

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksen tarkoituksena on muuttaa suurten konsernien vähimmäisverosta annettua lakia (1308/2023) ottamaan huomioon OECD:n ja G20 maiden osallistavan kehyksen (Inclusive Framework) puitteissa vuonna 2023 tuotettu minimiverotusta koskeva soveltamisohjeistus.

Laki suurten konsernien vähimmäisverosta perustuu neuvoston direktiiviin (EU) 2022/2523 monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa. Direktiivi pohjautuu osallistavan kehyksen minimiverotyöhön (Pilari 2), ja sen tarkoituksen toteuttaminen edellyttää kotimaisen täytäntönnäpönan olevan harmoniassa osallistavan kehyksen tuottamien tulkintojen kanssa. Tulkintojen noudattaminen kotimaisessa verotuskäytännössä on tarpeen myös, jotta Suomen minimiverotussääntöjä kohdeltaisiin kansainvälisesti niin kutsuttuina ehdot täyttävinä sääntöinä.

Direktiivin tarkoituksen toteuttamiseksi ja sen varmistamiseksi, että Suomen minimiverolaki katsotaan GloBE-mallissäännöissä tarkoitetuksi ehdot täyttäväksi säännöiksi, OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen 2023 julkaisemista soveltamisohjeista ehdotetaan säädettäväksi kotimaiseen lakiin uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat, sekä hyvin tulkinnallisia kohtia koskevat selvennykset. Ohjeisiin sisältyviä muita tulkintaselvennyksiä sen sijaan ei esitettäisi säädettäväksi lakiin; tulkintojen yhdenmukaisuus voidaan tässä tapauksessa varmistaa myös muuten. Esityksessä ei ehdoteta muutettavan nykyisen lain toimintaperiaatteita. Verovelvollisten piiri, verokanta ja verotussäännöt säilyisivät pääosin ennallaan.

Ehdotetut muutokset koskisivat eräiden 1 luvun määritelmien, sekä 3 lukuun sisältyviä määritellyn tulon laskentasääntöjen ja 4 lukuun sisältyviä huomioitavien verojen laskentasääntöjen selkeyttämistä. 3 lukuun lisättäisiin myös säännökset tietyistä laskentaa yksinkertaistavista valinnoista. 3 ja 4 lukuun lisättäisiin säännökset tiettyjen veronhyvitysten kohtelusta. 5 lukuun sisältyviä substanssiperusteisen vähennyksen laskentasääntöjä täsmennettäisiin ja niihin tehtäisiin rajat ylittäviin erityistilanteisiin liittyviä lisäyksiä. Lisäksi ehdotetaan tehtäväksi eräitä muutoksia ja lisäyksiä olettamassäännöksiin, mukaan lukien väliaikaiseen verotuksen maakohtaiseen raporttiin perustuvaan olettamassäännökseen. Lakiin tehtäisiin myös vähäisiä teknisiä korjauksia.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 31.12.2024 mennessä ja sitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ	1
PERUSTELUT	3
1 Asian tausta ja valmistelu	3
1.1 Tausta	3
1.2 Valmistelu	4
2 EU-säädöksen tavoitteet ja pääasiallinen sisältö	5
3 Nykytila ja sen arviointi	6
4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset	7
4.1 Keskeiset ehdotukset	7
4.2 Pääasialliset vaikutukset	8
5 Muut toteuttamisvaihtoehdot	9
5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset	9
5.2 Muiden jäsenvaltioiden suunnittelemat tai toteuttamat keinot	10
6 Lausuntopalaute	10
7 Säännöskohtaiset perustelut	12
8 Voimaantulo	27
9 Toimeenpano ja seuranta	27
10 Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys	27
10.1 Valtion verosta säätäminen	27
10.2 Verolain taannehtivuus	28
10.3 Säätämisyjärjestys	30
LAKIEHDOTUS	31
Laki suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta	31
LIITE	53
RINNAKKAISTEKSTI	53
Laki suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta	53

PERUSTELUT

1 Asian tausta ja valmistelu

1.1 Tausta

Laki suurten konsernien vähimmäisverosta (1308/2023) tuli voimaan 1.1.2024 (myöhemmin minimiverolaki). Lailla pantiin toimeen neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523 (jatkossa minimiverodirektiivi). Direktiivin tausta on OECD:n ja G20-maiden BEPS-projektin osallistavan kehityksen (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, myöhemmin ”Inclusive Framework”) työssä.

OECD-työ on vuonna 2021 tuottanut minimiverotusta koskevat mallisäännöt (Global Anti-base Erosion Model Rules – jatkossa ”GloBE-mallisäännöt”), mallisääntöjen kommentaarin, sekä eräitä muita materiaaleja. Suomi on kannattanut OECD-taustaista minimiverotyötä liittymällä niin kutsuttuun lokakuun julkilausumaan (Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy, 8.10.2021), jossa minimiverotuksen peruselementit hahmotellaan. Lokakuun julkilausumassa todetaan, että minimiverosääntöjen käyttöön ottaminen ei ole pakollista, mutta jos säännöt otetaan käyttöön, ne tulee ottaa käyttöön yhdenmukaisia tuloksia tuottavalla tavalla (niin kutsuttu ”Common Approach” -lähestyminen). Tulosten yhdenmukaisuutta arvioidaan paitsi mallisääntöjen, myös niiden kommentaarin ja myöhemmin julkaistun soveltamisohjeistuksen valossa.

Joulukuussa 2021 julkaistuja GloBE-mallisääntöjä ja niiden helmikuussa 2022 julkaistua kommentaaria on täydennetty vuonna 2023 julkaistuilla soveltamisohjeilla (GloBE-soveltamisohjeet). Lisäohjeistus päivittää kommentaaria ja se tulee huomioida arvioitaessa minimiverosääntöjen tuottamien verotustulosten yhdenmukaisuutta. Lisäohjeistus sisältää myös olettamasääntöjä (Safe Harbours) ja niiden päivityksiä. Uutta soveltamisohjeistusta on julkaistu myös kesäkuussa 2024, minkä lisäksi on odotettavissa, että sitä julkaistaan lisää myös tulevaisuudessa.

Minimiverodirektiivi hyväksyttiin 14.12.2022, eikä sitä ole sen jälkeen muutettu. Direktiivin johdanto-osassa painotetaan kuitenkin OECD-materiaalien tärkeyttä direktiivin tulkinnan kannalta. Lisäksi olettamasääntöjen osalta minimiverodirektiivissä viitataan suoraan kansainvälisesti hyväksyttyihin sääntöihin; tällaisten sääntöjen kansallinen käyttöönotto on siten osa direktiivin täytäntöönpanoa.

Suomen minimiverolaki valmisteltiin pääosin vuoden 2023 ensimmäisen puoliskon aikana. Valmistelussa voitiin aikataulusyistä ottaa huomioon vuoden 2023 aikana julkaistu uusi soveltamisohjeistus vain osittain. Minimiverolaki ei siten kaikilta osin tuota Common Approach -lähestymisen mukaisia yhteneviä lopputuloksia. Kun huomioidaan ohjeille direktiivin johdanto-osassa annettu asema direktiivin tarkoituksen toteutumisessa, sekä suora viittaus olettamasääntöihin, on katsottava, että direktiivin kansallinen toimeenpano edellyttää myöhempien GloBE-soveltamisohjeiden ja olettamasääntöjen kansallista toteuttamista myös siltä osin kuin toteutus edellyttää lakimuutoksia. Ilman muutoksia Suomen minimiverolakia ei myöskään voitaisi pitää GloBE-mallisäännöissä tarkoitettuina ehdot täyttävinä sääntöinä, millä olisi merkittävä negatiivinen vaikutus täällä sijaitseviin konserniyksiköihin. Jos Suomen minimiverolakia ei pidettäisi ehdot täyttävinä sääntöinä kansainvälisesti, suomalaisiin yrityksiin ja suomalaisten konsernien ulkomaisiin tytäryrityksiin sovellettaisiin muiden lainkäyttöalueiden minimiverosääntöjä sen lisäksi, että niihin sovellettaisiin Suomen minimiverolakia. Tästä aiheutuisi merkittävää hallinnollisen taakan kasvua ja oikeudellista epävarmuutta.

Tällä esityksellä on tarkoitus muuttaa minimiverolakia siten, että vuonna 2023 julkaistuissa GloBE-soveltamisohjeissa syntyneet uudet verotussäännöt otetaan osaksi lakia. Samalla lakiin tuodaan vuonna 2023 annetut oletettasäännöksiä koskevat ohjeet. Esityksessä ehdotetaan myös eräiden tulkinnallisten muotoilujen täsmentämistä ja tehtäväksi vähäisiä teknisiä korjauksia.

1.2 Valmistelu

EU-säädöksen valmistelu

Esitys ei perustu uuteen EU-säädökseen, vaan täydentää olemassa olevan säädöksen täytäntöönpanoa. Minimiverodirektiivin valmistelu on kuvattu hallituksen esityksessä HE 77/2023 vp.

Komissio on kuitenkin käynyt jäsenvaltioiden kanssa keskusteluja IF-työn tuloksena syntyneiden soveltamisohjeiden kehityksestä ja niiden suhteesta direktiiviin. Työn yhteydessä on todettu, että syytä direktiivin muuttamiseen ei tällä hetkellä ole. Oikeudellista lausuntoa uuden IF-ohjeistuksen asemasta ei ole. Sen sijaan Euroopan unionin neuvosto on antanut kokouksessaan 9.11.2023 lausuman, jossa IF:n jatkotyö huomioidaan ja katsotaan tärkeäksi direktiivin yhdenmukaisuuden kannalta¹. Komissio on samassa kokouksessa yhtynyt lausumaan ja katsonut IF:n jatkotyön direktiivin kanssa yhteensopivaksi.

GloBE-ohjeistuksen kehitys

Joulukuussa 2021 julkaistuja GloBE-mallisääntöjä ja niiden helmikuussa 2022 julkaistua kommentaaria on täydennetty vuonna 2023 julkaistuilla kolmella GloBE-soveltamisohjeella (Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules February 2023, Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules July 2023, Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules December 2023, jatkossa myös helmikuun 2023 GloBE-soveltamisohje, heinäkuun 2023 GloBE-soveltamisohje ja joulukuun 2023 GloBE-soveltamisohje). Ohjeita on työstetty Inclusive Frameworkin teknisessä työryhmässä, minkä jälkeen ne ovat tulleet Inclusive Frameworkin hyväksyttäväksi. Suomi on Inclusive Frameworkin jäsenenä osallistunut teknisen työryhmän toimintaan.

Hallituksen esityksen valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Valmistelun aikana on kartoitettu vuoden 2023 GloBE-soveltamisohjeiden sisältöä ja arvioitu niissä kuvattujen uusien sääntöjen ja tulkintojen luonnetta Suomen lainsäädännön kannalta. Erityistä huomiota on kiinnitetty siihen, onko kyseessä uusi verotussääntö, joka vaikuttaa suoraan veron määrään tai konsernin asemaan verovelvollisena, vai muu tulkintaa selventävä ohje. Verotussääntöjen on perustuslain 81 §:n mukaisesti sisällyttävä lakiin. Sen sijaan tulkintaohjeet, jotka ainoastaan selventävät olemassa olevan lain sisältöä, voivat sisältyä myös muuhun materiaaliin, kuten viranomaisohjeisiin, tai niillä voidaan katsoa olevan tulkintavaikutus myös sellaisenaan. Suomessa esimerkiksi OECD:n malliverosopimuksen kommentaari ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet on hyväksytty tulkintalähteiksi sellaisenaan². Myös Verohallinto voi antaa voimassaolevaa lainsäädäntöä koskevaa ohjeistusta.

¹ Talouden digitalisaatiosta verotukselle aiheutuvat haasteet: Neuvoston ja komission lausumat 14732/1/23 REV1, <https://www.consilium.europa.eu/media/67850/st14732-re01-en23.pdf>

² Esimerkiksi KHO 2002:26, KHO 2011:101, KHO 2013:93, KHO 2018:173 ja KHO 2021:171.

Esitysluonnos on ollut lausuntokierroksella 12.8.-6.9.2024. Lausuntoja saapui lausuntoaikana 21 kappaletta.

2 EU-säädöksen tavoitteet ja pääasiallinen sisältö

Direktiivin tavoitteita on kuvattu hallituksen esityksessä HE 77/2023 vp. Direktiiviä ei ole muutettu esityksen antamisen jälkeen ja sen tavoitteet ovat siten samat. Direktiivin ja uuden IF-ohjeistuksen, mukaan lukien GloBE-soveltamisohjeiden koordinoitua on direktiivin antamisen jälkeen toteutettu komission ja jäsenvaltioiden välisissä teknisissä keskusteluissa.

Tavoitteista tämän esityksen kannalta tärkeimmät on kuvattu direktiivin johdanto-osan kohdissa 3, 6 ja 24.

Johdanto-osan kappaleessa 3 todetaan minimiverohankkeessa olevan kyse kansainvälisestä yhteistyöstä, johon jäsenvaltiot ovat sitoutuneet. Kappaleen mukaan: ”[k]yseinen poliittinen tavoite on muunnettu asiakirjaksi ”Talouden digitalisaation aiheuttamat verotushaasteet – Maailmanlaajuiset veropohjan rapautumisen estämistä koskevat mallisäännöt (pilari 2)”, jäljempänä ’OECD- mallisäännöt’, jotka hyväksyttiin 14 päivänä joulukuuta 2021 OECD:n ja G20-maiden veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoja koskevassa osallistavassa kehyksessä, johon jäsenvaltiot ovat sitoutuneet. Neuvosto toisti 7 päivänä joulukuuta 2021 hyväksymässään selvityksessä Eurooppa-neuvostolle verotusasioista tukevana vahvasti maailmanlaajuisista vähimmäisveroa koskevaa uudistusta ja sitoutui panemaan kyseisen uudistuksen nopeasti täytäntöön unionin lainsäädännöllä. Tässä yhteydessä on olennaisen tärkeää, että jäsenvaltiot panevat tehokkaasti täytäntöön sitoumuksensa saavuttaa maailmanlaajuinen verotuksen vähimmäistaso”.

Johdanto-osan 6 kappaleen mukaan: ”[o]n tarpeen panna täytäntöön jäsenvaltioiden sopimat OECD-mallisäännöt siten, että ne ovat mahdollisimman samanlaiset maailmanlaajuisen sopimuksen kanssa sen varmistamiseksi, että jäsenvaltioiden tämän direktiivin nojalla täytäntöönpanemat säännöt ovat ehdot täyttäviä OECD-mallisääntöjen tarkoittamassa merkityksessä. Tässä direktiivissä noudatetaan tarkasti OECD-mallisääntöjen sisältöä ja rakennetta”.

Kappaleen 24 mukaan: ”[p]annessaan tätä direktiiviä täytäntöön jäsenvaltioiden olisi hyödynnettävä esimerkkien tai tulkinnan lähteenä OECD:n mallisääntöjä ja asiakirjassa ”Talouden digitalisaation aiheuttamat verotushaasteet – Maailmanlaajuisen veropohjan rapautumisen estämistä koskevien mallisääntöjen (pilari 2) kommentaari”, joka on hyväksytty OECD:n ja G20-maiden veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoja koskevassa osallistavassa kehyksessä, esitettyjä selityksiä ja esimerkkejä ja GloBE:n täytäntöönpanokehystä, sen safe harbour -säännöt mukaan luettuina, jotta voidaan varmistaa johdonmukainen soveltaminen kaikissa jäsenvaltioissa siltä osin kuin kyseiset lähteet ovat yhdenmukaisia tämän direktiivin ja unionin oikeuden kanssa. Tällaisilla safe harbour -säännöillä olisi oltava merkitystä sekä monikansallisten konsernien että suurten kotimaisten konsernien osalta”.

Viittaus GloBE:n täytäntöönpanokehykseen on viittaus GloBE-mallisäännöissä määriteltyyn ”Implementation Frameworkiin” ja sen kehittämiin tietojenvaihtoon, olettamassäänntöihin ja GloBE-soveltamisohjeisiin³. Kappaleessa 24 viitattujen olettamassäänntöjen (safe harbours)

³ GloBE-mallisäännöt, luku 10.1: GloBE Implementation Framework means the procedures to be developed by the Inclusive Framework on BEPS **in order to develop administrative rules, guidance**, and procedures that will facilitate the coordinated implementation of the GloBE Rules (korostus tässä).

osalta direktiivissä on asetettu jäsenvaltioille suora implementointivelvoite artiklassa 32, jonka mukaan: ”[p]oiketen siitä, mitä 26–31 artiklassa säädetään, jäsenvaltioiden on varmistettava, että ilmoittavan konserniyksikön niin valitessa lainkäyttöalueella sijaitsevan konsernin maksettavaksi tulevan tilikauden täydennysveron katsotaan olevan nolla, jos kyseisellä lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden tosiasiallinen verotuksen taso täyttää safe harbour -järjestelmää koskevan määritellyn kansainvälisen sopimuksen ehdot.

Ensimmäistä kohtaa sovellettaessa 'safe harbour -järjestelmää koskevalla määritellyllä kansainvälisellä sopimuksella' tarkoitetaan kansainvälisten sääntöjen ja ehtojen kokonaisuutta, jolle kaikki jäsenvaltiot ovat antaneet suostumuksensa ja jonka nojalla tämän direktiivin soveltamisalaan kuuluville konserneille annetaan mahdollisuus päättää, että ne hyödyntävät lainkäyttöalueen osalta yhtä tai useampaa safe harbour -järjestelmää.”

Direktiivin kansallinen täytäntöönpano edellyttää siis tulkintaharmoniaa Inclusive Frameworkin tuottaman myöhemmän ohjeistuksen osalta. Lisäksi artiklassa 32 edellytetään olettamasääntöjen käyttöön ottamista, vaikka ne eivät olekaan sisältäneet alkuperäisiin GloBE-mallisääntöihin. GloBE-mallisääntöjen 8.2. artiklassa on veloitettu soveltamaan olettamasääntöjä, jos sellaisista on myöhemmin IF-kokoonpanossa sovittu. Direktiivin 32 artiklasta johtuu siten suora oikeudellinen velvoite tällaisten nykyisten ja tulevien olettamasääntöjen käyttöönottamiseen Suomessa. Johdanto-osan kappaleessa 4 muistutetaan, että kansainvälisessä minimiverohankkeessa on kyse työstä, johon jäsenvaltiot myös itse ovat kansainvälisessä työssään sitoutuneet. EU-jäsenvaltiot, lukuun ottamatta Kyprosta, ovat mukana Inclusive Framework -kokoonpanossa. Kypros on erikseen ilmoittanut tukevansa hanketta.

Minimiverodirektiivin johdanto-osassa todetaan tarve direktiivin yhdenmukaiseen tulkintaan OECD:n mallisääntöjen, niiden kommentaarin, sekä muun julkaistun ohjeistuksen kanssa sen varmistamiseksi, että jäsenvaltioiden lakeja pidetään GloBE-mallisääntöissä tarkoitettuina ehdot täyttävinä sääntöinä. GloBE-mallisääntöjen 8.2. artiklassa veloitetaan säännöt käyttöön ottavat maat soveltamaan hyväksytyjä olettamasääntöjä. GloBE-mallisääntöjen 8.3. -artiklassa puolestaan todetaan, että mallisääntöjä kansallisesti toteutettaessa tulisi tuottaa mallisääntöjen kanssa yhteneviä lopputuloksia, huomioiden myös julkaistu soveltamisohjeistus. GloBE-mallisääntöjen 8.2. ja 8.3. artiklojen veloitteiden noudattaminen on edellytys sille, että lainkäyttöalueen säännöt voidaan katsoa ehdot täyttäviksi säännöiksi.

Esityksen tarkoituksena on toteuttaa direktiivin ja mallisääntöjen nämä tavoitteet kotimaisessa oikeudessa siltä osin, kuin tavoitteisiin ei voida päästä esimerkiksi Verohallinnon ohjeistuksen avulla. Kansallinen liikkumavara ohjeistuksen sovellettavuuden lopputuloksen osalta on vähäinen, koska verotuskäytännössä tulisi voida toteuttaa GloBE-mallisääntöjen ja direktiivin jälkeen julkaistua soveltamisohjeistusta siten, että lopputulokset ovat niiden kanssa yhteneviä. Kansallista liikkumavaraa on tästä syystä lähinnä siinä, voidaanko tavoite toteuttaa joiltain osin myös pelkän tulkintavaikutuksen kautta, mahdollisesti Verohallinnon ohjeistuksen tuella.

3 Nykytila ja sen arviointi

Minimiverodirektiivin tavoitteeksi on nimenomaisesti kuvattu yhdenmukainen lopputulos OECD-työn kanssa, huomioiden myös täytäntöönpanokehityksen (Implementation Framework)

Kyse on siis OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen (Inclusive Framework) julkaisemasta jatkomateriaalista. Direktiivin johdanto-osassa on siten suora viittaus GloBE-soveltamisohjeisiin (Administrative Guidance).

työ. Täytäntöönpanokehyksellä viitataan siihen työhön, jota Inclusive Frameworkin piirissä on tehty mallisääntöjen julkaisemisen jälkeen ja se kattaa erityisesti GloBE-soveltamisohjeet. Lisäksi minimiverodirektiivin 32 artiklassa edellytetään kansainvälisesti sovittujen olettamasäännösten käyttöön ottamista.

Kansainvälistä minimiverohanketta kehitetään Inclusive Frameworkin piirissä. Inclusive Framework julkaisi vuonna 2023 kolme erillistä GloBE-soveltamisohjekokonaisuutta (Administrative Guidance). Joitain osia ohjeista oli mahdollista ottaa huomioon jo alkuperäistä minimiverolakia säädettäessä. Koska ohjekokonaisuudet ovat mittavia ja koska kaksi niistä julkaistiin verrattain myöhään (heinäkuussa ja joulukuussa 2023), laista jäi kuitenkin myös puuttumaan näihin GloBE-soveltamisohjeisiin sisältyviä sääntöjä ja selvennyksiä, joita ilman Suomen minimiverolaki ei tuota kansainvälisen minimiverohankkeen tarkoittamia yhdenmukaisia verotustuloksia. Tällöin myöskään Suomen verotussäännöt eivät olisi GloBE-mallisäännöissä tarkoitettuja ehdot täyttäviä sääntöjä, eikä minimiverodirektiivin tarkoitus toteutuisi. Ohjeet sisältävät myös sellaisia olettamasääntöjä, jotka direktiivin 32 artiklan mukaan on otettava käyttöön ja jotka eivät nykyisellään sisälly lakiin.

