren, Vaasan yliopisto

Professori Marjaana Helminen, Helsingin yliopisto

Professori Pekka Nykänen, Tampereen yliopisto

Professori Reijo Knuutinen, Turun yliopisto

Suomalaiset kehitysjärjestöt – Finnish Development NGOs Fingo ry

Suomen Asianajajaliitto

Suomen Veroasiantuntijat ry

Suomen Yrittäjät ry (ilmoitti, ettei sillä ole lausuttavaa)

Teknolohiateollisuus ry

Toiminnanjohtaja Lauri Finér, Kalevi Sorsa -säätio

Työ- ja elinkeinoministerio (ilmoitti, ettei sillä ole lausuttavaa)

Työelämäprofessori Timo Viherkenttä, Aalto-yliopisto

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus

Verohallinto

Veronmaksajain Keskusliitto ry

Lisäksi lausunnon antoivat:

KTM, yliopisto-opettaja Joonatan Ketola, Aalto-korkeakoulusäätio sr

OTT, apulaisprofessori, dosentti Mika Nissinen, Itä-Suomen yliopisto