Laissa on myös havaittu eräitä epätarkkuuksia, jotka voivat vaikeuttaa tulkintaa.

4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset

4.1 Keskeiset ehdotukset

Direktiivin tarkoituksen (yhdenmukaisuus kansainvälisen minimiverohankkeen kanssa) toteuttamiseksi ja sen varmistamiseksi, että Suomen minimiverolaki katsotaan GloBE-mallisäännöissä tarkoitetuiksi ehdot täyttäviksi säännöiksi, Inclusive Frameworkin 2023 julkaisemista soveltamisohjeista ehdotetaan säädettäväksi kotimaiseen lakiin uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat, sekä hyvin tulkinnallisia kohtia koskevat selvennykset. Ohjeisiin sisältyviä muita tulkintaselvennyksiä sen sijaan ei esitettäisi säädettäväksi lakiin; tulkintojen yhdenmukaisuus voidaan tässä tapauksessa riittävästi varmistaa Verohallinnon ohjauksella ja materiaalien yleisellä tulkintavaikutuksella.

Lakiin viettäisiin selvennyksiä konsolidoinnin, konserniyksiköiden (tietty valtiolliset rahastot), ja tiettyjen omistussuhteiden määrittelyyn liittyen. Samoin selvennettäisiin vakuutusyhtiön sijoitussidonnaisiin vakuutuksiin liittyvien verojen kohtelua.

Lakiin lisättäisiin eräisiin kurssimuutoksilta suojaaviin instrumentteihin liittyviin voittoihin ja tappioihin liittyvä valintamahdollisuus, jotta minimiverotuksessa on paremmin mahdollista huomioida instrumenttien tosiasiallinen verokohtelu. Samoin lisättäisiin eräitä velan anteeksiantotilanteita koskevat säännöt, sekä tiettyjä oman pääoman ehtoisia osuuksia koskeva valinta, jonka mukaan läpivirtaavan yksikön kautta saadut voitot ja tappiot sisältyvät omistajan tuloihin. Lakiin lisättäisiin myös yksinkertaistetun laskennan mahdollistava, pienomistuksia koskeva valintamahdollisuus.

Lakiin lisättäisiin tiettyjä veronhyvityksiä koskevia uusia sääntöjä, joiden perusteella tällaisia veronhyvityksiä kohdellaan samaan tapaan kuin ehdot täyttäviä palautukseen oikeuttavia veronhyvityksiä.

Substanssiperusteisen vähennyksen osalta selvennettäisiin tiettyjen rajat ylittävien erien ja vuokratun omaisuuden käsittelyä ja täsmennettäisiin huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvon määrittämistä konserniyksiköiden välisten liiketoimien poistamista koskevien oikaisujen jälkeen. Lisäksi vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavan

konsernin ylimmän emoyksikön substanssiperusteista vähennystä koskevat säännöt lisättäisiin lakiin.

Olettamasäännöksiin lisättäisiin säännös pysyvästä epäolennaisen konserniyksikön yksinkertaistettujen laskelmien olettamasäännöksestä. Kotimaista täydennysveroa koskevaa olettamasäännöstä täsmennettäisiin. Verohallinnolle annettavien vähimmäisveroilmoitusten ilmoitusvelvollisuutta koskevaa alkuvaiheen ohjeistusta täsmennettäisiin sovellettavan alkuvaiheen osalta.

Siirtymäkauden verotuksen maakohtaiseen raportointiin perustuvaa olettamasäännöstä selkeytettäisiin muun muassa tilinpäätöksen määrittelyn ja eräiden erityistilanteiden osalta. Siirtymäsäännöksiin lisättäisiin myös ohjeistusta aliverotettujen voittojen sääntöä koskevasta siirtymäkauden olettamasäännöksestä sekä väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmään perustuvien väliyhteisöverojen väliaikaisesta kohdentamisesta.

Lisäksi tehtäisiin eräitä teknisiä korjauksia.

4.2 Pääasialliset vaikutukset

Yleiset vaikutukset

Esitys liittyy kansainvälisen minimiverohankkeen jatkokehitykseen. GloBE-mallisäännöissä on sovittu niin kutsuttuun lokakuun julkilausumaan (ks. hallituksen esitys HE 77/2023 s. 4) sisältyvän Common Approach -lähestymisen mukaisesti, että minimiverosäännöt käyttöön ottavissa maissa toteutetaan verotustuloksia, jotka ovat yhteneviä mallisääntöjen, niiden kommentaarin ja Inclusive Framework -kokoonpanon julkaiseman soveltamisohjeistuksen kanssa. Minimiverodirektiivissä sitoudutaan samaan ajatteluun, mitä direktiivin johdanto-osan lausumat direktiivin tulkittamisesta GloBE:n täytäntöönpanokehyksen ohjeistuksen mukaisesti ilmentävät. Nyt ehdotetut lakimuutokset saattaisivat nykyisen kotimaisen minimiverolain vastaamaan kansainvälisen hankkeen nykytilaa ottamalla osaksi lakia Inclusive Frameworkin vuonna 2023 julkaisemaa lisäohjeistusta siltä osin, kun mainittu lisäohjeistus sisältää verotussäännöiksi katsottavaa aineistoa tai merkittäviä selvennyksiä, joita ilman nykyinen laki jäisi tulkinnanvaraiseksi. Ehdotuksen arvioidaan siten parantavan nykytilaa selkeyttämällä tulkintoja, sekä varmistamalla, että kotimaan minimiverosääntely tuottaa verotustuloksia, jotka ovat yhdenmukaisia muiden maiden minimiverosääntelyn kanssa. Näin varmistettaisiin myös minimiverolain asema GloBE-mallisäännöissä tarkoitettuina ehdot täyttävinä verotussääntöinä (Qualified Status).

Vuonna 2023 julkaistun GloBE-soveltamisohjeistuksen tavoitteena ei ole ollut muuttaa minimiverojärjestelmää tai veron laskemisen perusteita. Minimiverokanta säilyy ennallaan, samoin veron piiriin kuuluvien yksiköiden ja konsernien määrittely, lukuun ottamatta melko vähäistä uutta rajausta eräiden valtiollisten rahastojen osalta. Ohjeistukseen sisältyvät olettamasäännöt ja niiden tarkennukset yksinkertaistavat velvoitteita tilanteissa, joissa todennäköisyys alhaiseen verotukseen on pieni.

Vaikutukset julkiseen talouteen

Esitys muuttaisi ja täydentäisi nykyistä lakia eräiden yksityiskohtien osalta, mutta lain määrittelyt, soveltamisala ja laskentasäännöt pysyisivät pääosin ennallaan. Verokanta olisi edelleen 15 prosenttia. Esityksellä ei siten arvioida olevan merkittävää vaikutusta

verovelvollisten piiriin tai veron tuottoon, vaan vaikutukset olisivat pääosin oikeustilaa selventäviä ja verotustuloksia yhdenmukaistavia, sekä menettelyjä yksinkertaistavia.

Esitys sisältää joitain muutoksia, joilla voi olla lievä vähentävä vaikutus globaalilla tasolla kerättävien täydennysverojen määrään. Tällaista vaikutusta arvioidaan olevan esimerkiksi esitetyillä läpivirtaavien veronhyvitysten ja siirtokelpoisten veronhyvitysten kohtelulla. Suomessa tällaisia hyvityksiä ei esiinny. Kun lisäksi huomioidaan kotimaisten täydennysverojen järjestelmästä johtuva vaikutus, jonka tuloksena täydennysverot kannetaan usein yksikön toimintavaltiossa, globaalien verotuottojen vähenemän ei yleensä arvioitaisi tapahtuvan Suomessa, vaan hyvityksen myöntävässä valtiossa. Esitetyistä muutoksista aiheutuvia vaikutuksia Suomen täydennysverojen tuottoon ei kuitenkaan ole mahdollista arvioida tarkasti, sillä tämä vaatisi yksityiskohtaista konsernien ei-julkisten kirjanpito- ja tilinpäätöstietojen analysointia. Myöskään vertailupohjaa ei ole käytettävissä, koska muutokset tapahtuvat ennen kuin minimiverolakia on ehditty kertaakaan soveltamaan. Yleisesti ottaen vaikutusten ei kuitenkaan arvioida olevan merkittäviä.

Hallinnolliset vaikutukset

Esitys sisältää yksinkertaistuksia, joiden voidaan olettaa vähentävän verovelvollisiin ja veroviranomaisiin kohdistuvaa hallinnollista taakkaa. Näitä säännöksiä ovat uusi aliverotettujen voittojen sääntöä koskeva määräaikainen olettamasäännös, sekä tiettyjä vähämerkityksisiä yksiköitä koskeva, yksinkertaistettuun laskentaan perustuva olettamasäännös. Uudet säännöt merkitsevät yksinkertaistettua laskentaa varsinaisiin verotussääntöihin verrattuna ja ne siten vähentävät niiden piiriin kuuluvien yksiköiden ja Verohallinnon hallinnollista taakkaa. Lisäksi lakiin jo sisältyviä olettamasäännöksiä (väliaikainen verotuksen maakohtaiseen raportointiin perustuva olettamasäännös ja kotimaisiin täydennysveroihin liittyvä olettamasäännös) täsmennettäisiin. Täsmennettävien säännösten arvioidaan olevan merkityksellisiä monille Suomessa toimiville yksiköille ja näin ollen niiden täsmittäminen poistaa yleisesti nykyisiin sääntöihin liittyvää tulkintaepävarmuutta.

Esitys sisältää myös olemassa olevien sääntöjen täydennyksiä ja selvennyksiä. Täydennyksiä tulee edellä kuvatulla tavalla etenkin kansainvälisen minimiverohankkeen taustalla vaikuttavan Inclusive Frameworkin työn kautta vuonna 2023 julkaistuista GloBE-soveltamisohjeista. Jos viimeaikaisen työn tuottamia sääntöjä ei vietäisi lakiin, Suomen minimiverolain soveltaminen voisi tuottaa muiden maiden minimiverolakeihin verrattuna ristiriitaisia lopputuloksia. Täydennyksistä säätämisen arvioidaan siten lisäävän oikeusvarmuutta etenkin rajat ylittävissä tilanteissa, kun kotimaan oikeus selvästi vastaa kansainvälistä minimiverojärjestelmää. Tulkinnallisten sääntöjen selventämisen arvioidaan vähentävän tulkintaerimielisyyksiä toisaalta konsernien ja verotuksen toimittavan viranomaisen ja toisaalta eri lainkäyttöalueiden välillä.

Esityksessä on ehdotettu tietyistä verotuksen maakohtaiseen raportointiin perustuvaan väliaikaiseen olettamasäännökseen liittyvistä yksityiskohdista säätämistä delegoitavaksi Verohallinnolle. Delegointisäädöksen toimeenpanosta voi aiheutua Verohallinnolle vähäistä hallinnollisen taakan kasvua.

5 Muut toteuttamisvaihtoehdot

5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset

Tarkasteltaessa minimiverodirektiivin jälkeen syntynyttä OECD-taustaista ohjeistusta voidaan havaita, että ohjeistuksesta osa on luonteeltaan tulkintoja selventävää ohjeistusta ja osa taas

sisältää sellaisia uusia sääntöjä, joita ei voida suoraan johtaa GloBE-mallisäännöistä, joihin direktiivikin pohjautuu ja jotka direktiivin kautta saatettiin osaksi kotimaista lainsäädäntöä, tai joiden johtaminen GloBE-mallisäännöistä olisi hyvin tulkinnanvaraista. Kun otetaan huomioon jaksossa 2 kuvattu GloBE-mallisääntöjen 8.3 artiklan tavoite siitä, että verotuskäytännön tulisi muodostua uuden ohjeistuksen kanssa yhteneväksi, kansalliseen liikkumavaraan sisältyy lähinnä yhdenmukaisuuden toteuttamistapa. Suomessa tämä tarkoittaa uuden ohjeistuksen arvioimista PL 81 §:n vaatimusten valossa; uudet verotussäännöt on vietävä lakiin, tulkintaa selventävää ohjeistusta on mahdollista toteuttaa viranomaistoiminnassa muutenkin, kuten vakiintuneesti esimerkiksi OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin ja siirtohinnoitteluohjeistuksen osalta menetellään.

Minimiverodirektiivin 32 artikla velvoittaa jäsenvaltiot ottamaan käyttöön kansainvälisesti sovitut olettamasäännökset (Safe Harbours). Näiden soveltamatta jättäminen johtaisi siten selvästi direktiivin vajavaiseen täytäntöönpanoon. Lisäksi direktiivin tarkoituksen mukaisesti jäsenvaltioiden sääntöjen olisi oltava mahdollisimman samanlaiset maailmanlaajuisen sopimuksen kanssa sen varmistamiseksi, että jäsenvaltioiden säännöt olisivat ehdot täyttäviä GloBE-mallisääntöjen tarkoittamalla tavalla. On siten mahdollista, että GloBE-soveltamisohjeistuksen soveltamatta jättäminen johtaisi direktiivin epätäydelliseen kansalliseen täytäntöönpanoon silloinkin, kun kyse ei ole 32 artiklassa tarkoitetuista olettamasäännöistä. Muutosten tekemättä jättämisestä seuraisi myös, että Suomen minimiverosääntöjä ei pidettäisi GloBE-mallisäännöissä tarkoitettuina ehdot täyttävinä sääntöinä.

Hallituksen käsityksen mukaan nyt ehdotettuja lisäyksiä ei voi panna toimeen muutoin kuin lainsäädännön kautta, sillä ne sisältävät PL 81 §:ssä tarkoitettuja verotussääntöjä.

5.2 Muiden jäsenvaltioiden suunnittelemat tai toteuttamat keinot

Hallituksen käsityksen mukaan jäsenvaltiot, jotka eivät Suomen tapaan ehtineet säätää minimiverolakejaan yhdenmukaisiksi vuoden 2023 GloBE-soveltamisohjeistus huomioiden, ovat muuttamassa lakejaan. Koska direktiivin täytäntöönpanon määräaika oli 31.12.2023, on oletettavaa, että lähes kaikki jäsenvaltiot joutuvat muuttamaan lakiaan joulukuun soveltamisohjeen takia. Verrokkimaista voidaan mainita esimerkiksi Tanskan⁴ ja Ruotsin⁵ muutosesitykset, joissa myös päädytään esittämään muutoksia alkuperäisiin minimiverolakiimplementointeihin 2023 julkaistujen GloBE-soveltamisohjeiden saattamiseksi voimaan.

6 Lausuntopalaute

Esitysluonnoksesta annettiin lausuntokierroksella 21 lausuntoa⁶. Lausunnon hallituksen esityksestä ovat antaneet Ahvenanmaan maakunnan hallitus, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, Verohallinto, oikeusministeriö, Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Elinkeinoelämän tutkimuslaitos Etla, Elinkeinoelämän valtuuskunta, Finanssiala ry, Finnwatch ry, Keskuskauppakamari, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, Suomalaiset kehitysjärjestöt Fingo ry, Suomen Asianajajaliitto, Suomen Veroasiantuntijat ry,

⁴ Lov om ændring af minimumsbeskatningsloven og ligningsloven
(<https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2024/684>)

⁵ Kompletteringar till bestämmelserna om tilläggsskatt för företag i stora koncerner
(<https://www.regeringen.se/contentassets/6e53d9dd82c5403e8d15bb396d5d8f76/kompletteringar-till-bestaemmelserna-om-tillagsskatt-for-foretag-i-stora-koncerner.pdf>)

⁶ <https://www.lausuntopalvelu.fi/FI/Proposal/Participation?proposalId=6970082f-6137-4141-88f4-a53306715af8>

Teknologiateollisuus ry, professori Juha Lindgren, dosentti Marianne Malmgrén, Assistant Professor Moritz Scherleitner, Senior Fellow Timo Viherkenttä, Suomen Yrittäjät Ry sekä Veronmaksajien Keskusliitto ry. Lausuntopalautteen antajissa oli mukana useita etujärjestöjä, jotka edustavat laajasti liike-elämää ja sääntelyn piiriin kuuluvia konserneja.

Lausunnoissa katsottiin yleisesti, että päätös tuoda uudet verotussäännöt lakiin on oikea. Useissa palautteissa pidettiin hyvänä myös ratkaisua, että vuoden 2023 aikana julkaistuista soveltamisohjeista osa tulee vaikuttamaan soveltamiseen yleisen tulkintavaikutuksensa kautta tai Verohallinnon julkaiseman ohjeistuksen mukaisesti. Esitysluonnoksessa omaksuttua rajanvetoa toisaalta uusien verotussääntöjen ja toisaalta tulkitsevan materiaalien välillä pidettiin pääsääntöisesti perusteltuna. Yhdessäkin lausunnossa ei esitetty, että vuoden 2023 soveltamisohjeiden kaikki osat tulisi tuoda lakiin. Yhdessä palautteessa tosin katsottiin valitun mallin luovan epävarmuutta. Yksittäisissä palautteissa toivottiin, että esityksessä olisi tarkennettu vuoden 2023 jälkeen julkaistun GloBE-soveltamisohjeistuksen käsittelyä.

Osassa palautteita huomautettiin, että kun minimiverotuksesta ei toistaiseksi ole käytännön kokemusta, muutosten merkityksen arviointi on käytännössä hankalaa. Kahdessa palautteessa toivottiin tarkempia arvioita verotuottovaikutuksista. Yhdessä palautteessa toivottiin myös ulkoisvaikutusten arviointia.

Yksittäisissä palautteissa pidettiin ehdotettujen muutosten suhdetta Suomen EU-oikeudellisiin velvoitteisiin epäselvänä. Myös OECD:n ja kansainvälisen veroyhteistyön merkitystä Suomen verojärjestelmän kehitykselle tuotiin esiin. Pyrkimystä saattaa Suomen minimiverosääntely yhdenmukaiseksi kansainvälisen mallin kanssa pidettiin kuitenkin tärkeänä lähes kaikissa palautteissa ja kansallinen liikkumavara todettiin yleisesti kapeaksi. Useissa palautteissa todettiin olevan ongelmallista, jos Suomen minimiverolakia ei pidettäisi ehdot täyttävänä sääntöinä. Osassa palautteita katsottiin, että on myös ratkaisevan tärkeää, että Verohallinnon ohjeistus noudattaa sisällöllisesti IF:n julkaisemaa GloBE-soveltamisohjeistusta. Useissa palautteissa myös vaadittiin Verohallinnon ja valtiovarainministeriön resursoinnin turvaamista minimiverohankkeen toteuttamisessa. Tältä osin huomiota kiinnitettiin erityisesti Verohallinnon kykyyn antaa lain soveltamisesta kirjallista ohjeistusta, mihin myös Verohallinto itse omassa lausunnossaan yhti. Yhdessä palautteessa toivottiin resurssien vertaamista muihin valtioihin.

Palautteessa pidettiin yleisesti hyvänä viittauksia lainkohtien taustalla oleviin IF-materiaaleihin. Monessa palautteessa toivottiin, että viittauksia olisi vieläkin enemmän. Toisaalta yhdessä palautteessa kritisoitiin viittauksia siltä kannalta, että lainkohdan tausta ei suoraan ilmene perusteluista, vaan lukijan odotetaan tutustuvan myös viitattuun materiaaliin.

Yhdessä palautteessa pidettiin hyvänä, että perusteluissa oli mainittu, jos jokin sääntelyn kohteena oleva taloudellinen ilmiö ei esiinny Suomessa. Toisaalta toisessa palautteessa huomautettiin, että suomalainen konserniemo voi kuitenkin joutua valmistelemaan täydennysveron tietoilmoituksen, jossa ilmiö esiintyy sen ulkomaisen tytäryhtiön laskennassa – näin ollen maininnalla ei ole konsernille tässä tilanteessa arvoa.

Suhtautuminen uusien säännösten substanssiin oli pääasiassa myönteistä. Useissa palautteissa todettiin muutosten olevan enimmäkseen verovelvollisyysoikeudellisia. Erityisesti uusia oletettavissa sääntöjä ja laskentaa yksinkertaistavia sääntöjä pidettiin hyödyllisenä. Yhdessä palautteessa tuotiin ilmi, että ehdotukset eivät kuitenkaan ole aina ja poikkeuksetta verovelvolliselle edullisia. Selventäväkin sääntö voi johtaa verovelvollisen kannalta tiukentavaan tulkintaan esimerkiksi oletettavissa säännöiden soveltuvuuden osalta.

Esitysluonnoksessa ehdotettua delegointisäädöstä 10 luvun väliaikaisen olettamasäännöksen yhteydessä kritisoitiin epätasomallisenä.

Suhtautuminen lain soveltamisajankohtaan vaihteli. Useissa palautteissa katsottiin, että lain ei tulisi soveltua parhaillaan käynnissä oleviin tilikausiin. Kriittisissä palautteissa esitettiin taannehtivuuden heikentävän verolainsäädännön ennakoitavuutta. Toisissa palautteissa lain ajallista soveltamisulottuvuutta pidettiin kuitenkin kannatettavana tai vähintään siedettävänä, minkä lisäksi huomautettiin, että yritysverolainsäädännön muutokset ovat Suomessa usein tulleet voimaan vuoden alusta siten, että ne soveltuvat jo meneillään oleviin tilikausiin, eikä tässä tilanteessa välttämättä ole kyse varsinaisesta taannehtivuudesta. Toisaalta esitettiin, ettei tämän kaltainen sääntelytekniikka saisi muodostua tavanomaiseksi. Eräissä palautteissa toivottiin, että soveltaminen käynnissä olevaan tilikauteen olisi verovelvollisen valittavissa, mutta ei pakollista.

Muutamassa palautteessa tehtiin teknisiä korjausesityksiä ehdotettujen säännösten muotoiluun. Palautteessa käsiteltiin jonkin verran myös lain sellaisia osia, joihin ei ole esitetty muutoksia.

Esitykseen on lausuntopalautteen perusteella tehty muutoksia. Esityksen taustaa käsittelevään osioon on lisätty tietoa IF:n julkaiseman ohjeistuksen käsittelystä EU-jäsenvaltioiden ja EU:n komission välillä, sekä selvennetty direktiivin ja IF-materiaalin suhdetta.

Epäselväksi koettu 10 lukuun esitysluonnoksessa ehdotettu delegointisäännös on poistettu. Sen tilalle esitetään sääntelyyn otettavaksi riittävät verotussäännöt suoraan lain tasolle, minkä lisäksi verotuksen maakohtaiseen raportointiin perustuvan väliaikaisen olettamasäännöksen perusteluita on täsmennetty.

Lausuntopalautteen perusteella voimaantulosäännöstä ei ehdoteta muutettavaksi, vaan esityksessä esitettäisiin edelleen lain soveltamista vuonna 2024 alkaneisiin tilikausiin ja perusteluja on täsmennetty tältä osin. Tämän katsotaan yleensä vastaavan verovelvollisen etua. Ohjeiden soveltamisen epätahtisuus lainkäyttöalueiden välillä johtaisi väistämättä myös lisätaakkaan konserneille, koska konsernien tulisi tällöin laskea eri lainkäyttöalueiden vero erilaisin säännöin. Samasta syystä myös rajat ylittäen toimiva suomalainen konserni voisi kuitenkin joutua soveltamaan vuoden 2023 soveltamisohjeisiin perustuvaa paikallista minimiverosääntöjä niillä tytäryhtiölainkäyttöalueilla, jotka ovat ottaneet kansallisen täydennysveron käyttöön. Ohjeiden käyttöön ottamisen lykkäämisestä ei siten olisi suurelle konsernille niinkään hallinnollista hyötyä kuin haittaa sääntelyn fragmentoitumisen vuoksi. Tällöin myöskään palautteissa toistuvasti ilmaistu tarve toteuttaa Suomen minimiverosääntely yhtenevästi kansainvälisen mallin kanssa ei toteutuisi. Valittua ratkaisua puoltaa sekin lausuntopalautteissa esiin tuotu seikka, että minimiverolain piirissä olevilla suurilla konserneilla on ollut luonnollisista henkilöistä ja pienemmistä yrityksistä poiketen enemmän kyvykkyyttä myös seurata minimiverohankkeen kansainvälistä kehitystä itsenäisesti.

Eräissä palautteissa esitetty taannehtivan soveltamisen valinnaisuus voidaan myös nähdä kansainvälisen yhtenevän soveltamisen kannalta haasteellisenä ratkaisuna. Mallin hyväksyttävyys GloBE-mallisääntöjen artiklan 8.3. kannalta on myös epäselvää, mistä voi aiheutua riski siitä, voiko mallin mukainen verotussääntö olla ehdot täyttävä sääntö. Tällaisen epävarmuuden tuominen Suomen minimiverosääntelyyn ei olisi tarkoituksenmukaista ottaen huomioon edellä kuvatun pyrkimyksen kansainväliseen yhtenevään soveltamiseen ja rajat ylittäen toimivien konsernien hallinnollisen taakan keventämiseen.

7 Säännöskohtaiset perustelut

1 luku Soveltamisala ja sovellettavat määritelmät

Laissa sovellettavat määritelmät

4 §. Yksikkö. Pykälään lisättäisiin uusi 2 momentti, jossa kavennettaisiin laissa käytettyä yksikön määritelmää tiettyjen julkishallinnon yksiköiden osalta. Julkishallinnon yksiköt ovat lähtökohtaisesti laissa tarkoitettuja yksiköitä, joiden konserneja voidaan arvioida esimerkiksi laissa sovelletun liikevaihtorajan täyttymisen osalta. Ei ole kuitenkaan tarkoituksenmukaista, että lainkäyttöalueen ydinhallintorakenteeseen kuuluvia yksiköitä pidettäisiin konsernien emoyksiköinä. Tästä syystä lakiin esitetään tehtäväksi selvennys, jonka perusteella keskushallintoon kuuluvat yksiköt, kuten ministeriöt, virastot, kunnat ja vastaavat paikallistason yksiköt rajataan 4 §:ssä tarkoitettun yksikön käsitteen ulkopuolelle. Määritelmän ulkopuolelle jäisivät myös keskushallinnon suorassa kontrollissa olevat yksiköt silloin kun näiden yksiköiden toiminta muodostuu hallinnon hoitamisesta.

10 §. Tilikausi. Tilikauden määritelmää täsmennettäisiin joulukuun 2023 GloBE-soveltamisohjeiden kohdan 3.2.6 mukaisesti.

19 §. Ylin emoyksikkö. Pykälään lisättäisiin uusi 2 momentti, jossa rajattaisiin ylimmän emoyksikön määritelmän ulkopuolelle tietyt valtiolliset rahastot, jotka täyttävät 1 luvun 12 §:n 2 kohdan julkisvallan yksikön määritelmän. Minimiverosääntöjen tarkoituksena ei yleensä ole valtion omaksi hyväkseen harjoittaman sijoitustoiminnan kuuluminen sääntöjen piiriin. Monet valtiot harjoittavat sijoitustoimintaa erilaisten valtiollisten rahastojen (sovereign wealth funds) kautta. Monet tällaiset rahastot täyttävät 12 §:n 2 kohdan määritelmän ja ovat siten vapautettuja yksiköitä laissa tarkoitettuina julkisvallan yksiköinä. Koska myös vapautettu yksikkö voi olla osa kirjanpidollista konsernia, sen liikevaihto huomioidaan arvioitaessa 1 luvun 2 §:ssä tarkoitettun liikevaihtorajan ylittämistä, vaikka se jääkin varsinaisen minimiverolaskennan ulkopuolelle. Valtiollisten rahastojen konsolidoimaa sijoitustoimintaa ei ole tarkoituksenmukaista arvioida minimiverolain puitteissa. Tästä syystä valtiolliset rahastot ehdotetaan rajattavaksi ylimmän emoyksikön käsitteen ulkopuolelle, jolloin niiden konsolidoimat alakonsernit voivat jäädä minimiverotuksen ulkopuolelle, jolleivät ne itsessään ylitä liikevaihtorajaa. Edellytys rajauksen soveltumiselle olisi, että valtiollinen rahasto täyttää 1 luvun 12 §:n 2 kohdan määritelmän, eikä esimerkiksi harjoita liiketoimintaa.

23–25 §.

Pykälien sanamuotoa selvennettäisiin. Nykyisissä pykälissä viitataan OECD:n erityiseen vertaisarvioprosessiin. Muotoilu tarkennettaisiin viittaamaan OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS) prosessiin. Lisäksi selvennettäisiin, että varsinaiseen vertaisarvioon rinnastuu myös vertaisarvion väliaikaisprosessi.

30 §. Omistususuus. Pykälään lisättäisiin uusi 2 momentti, jossa selvennettäisiin rahoitusinstrumentin kohtelua tilanteessa, jossa instrumentin osapuolet käsittelevät instrumenttia kirjanpidoissaan eri tavoin. Omana pääomana ja siten mahdollisena omistususuutena voitaisiin tällöin pitää instrumenttia, jonka liikkeeseenlaskija on käsitellyt oman pääoman ehtoisena.

53 §. Usealla lainkäyttöalueella sijaitsevat yksiköt. Pykälän 2 momenttiin tehtäisiin 5 luvun substanssiperusteista vähennystä koskevista pykälämuutoksista johtuva viittauksen korjaus.

2 luku Velvollisuus maksaa täydennysveroa

6 § ja 8 §. *Täydennysveron kohdentaminen tuloksilukemissäännön mukaisesti ja Aliverotettujen voittojen säännön soveltaminen monikansallisessa konsernissa.* Pykälää muutettaisiin korjaamalla sana ”aliverotettu” muotoon ”matalasti verotettu”. Korjaus tehtäisiin 6 §:n 3 momenttiin ja 8 §:n 1 momenttiin.

20 §. *Voitonjakoon liittyviä veroja koskeva poikkeus.* Kotimaiset täydennysverot lasketaan ilman rajat ylittäviin veroihin liittyviä siirtoja. Näistä kiinteisiin toimipaikkoihin, hybridiyksiköihin ja väliyhteisöihin liittyviin veroihin säädetään 2 luvun 16–18 §:ssä. Vastaava, rajat ylittäviin voitonjaon veroihin liittyvä säännös lisättäisiin uuteen 20 §:ään. Kyseinen säännös koskisi veroja, jotka 4 luvun 19 §:n mukaan tulisi siirtää voittoa jakaneelle yksikölle. Säännös koskisi kuitenkin vain nettotuloperusteisia veroja, eikä lähdeveroja. Jos kotimaisen yksikön voitonjakoon kohdistuisi lähdeverotusta, tällainen lähdevero olisi voittoa jakaneen yksikön veroa kotimaista täydennysveroa laskettaessa.

3 luku Määritellyn tuloksen tai tappion laskenta

2 a §. *Kirjanpidon tulokseen tai -tappioon tehtäviä oikaisuja koskevia muita määräyksiä.* Lakiin lisättäisiin uusi 2 a §, jossa säädettäisiin vakuutuslaitoksia koskevasta oikaisusta määritellyn tuloksen tai tappion laskennassa. Säännöksen perusteella vakuutusyhtiön tulosta olisi oikaistava siltä osin, kun siihen vaikuttaa vakuutusmaksuvastuun muutos ja muutos johtuu sijoitussidonnaisen vakuutuksen perusteella pidettävistä osakkeista saaduista osingosta tai tällaisten osakkeiden luovutuksista syntyneestä voitosta tai tappiosta ja nämä tulot ovat laskennan ulkopuolelle rajattua tuloa 2 §:n perusteella. Säännöstä ei kuitenkaan sovellettaisi tilanteissa, joissa vakuutusyhtiö on tehnyt 2 c §:ssä tarkoitetun valinnan, jonka mukaisesti se kohtelee laskennan ulkopuolelle rajattuja tuloja osana määriteltyä tulostaan tai tappiotaan.

2 b §. *Eräisiin suojausinstrumenteista johtuviin kurssimuutoksiin liittyvä valinta.* Pykälässä annettaisiin konsernille mahdollisuus käsitellä tiettyjä suojausinstrumenteista syntyviä valuuttakurssivoittoja ja -tappiota laskennan ulkopuolelle rajattuina voittoina ja tappioina. Valinta voisi olla tarpeen tilanteissa, joissa paikallinen verolainsäädäntö katsoo tytäryhtiöosakkeiden suojauksessa syntyneet voitot ja tappiot osaksi tällaisen osakkeen luovutusvoittoa tai -tappiota, ja näin ollen tyypillisesti verovelvollisen verovapaaksi tuloksi ja vähennyskeltottomaksi kuluksi.

Valinta voitaisiin tehdä pykälässä lueteltujen edellytysten täyttyessä. Valinta edellyttäisi ensinnäkin, että suojaus kohdistuu sellaiseen omistussuuteen, jonka luovutusvoitto tai -tappio on rajattu laskennan ulkopuolelle 3 luvun 2 §:n mukaisesti. Lisäksi edellytettäisiin, että suojauksen synnyttämä kurssivoitto tai -tappio esitetään osana muuta laajaa tulosta (eli niitä ei kirjata voittoon ja tappioon) ja että suojaus on konsernitilinpäätösstandardin valossa tehokas.

Pykälässä ei sinänsä edellytettäisi, että suojaus on tehty omistavan konserniyksikön kirjanpidossa. Valinta on siten mahdollinen silloinkin, kun valuuttakurssisuojauksista huolehditaan esimerkiksi keskitetysti konsernin rahoitusyhtiön tasolla, kun rahoitusyhtiö siirtää instrumentin arvomuutosten taloudellisen vaikutuksen edelleen omistavalle konserniyksikölle. Jos ehdot täyttävä suojaus olisi tehty toisen konserniyksikön toimesta ja yksikkö siirtää suojauksen taloudellisen vaikutuksen lainoin tai muulla sopimusjärjestelyllä omistavalle konserniyksikölle, pykälässä tarkoitettu valinta ja siitä johtuvat oikaisut tehtäisiin omistavan konserniyksikön, eikä johdannaisen liikkeeseenlaskijan määritellyn tuloksen laskennassa.

2 c §. *Pienomistususinkoja koskeva valinta.* Pykälässä säädettäisiin laskentaa yksinkertaistavasta valinnasta, jonka aikana konserniyksikkö sisällyttäisi määriteltyyn tuloonsa kaikki saamansa pienomistususingot riippumatta siitä, ovatko ne laskennan ulkopuolelle rajattua tuloa vai eivät. Valinta tarjoaisi näin konserniyksikölle mahdollisuuden yksinkertaistettuun laskentaan tilanteessa, jossa tarkempi erottelu olisi aikaa vievää, muttei tarkoituksenmukaista. Valinta olisi viisivuotisvalinta.

3 §. *Määritellyn tuloksen ja tappion laskennassa käytettävät määritelmät.* Pykälän 2 kohtaa selvennettäisiin hybridi-instrumenttien osalta. Jos instrumentissa on sen kirjanpitokäsittelyn mukaan sekä oman-, että vieraan pääoman piirteitä, vain vieraan pääoman osuuteen kohdistuva suoritus voisi olla laskennan ulkopuolelle rajattua osinkoa.

3 a §. *Eräitä velkajärjestelyjä koskeva valinta.* Uudessa pykälässä säädettäisiin eräitä velkajärjestelyjä koskevasta valinnasta. Akordit ovat saajalleen kirjanpidollista tuloa, millä voi olla tosiasiallista veroastetta laskeva vaikutus. Kun velkojen anteeksianto usein liittyy tilanteeseen, jossa velallinen on tosiasiasa taloudellisissa vaikeuksissa, ei täydennysveron mahdollisuutta voida aina pitää tarkoituksenmukaisena, jos täydennysvero aiheutuisi nimenomaan anteeksiannosta.

Pykälässä kuvatus valinnan ollessa voimassa anteeksiantoon liittyvää tulokirjausta kohdeltaisiin laskennan ulkopuolisena tulona. Valinta voitaisiin tehdä, kun jokin 1 momentin 1–3 kohdassa kuvatuista edellytyksistä täyttyy. Kohdat 1 ja 2 liittyvät suoraan velallisen maksukyvyttömyyteen tai uhkaavaan maksukyvyttömyyteen, ja kun valinta tehtäisiin niiden mukaan, määritellyn tulon oikaisu koskisi ulkoisten velkojen lisäksi myös etuyhteysvelkaa. Kohtaan 3 perustuvassa valinnassa vain ulkoisten velkojen osuutta oikaistaisiin.

5 §. *Konserniyksiköiden välisten liiketoimien oikaisu.* Pykälään lisättäisiin uusi 4 momentti, jossa selvennettäisiin instrumentin käsittelyä omana tai vieraana pääomana tilanteessa, jossa instrumentin osapuolet käsittelevät sitä kirjanpidoissaan eri tavoin. Kohtelulla olisi myös yhteys ehdotettuun 1 luvun 30 §:n selvennykseen; omana pääomana kohdeltaisiin hybridi-instrumenttia, jota liikkeeseen laskenut konserniyksikkö kohtelee omana pääomana.

6 §. *Palautukseen oikeuttavien veronhyvitysten käsittely.* Pykälään lisättäisiin uusi 2 ja 3 momentti, joissa hyvitysten käsittelyä selvennettäisiin. Uudessa 2 momentissa säädettäisiin hyvityksen jakotuksesta tilanteessa, jossa hyvitys liittyy aineellisen omaisuuden hankintaan tai valmistamiseen ja hyvityksen ansainnut käsittelee hyvitystä joko vähentämällä sen määrällä omaisuuden arvoa tai lykkääntyneenä tulona (deferred income), tulouttaen hyvityksen omaisuuserän taloudellisena pitoaikana. Määritellyn tulon laskennassa tulee tällöin käyttää samaa menetelmää.

Uudessa 3 momentissa selvennettäisiin läpivirtaavan yksikön kautta saadun hyvityksen kohtelua.

23 §. *Oman pääoman ehtoisen osuuden voittojen ja tappioiden sisällyttämistä koskeva valinta.* Määritellyn tuloksen ja tappion ulkopuolelle on rajattu 3 luvun 2 §:ssä eräiden omistususuuksien perusteella saadut tulot, kuten luovutusvoitot ja tappiot, riippumatta siitä, tuleeko omistaja verotetuksi niistä vai ei. Säännös kattaa myös esimerkiksi verotuksessa läpivirtaavissa yksiköissä olevat omistususuudet, kun osuuteen sovelletaan pääomaosuusmenetelmää kirjanpidossa. 4 luvussa säädetään vastaavasti laskennan ulkopuolisiin tuloihin liittyvien verojen poistamisesta huomioitavista veroista. Omistajan tosiasiallinen veroaste voi eräissä tilanteissa muodostua keinotekoisesti alhaiseksi, jos omistajaa tosiasiasa verotetaan laskennan ulkopuolisista tuloista.

Uudessa 23 §:ssä säädettäisiin oman pääoman ehtoisia osuuksia koskevasta lainkäyttöaluekohtaisesta valinnasta. Valinnan voimassa ollessa omistussosuuden omistaja sisällyttäisi määritellyn tulon laskelmaansa tiettyjä osuuden arvonmuutoksista saatuja tuloja. Sisällytettävät tulot kuvattaisiin tarkemmin 1 momentin 1–3 kohdassa. Pykälän 2 momentissa säädettäisiin valinnan johdosta verojen laskentaan tehtävistä muutoksista.

24 §. Ehdot täyttävä siirtokelpoinen veronhyvitys. Uudessa pykälässä säädettäisiin eräiden ehdot täyttävien siirtokelpoisten veronhyvitysten (Marketable Transferable Tax Credits) kohtelusta. Siirtokelpoinen hyvitys on veronhyvitys, joka voidaan vastiketta vastaan siirtää kolmannelle käytettäväksi tämän veroja vastaan. Siirtokelpoisuus voi tietyissä tilanteissa johtaa siihen, että hyvitys taloudellisesti vertautuu 6 §:ssä tarkoitettuun ehdot täyttävään palautuskelpoiseen veronhyvitykseen, joka itsessään veronsaajan ja verovelvollisen näkökulmasta rinnastuu valtion suoraan käteistukeen. Siirtokelpoisen (mutta ei palautukseen oikeuttavan) veronhyvityksen osalta tämä kuitenkin edellyttää tosiasiallista mahdollisuutta myydä hyvitys hinnasta, joka on hyvin lähellä hyvityksen nimellisarvoa. Pykälässä säädettäisiin – 6 §:ää vastaavasti – tällaisen ehdot täyttävän siirtokelpoisen hyvityksen kohtelemisesta määritellyn tulon ja tappion laskentaan vaikuttavana eränä, eikä 4 luvun 4 §:n 3 kohdassa ja 9 §:n 5 kohdassa tarkoitettuna veron määrää vähentävänä eränä.

Suomessa ei ole tällä hetkellä siirtokelpoisia veronhyvityksiä. Pykälä ei siten soveltuisi suomalaisen yksikön määritellyn tulon laskentaan.

4 luku Oikaistut huomioitavat verot

3 §. Huomioitavien verojen lisäykset. Pykälän 4 kohtaan tehtäisiin uudesta 3 luvun 24 §:stä johtuva lisäys.

13 §. Laskennallisen verovelan oikaisu. Pykälässä säädetään laskennallisesta verovelasta, joka ei purkautu viiden seuraavan tilikauden aikana. Pykälää muutettaisiin täsmentämällä sen kirjoitusasua.

23 §. Ehdot täyttävien läpivirtaavien veronhyvitysten käsittely. Pykälässä säädettäisiin ehdot täyttävien läpivirtaavien veroetuuksien (Qualified Flow-through Tax Benefits) kohtelusta. Tällainen hyvitys tai muu hyvä (esimerkiksi oikeus tappioon) voi syntyä osana yhtymään tehtyä sijoitusta tilanteessa, jossa osa sijoituksen arvosta palautuu sijoittajalle veronhyvityksenä. Kohtelu pykälässä tarkoitettuna veroetuutena edellyttäisi siten, että sijoituksen tuottoarvio nojaa olennaisesti veroetuuden kulkeutumiseen sijoittajalle, eikä sijoitus voisi ilman tätä olla taloudellisesti mahdollinen. Pykälässä säädettäisiin tiettyjen sijoituksesta saatujen erien kohtelusta ensin verojen lisäyksenä siihen määrään saakka, joka vastaa sijoitettua pääomaa ja tämän jälkeen verojen vähennyksenä.

Suomessa ei ole voimassa järjestelmää, jossa veronhyvitys tai muu etuus voisi kulkeutua sijoittajalle pykälässä tarkoitettulla tavalla.

5 luku Tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron laskenta

3 §. Täydennysveron laskeminen. Pykälän 1 momenttia selvennettäisiin lisäämällä kotimaan täydennysveron yhteyteen puuttunut sana maksettava (payable) GloBE-mallisaäntöjen 5.2.3. artiklan d-kohdan mukaisesti. Katso myös 9 luvun 10 §:n perustelut.

7 §. Substanssiperusteinen vähennys. Pykälässä säädetään substanssiperusteisesta vähennyksestä, joka vähennetään määritellystä nettotulosta lainkäyttöalueen täydennysveron

määrää laskettaessa. Pykälää muutettaisiin poistamalla siitä nykyiset 7–11 momentit, jotka koskevat kiinteän toimipaikan ja läpivirtaavan yksikön substanssiperusteista vähennystä. Kyseiset momentit siirrettäisiin uusiin 7 a ja 7 b pykäliin. Nykyisten 7–11 momenttien siirtämisen seurauksena nykyiset 12 ja 13 momentit siirtyvät uusiksi 7 ja 8 momenteiksi. Pykälän 1–6 momentit säilyisivät muutoin ennallaan, lukuun ottamatta 6 momentin loppuun lisättävää täsmennystä huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvon määrittämisestä konserniyksiköiden välisten liiketoimien poistamista koskevien oikaisujen jälkeen. Täsmennys perustuisi maaliskuussa 2022 julkaistun GloBE-kommentaarin kohtaan 5.3.5. Nykyisten 7–11 momenttien siirtämisen tarkoituksena olisi selkeyttää substanssiperusteista vähennystä koskevaa ohjeistusta jakamalla se useampaan eri pykälään eri asiakokonaisuuksien osalta. Substanssiperusteista vähennystä koskevat erityissäännöt sisältyvät direktiivissä 28 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 5.3.

7 a §. Kiinteän toimipaikan substanssiperusteinen vähennys. Pykälässä säädettäisiin kiinteän toimipaikan huomioon otettavista henkilöstömenoista ja huomioon otettavasta aineellisesta omaisuudesta. Kiinteän toimipaikan henkilöstömenoilla ja aineellisella omaisuudella tarkoitettaisiin kiinteän toimipaikan 3 luvun 20 ja 21 §:ssä tarkoitettuun kiinteän toimipaikan kirjanpitoon sisältyviä menoja ja varoja. Kiinteän toimipaikan henkilöstömenoja ja aineellista omaisuutta ei tule huomioida pääliikkeen substanssiperusteista vähennystä laskettaessa. Pykälä vastaisi sisällöltään nykyisestä 7 §:stä siirrettäviä kiinteän toimipaikan substanssiperusteista vähennystä koskevia 7–9 momentteja. Kiinteän toimipaikan substanssiperusteista vähennystä koskevat erityissäännökset sisältyvät direktiivissä 28 artiklan 6 kohtaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 5.3.6.

7 b §. Läpivirtaavan yksikön substanssiperusteinen vähennys. Pykälässä säädettäisiin läpivirtaavan yksikön huomioon otettavien henkilöstömenojen ja huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kohdentamisesta pääyksikölle ja läpivirtaavalle yksikölle siltä osin kun henkilöstömenoja ja aineellista omaisuutta ei ole kohdennettu 7 a §:n perusteella. Pykälä vastaisi nykyisestä 7 §:stä siirrettäviä 10–11 momentteja lisättynä 1 momentin 2 kohtaan lisätyllä täsmennyksellä kohdennettavan substanssiperusteisen vähennyksen määrän laskemisesta. Läpivirtaavan yksikön substanssiperusteista vähennystä koskevat erityissäännökset sisältyvät direktiivissä 28 artiklan 7 kohtaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 5.3.7 sekä heinäkuun 2023 GloBE-soveltamisohjeiden 3 luvun 72 kohtaan (s.55).

Ensimmäinen kohta koskisi tilannetta, jossa läpivirtaavan yksikön kirjanpidon tulos tai tappio olisi kohdennettu omistaville konserniyksiköille 3 luvun 22 §:n 5 momentin mukaisesti. Läpivirtaavan yksikön huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus kohdennettaisiin tällöin läpivirtaavan yksikön omistaville konserniyksiköille prosenttiperusteisesti samassa suhteessa kuin läpivirtaavan yksikön kirjanpidon tulos tai tappio olisi kohdennettu omistaville konserniyksiköille.

Toinen kohta koskisi tilannetta, jossa läpivirtaava yksikkö olisi konsernin ylin emoyksikkö ja kirjanpidon tulos ja tappio kohdennettaisiin tällaiselle konserniyksikölle 3 luvun 22 §:n 6 momentin mukaisesti. Tällaiset tulot ja tappiot jäisivät kuitenkin 7 luvun 1 §:n soveltuessa substanssiperusteisen vähennyksen laskennan ulkopuolelle. Konsernin ylimmän emoyksikön kirjanpitoon sisältyvät huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus kohdennettaisiin ylimmälle emoyksikölle, jollei niitä olisi poissuljettu määritellyn tuloksen tai tappion laskennasta 7 luvun 1 §:n perusteella. Toisin sanoen sitä huomioon otettavien henkilöstömenojen ja huomioon otettavan aineettoman omaisuuden määrää, joka liittyisi 7 luvun 1 §:n perusteella poissuljettuun tuloon, ei kohdistettaisi ylimmälle emoyksikölle eikä sitä huomioitaisi substanssiperusteista vähennystä laskettaessa.

Kaikki muut läpivirtaavan yksikön huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus rajattaisiin substanssiperusteista vähennystä koskevan laskennan ulkopuolelle. Tämä koskisi myös käänteisen hybridiyksikön huomioon otettavia henkilöstömenoja ja huomioon otettavaa aineetonta omaisuutta sekä 3 luvun 22 §:n 1 momentissa sekä 7 luvun 1 §:ssä säädettyä.

7 c §. *Vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavan konsernin ylimmän emoyksikön substanssiperusteinen vähennys.* Pykälässä säädettäisiin vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavan konsernin ylimmän emoyksikön substanssiperusteisen vähennyksen määrästä. Mikäli konsernin ylin emoyksikkö soveltaisi vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää, ei sen huomioon otettavissa henkilöstömenoissa ja huomioon otettavassa aineellisessa omaisuudessa otettaisi huomioon 7 luvun 4 §:n 1 momentin perusteella vähennettyyn määrään suhteellisesti kohdistuvaa osuutta huomioon otettavista henkilöstömenoista eikä huomioon otettavasta aineellisesta omaisuudesta. Vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavan konsernin ylimmän emoyksikön substanssiperusteisen vähennyksen määrää koskevat erityissäännökset sisältyvät GloBE mallisääntöjen 5.3.3 artiklaa koskevaan heinäkuun 2023 GloBE-soveltamisohjeiden 3 lukuun (s.54–55).

Pykälän 1 momentin mukaisesti henkilöstömenojen vähennyserään ei sisällyttäisi vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavan konsernin ylimmän emoyksikön määritellystä tulosta 7 luvun 4 §:n 1 momentin perusteella vähennettyyn määrään kohdistuvaa osaa huomioon otettavista henkilöstömenoista. Huomioimatta jätettävä määrä laskettaisiin kertomalla konsernin ylimmän emoyksikön huomioon otettavien henkilöstömenojen määrä konsernin ylimmän emoyksikön määritellyn tuloksen ja tästä 7 luvun 4 §:n 1 momentin perusteella tehtävän vähennyksen suhteella. Tämä oikaisu vastaa 7 b §:n 1 momentin 2 kohdassa säädettyä.

Pykälän 2 momentin mukaisesti aineellisen omaisuuden vähennyserään ei sisällyttäisi vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavan konsernin ylimmän emoyksikön määritellystä tulosta 7 luvun 4 §:n 1 momentin perusteella vähennettyyn määrään suhteellisesti kohdistuvaa osaa huomioon otettavasta aineellisesta omaisuudesta. Huomioimatta jätettävä määrä vastaa konsernin ylimmän emoyksikön huomioon otettavan aineellisen omaisuuden määrää kerrottuna konsernin ylimmän emoyksikön määritellyn tuloksen ja tästä 7 luvun 4 §:n 1 momentin perusteella tehtävän vähennyksen suhteella. Tämä oikaisu vastaisi ehdotetun 7 b §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisesti tehtävää oikaisua.

Pykälän 3 momentin mukaisesti vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavalla lainkäyttöalueella sijaitsevien muiden konserniyksiköiden huomioon otettavia henkilöstömenoja ja huomioon otettavaa aineellista omaisuutta vähennettäisiin 1 momentin mukaisesti suhteessa niiden määritellystä tuloksesta 7 luvun 7 §:n perusteella tehtyyn vähennykseen.

7 d §. *Rajat ylittävä aineellinen omaisuus ja rajat ylittävät henkilöstömenot.* Pykälässä säädettäisiin usealla eri lainkäyttöalueella sijaitsevan aineellisen omaisuuden ja työntekijöiden substanssiperusteisesta vähennyksestä ja pykäla olisi poikkeus 7 § 3 ja 5 momentissa säädetyistä pääsäännöistä, jonka perusteella substanssiperusteisen vähennyksen voi tehdä vain samalla lainkäyttöalueella sijaitsevasta aineellisesta omaisuudesta ja samalla lainkäyttöalueella työskentelevien työntekijöiden henkilöstömenoista. Usealla lainkäyttöalueella sijaitsevan aineellisen omaisuuden ja työntekijöiden substanssiperusteista vähennystä koskevat erityissäännökset sisältyvät heinäkuun 2023 GloBE-soveltamisohjeiden 3 lukuun (s. 40–45).

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin henkilöstömenojen vähennyserän suuruudesta tilanteissa, joissa työntekijä tai riippumaton toimeksisaaja työskentelisi tilikauden aikana usealla eri lainkäyttöalueella. Säännös olisi poikkeus 7 §:n 3 momentissa säädettyyn pääsääntöön, jonka mukaan henkilöstömenojen vähennyserässä huomioitavilla henkilöstömenoilla tarkoitetaan vain konserniyksikön lainkäyttöalueella työskenteleville konsernin työntekijöille ja riippumattomille toimeksisaajille maksettuja palkkoja ja muita korvauksia. Poikkeuksen mukaisesti konserniyksikkö olisi oikeutettu koko henkilöstömenojen vähennyserään, mikäli työntekijä tai riippumaton toimeksisaaja työskentelisi yli 50 prosenttisesti konserniyksikön lainkäyttöalueella. Mikäli työntekijä tai riippumaton toimeksisaaja työskentelee enintään 50 prosenttisesti konserniyksikön lainkäyttöalueella, konserniyksikkö olisi oikeutettu siihen suhteellisen osuuteen henkilöstömenojen vähennyserästä, joka vastaa työntekijän tai riippumattoman toimeksisaajan lainkäyttöalueella käyttämää työaikaan. Mikäli esimerkiksi huomioon otettava työntekijä työskentelisi vain 30 prosenttisesti työnantajana toimivan konserniyksikön lainkäyttöalueella, kyseinen konserniyksikkö voisi huomioida kyseisen työntekijän palkkakuluista vain 30 prosenttia huomioon otettavia henkilöstömenoja laskiessaan.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin aineellisen omaisuuden vähennyserän suuruudesta tilanteissa, joissa aineellinen omaisuus sijaitisi usealla eri lainkäyttöalueella. Säännös olisi poikkeus 7 §:n 5 momentissa säädettyyn pääsääntöön, jonka mukaan aineellisen omaisuuden perusteella tehtävän vähennyksen edellytyksenä on, että aineellinen omaisuus sijaitsee samalla lainkäyttöalueella kuin omistava tai käyttöoikeuden haltijana oleva konserniyksikkö. Poikkeuksen mukaisesti konserniyksikkö olisi oikeutettu koko aineellisen omaisuuden vähennyserään, mikäli omaisuus sijaitsee konserniyksikön lainkäyttöalueella yli 50 prosenttia kyseisenä ajanjaksona. Mikäli aineellinen omaisuus sijaitsee konserniyksikön lainkäyttöalueella enintään 50 prosenttia kyseisenä ajanjaksona, konserniyksikkö olisi oikeutettu siihen suhteelliseen osuuteen aineellisen omaisuuden vähennyserästä, jona omaisuus sijaitisi konserniyksikön lainkäyttöalueella.

7 e §. *Vuokratun omaisuuden substanssiperusteinen vähennys.* Pykälässä säädettäisiin vuokratun aineellisen omaisuuden substanssiperusteista vähennystä koskevista tarkentavista säännöksistä. Edellä 7 § 5 momentissa säädetyyn pääsääntöön mukaan huomioon otettavalla aineellisella omaisuudella ei tarkoiteta vuokrattavana pidettävää aineellista omaisuutta. Nyt säädettävä pykälä olisi poikkeus pääsäännöstä käyttöleasingin osalta. GloBE-mallisäännöissä vuokratun omaisuuden substanssiperusteista vähennystä koskevat erityissäännökset sisältyvät heinäkuun 2023 GloBE-soveltamisohjeiden 3 lukuun (s. 48–50).

Pykälän 1 momentissa säädettävän poikkeuksen mukaisesti käyttöleasingin osalta vuokranantaja olisi oikeutettu huomioimaan osan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvosta laskiessaan huomioon otettavaa aineellista omaisuuttaan, mikäli omaisuus sijaitsee vuokranantajan lainkäyttöalueella. Huomioitava arvo laskettaisiin vähentämällä vuokranantajan varojen tilikauden alun ja lopun kirjanpitoarvon keskiarvosta vuokranottajan käyttöoikeuden tilikauden alun ja lopun kirjanpitoarvon keskiarvo. Kun vuokranantaja voisi huomioida vain käyttöoikeuden arvon ylimenevän osan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvosta, estettäisiin substanssiperusteisen vähennyksen hyödyntäminen kahdesti samasta arvosta.

Käyttöleasingia koskeva poikkeussääntö vuokrattavana olevan omaisuuden osalta olisi tarpeen, sillä rahoitusleasingin ja käyttöleasingin kirjanpitokäsittelyt eroavat toisistaan. Rahoitusleasingissa vuokranantaja siirtää kyseessä olevan aineellisen omaisuuden vuokranottajalle ja kirjaa vastineeksi saamisen, jota ei pidetä aineellisena omaisuutena. Tällöin vuokranantajalla ei ole enää aineellista omaisuutta kirjanpidossaan ja vuokranottaja kirjaa käyttöoikeuden kirjanpitoonsa leasingin ajaksi. Minimiverotuksessa käyttöoikeutta pidetään aineellisena omaisuutena, jos sen kohteena on aineellinen omaisuus ja vuokranottaja on tällöin

oikeutettu huomioimaan käyttöoikeuden aineellisen omaisuuden vähennyserää laskiessaan. Käyttöoikeudesta kirjattu arvo vastaa suuruudeltaan arvoa, joka aineellisesta omaisuudesta olisi vastaavasti kirjattu.

Käyttöleasingin osalta vuokranantaja voi kirjata kirjanpitoonsa saatavan, mutta jatkaa edelleen varojen kirjaamista kirjanpitoonsa ja tuloslaskelmalle. Vuokranottaja voi silti kirjata kyseistä omaisuutta koskevan käyttöoikeuden kirjanpitoonsa ja huomioida sen osana huomioon otettavaa aineellista omaisuuttaan, mikäli se sijaitsee vuokranottajan lainkäyttöalueella. Koska aineellinen omaisuus huomioidaan tällöin niin vuokranantajan kuin vuokranottajan kirjanpidossa, minimiverotuksessa huomioon otettavana aineellisena omaisuutena ei pidetä vuokrattavana pidettävää aineellista omaisuutta. Mikäli vuokranottaja ei ole kuitenkaan kirjannut käyttöoikeutta kirjanpitoonsa, ei sitä voida huomioida tämän huomioon otettavaa aineellista omaisuutta laskettaessa (esim. lyhytaikainen vuokraus).

Pääsäännöllä estetään kahden erillisen konsernin tai kahden saman konsernin konserniyksikön substanssiperusteisen vähennyksen hyödyntäminen samasta aineellisesta omaisuudesta. Käyttöleasingin osalta vuokranottajan käyttöoikeus on kuitenkin usein huomattavasti pienempi kuin aineellisen omaisuuden arvo vuokranantajalla, jolloin täydellistä tuplavähennystä ei tämän osalta muutoinkaan olisi.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin vuokrattavana olevan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvon määrittämisestä samalla lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden välisten leasingia koskevien liiketoimien poistamista koskevien oikaisujen jälkeen. Tällöin konserniyksiköiden välisessä käyttöleasingissa vuokranantajalla ei olisi aineellisen omaisuuden käyttöoikeutta ja aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvo laskettaisiin vuokranantajan aineellisen omaisuuden vähennyserään.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin tilanteesta, jossa vuokranantaja vuokraisi olennaisen osan huomioon otettavasta aineellisesta omaisuudesta vuokranottajalle ja pitäisi loppuosan omaisuudesta omassa käytössään. Tällainen tilanne voisi olla esimerkiksi kyseessä, mikäli osa pääkonttorirakennuksen kerroksista vuokrataan ulkopuolisille. Tällöin omaisuuden kirjanpitoarvo jaettaisiin vuokranantajan ja vuokranottajan käyttöjen välillä tilanteeseen sopivaa jakokaavaa käyttäen, esimerkiksi rakennuksen pinta-alan perusteella. Vuokranantaja voisi huomioida itsellään pitämäänsä osuuteen kohdistuvan osan huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvosta ja soveltaa käyttöleasingia koskevaa 1 momentin ohjeistusta vuokrattuun osaan.

8 §. Tilikauden ylimääräinen täydennysvero. Pykälään tehtäisiin teknisiä korjauksia. Pykälän 3 momentista korjattaisiin aliverotettu konserniyksikkö muotoon matalasti verotettu konserniyksikkö. Lisäksi 4 momenttia täsmennettäisiin korjaamalla huomioitavat verot muotoon oikaistut huomioitavat verot.

6 luku Yritysten uudelleenjärjestelyä ja holdingrakenteita koskevat erityissäännökset

4 §. Substanssiperusteinen vähennys siirtovuonna. Pykälään tehtäisiin 5 luvun substanssiperusteista vähennystä koskevien pykälien muutoksesta johtuva viittauksen korjaus.

15 §. Moniemoisia konserneja koskevat erinäiset säännökset. Pykälän 6 momentista korjattaisiin sana ”aliverotettu” muotoon ”matalasti verotettu”.

7 luku Yhdenkertaista verotusta ja voitonjaon verotusta koskevat järjestelmät

1 §. *Läpivirtaavan ylimmän emoyksikön määritelty tulos.* Pykälän 1 momentin 1 kohtaa muutettaisiin korjaamalla sana ”kausi” muotoon ”tilikausi”.

12 §. *Sijoitusyksikön täydennysveron laskeminen.* Pykälän 4 momenttiin tehtäisiin 5 luvun substanssiperusteista vähennystä koskevien pykälien muutoksesta johtuva viittauksen korjaus.

9 luku Erinäiset säännökset

3 §. *Ilmoitusvelvollisuutta koskeva siirtymävuoden pidennys.* Pykälässä säädetään täydennysveron tietoilmoitusta, täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskevaa ilmoitusta ja täydennysveroilmoitusta koskevasta ilmoitusvelvollisuuden pidennyksestä. Pykälää muutettaisiin lisäämällä täsmennys sovellettavaan siirtymävuoteen. Siirtymävuodella tarkoitettaisiin ensimmäistä 1 §:ssä tarkoitettua siirtymävuotta eli tilikautta, jona konserni on ensimmäistä kertaa minimiverosäännösten piirissä. Ilmoitusvelvollisuuden siirtymävuoden pidennystä koskevat erityissäännökset sisältyvät GloBE-mallisääntöjen artiklaan 9.4. sekä joulukuun 2023 GloBE-soveltamisohjeen 5 lukuun.

4 §. *Veronkorotusta koskeva siirtymäkauden erityissäännös.* Väliaikaiset siirtymäsäännökset koottaisiin 10 lukuun ja nykyinen 4 § kumottaisiin.

5–9 §. Verotuksen maakohtaista raportointia koskeva siirtymäkauden olettamasäännös. Verotuksen maakohtaista raportointia koskevat siirtymäkauden olettamasäännökset koottaisiin 10 lukuun ja nykyiset 5–9 §:t kumottaisiin.

10 §. *Kotimaista täydennysveroa koskeva olettamasäännös.* Pykälän 1 momenttia tarkennettaisiin kotimaiseen täydennysveroon liittyvän olettamasäännöksen vetoamisedellytysten osalta.

Pykälään lisättäisiin selvennys siitä, että kotimaisen täydennysveron tulee olla sellainen, että yksiköillä voi ylipäänsä olla oikeus vedota olettamasäännökseen. Tämä asema annetaan kotimaiselle täydennysverolle OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen (Inclusive Framework) erityisessä vertaisarviomenettelyssä. Kotimainen täydennysvero voi olla ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero, johon sovelletaan 5 luvun 3 §:ää, mutta sen ei silti todeta oikeuttavan olettamasääntöön vetoamiseen. Lisäksi kotimaiset täydennysverot eivät välttämättä sovellu kaikkiin lainkäyttöalueella sijaitseviin konserniyksiköihin. Näissä tilanteissa konserniyksikkö ei voisi vedota olettamasäännökseen.

Eräissä tilanteissa on mahdollista, että konserni haastaa lainkäyttöalueen maksuunpaneman kotimaisen täydennysveron muilla kuin minimiverolaista johtuvilla perusteilla. Kyse voi olla esimerkiksi väitteestä, että vero on perustuslain tai lainkäyttöalueen kanssa tehdyn sopimuksen vastainen. Tällaisessa tilanteessa, kun kysymys on konsernin omasta väitteestä veron laillisuuden suhteen, kotimaista täydennysveroa ei voida pitää sellaisena maksettavana verona, joka vähentää lainkäyttöalueen täydennysveroa 5 luvun 3 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla. Tällöin myöskään olettamasääntöön ei voisi vedota.

11 §. *Epäolennaisen konserniyksikön yksinkertaistettujen laskelmien olettamasäännös.* Pykälässä säädettäisiin pysyvästä epäolennaista konserniyksikköä koskevasta olettamasäännöksestä, jonka tarkoituksena olisi välttää monimutkaiset minimiverolaskelmat tilanteissa, joissa laskelmat voitaisiin yksinkertaistaa muuttamatta näiden lopputulosta tai muutoinkaan vaarantamatta minimiverosäännösten tarkoitusta. Epäolennaisen konserniyksikön yksinkertaistettujen laskelmien olettamasäännöstä koskevat erityissäännökset sisältyvät joulukuun 2023 GloBE-soveltamisohjeiden 6 lukuun.

Pykälän 1 momentin mukaisesti ilmoitettava konserniyksikkö voisi valita laskevansa epäolennaisen konserniyksikön määritellyn tuloksen tai tappion, määritellyn tuoton sekä oikaistut huomioitavat verot yksinkertaistettuja laskelmia käyttämällä. Yksinkertaistettuja laskelmia käytettäisiin 2 momentin oletettasäännöksen edellytysten täyttymisen arvioimiseen. Jos 2 momentin edellytykset eivät täytyisi, laskelmia ei kuitenkaan käytettäisi täydennysverolaskelmien asemasta, vaan täydennysverolaskelmat tehtäisiin normaalisti. Kutakin valinnan piirissä olevaa yksikköä kohdellaan kuin se olisi lainkäyttöalueensa ainoa konserniyksikkö. Valinta olisi 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta ja se tehtäisiin yksikkö- eikä lainkäyttöaluekohtaisesti.

Pykälän 2 momentin mukaisesti lainkäyttöalueen tilikauden täydennysveron määrä katsottaisiin nolllaksi, mikäli jokin kolmesta edellytyksestä täytyisi; 1) rutiinituottotestin mukaan määritelty tulos yksinkertaistettua tulon laskentaa käyttäen olisi yhtä suuri tai pienempi kuin lainkäyttöalueen substanssiperusteisen vähennyksen määrä; 2) vähäisen toiminnan testin mukaan keskimääräinen määritelty tuotto yksinkertaistettua tulon laskentaa käyttäen olisi alle 10 miljoonaa euroa ja keskimääräinen määritelty tulos olisi alle 1 miljoonaa euroa tai tappiollinen, tai 3) tosiallisen veroasteen testin mukaan tosiasiallinen veroaste yksinkertaistettua tulon ja veron laskentaa käyttäen olisi vähintään 15 prosenttia.

Pykälän 3 momentissa määriteltäisiin, mitä epäolennaisella konserniyksiköllä sekä verotuksen maakohtaista raportointia koskevalla sääntelyllä tämän oletettasäännöksen yhteydessä tarkoitettaisiin.

Pykälän 4 momentissa kuvattaisiin laskentasäännöt, joita sovelletaan arvioitaessa 2 momentissa tarkoitettuja oletettasäännöksen edellytysten täyttymistä. Epäolennaisen konserniyksikön yksinkertaistetut laskelmat eli yksinkertaistettu tulon laskenta, yksinkertaistettu tuottojen laskenta ja yksinkertaistettu veron laskenta olisivat vaihtoehtoisia laskelmia määritellyn tuloksen tai tappion, määritellyn tuoton sekä oikaistujen huomioitavien verojen laskelmille. Konserniyksikön tulisi käyttää yksinkertaistettuja laskelmia määrittääkseen, täytyykö tilikauden osalta jokin 2 momentissa säädetyistä oletettasäännöksen edellytyksistä. Yksinkertaistetut laskelmat olisi tehtävä jokaisen epäolennaisen konserniyksikön osalta erikseen. Oletettasäännöstä ei sovellettaisi tilikauden ylimääräiseen täydennysveroon.

10 luku **Voimaantulo ja siirtymäsäännökset**

4 §. *Veronkorotusta koskeva siirtymäkauden erityissäännös.* Pykälä vastaisi nykyistä 9 luvun 4 §:ää. Pykälä siirrettäisiin 9 luvusta 10 lukuun, koska kyseessä on siirtymäkauden säännös, eikä pysyvissä säännös.

5 §. *Verotuksen maakohtaista raportointia koskeva siirtymäkauden oletettasäännös.* Pykälässä säädettäisiin verotuksen maakohtaista raportointia koskevasta siirtymäkauden oletettasäännöksestä, jonka aikana tilikauden täydennysvero katsottaisiin nolllaksi pykälässä tarkemmin säädettyjen edellytysten täytyessä. Oletettasäännös olisi määräaikainen ja sen soveltaminen päättyisi siirtymäkauden päättyessä. Ehdotetut 5–12 § vastaisivat sisällöltään pääosin nykyisin 9 luvun 5–9 §:ssä säädettyä täsmennettynä joulukuun 2023 GloBE-soveltamisohjeiden 1 ja 2 lukujen mukaisesti.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin oletettasäännöksen ehdoista, joiden täytyessä lainkäyttöalueen tilikauden täydennysveron määrä katsottaisiin nolllaksi.

Pykälän 2 momentti perustuisi joulukuun 2023 GloBE-soveltamisohjeiden 2.3.4 kohtaan ja sen mukaisesti oletettasäännöstä voitaisiin soveltaa tietyin edellytyksin, vaikka konserni ei olisi

velvollinen antamaan verotuksen maakohtaista raporttia. Konserni voisi hyötyä olettamasäännöksestä käyttämällä lukuja, joita se olisi käyttänyt, mikäli se olisi antanut verotuksen maakohtaisen raportin ja olettamasäännöksen ehdot muutoin täyttyisivät. Pykälän 3 momentin mukaisesti 1 momentin valinta olisi 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta.

6 §. *Verotuksen maakohtaista raportointia koskevaan siirtymäkauden olettamasäännökseen liittyvät määritelmät.* Pykälässä määriteltäisiin olettamasäännöksen kannalta oleelliset termit. Pykälä vastaisi pääosin nykyistä 9 luvun 5 §:n 2 momenttia. Yksinkertaistettujen huomioitavien verojen määritelmää kuitenkin täsmennettäisiin kiinteän toimipaikan verojen osalta joulukuun 2023 GloBE-soveltamisohjeiden 2.4.2 kohdan mukaisesti ja ehdot täyttävän verotuksen maakohtaisen raportin määritelmää saman ohjeistuksen 2.3.3 kohdan mukaisesti. Ehdot täyttävän verotuksen maakohtaisen raportin osalta täsmennettäisiin esimerkiksi kirjanpidollisen ja verotuksellisen kohtelun osalta eriävien suoritusten kohtelua. Täsmennetyn määritelmän mukaan suoritus tulisi käsitellä sen kirjanpidollisen kohtelun mukaan riippumatta kohtelusta, joka sillä on maakohtaisella raportilla. Määritelmästä johtuen olettamasäännöksen soveltaminen voisi siten edellyttää maakohtaisen raportin sisällöstä poikkeamista olettamasäännöksen laskelmia varten. Tällainen tilanne voisi syntyä esimerkiksi silloin, kun suorituksen maksajan kirjanpidollisena kuluna käsitelty suoritus olisi suorituksen saajan verotuksellista osinkoa.

7 §. *Ehdot täyttävä tilinpäätös siirtymäkauden olettamasäännöksen yhteydessä.* Pykälässä määriteltäisiin mitä ehdot täyttävällä tilinpäätöksellä tarkoitettaisiin verotuksen maakohtaista raportointia koskevan olettamasäännöksen yhteydessä. Säännös vastaisi sisällöllisesti nykyistä 9 luvun 5 §:n 2 momentin 8) kohdassa säädettyä täsmennettynä joulukuun 2023 GloBE-soveltamisohjeiden 1 ja 2 lukujen mukaisesti.

8 §. *Yrityskaupasta syntyneet erät ehdot täyttävässä tilinpäätöksessä.* Pykälässä käsiteltäisiin yrityskaupan yhteydessä tapahtuneesta varojen käypään arvoon arvostamisesta syntyneitä erä ja niistä myöhemmin tehtäviä kulukirjauksia. Tällaisia erä saattaa joidenkin tilinpäätösstandardien soveltamisesta johtuen esiintyä myös konserniyksiköiden erillistilinpäätöksessä tai muussa konsolidoinnin pohjana olevassa raportoinnissa, vaikka erät lähtökohtaisesti ovatkin konsernitason erä. Näitä ns. PPA-oikaisuja (Purchase Price Accounting Adjustment) koskevat ohjeet sisältyvät joulukuun 2023 GloBE-soveltamisohjeen lukuun 1, johon ehdotettu 8 § perustuisi.

Pykälän 1 momentissa rajoitettaisiin PPA-oikaisuja sisältävien tilinpäätöstietojen ja erillistilinpäätösten käyttöä. Mikäli konserni on kohdentanut PPA-oikaisuja suoraan konserniyksikölle ja kirjannut ne konserniyksikön tilinpäätöstietoihin tai erillistilinpäätökseen, ei näitä lähtökohtaisesti pidetä 7 §:ssä tarkoitettuina ehdot täyttävinä tilinpäätöksinä. Rajoituksen tarkoituksena on välttää tilanne, että laskennallinen erä, josta konserniyksikkö ei yleensä ole verovelvollinen, vaikuttaisi vähentävästi verotuksen maakohtaisen raportin tulokseen ennen veroja.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin kuitenkin edellytyksistä, joilla PPA-oikaisuja sisältävä konserniyksikön tilinpäätösaineisto voitaisiin katsoa ehdot täyttäväksi tilinpäätökseksi. PPA-erien on tullut sisältyä 31.12.2022 jälkeen alkaneilta tilikausilta jätettyihin verotuksen maakohtaisiin raportteihin, tai PPA-oikaisujen sisällyttämisen on tullut perustua lakiin tai vastaavaan sääntelyyn. Lisäksi liikearvon osalta on tullut tehdä 3 momentissa tarkoitettu oikaisu. Liikearvoa koskeva oikaisu olisi tarpeen, koska liikearvokirjauksiin ei yleensä liity laskennallisten verojen kirjauksia, jolloin maakohtaiseen raporttiin perustuva 6 §:ssä tarkoitettu yksinkertaistettu tosiasiallisen veroasteen laskenta voisi vääristyä.

9 §. *Siirtymäkauden olettamasäännöksen soveltaminen yhteisyrityksiin ja eräisiin ylimpiin emoyksiköihin.* Pykälässä säädettäisiin siirtymäkauden poikkeuksen soveltamisesta yhteisyrityksiin ja ylimpiin läpivirtaaviin emoyksiköihin. Järjestelyä sovellettaisiin yhteisyrityksiin ja näiden tytäryhtiöihin ikään kuin ne olisivat erillisen konsernin konserniyksiköitä. Järjestelyä ei sovellettaisi ylimmän läpivirtaavan emoyksikön lainkäyttöalueella, ellei emoyksikön omistus kuuluisi kokonaisuudessaan ehdot täyttävälle henkilölle. Pykälä vastaisi sisällöltään nykyisin 9 luvun 6 §:ssä säädettyä.

10 §. *Siirtymäkauden olettamasäännöksen soveltaminen sijoitusyksiköihin ja niiden omistajiin.* Pykälässä säädettäisiin siirtymäkauden olettamasäännöksen soveltamisesta sijoitusyksiköihin ja niiden osakkaisiin. Pykälässä sijoitusyksiköstä säädettyä sovellettaisiin myös vakuutustoiminnan sijoitusyksikköön. Pykälä vastaisi nykyisin 9 luvun 7 §:ssä säädettyä.

11 §. *Siirtymäkauden olettamasäännöksen realisoitumattoman käyvän arvon nettotappiota koskeva erityissäännös.* Pykälässä säädettäisiin, ettei realisoitumatonta käyvän arvon nettotappiota huomioitaisi tuloksessa tai tappiossa ennen tuloveroja, mikäli tappio ylittäisi 50 000 000 euroa kyseisellä lainkäyttöalueella. Pykälä vastaisi sisällöltään nykyisin 9 luvun 8 §:ssä säädettyä.

12 §. *Poikkeukset verotuksen maakohtaista raportointia koskevaan siirtymäkauden olettamasäännökseen.* Pykälässä säädettäisiin poikkeuksista olettamasäännöksen soveltamiseen. Pykälä vastaisi nykyisin 9 luvun 9 §:ssä säädettyä.

13–18 §. Verotuksen maakohtaiseen raporttiin perustuvan olettamasäännöksen edellytysten kiertämisen torjunta.

Ehdotetuissa 13–18 §:ssä säädettäisiin tiettyjen arbitraatiojärjestelyjen vaikutuksesta verotuksen maakohtaiseen raportointiin perustuvaan olettamasäännökseen. Arbitraatiojärjestelyllä tarkoitetaan tässä yhteydessä järjestelyä, jonka tuloksena saman konsernin sisällä tuloja tai veroja siirtyy konserniyksiköiden välillä - tyypillisesti maasta toiseen - siten, että järjestelyn tuloksena yksikkö, joka muuten ei voisi hyötyä olettamasäännöksestä pääsee sen piiriin ilman, että konsernirakenteessa maksetaan järjestelyn seurauksena tosiasiaassa lisää veroja. 13 §:ssä säädettäisiin maakohtaiseen raporttiin tehtävästä oikaisusta siltä osin, kun raportin sisältöön vaikuttaa arbitraatiojärjestely. Tavoitteena on poistaa järjestelyn vaikutus, jolloin järjestely ei tuota edellä kuvattua, ei-hyväksyttävää lopputulosta. Arbitraatiojärjestelyjä koskevia oikaisusääntöjä sovellettaisiin järjestelyihin, jotka on toteutettu 18.12.2023 jälkeen. Päivämäärä vastaa Inclusive Frameworkin arbitraatiojärjestelyjä koskevan ohjeen julkaisupäivää. Ohje julkaistiin osana joulukuun 2023 GloBE-soveltamisohjeita.

Ehdotettujen pykälien piirissä olevat järjestelyt kuvattaisiin 14–16 §:ssä. 14 §:ssä kuvattaisiin epäsymmetrisen vähennyksen tuottava järjestely, jonka vaikutuksesta yhdelle konserniyksikölle syntyy kulu ilman, että toiselle yksikölle realisoituu vastaava tuotto. 15 §:ssä kuvattaisiin kaksoisvähennyksen tuottava järjestely, jossa sama kirjanpidollinen kulu vaikuttaa kahden yksikön tilinpäätökseen tuottoja vähentävästi, tai vähentää toisen yksikön verotettavaa tuloa. Järjestely ei kuitenkaan olisi pykälässä tarkoitettu järjestely, jos vähennyksestä aiheutuisi vastaava lisäys kirjanpidon- tai verotuksen tulokseen molemmille yksiköille. 16 §:ssä kuvattaisiin kahdesti kirjatun verokulun tuottava järjestely, jonka seurauksena kaksi konserniyksikköä sisällyttäisi tilinpäätökseensä saman verosuorituksen.

Ehdotetussa 17 §:ssä kuvattaisiin oikaisun tekemisen tapa kunkin järjestelytyypin osalta. 18 §:ssä annettaisiin 13–18 §:n soveltamisesta tarkentavia määräyksiä, mukaan lukien käytettävistä määritelmistä ja siitä, milloin konsernilla katsotaan olevan vähennystä vastaava tulo.

19 §. *Aliverotettujen voittojen sääntöä koskeva siirtymäkauden olettamasäännös.* Pykälässä säädettäisiin aliverotettujen voittojen sääntöä koskevasta määräaikaaisesta olettamasäännöksestä. Mikäli ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueen sovellettava yhteisöverokanta olisi vähintään 20 prosenttia, katsottaisiin ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueelle laskettu aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvä tilikauden täydennysvero siirtymäkauden aikana nollaksi. Tässä pykälässä siirtymäkaudella tarkoitettaisiin tilikausia, jotka kestävät korkeintaan 12 kuukautta ja alkaisivat 31 joulukuuta 2025 tai sitä ennen ja päättyisivät ennen 31 joulukuuta 2026. Aliverotettujen voittojen sääntöä koskevaa siirtymäkauden olettamasäännöstä koskevat erityissäännöt sisältyvät heinäkuun 2023 GloBE-soveltamisohjeiden kohtaan 5.2.

Olettamasäännöksen tarkoituksena on tarjota helpotusta ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueella minimiverosääntöjen alkuvuosina. Lainkäyttöalueen yhteisöverokannalla tarkoitettaisiin kyseisellä lainkäyttöalueella soveltamisalaan kuuluviin konserneihin yleisesti sovellettavaa nimellistä verokantaa. Verokantaa arvioidessa voitaisiin huomioida myös kansallista tasoa alemman tasoiset verot. Sovellettava 20 prosentin raja takaisi, että olettamasäännöstä voisivat hyödyntää vain konsernit joiden ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueella olisi sovellettava yhteisöverojärjestelmä sekä riittävän korkea yhteisöveroprosentti.

Lyhyellä siirtymäajalla pyritäisiin varmistamaan, ettei olettamasäännös kannustaisi lykkäämään mallisääntöjen käyttöönottoa, eikä sitä pidettäisi kannustimenä siirtyä lainkäyttöalueille, jotka eivät olisi vielä ottaneet käyttöön kotimaista täydennysveroa, tai siirtää voittoja ylimpien emoyksiköiden lainkäyttöalueille, joiden efektiiviset verokannat olisivat alhaisia.

Mikäli konserni täyttäisi useamman kuin yhden siirtymäkauden olettamasäännöksen, voisi se päättää mitä olettamasäännöstä se haluaisi kyseisen lainkäyttöalueen osalta soveltaa. Mikäli konserni täyttäisi niin verotuksen maakohtaista raportointia kuin aliverotettujen voittojen sääntöä koskevan siirtymäkauden olettamasäännöksen, konserni voisi valita soveltavansa verotuksen maakohtaista raportointia koskevaa olettamasäännöstä, jotta se ei menettäisi mahdollisuutta hyödyntää kyseistä olettamasäännöstä tulevana vuosina.

20 §. *Väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmään perustuvien verojen väliaikaiset kohdentamissäännöt.* Pykälässä säädettäisiin määräaikaaisesta säännöstä, jonka mukaisesti väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmään (ns. Blended CFC-regime) perustuva väliyhteisövero kohdennettaisiin omistavalta konserniyksiköltä alhaisen verotuksen lainkäyttöalueille säädettävän allokatiokaavan mukaisesti. Pääsääntöisesti väliyhteisöverot kohdennetaan omistavalta konserniyksiköltä väliyhteisölle 4 luvun 18 §:n 1 momentin perusteella. Nyt ehdotetut kohdentamissäännöt koskisivat vain ulkomaisten väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmään perustuvien väliyhteisöverojen kohdentamista ja niiden soveltaminen olisi väliaikaista. Väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää koskevat erityissäännöt sisältyvät helmikuun GloBE-soveltamisohjeiden kohtaan 2.10. Suomen väliyhteisölainsäädäntöä ei pidetä ehdotetussa 20 §:ssä tarkoitettuna väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmänä. Esimerkkinä tällaisesta järjestelmästä voidaan mainita Yhdysvaltojen ns. GILTI-verotus.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin kohdentamissäännöstä, jonka mukaisesti väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmään perustuva väliyhteisövero kohdennettaisiin omistavalta konserniyksiköltä väliyhteisölle kertomalla kohdennettavan väliyhteisöveron määrä suhdeluvulla, joka saataisiin jakamalla väliyhteisön allokatioavain kaikkien väliyhteisöjen allokatioavaimien yhteismäärällä.

Pykälän 2 momentti täydentäisi 1 momentin kohdentamissääntöä ja määrittäisi miten väliyhteisön allokatioavain laskettaisiin; sovellettavasta verokannasta vähennettäisiin aluksi lainkäyttöalueen täydennysveroprosentti ja näin saatu summa kerrottaisiin omistavan konserniyksikön tulon määrällä.

Pykälän 3 momentissa määriteltäisiin väliaikaisessa kohdentamisessa tarpeelliset termit ja 4 momentissa säädettäisiin kohdentamissäännön määräaikaisuudesta.

21 §. *Lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää sovellettaessa.* Pykälässä säädettäisiin lainkäyttöalueen tosiasiallisesta veroasteesta väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää sovellettaessa. GloBE-säännöissä väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää koskevat säännöt sisältyvät joulukuun 2023 GloBE-soveltamisohjeiden 4 lukuun.

Pykälän 1 momentin mukaisesti lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste laskettaisiin 5 luvun 1 §:n mukaisesti huomioimatta väliyhteisötuloon kohdistuvia huomioitavia veroja. Mikäli tosiasiallinen veroaste tai sovellettava veroaste vastaisi vähimmäisveroastetta tai ylittäisi sen, väliyhteisön allokatioavain olisi nolla. Lisäksi lainkäyttöalueen ehdot täyttävään kotimaiseen täydennysveroon kohdistuva tuloverokulu lisättäisiin lainkäyttöalueen tosiasiallisen veroasteen laskelmaan. Ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero huomioitaisiin lainkäyttöalueen tosiasiallisen veroasteen laskennassa kuitenkin vain, mikäli väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmä sallisi ulkomaisen veron hyvittämisen ehdot täyttävästä kotimaisesta täydennysverosta vastaavasti kuin muista kotimaisista huomioitavista veroista.

Pykälän 2 momentin mukaisesti, mikäli lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste laskettaisiin erikseen lainkäyttöalueella sijaitseville usealle eri yksikköryhmälle, kuten yhteisyrityksille, yhteisyritysten tytäryksiköille, vähemmistöomisteisille konserniyksiköille tai sijoitusyksiköille, väliyhteisön allokatioavain laskettaisiin perustuen kyseisen yksikköryhmän tosiasialliseen veroasteeseen. Eri yksikköryhmiä kohdeltaisiin kuin ne sijaitsivat eri lainkäyttöalueilla. Myös maksettava ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero allokoitaisiin kyseessä olevalle yksikköryhmälle. Kohdennettaessa ulkomaisten väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmään perustuvaa väliyhteisöveroa, kaikkien väliyhteisöjen allokatioavaimien kokonaismäärässä olisi huomioitava kaikkien lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden allokatioavaimet riippumatta siitä, että laskelman perusteena käytetty lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste saattaisi erota näiden osalta.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin tapauksista, joissa konserni ei olisi laskenut tosiasiallista veroastetta 5 luvun 1 §:n mukaisesti. Tällöin konserni käyttäisi vaihtoehtoisia tosiasiallista veroastetta 1 momentin sijasta. Mikäli konserni soveltaisi verotuksen maakohtaista raportointia koskevaa siirtymäkauden olettamasäännöstä, tulisi sen käyttää olettamasäännöksen mukaista yksinkertaistettua tosiasiallista veroastetta väliyhteisön allokatioavainta laskettaessa. Mikäli konserni soveltaisi kotimaista täydennysveroa koskevaa olettamasäännöstä, tosiasiallinen veroaste laskettaisiin jakamalla kotimaisen täydennysveron olettamasäännöksen tosiasiallisen veroasteen laskemisessa käytettyjen verojen ja kyseisellä lainkäyttöalueella tilikauden osalta maksettujen ehdot täyttävien kotimaisten täydennysverojen summa lainkäyttöalueen ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron laskemisessa käytettävällä tulon määrällä. Muiden lainkäyttöalueiden, joiden osalta konsernin ei tarvitsisi laskea 5 luvun 1 §:n mukaista tosiasiallista veroastetta, konserni voisi käyttää verotuksen maakohtaista raportointia koskevan siirtymäkauden olettamasäännöksen yksinkertaistettua tosiasiallista veroastetta käyttämällä sitä laskettaessa ehdot täyttävällä tilinpäätöksellä ennen tuloveroja olevaa tulosta ja tappiota.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin tapauksista, joissa konserni laskisi samalle lainkäyttöalueelle useita yksinkertaistettuja tosiasiallisia veroasteita tai ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron tosiasiallisia veroasteita. Tällöin väliyhteisön allokatioavain laskettaisiin käyttämällä sen yksikköryhmän tosiasiallista veroastetta, johon kyseinen konserniyksikkö kuuluisi. Maksettava ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero, joka huomioitaisiin yksikköryhmän 1 momentin mukaista lainkäyttöalueen tosiasiallista veroastetta laskettaessa tulisi kohdistaa kyseiselle yksikköryhmälle 3 momentin mukaista tosiasiallista veroastetta laskettaessa. Tilanteissa, joissa olettamasaännös soveltuisi vain joihinkin lainkäyttöalueella sijaitseviin konserniyksiköihin, konsernin tulisi laskea tosiasiallinen veroaste 3 momentin mukaisesti olettamasaännöstä soveltavien konserniyksiköiden osalta ja 1 momentin mukaisesti niiden konserniyksiköiden osalta, jotka eivät täyttäisi olettamasaännöstä. Kohdennettaessa ulkomaisten väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmään perustuvaa väliyhteisöveroa, kaikkien lainkäyttöalueella sijaitsevien ulkomaisten väliyhteisöjen allokatioavaimien yhteismäärä sisältäisi kaikkien kyseisellä lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden väliyhteisöjen allokatioavaimet.

22 §. *Minimiverosääntöjen ulkopuolinen yksikkö osana väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää.* Pykälässä säädettäisiin tilanteesta, jossa konserniyksikköön sovellettaisiin väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää, johon sisältyisi myös minimiverosääntöjen ulkopuolisen yksikön tuloa, johon sillä olisi suora tai epäsuora omistusosuus. GloBE-säännöissä minimiverosääntöjen ulkopuolista yksikköä osana väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää koskevat säännöt sisältyvät joulukuun 2023 GloBE-soveltamisohjeiden 4 lukuun.

Pykälän 1 momentin mukaisesti, mikäli konserniyksikköön sovellettaisiin väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää, johon sisältyisi minimiverosääntöjen ulkopuolisen yksikön tuloa ja johon sillä olisi suora tai epäsuora omistusosuus, osa väliyhteisöverosta tulisi kohdistaa tällaiselle yksikölle. Tällöin väliyhteisöveroa ei huomioitaisi konserniyksiköiden, yhteisyritysten tai näiden tytäryksiköiden oikaistuissa huomioitavissa veroissa. Minimiverosääntöjen ulkopuolisella yksiköllä tarkoitettaisiin yksikköä, joka ei olisi konserniyksikkö, yhteisyritys tai tämän tytäryksikkö.

Pykälän 2 momentin mukaisesti jokaisen 1 momentin mukaisen minimiverosääntöjen ulkopuolisen yksikön olisi laskettava väliyhteisön allokatioavain 21 §:n mukaisesti yksikköryhmälle, jonka kokonaistulon määrä kyseisellä lainkäyttöalueella olisi suurin ja sisällyttää näin saatu väliyhteisön allokatioavain lainkäyttöalueen kaikkien väliyhteisöjen allokatioavaimien yhteismäärään.

Pykälän 3 momentin mukaisesti mikäli 1 momentin mukainen minimiverosääntöjen ulkopuolinen yksikkö sijaitsisi lainkäyttöalueella, jossa konserni ei laskisi tosiasiallista veroastetta 5 luvun 1 §:n tai vaihtoehtoista tosiasiallista veroastetta 21 §:n 3 ja 4 momenttien perusteella, kaikkien tällaisten minimiverosääntöjen ulkopuolisten yksiköiden tosiasiallinen veroaste laskettaisiin soveltaen kaikkien niiden minimiverosääntöjen ulkopuolisten yksiköiden tilinpäätöksillä olevia tuloja ja veroja, joiden osalta konserniyksikköön sovellettaisiin väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää.

Lisäksi lisättäisiin uudet väliotsikot 2 lukuun 1, 2 ja 8 §:n, 3 lukuun 23 §:n ja 4 lukuun 23 §:n edelle.

8 Voimaantulo

Ehdotetaan, että laki tulee voimaan 31.12.2024 mennessä. Lakia on tarkoitus soveltaa ensimmäisen kerran 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Lain voimaantulo- ja soveltamisaikataulujen toteutumisen arvioidaan olevan tärkeää, jotta verotustulokset Suomessa muodostuvat yhdenmukaisiksi GloBE-mallisaäntöjen tarkoittamalla tavalla vuoden 2024 osalta.

9 Toimeenpano ja seuranta

On todennäköistä, että OECD:n Inclusive Framework -kehyksen piirissä kehitetään lähivuosina lisää ohjeistusta, josta voi seurata tarve muuttaa kotimaista lakia.

10 Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys

10.1 Valtion verosta säätäminen

Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Tämän perustuslain legaliteettiperiaatteen voidaan katsoa sisältävän kaksi elementtiä. Ensinnäkin valtioelinten toimivaltajakoa ajatellen veroista päättäminen on lainsäätäjän tehtävä: perustuslaki sekä valtuuttaa että edellyttää eduskunnan päättävän veroista. Toiseksi verolainsäädännöllä on myös sisällöllisiä vaatimuksia: verovelvollisuuden olennaisten elementtien tulee olla riittävän täsmällisesti laissa esitettyinä, jotta verovelvolliset voivat ennakoita verotustaan⁷. Verolaista tulee perustuslakivaliokunnan vakiintuneen tulkinnan mukaan ilmetä yksiselitteisesti verovelvollisuuden piiri. Lain säännösten tulee olla myös sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä on sidottua.

Minimiverolain muutosesitystä valmisteltaessa on pyritty kiinnittämään huomiota Inclusive Frameworkin julkaisemien ohjeiden tosiasialliseen luonteeseen. Kaikki ohjeiden sisältämät tulkinnat eivät ole keskenään yhtä merkityksellisiä verovelvollisen kannalta; osa ohjeista lähinnä selventää GloBE-mallisaäntöjen epätarkkaa muotoilua, kun taas osa uusista ohjeista selvästi muuttaa GloBE-mallisaäntöjen sanamuotoa siten, että niiden mukainen verotustulos muodostuu erilaiseksi kuin se olisi pelkkien mallisaäntöjen valossa ollut. Kansainvälisen veroyhteistyön tuottamilla materiaaleilla on vanhastaan ollut verotuksessa merkittävä arvo tulkintalähteinä. Tulkintalähteinä on pidetty esimerkiksi OECD:n julkaisemaa malliverosopimuksen kommentaaria, sekä OECD:n siirtohinnoitteluohjeistusta. Olennaista on, että ne auttavat tulkitsemaan oikeussäätöä, joka jo sisältyy laintasoisena normina säädöskokoelmaan. Malliverosopimuksen kommentaaria voidaan käyttää Suomea velvoittavien, eduskunnan lailla hyväksymien verosopimusten tulkinnassa. Siirtohinnoitteluohjeita puolestaan voidaan käyttää verotusmenettelylain (1997/1998) 31 §:ssä ilmaistun markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa. Samaan tapaan on nähtävä, että OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen (Inclusive Framework) julkaisemia ohjeistuksia voidaan käyttää malliverosäätöjen ja niihin perustuvan kotimaan lain tulkinnassa. Tämä varmistaa myös minimiverodirektiivin tarkoituksen toteuttamisen.

Sikäli kun ohjeet sisältävät sellaisia uusia sääntöjä, jotka vaikuttavat suoraan verovelvollisuuden piiriin, tai sisältävät verovelvollisuuden arvioimisen kannalta olennaisia elementtejä, pelkkä tulkintavaikutus ei kuitenkaan voi PL 81 §:n valossa olla riittävä, jotta

⁷ Reijo Knuutinen, Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa, Lakimies 6/2015, s. 811–833.

säännön voitaisiin katsoa olevan Suomessa voimassa. Sikäli kun Inclusive Frameworkin julkaisemat soveltamisohjeet sisältävät tällaisia sääntöjä ja sikäli kun ne eivät jo sisälly voimassa olevaan minimiverolakiin, niiden säätämistä kotimaan lakiin on ehdotettu tässä esityksessä.

10.2 Verolain taannehtivuus

Perustuslain 81 § ei sisällä yleistä taannehtivan verolainsäädännön kieltoa. Perustuslakivaliokunta on katsonut, muun muassa lausunnossaan PeVL 1/2009 vp, että ”yleisistä oikeusperiaatteista – kuten ennakoitavuuden ja kohtuullisuuden vaatimuksista – lähtien voidaan muotoilla lähtökohta, jonka mukaan taannehtivaa verolainsäädäntöä tulee välttää. Tästä huolimatta yksittäisiin tapauksiin saattaa liittyä sellaisia erityispiirteitä, että taannehtivankaan verolainsäädännön hyväksyminen ei muodostu suorastaan valtiosäännön vastaiseksi”. Perustuslakivaliokunta on samassa lausunnossaan lausunut, että vaikka taannehtivaa verolainsäädäntöä ei voida rinnastaa esimerkiksi yksityisten henkilöiden välisten sopimussuhteiden taannehtivaan sääntelyyn, myös verolakeihin liittyy oikeus luottaa verovelvollisuuden kannalta olennaisia oikeuksia ja velvollisuuksia sääntelevän lainsäädännön pysyvyyteen niin, että tällaisia seikkoja ei voida säännellä tavalla, joka kohtuuttomasti heikentäisi verovelvollisen oikeusasemaa (PeVL 1/2009, s. 2 ja siellä viitatu PeVL 39/2006 vp, s. 2/I ja PeVL 56/2005 vp, s. 2/I). Perustuslakivaliokunnan tulkintakäytännön mukaan varallisuus oikeudellisten oikeustoimien pysyvyyden suojan taustalla on ajatus oikeussubjektien perusteltujen odotusten suojaamisesta taloudellisissa asioissa (PeVL 21/2004 vp, s. 3, PeVL 48/1998 vp, s. 2/II, PeVL 33/2002 vp, s. 3/I).

Verolakien taannehtivuus ei siten ole muodostunut ehdottoman vältettäväksi. Taannehtivuus on mahdollista, jos verovelvollisen asemaa ei heikennetä kohtuuttomalla tavalla. Kohtuuton voisi siten olla esimerkiksi laki, joka taannehtivasti loukkaa verovelvollisen perusteltuja odotuksia.

Lakimuutosten ehdotetaan tulevan voimaan vuoden 2024 loppuun mennessä ja muutoksia ehdotetaan sovellettavaksi jo vuoden alusta alkaneisiin tilikausiin. Muutokset perustuvat vuonna 2023 julkaistuihin GloBE-soveltamisohjeisiin ja niiden toteuttaminen yhdenmukaisesti maailmanlaajuisesti on tärkeää konsernien toimiessa rajat ylittäen. Minimiverotus perustuu pääsääntöisesti tuloksilukemissääntöön ja kansallisiin täydennysveroihin. Koska tuloksilukemissäännön mukaan laskettavaan veroon vaikuttaa tyypillisesti konsernin toisessa maassa maksamien verojen määrä, on oleellista, että tuloksilukemissäännön mukaan verottava maa ja konsernin matalasti verotetun yksikön toimintavaltio soveltavat sääntöjä yhdenmukaisella tavalla. Epäjohdonmukaisuus vaarantaisi järjestelmän toimintaa ja voisi johtaa kahdenkertaiseen- tai nollaverotukseen.

Lakimuutoksia ehdotetaan sovellettavaksi jo käynnissä oleviin tilikausiin. Tällainen soveltaminen voi periaatteessa vaarantaa verovelvollisen kykyä ennakoida verotustaan. Tässä tapauksessa on kuitenkin annettava painoarvoa sille, että lakimuutokset perustuvat ohjeistukseen, joka on julkaistu jo lakimuutoksia edeltävänä vuonna, toisin sanoen vuoden 2023 helmikuussa, heinäkuussa ja joulukuussa. Myös alkuperäisen minimiverolain esitöissä on kiinnitetty huomioita mahdollisiin tuleviin lainsäädäntötarpeisiin (HE 77/2023, jakso 11.1 kappaleet 7–9). Muutokset eivät siten ole verovelvollisten kannalta yllättäviä. Muutosten soveltaminen on myös lähes poikkeuksetta verovelvollisen kannalta edullista; muutoksilla selvennetään oikeustilaa (esimerkiksi substanssiperusteista vähennystä koskevat tarkennukset) ja tietyiltä osin myös kavennetaan verovelvollisuuden piiriä (esimerkiksi konsernirakennetta koskevat tarkennukset) ja alennetaan täydennysveron määrää (veronhyvityksiä koskevat tarkennukset). Suurin osa muutoksista ei siten heikentäisi, vaan parantaisi verovelvollisen

asemaa joko suoraan pienentämällä verotaakkaa tai hallinnollisesti selventämällä oikeustilaa ja poistamalla tulkintaepävarmuutta.

Perustuslakivaliokunnan mukaan lainsäätäjän liikkumavara omaisuudensuojan näkökulmasta on lähtökohtaisesti suurempi tilanteessa, jossa omaisuudensuojaa rajoittava sääntely kohdistuu pörssiyhtiöihin tai muihin varallisuusmassaltaan huomattaviin oikeushenkilöihin verrattuna tilanteeseen, jossa tällaisen sääntelyn vaikutukset muodostuvat hyvin välittömiksi oikeushenkilön taustalla olevien luonnollisten henkilöiden asemalle (ks. esim. PeVL 97/2022 vp, PeVL 55/2018 vp, s. 3, PeVL 10/2014 vp, PeVL 21/2010 vp, PeVL 9/2008 vp, PeVL 32/2004 vp, PeVL 61/2002 vp ja PeVL 34/2000 vp). Minimiverolaki koskee pelkästään suurimpia konserneja, joiden konsolidoitu liikevaihto ylittää vuositasolla 750 mEUR. Kyseessä on siten verovelvollisten joukko, jolla on yleensä kyvykkyys seurata myös suoraan minimiverohankkeen kansainvälistä kehitystä. Välitöntä vaikutusta näiden yritysten taustalla oleviin luonnollisiin henkilöihin ei ole. Verotuksen maakohtaiseen raporttiin perustuvaan olettamasaännökseen ehdotetaan rajausta, joka koskee sellaisia määriteltyjä järjestelyjä, joiden tarkoituksena on arvioitu olleen ainoastaan olettamasaännöksen piiriin pääseminen ja täydennysverolta välttyminen. Säännöksessä tarkoitettun järjestelyn määritelmä on tekninen ja tarkkarajainen. Koska kyseessä on veronkiertosäännöksen kaltainen rajausta, jollaiseen lähtökohtaisesti tulisi suhtautua suppeasti, esityksessä on kuitenkin ehdotettu, että rajaussäännön piiriin tulisivat vain sellaiset järjestelyt, joihin on ryhdytty sen jälkeen, kun asiaa koskeva Inclusive Frameworkin ohjeistus on joulukuussa 2023 julkaistu. Näin on pyritty varmistamaan verovelvollisen kyky riittävästi ennakoita toimiensa vaikutusta; säännöksessä tarkoitettuun järjestelyyn ryhtyvän on täytynyt voida mieltää järjestelyn paheksuttava luonne ja sen vaikutuksen todennäköinen poistaminen, eikä odotusta järjestelyn pysyvyydestä voi siksi pitää oikeutettuna. Soveltamisajan voidaan katsoa myös heijastavan ratkaisussa KHO 2018:173 ilmenevää periaatetta vastaavan kansainvälisen ohjeistuksen soveltumisajankohdasta.

10.3 Säättämisyjärjestys

Koska kansainvälisessä yhteistyössä syntynyttä ohjeistusta ei pyritä säätämään voimassaolevaksi sellaisenaan, vaan siihen sisältyvät verotussäännöt tuodaan PL 81 §:n mukaisesti lakiin, muutosesityksessä ei ole yleisiä elementtejä, jotka edellyttäisivät perustuslain säätämisyjärjestystä. Samoin katsotaan, että lain taannehtivan voimaantulon vaikutus verovelvollisiin ei ole luonteeltaan tässä tapauksessa perustuslain säätämisyjärjestystä edellyttävä. Edellä mainituilla perusteilla lakiehdotukset voidaan käsitellä tavallisessa lainsäätämisyjärjestyksessä.

Ponsi

Edellä esitetyn perusteella ja koska neuvoston direktiivissä (EU) 2022/2523 monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa on säännöksiä, jotka ehdotetaan pantavaksi täytäntöön lailla, annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki

suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain (1308/2023) 9 luvun 4–9 §, *muutetaan* 1 luvun 10 ja 23–25 § sekä 53 §:n 2 momentti, 2 luvun 6 §:n 3 momentin johdantokappale ja 8 §:n 1 momentti, 3 luvun 3 §:n 2 kohta, 4 luvun 3 §:n 4 kohta ja 13 §, 5 luvun 3 §:n 1 momentti, 7 § ja 8 §:n 3 ja 4 momentti, 6 luvun 4 § ja 15 §:n 6 momentti, 7 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohta ja 12 §:n 4 momentti sekä 9 luvun 3 § ja 10 §:n 1 momentti, sekä *lisätään* 1 luvun 4 §:ään uusi 2 momentti, 19 §:ään uusi 2 momentti ja 30 §:ään uusi 2 momentti, 2 lukuun 1, 2 ja 8 §:n edelle uusi väliotsikko ja uusi 20 §, 3 lukuun uusi 2 a–2 c ja 3 a §, 5 §:ään uusi 4 momentti ja 6 §:ään uusi 2 ja 3 momentti, uusi 23 ja 24 § sekä niiden edelle uusi väliotsikko, 4 lukuun uusi 23 § ja sen edelle uusi väliotsikko, 5 lukuun uusi 7 a–7 e §, 9 lukuun uusi 11 § sekä 10 lukuun uusi 4–22 §, seuraavasti:

1 luku

Soveltamisala ja sovellettavat määritelmät

4 §

Yksikkö

Yksiköllä ei kuitenkaan tarkoiteta lainkäyttöalueen keskushallintoa, osavaltio- tai paikallistason hallintoa, tai näiden sellaisia yksiköitä, joiden tehtävänä on hallinnon hoitaminen.

10 §

Tilikausi

Tilikaudella tarkoitetaan kirjanpidollista jaksoa, jolta ylin emoyksikkö laatii konsernitilinpäätöksensä. Edellä 9 §:n 4 kohdan osalta tilikaudella tarkoitetaan kalenterivuotta.

Jos kyseessä on konserniyksikkö, jonka tilikausi eroaa ylimmän emoyksikön tilikaudesta ja joka ei sisälly konsernitilinpäätökseen, tilikaudella tarkoitetaan kirjanpidollista jaksoa, joka päättyy ylimmän emoyksikön tilikauden aikana.

19 §

Ylin emoyksikkö

Ylimmällä emoyksiköllä ei kuitenkaan tarkoiteta valtiollista rahastoa, joka on tämän luvun 12 §:n 2 kohdassa tarkoitettu julkishallinnon yksikkö.

23 §

Ehdot täyttävä tuloksilukemissääntö

Ehdot täyttävällä tuloksilukemissäännöllä tarkoitetaan lainkäyttöalueen tuloksilukemissääntöä, joka on hyväksytty ehdot täyttäväksi tuloksilukemissäännöksi OECD:n ja G20 -maiden osallistavan kehyksen erityisessä vertaisarvioinnissa.

Erityiseen vertaisarvioon rinnastuu myös vertaisarviomenettelyn väliaikaismenettely.

24 §

Ehdot täyttävä aliverotettujen voittojen sääntö

Ehdot täyttävällä aliverotettujen voittojen säännöllä tarkoitetaan lainkäyttöalueen aliverotettujen voittojen sääntöä, joka on hyväksytty ehdot täyttäväksi aliverotettujen voittojen säännöksi OECD:n ja G20 -maiden osallistavan kehyksen erityisessä vertaisarvioinnissa.

Erityiseen vertaisarvioon rinnastuu myös vertaisarviomenettelyn väliaikaismenettely.

25 §

Ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero

Ehdot täyttävällä kotimaisella täydennysverolla tarkoitetaan lainkäyttöalueen kantamaa, 2 luvun 12–18 §:ssä kuvattua veroa vastaavaa kotimaista täydennysveroa, joka on hyväksytty ehdot täyttäväksi kotimaiseksi täydennysveroksi OECD:n ja G20 -maiden osallistavan kehyksen erityisessä vertaisarvioinnissa.

Erityiseen vertaisarvioon rinnastuu myös vertaisarviomenettelyn väliaikaismenettely.

30 §

Omistususuus

Jos saman konsernin konserniyksiköiden välillä on rahoitusinstrumentti, jonka osapuolista toinen on käsitellyt instrumentin kirjanpidossaan oman pääoman ja toinen vieraan pääoman ehtoisena osuutena, edellä 1 momentissa tarkoitettuna oman pääoman ehtoisena osuutena pidetään osuutta, jonka liikkeeseen laskenut konserniyksikkö on käsitellyt oman pääoman ehtoisena.

53 §

Usealla lainkäyttöalueella sijaitsevat yksiköt

Jos konserniyksikkö sijaitsee kahdella lainkäyttöalueella, joilla ei ole sovellettavaa verosopimusta, sen katsotaan sijaitsevan sillä lainkäyttöalueella, jolla se on maksanut tilikauden aikana suuremman määrän veroja, lukuun ottamatta kuitenkin mahdollisia väliyhteisöverojärjestelmän perusteella maksettuja veroja. Mikäli molemmilla lainkäyttöalueilla maksettujen verojen määrä on sama tai nolla, konserniyksikön katsotaan sijaitsevan sillä lainkäyttöalueella, jolla sillä on suurempi 5 luvussa tarkoitetun substanssiperusteisen vähennyksen määrä. Jos substanssiperusteisen vähennyksen määrä molemmilla lainkäyttöalueilla on sama tai nolla, yksikkö on sijaintipaikaton paitsi, jos se on konsernin ylin emoyksikkö, jolloin sen katsotaan sijaitsevan sillä lainkäyttöalueella, jolla se on perustettu.

2 luku

Velvollisuus maksaa täydennysveroa

Velvollisuus suorittaa täydennysveroa

1 §

Tuloksilukemissääntö

2 §

6 §

Täydennysveron kohdentaminen tuloksilukemissäännön mukaisesti

Muiden omistajien hallussa olevista matalasti verotetun konserniyksikön omistusosuuksista johtuvan määritellyn tuloksen määränä pidetään määrää, jota olisi käsitelty konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätöksessä käytetyn hyväksyttävän tilinpäätösstandardin periaatteiden mukaisesti kyseisille omistajille kuuluvana, jos matalasti verotetun konserniyksikön nettotulos olisi ollut yhtä suuri kuin sen määritetty tulos. Tämä määrittely tehdään samalla tavalla kuin tilanteessa, jossa:

Aliverotettujen voittojen sääntö

8 §

Aliverotettujen voittojen säännön soveltaminen monikansallisessa konsernissa

Jos monikansallisen konsernin ylin emoyksikkö sijaitsee lainkäyttöalueella, jolla siihen ei sovelleta ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä, tai jos monikansallisen konsernin ylin emoyksikkö on vapautettu yksikkö, Suomessa sijaitsevat konserniyksiköt ovat velvollisia suorittamaan aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvää täydennysveroa matalasti verotettujen konserniyksiköiden osalta.

20 §

Voitonjakoon liittyviä veroja koskeva poikkeus

Poiketen siitä, mitä 4 luvun 19 §:ssä säädetään, kotimainen täydennysvero lasketaan ottamatta huomioon omistavan konserniyksikön kirjanpitoon kertyneitä, voitonjakoon liittyviä nettotuloperusteisia huomioitavia veroja.

3 luku

Määritellyn tuloksen tai tappion laskenta

2 a §

Kirjanpidon tulokseen tai -tappioon tehtäviä oikaisuja koskevia muita määräyksiä

Vakuutuslaitoksen on lisättävä kirjanpidon tulokseensa tai -tappioonsa vakuutusmaksuvastuun muutoksen määrä, joka taloudellisesti vastaa 2 §:n 2 ja 3 kohdassa tarkoitettua laskennan ulkopuolista osinkoa ja luovutusvoittoa tai -tappiota, jos osinko tai luovutusvoitto tai -tappio on saatu sellaisen omistuksen perusteella, jota vakuutuslaitos pitää sijoitussidonnaisen tai sitä vastaavan vakuutuksen takia. Oikaisua ei tarvitse kuitenkaan tehdä, jos yksikköä koskeva 2 c §:ssä tarkoitettu valinta on voimassa.

2 b §

Eräisiin suojausinstrumenteista johtuviin kurssimuutoksiin liittyvä valinta

Ilmoittavan konserniyksikön valinnasta suojausinstrumentista johtuvaa valuuttakurssivoittoa tai -tappiota kohdellaan laskennan ulkopuolelle rajattuna voittona tai tappiona. Tässä momentissa tarkoitettu valinta voidaan tehdä, jos kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:

1) kurssivoitto tai -tappio on syntynyt instrumentista, jolla on suojattu 1 luvun 30 §:ssä tarkoitettua omistussuosuuden, pois lukien 3 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua pienosuuden, valuuttakurssiriskiä;

2) kurssivoitto tai -tappio sisältyy konsernitilinpäätöksen muihin laajan tuloksen eriin; ja

3) suojaus on konsernitilinpäätöksen laatimisessa käytetyn hyväksytyn tilinpäätösstandardin mukaan tehokas.

Valinnan piirissä olevaan kurssivoittoon liittyvään veroon sovelletaan, mitä 4 luvun 4 §:n 1 kohdassa säädetään.

Tämän pykälän mukainen valinta on 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta.

2 c §

Pienomistuosinkoja koskeva valinta

Ilmoittava konserniyksikkö voi tehdä konserniyksikköä koskevan valinnan, jonka voimassa ollessa konserniyksikkö sisällyttää tämän luvun 2 §:n 2 kohdasta poiketen määritellyn tuloksensa tai tappionsa laskelmaan kaikki pienomistusten perusteella saadut osingot. Valinta on 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta.

3 §

Määritellyn tuloksen ja tappion laskennassa käytettävät määritelmät

Määritellyn tuloksen ja tappion laskennassa:

2) *laskennan ulkopuolelle rajatulla osingolla* tarkoitetaan osinkoa tai muuta voitonjakoa, joka on saatu omistussuosuuden perusteella, lukuun ottamatta omistussuosuuksia, jotka ovat lyhytaikaisia pienomistuksia tai omistussuosuuksia sellaisessa sijoitusyksikössä, joka on tehnyt 7 luvun 14 §:ssä tarkoitettua valinnan, sekä suorituksia, jotka perustuvat vieraan pääoman ehtoiseen osaan rahoitusinstrumentissa, jossa on sekä oman- että vieraan pääoman piirteitä;

3 a §

Eräitä velkajärjestelyjä koskeva valinta

Ilmoittavan konserniyksikön niin valitessa määriteltyä tulosta tai -tappiota laskettaessa laskennan ulkopuoliseksi tuloksi katsotaan konserniyksikön velkajärjestelyn yhteydessä anteeksi annetun velan määrä, jos jokin seuraavista edellytyksistä täyttyy:

1) velkajärjestely perustuu lakisääteiseen maksukyvyttömyys- tai konkurssimenettelyyn, jota tuomioistuin tai muu oikeudellinen elin valvoo, tai jota varten on nimetty riippumaton selvittäjä;

2) velkajärjestely liittyy velkaan, jossa vähintään yksi velkojista on velallisesta riippumaton henkilö ja on odotettavissa, että velallinen olisi 12 kuukauden aikana tullut maksukyvyttömäksi ilman kolmannelta osapuolelta olevan velan anteeksiantoa; tai

3) velkajärjestely tapahtuu tilanteessa, jossa velallisen velat ylittävät velallisen varojen käyvän arvon välittömästi ennen velan anteeksiantoa.

Jos valinta tehdään 1 momentin 1 tai 2 kohdan mukaan, kirjanpidon tulosta oikaistaan sekä etu yhteysvelan, että riippumattomilta osapuolilta olevan velan anteeksiannetulla määrällä.

Jos valinta tehdään 1 momentin 3 kohdan mukaan, kirjanpidon tulosta oikaistaan vain riippumattomilta osapuolilta olevan velan anteeksiannetulla määrällä. Oikaisun määrä on tällöin pienempi seuraavista:

1) velallisen velkojen se määrä, joka ylittää varojen käyvän arvon välittömästi ennen anteeksiantoa; tai

2) se määrä velallisen verotappioita tai muita vastaavia hyvityksiä, joka on vähentynyt velallisen lainkäyttöalueella velan anteeksiannon johdosta.

5 §

Konserniyksiköiden välisten liiketoimien oikaisut

Konserniyksikön liikkeeseen laskemaa rahoitusinstrumenttia, jonka toinen saman konsernin konserniyksikkö omistaa, on kohdeltava johdonmukaisesti omana tai vieraana pääomana kummankin konserniyksikön määriteltyä tulosta tai tappiota laskettaessa, soveltaen myös mitä 1 luvun 30 §:ssä on säädetty.

6 §

Palautukseen oikeuttavien veronhyvitysten käsittely

Jos hyvitys on syntynyt omaisuuden hankkimisesta tai rakentamisesta ja hyvityksen ansainnut konserniyksikkö soveltaa siihen kirjanpitoakohtelua, jonka mukaisesti hyvityksen määrällä oikaistaan sen synnyttäneen omaisuuden kirjanpitoarvoa tai hyvitys käsitellään lykkääntyneenä tulona ja kirjataan omaisuuden taloudellisen pitoajan puitteissa, sovelletaan samaa kirjanpitoakohtelua laskettaessa määriteltyä tulosta tai tappiota tämän pykälän mukaan.

Tätä pykälää sovelletaan myös veronhyvitykseen tai sen osaan, jonka omistaja saa verotuksessa läpinäkyvässä yksikössä olevan omistusosuutensa johdosta. Tämän pykälän 2 ja 3 momenttia sovelletaan myös 24 §:ssä tarkoitettuun hyvitykseen.

Määritellyn tulon laskemista koskevia muita säännöksiä

23 §

Oman pääoman ehtoisen osuuden voittojen ja tappioiden sisällyttämistä koskeva valinta

Ilmoittava konserniyksikkö voi tehdä tässä pykälässä kuvatus, lainkäyttöaluetta koskevan valinnan. Valinnan ollessa voimassa omistava konserniyksikkö sisällyttää määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaansa omistusosuuteen, pois lukien 4 luvun 23 §:ssä tarkoitettuun ehdot täyttävään omistusosuuteen, liittyvän 3 luvun 2 §:n 1, 2 ja 4–9 kohdan, sekä 3 luvun 3, 3 a ja 4–13 §:n mukaan oikaistun kirjanpidollisen voiton, tuoton tai tappion, joka on syntynyt:

1) kyseisen osuuden käyvän arvon muutoksista tai arvon alentumisesta, jos omistajaa verotetaan tällaisista muutoksista, tai jos omistajaa verotetaan realisointiperiaatteen mukaisesti kuitenkin huomioiden tällaisiin muutoksiin liittyvät laskennalliset verot;

2) omistusosuuteen liittyvästä voitosta tai tappiosta, jos omistusosuus on kirjattu pääomaosuusmenetelmää käyttäen; sekä

3) omistusosuuden luovutuksesta, jos luovutuksesta syntynyt voitto ja tappio huomioidaan omistajan sijaintilainkäyttöalueen verotettavaa tuloa laskettaessa, pois lukien voitto tai voiton osa, jota pienentää kyseiseen tulotyyppiin liittyvä vähennys tai vapautus.

Valinnan ollessa voimassa omistaja, poiketen siitä, mitä 4 luvun 4 §:n 1 kohdassa ja 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään, sisällyttää oikaistujen huomioitavien verojensa laskelmaan kaikki edellä 1–3 kohdan perusteella määriteltyyn tuloonsa sisällyttämiin eriin liittyvät tilikauden verot ja laskennalliset verot.

Valinta on 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta. Valintaa ei voi peruuttaa koskien omistusosuutta, johon liittyvä tappio on otettu huomioon määritellyn tulon tai tappion laskelmassa valinnan ollessa voimassa.

24 §

Ehdot täyttävä siirtokelpoinen veronhyvitys

Ehdot täyttävällä siirtokelpoisella veronhyvityksellä tarkoitetaan veronhyvitystä, jonka sen haltija voi käyttää huomioitavaa veroa vastaan sen antaneella lainkäyttöalueella ja joka täyttää siirtokelpoisuutta ja markkina-arvoa koskevat edellytykset hyvityksen haltijalla.

Siirtokelpoisuutta koskevat ehdot täyttyvät hyvityksen ansainneen osalta, jos hyvitysjärjestelmä on suunniteltu siten, että hyvityksen ansainnut saa siirtää hyvityksen riippumattoman osapuolen käyttöön viimeistään 15 kuukauden sisällä sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana oikeus hyvitykseen syntyi. Siirtokelpoisuutta koskevat ehdot täyttyvät siirronsaajan osalta, jos järjestelmä on suunniteltu siten, että ostaja voi siirtää ostamansa hyvityksen riippumattomalle osapuolelle sinä tilikautena, kun hyvitys ostettiin.

Markkina-arvoa koskevat ehdot täyttyvät hyvityksen ansainneen osalta, jos hyvitys on siirretty tai olisi voitu siirtää riippumattomalle osapuolelle viimeistään 15 kuukauden kuluessa sen vuoden päättymisestä, jonka aikana oikeus hyvitykseen syntyi hinnalla, joka on vähintään markkina-arvon rajahinnan suuruinen. Markkina-arvoa koskevat ehdot täyttyvät siirronsaajan osalta, jos siirronsaaja osti hyvityksen riippumattomalta osapuolelta hintaan, joka on vähintään markkina-arvon rajahinnan suuruinen.

Markkina-arvon rajahinta on 80 prosenttia hyvityksen nettonykyarvosta, joka lasketaan käyttäen hyvityksen myöntäneen lainkäyttöalueen siirtovuonna, tai jos hyvitystä ei siirretty, ansaintavuonna liikkeeseen laskeman velkainstrumentin juoksevaa tuottoa juoksuajalta. Vertailussa käytetyn velkainstrumentin juoksuajan tulee olla samankaltainen kuin hyvityksellä ja enintään viisi vuotta. Nettonykyarvon laskentaa varten hyvityksen arvona pidetään sen käyttämättä olevaa nimellismäärää ja rahavirtana pidetään hyvityksen vuosittain lain mukaan käytettävissä olevaa enimmäismäärää.

Ehdot täyttävän siirtokelpoisen veronhyvityksen ansaitsijan tulee käsitellä hyvityksen nimellisarvoa määriteltynä tulonaan ansaintavuonna, jollei hyvityksen ansainnut sovelta hyvitykseen 3 luvun 6 §:n 2 momenttia. Jos hyvitys vanhenee käyttämättömänä, sen ansaitsijan

tulee käsitellä käyttämättömänä vanhentunut osa hyvityksestä tappionaan määritellyn tulon tai tappion laskelmallaan sinä vuonna, kun hyvitys vanheni.

Jos hyvityksen ansainnut siirtää sen toiselle 15 kuukauden sisällä ansaintavuoden päättymisestä, siirtäjä sisällyttää siirrosta saadun hinnan määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaansa ansaintavuodelle. Jos hyvityksen ansainnut siirtää hyvityksen tämän jälkeen, mahdollinen hyvityksen määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaan sisällytetyn nimellisarvon ja siirrosta saadun hinnan välinen ero tulee sisällyttää tappiona siirtovuoden määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaan. Jos hyvityksen ansainnut lukee hyvityksen tulokseen jaksottaen sen omaisuuserän käyttöön mukaan, erotus siirrosta saadun hinnan ja hyvityksen nimellisarvon välillä luetaan osaksi määriteltyä tulosta tai tappiota samalla tavalla.

Kun hyvityksen siirronsaaja käyttää hyvitystä huomioitavaa veroaan vastaan, siirronsaajan tulee sisällyttää ostohinnan ja hyvityksen nimellisarvon välinen erotus tulona määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaan käytetyn määrän suhteessa. Jos siirronsaaja myy hyvityksen eteenpäin, on syntyvä voitto tai tappio sisällytettävä myyjän myyntivuoden määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaan. Sisällytettävä myyntitulo on yhtä kuin myyntihinta vähennettynä ostohinnalla ja hyvityksen käyttämisestä saadulla hyödyllä. Jos hyvitys vanhenee käyttämättömänä, siirronsaajan tulee käsitellä käyttämättömänä vanhentunut osa hyvityksestä tappionaan määritellyn tulon tai tappion laskelmallaan sinä vuonna, kun hyvitys vanheni. Vanhentumisesta aiheutuva tappio on yhtä suuri kuin se osa ostohintaa lisättynä hyvityksen käyttämisestä saadulla hyödyllä, joka ylittää käyttämättä jääneen hyvityksen nimellisarvon.

4 luku

Oikaistut huomioitavat verot

3 §

Huomioitavien verojen lisäykset

Konserniyksikön tilikauden huomioitavan veron määrään lisätään:

4) ehdot täyttävän palautukseen oikeuttavan veronhyvityksen tai ehdot täyttävän siirtokelpoisen veronhyvityksen määrä, joka on vähennetty huomioitavan veron määrästä.

13 §

Laskennallisen verovelan oikaisu

Laskennallinen verovelka, joka ei ole purkautunut viiden seuraavan tilikauden aikana, oikaistaan siltä osin kuin se on huomioitu konserniyksikön laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärässä. Kuluvalle tilikaudelle määritetyn oikaisun määrää vastaava vähennys huomioitaviin veroihin tehdään sille tilikaudelle, jolloin oikaistu verovelka sisältyi huomioitaviin veroihin, ja kyseisen tilikauden tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero lasketaan uudelleen 5 luvun 8 §:n 1 momentin mukaisesti.

Huomioitavia veroja koskevia muita säännöksiä

23 §

Ehdot täyttävien läpivirtaavien veroetuuksien käsittely

Ehdot täyttävän omistussosuuden omistavan konserniyksikön, johon sovelletaan 3 luvun 23 §:n mukaista valintaa, on luettava oikaistujen huomioitavien verojensa lisäykseksi ehdot täyttävän omistussosuuden kautta saamansa ehdot täyttävän läpivirtaavan veroetuuden positiivinen arvo, jos ehdot täyttävän omistussosuuden arvoa ei ole vähennetty nolllaksi 5 momentin perusteella. Tämän pykälän soveltuessa omistussosuuteen ei sovelleta 3 luvun 23 §:n mukaista kohtelua.

Tätä pykälää sovellettaessa *ehdot täyttävällä läpivirtaavalla veroetuudella* tarkoitetaan jäljempänä 5 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettua etuutta, joka ei ole ehdot täyttävä palautukseen oikeuttava veronhyvitys ja joka vähentää ehdot täyttävään omistussosuuteen tehdyn sijoituksen arvoa.

Tätä pykälää sovellettaessa *ehdot täyttävällä omistussosuudella* tarkoitetaan verotuksessa läpinäkyvässä yksikössä olevaa ja paikallisen verolainsäädännön mukaan oman pääoman ehtoisena kohdeltavaa sijoitusta, jota kohdeltaisiin oman pääoman ehtoisena myös verotuksessa läpinäkyvän yksikön toimintakäyttöalueen hyväksytyn tilinpäätösstandardin mukaan, edellyttäen, että läpinäkyvän yksikön varoja, velkoja, tuottoja ja kuluja ei esitetä konsernitilinpäätöksessä ja sijoituksen kokonaistuoton odotetaan olevan alhaisempi kuin omistussosuuteen sijoitettu määrä, kun huomioon otetaan myös osuuden perusteella saatu voitonjako ja omistetun yksikön verotappioista ja ehdot täyttävistä palautukseen oikeuttavista veronhyvityksistä omistajalle tuleva hyöty siten, että osa sijoitetusta määrästä palautuu omistajalle veroetuuksina, jotka eivät ole ehdot täyttäviä palautukseen oikeutettuja veronhyvityksiä.

Arvioitaessa milloin osuuteen sijoitettu määrä alittaa kokonaistuoton, otetaan huomioon sijoituksen ehdot ja olosuhteet sijoituksen tekemisen hetkellä. Osuutta ei pidetä ehdot täyttävänä omistussosuutena, jos sijoittaja ei voi tulla kärsimään sijoituksen johdosta tappiota, tai sijoittajan osuutta ei muuten voida pitää aitona taloudellisena sijoituksena. Osuutta ei pidetä ehdot täyttävänä, jos lainkäyttöalue sallii veroetuuksien virtaamisen osuuden omistajalle vain, jos etuuden saaja on 1 luvun 2 §:ssä tarkoitettu yksikkö.

Seuraavat erät vähentävät ehdot täyttävän omistussosuuden arvoa enintään nolllaksi tätä lakia sovellettaessa:

- 1) sijoittajan käytettäväkseen ehdot täyttävän omistussosuuden perusteella saamat veronhyvitykset;
- 2) sijoittajan ehdot täyttävän omistussosuuden perusteella hyväkseen saaman verovähennyskelpoisen tappion määrä kerrottuna sijoittajaan sovellettavalla verokannalla;
- 3) omistajan saama varojenjakso, mukaan lukien pääoman palautus;
- 4) ehdot täyttävän omistussosuuden luovutuksesta saatu tulo.

Jos ehdot täyttävän omistussosuuden arvo on vähennetty nolllaan, edellä 5 momentin 1–4 kohdassa kuvattujen erien arvo katsotaan tämän jälkeen 4 luvun mukaan oikaistujen huomioitavien verojen vähennykseksi. 5 momentin 3 ja 4 kohdassa tarkoitettuja eriä, sekä mahdollista 1 kohdan mukaan saatua ehdot täyttävää palautukseen oikeutettua veronhyvitystä kohdellaan tässä tarkoitettuna oikaistujen huomioitavien verojen vähennyksenä kuitenkin vain siihen määrään saakka, kun ehdot täyttävää läpivirtaavaa veroetuutta on aiemmin kohdeltu oikaistujen huomioitavien verojen lisäyksenä 1 momentin mukaisesti.

Jos sijoittaja soveltaa ehdot täyttävään omistussosuuteensa suhteellista poistotapaa, samaa tapaa tulee käyttää myös arvioitaessa, kohdellaanko 5 momentin 1–4 kohdassa tarkoitettuja eriä ehdot täyttävän omistussosuuden arvon vähennyksenä vai 6 momentin mukaisena verojen vähennyksenä. Ilmoittavan konserniyksikön valinnasta myös sijoittaja, joka ei sovelle osuuteen suhteellista poistotapaa kirjanpidossaan voi soveltaa suhteellista poistotapaa tämän pykälän mukaisissa laskelmissa. Valinta on tehtävä sinä vuonna, jona osuus ensimmäistä kertaa hankitaan, eikä sitä voi peruuttaa.

Sovellettaessa suhteellista poistotapaa tätä pykälää varten, 5 momentin 1–4 kohdassa tarkoitettut erät katsotaan omistussosuuden arvon vähennykseksi suhteessa odotettuihin

veroetuuksiin. Suhdeluvuksi katsotaan tällöin 5 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettujen, vuoden aikana saatujen määrien suhde vielä odotettavissa oleviin määriin.

5 luku

Tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron laskenta

3 §

Täydennysveron laskeminen

Lainkäyttöalueen tilikauden täydennysvero on positiivinen määrä, joka saadaan kertomalla 2 momentissa tarkoitettu täydennysveroprosentti 3 momentissa tarkoitetun ylijäämävoiton määrällä ja johon on lisätty mahdollinen 8 §:n mukaisesti laskettu tilikauden ylimääräinen täydennysvero ja josta on vähennetty ehdot täyttävä maksettava kotimainen täydennysvero.

7 §

Substanssiperusteinen vähennys

Lainkäyttöalueen täydennysveron määrää laskettaessa määritellystä nettotulosta tehdään vähennys, joka on suuruudeltaan 2 momentissa säädetyn henkilöstömenojen vähennyserän ja 4 momentissa säädetyn aineellisen omaisuuden vähennyserän summa.

Henkilöstömenojen vähennyserä on viisi prosenttia huomioon otettavista henkilöstömenoista.

Huomioon otettavilla henkilöstömenoilla tarkoitetaan lainkäyttöalueella maksettuja palkkoja ja muita korvauksia, jotka maksetaan lainkäyttöalueella sijaitsevan konserniyksikön työntekijöille ja riippumattomille toimeksisaajille, jotka osallistuvat konsernin tavanomaiseen toimintaan sen ohjauksessa ja valvonnassa kyseisellä lainkäyttöalueella, tai jotka muuten tulevat tällaisten työntekijöiden tai toimeksisaajien hyväksi. Huomioon otettavina henkilöstömenoina ei kuitenkaan pidetä aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvoon aktivoituja ja sisällytettyjä henkilöstömenoja eikä 3 luvun 14–19 §:ssä tarkoitettuihin kansainvälisen merenkulun tuloihin liittyviä henkilöstömenoja.

Aineellisen omaisuuden vähennyserä on viisi prosenttia huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvosta.

Huomioon otettavalla aineellisella omaisuudella tarkoitetaan lainkäyttöalueella sijaitsevia aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä ja luonnonvaroja, vuokralleottajan oikeutta käyttää lainkäyttöalueella sijaitsevaa aineellista omaisuutta sekä kiinteän omaisuuden käyttöä tai luonnonvarojen hyödyntämistä koskevaa julkishallinnon myöntämää lupaa tai vastaavaa järjestelyä, johon liittyy merkittäviä investointeja aineelliseen omaisuuteen. Huomioon otettavana aineellisena omaisuutena ei kuitenkaan pidetä myytävänä, vuokrattavana tai sijoitustarkoituksessa pidettävää omaisuutta eikä sellaista aineellista omaisuutta, jota käytetään 3 luvun 14–19 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisen merenkulun tulojen saamiseksi.

Sovellettaessa 4 ja 5 momenttia huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvo on konsernin ylimmän emoyksikön konsernitalinpäätöksen laatimista varten tilikauden alussa ja lopussa kirjatun huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvon keskiarvo vähennettynä kertyneillä poistoilla, varauksilla ja arvonalennuksilla ja lisättynä henkilöstömenojen aktivoinnista johtuvalla määrällä. Huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvo määritetään konserniyksiköiden välisten liiketoimien poistamista koskevien oikaisujen jälkeen.

Tämän pykälän mukaista substanssiperusteista vähennystä laskettaessa ei oteta huomioon lainkäyttöalueen sijoitusyksiköiden henkilöstömenoja eikä aineellista omaisuutta.

Ilmoittavan konserniyksikön vaatimuksesta substanssiperusteinen vähennys voidaan jättää tekemättä täydennysveron määrää laskettaessa. Valinta on 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta.

7 a §

Kiinteän toimipaikan substanssiperusteinen vähennys

Kiinteän toimipaikan osalta huomioon otettavilla henkilöstömenoilla ja huomioon otettavalla aineellisella omaisuudella tarkoitetaan niitä menoja ja varoja, jotka sisältyvät sen 3 luvun 20 ja 21 §:n mukaiseen erilliseen kirjanpitoon, edellyttäen, että huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus sijaitsevat samalla lainkäyttöalueella kuin kiinteä toimipaikka.

Pääyksikön huomioon otettavissa henkilöstömenoissa ja huomioon otettavassa aineellisessa omaisuudessa ei tule ottaa huomioon kiinteän toimipaikan huomioon otettavia henkilöstömenoja eikä huomioon otettavaa aineellista omaisuutta.

Jos kiinteän toimipaikan tulot on kokonaan tai osittain rajattu laskennan ulkopuolelle 3 luvun 22 §:n 1 ja 2 momentin ja 7 luvun 3 §:n nojalla, tällaisen kiinteän toimipaikan huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus rajataan samassa suhteessa tämän pykälän mukaisen laskennan ulkopuolelle.

7 b §

Läpivirtaavan yksikön substanssiperusteinen vähennys

Läpivirtaavan yksikön huomioon otettavat henkilöstömenot ja sen omistama huomioon otettava aineellinen omaisuus, joita ei ole kohdennettu 7 a §:n mukaisesti, kohdennetaan seuraavasti:

1) läpivirtaavan yksikön omistavat konserniyksiköt suhteessa niille mahdollisesti 3 luvun 22 §:n 5 momentin mukaisesti kohdennettuun määrään edellyttäen, että huomioon otettavat työntekijät ja huomioon otettava aineellinen omaisuus sijaitsevat omistavien konserniyksiköiden lainkäyttöalueella; ja

2) jos läpivirtaava yksikkö on konsernin ylin emoyksikkö, huomioitavat henkilöstömenot ja aineellinen omaisuus, jotka sijaitsevat samalla lainkäyttöalueella, kohdennetaan sille vähennettynä suhteessa tuloon, joka rajataan 7 luvun 1 §:n mukaisesti läpivirtaavan yksikön määritellyn tuloksen laskennan ulkopuolelle. Vähennettävä määrä vastaa konsernin ylimmän emoyksikön huomioon otettavien henkilöstömenojen ja aineellisen omaisuuden määrää sisältäen 1 kohdan mukaisesti sille kohdennetun määrän kerrottuna konsernin ylimmän emoyksikön määritellyn tuloksen ja tästä 7 luvun 1 §:n 1 momentin perusteella tehtävän vähennyksen suhteella.

Muut kuin 1 momentissa tarkoitettut läpivirtaavan yksikön huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus rajataan substanssiperusteista vähennystä koskevan laskennan ulkopuolelle.

7 c §

Vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavan konsernin ylimmän emoyksikön substanssiperusteinen vähennys

Henkilöstömenojen vähennyserään ei sisällytetä vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavan konsernin ylimmän emoyksikön määritellystä tulosta 7 luvun 4 §:n 1 momentin perusteella vähennettävään määrään kohdistuvaa osaa huomioon otettavista

henkilöstömenoista. Huomioimatta jätettävä määrä vastaa konsernin ylimmän emoyksikön huomioon otettavien henkilöstömenojen määrää kerrottuna konsernin ylimmän emoyksikön määritellyn tuloksen ja tästä 7 luvun 4 §:n 1 momentin perusteella tehtävän vähennyksen suhteella.

Aineellisen omaisuuden vähennyserään ei sisällytetä vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavan konsernin ylimmän emoyksikön määritellystä tulosta 7 luvun 4 §:n 1 momentin perusteella vähennettyyn määrään suhteellisesti kohdistuvaa osaa huomioon otettavasta aineellisesta omaisuudesta. Huomioimatta jätettävä määrä vastaa konsernin ylimmän emoyksikön huomioon otettavan aineellisen omaisuuden määrää kerrottuna konsernin ylimmän emoyksikön määritellyn tuloksen ja tästä 7 luvun 4 §:n 1 momentin perusteella tehtävän vähennyksen suhteella.

Vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavalla lainkäyttöalueella sijaitsevien muiden konserniyksiköiden huomioon otettavia henkilöstömenoja ja huomioon otettavaa aineellista omaisuutta vähennetään 1 ja 2 momentin mukaisesti suhteessa niiden määritellystä tuloksesta 7 luvun 7 §:n perusteella tehtyyn vähennykseen.

7 d §

Rajat ylittävä aineellinen omaisuus ja rajat ylittävät henkilöstömenot

Sen estämättä mitä 7 §:n 3 momentissa säädetään, usealla lainkäyttöalueella työskentelevien työntekijöiden ja riippumattomien toimeksisaajien osalta konserniyksikkö on oikeutettu koko henkilöstömenojen vähennyserään, mikäli työntekijä tai riippumaton toimeksisaaja työskentelee yli 50 prosenttisesti konserniyksikön lainkäyttöalueella. Mikäli työntekijä tai riippumaton toimeksisaaja työskentelee enintään 50 prosenttisesti konserniyksikön lainkäyttöalueella, konserniyksikkö on oikeutettu siihen suhteelliseen osuuteen henkilöstömenojen vähennyserästä, joka vastaa työntekijän tai riippumattoman toimeksisaajan lainkäyttöalueella käyttämää työaikaa.

Sen estämättä mitä 7 §:n 5 momentissa säädetään, usealla lainkäyttöalueella sijaitsevan aineellisen omaisuuden osalta konserniyksikkö on oikeutettu koko aineellisen omaisuuden vähennyserään, mikäli aineellinen omaisuus sijaitsee konserniyksikön lainkäyttöalueella yli 50 prosenttia kyseisenä ajanjaksona. Mikäli aineellinen omaisuus sijaitsee konserniyksikön lainkäyttöalueella enintään 50 prosenttia kyseisenä ajanjaksona, konserniyksikkö on oikeutettu siihen suhteelliseen osuuteen aineellisen omaisuuden vähennyserästä, jona omaisuus sijaitsee konserniyksikön lainkäyttöalueella.

7 e §

Vuokratun omaisuuden substanssiperusteinen vähennys

Sen estämättä mitä 7 §:n 5 momentissa säädetään, käyttöleasingin osalta vuokranantaja voi huomioida varojen kirjanpitoarvosta osan huomioon otettavaa aineellista omaisuutta laskettaessa, mikäli omaisuus sijaitsee vuokranantajan lainkäyttöalueella. Huomioitava arvo lasketaan vähentämällä vuokranantajan varojen tilikauden alun ja lopun kirjanpitoarvon keskiarvosta vuokranottajan käyttöoikeuden tilikauden alun ja lopun kirjanpitoarvon keskiarvo.

Samalla lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden välisen rahoitusleasingin ja käyttöleasingin osalta huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvo määritetään konserniyksiköiden välisten leasingia koskevien liiketoimien poistamista koskevien oikaisujen jälkeen.

Mikäli vuokranantaja vuokraa olennaisen osan huomioon otettavasta aineellisesta omaisuudesta vuokranottajalle ja pitää loppuosan omaisuudesta omassa käytössään, on omaisuuden kirjanpitoarvo jaettava vuokranantajan ja vuokranottajan käyttöjen välillä.

8 §

Tilikauden ylimääräinen täydennysvero

Konserniyksikköä, jolle kohdennetaan tämän pykälän ja 5 §:n mukaisesti ylimääräistä täydennysveroa, kohdellaan 2 lukua sovellettaessa matalasti verotettuna konserniyksikkönä.

Jos tilikauden ylimääräistä täydennysveroa on suoritettava 4 luvun 5 §:n 1 momentin johdosta, kunkin lainkäyttöalueella sijaitsevan konserniyksikön määriteltynä tuloksena 2 luvun 6 §:n 2 momenttia sovellettaessa pidetään määrää, joka saadaan jakamalla kyseisen konserniyksikön osuus tässä momentissa tarkoitettusta tilikauden ylimääräisestä täydennysverosta vähimmäisverokannalla. Poiketen siitä, mitä edellä pykälässä säädetään, konserniyksikön osuus tilikauden ylimääräisestä täydennysverosta lasketaan tätä momenttia sovellettaessa kertomalla konserniyksikön tilikauden määritelty tulos tai tappio vähimmäisverokannalla ja vähentämällä näin saadusta tulosta konserniyksikön tilikauden oikaistut huomioitavat verot.

6 luku

Yritysten uudelleenjärjestelyä ja holdingrakenteita koskevat erityissäännökset

4 §

Substanssiperusteinen vähennys siirtovuonna

Laskettaessa kohdeyksikön huomioon otettavia henkilöstömenoja, huomioidaan vain ne menot, jotka sisältyvät konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätökseen.

Kohdeyksikön huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvoa oikaistaan suhteellisesti vastaamaan sitä ajanjaksoa, jona kohdeyksikkö oli monikansallisen konsernin tai suuren kotimaisen konsernin jäsen.

15 §

Moniemoisia konserneja koskevat erinäiset säännökset

Moniemoisen konsernin konserniyksiköiden on sovellettava aliverotettujen voittojen sääntöä siten kuin 2 luvun 8–11 §:ssä säädetään ottaen huomioon kaikkien moniemoiseen konserniin kuuluvien matalasti verotettujen konserniyksiköiden täydennysverot.

7 luku

Yhdenkertaista verotusta ja voitonjaon verotusta koskevat järjestelmät

1 §

Läpivirtaavan ylimmän emoyksikön määritelty tulos

Konsernin ylimmän emoyksikön, joka on läpivirtaava emoyksikkö, määritellystä tuloksesta vähennetään läpivirtaavan yksikön omistusosuuden haltijalle kuuluva määritellyn tuloksen määrä, mikäli:

1) omistusosuuden haltijaa verotetaan tällaisesta tulosta vähintään vähimmäisverokannalla kaudelta, joka päättyy 12 kuukauden kuluessa kyseisen tilikauden päättymisestä, tai voidaan kohtuudella olettaa, että konsernin ylimmän emoyksikön ja omistusosuuden haltijan suorittamien oikaistujen huomioitavien verojen ja omistusosuuden haltijan suorittamien verojen yhteenlaskettu määrä 12 kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä on vähintään yhtä suuri kuin tulo kerrottuna vähimmäisverokannalla;

12 §

Sijoitusyksikön täydennysveron laskeminen

Sijoitusyksikön substanssiperusteinen vähennys määritetään huomioimalla vain sijoitusyksikön huomioon otettavien työntekijöiden huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus.

9 luku

Erinäiset säännökset

3 §

Ilmoitusvelvollisuutta koskeva siirtymävuoden pidennys

Sen estämättä, mitä 8 luvun 10 §:ssä säädetään, täydennysveron tietoilmoitus, täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskeva ilmoitus ja täydennysveroilmoitus on tehtävä Verohallinnolle viimeistään 18 kuukauden kuluttua sen raportoitavan tilikauden viimeisestä päivästä, joka on ensimmäinen 1 §:ssä tarkoitettu siirtymävuosi.

10 §

Kotimaista täydennysveroa koskeva olettamasäännös

Ilmoittavan konserniyksikön valinnasta lainkäyttöalueen tilikauden täydennysvero katsotaan nollaksi niiden yksiköiden osalta, joille lasketaan kyseisen lainkäyttöalueen ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero, joka on OECD:n ja G20 -maiden osallistavan kehysten erityisessä vertaisarviossa katsottu oikeuttavan kotimaista täydennysveroa koskevaan olettamasäännökseen vetoamiseen. Olettamasäännöstä ei sovelleta yksikköön, joka ei ole lainkäyttöalueen kotimaisen täydennysveron piirissä, tai joka on kiistänyt velvollisuutensa suorittaa täydennysveroa muutoin kuin kotimaisen täydennysverosäännöksen takia.

11 §

Epäolennaisen konserniyksikön yksinkertaistettujen laskelmien olettamasäännös

Ilmoittava konserniyksikkö voi tehdä valinnan, jonka voimassa ollessa epäolennaisen konserniyksikön määritelty tulos tai tappio, määritelty tuotto ja oikaistut huomioitavat verot lasketaan käyttämällä 4 momentin yksinkertaistettuja laskelmia. Näin laskettua tulosta, tappiota, tuottoja ja veroja käytetään arvioitaessa 2 momentin edellytysten täyttymistä. Kutakin valinnan piirissä olevaa yksikköä kohdellaan kuin se olisi lainkäyttöalueensa ainoa konserniyksikkö. Valinta on 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta.

Lainkäyttöalueen tilikauden täydennysvero katsotaan nollaksi, mikäli lainkäyttöalueen:

1) määritelty tulos yksinkertaistettua tulon laskentaa käyttäen on yhtä suuri tai pienempi kuin lainkäyttöalueen substanssiperusteisen vähennyksen määrä;

2) keskimääräinen määritelty tuotto yksinkertaistettua tulon laskentaa käyttäen on alle 10 miljoonaa euroa ja keskimääräinen määritelty tulos on alle 1 miljoonaa euroa tai tappiolla; tai

3) tosiasiallinen veroaste yksinkertaistettua tulon ja veron laskentaa käyttäen on vähintään 15 prosenttia.

Tämän oletettamääränsäntöksen yhteydessä tarkoitetaan:

1) *epäolennaisella konserniyksiköllä* 1 luvun 6 §:n 1 momentissa tarkoitettua yksikköä, joka on jätetty yhdistelemättä pelkästään koon tai epäolennaisuuden vuoksi, sekä vastaavasti yhdistelemättä jätettyä kiinteää toimipaikkaa, edellyttäen että:

a) konsernitalinpäätös on 1 luvun 9 §:n 1 tai 3 kohdassa kuvattu talinpäätös;

b) konsernitalinpäätös on tilintarkastettu; ja

c) mikäli yksikön kokonaistuotot ylittävät 50 miljoonaa euroa, verotuksen maakohtaisen raportin täyttämiseen käytetty talinpäätös on laadittu hyväksyttävän talinpäätösstandardin tai hyväksytyn talinpäätösstandardin mukaisesti;

2) *verotuksen maakohtaista raportointia koskevalla sääntelyllä* ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueen verotuksen maakohtaista raportointia koskevaa sääntelyä tai vastaavaa sijaisemoyksikön lainkäyttöalueen sääntelyä, jos verotuksen maakohtaista raporttia ei ole annettu ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueella. Jos ylimmän emoyksikön lainkäyttöalue ei sovelta verotuksen maakohtaista raportointia, eikä konserni ole antanut verotuksen maakohtaista raporttia yhdellekään lainkäyttöalueelle, verotuksen maakohtaista raportointia koskevalla sääntelyllä tarkoitetaan OECD:n julkaisemaa verotuksen maakohtaista raportointia koskevaa ohjeistusta.

Edellä 2 momentissa tarkoitettujen oletettamääränsäntösten edellytysten täyttymistä arvioidaan soveltaen seuraavia laskentamääränsäntöjä:

1) *yksinkertaistettu määritellyn tuloksen laskenta ja yksinkertaistettu määritellyn tuoton laskenta*, joissa epäolennaisen konserniyksikön määritellyksi tulokseksi ja määritellyksi tuotoksi katsotaan yksikön kokonaistuotot, siten kuin se on laskettu verotuksen maakohtaista raportointia koskevan sääntelyn mukaan, sekä;

2) *yksinkertaistettu oikaistujen huomioitavien verojen laskenta*, jossa epäolennaisen konserniyksikön oikaistuiksi huomioitaviksi veroiksi katsotaan verotuksen maakohtaista raportointia koskevan sääntelyn mukaisesti laskettua tilikauden verojen kertymää.

10 luku

Voimaantulo ja siirtymäsääntökset

4 §

Veronkorotusta koskeva siirtymäkauden erityissääntös

Poiketen siitä mitä 8 luvun 15 §:ssä säädetään, veronkorotusta ei määrätä siirtymäkaudella, jos konserniyksikkö on huolellisesti pyrkinyt ottamaan selvää sääntöjen sisällöstä ja noudattamaan niitä hyvässä uskossa.

Tässä pykälässä siirtymäkaudella tarkoitetaan tilikausia, jotka alkavat 31 päivänä joulukuuta 2026 tai sitä ennen ja päättyvät viimeistään 30 päivänä kesäkuuta 2028.

5 §

Verotuksen maakohtaista raportointia koskeva siirtymäkauden olettamasäännös

Ilmoittavan konserniyksikön valinnasta lainkäyttöalueen tilikauden täydennysvero katsotaan siirtymäkauden aikana nollaksi, mikäli:

1) konsernin kokonaistuotot lainkäyttöalueella alittavat 10 000 000 euroa ja tulos tai tappio ennen tuloveroja on vähemmän kuin 1 000 000 euroa tilikauden ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla;

2) konsernin yksinkertaistettu tosiasiallinen veroaste on yhtä suuri tai suurempi kuin siirtymäkauden veroaste kyseisellä lainkäyttöalueella kyseisenä tilikautena; tai

3) konsernin tulos tai tappio ennen tuloveroja kyseisellä lainkäyttöalueella on yhtä suuri tai pienempi kuin substanssiperusteinen vähennys verotuksen maakohtaisen raportin mukaisille konserniyksiköille kyseisellä lainkäyttöalueella minimiverosääntöjen mukaisesti laskettuna.

Lainkäyttöalueen täydennysvero katsotaan tämän pykälän mukaan nollaksi myös, vaikka konserni ei ole velvollinen antamaan verotuksen maakohtaista raporttia, jos konserni täyttää täydennysveron tietoilmoituksen tätä olettamasäännöstä koskevan osion ehdot täyttävän tilinpäätöksen tiedoilla, jotka se olisi raportoinut lainkäyttöalueen maakohtaisella raportilla, jos konserni olisi ollut velvollinen antamaan maakohtaisen raportin, ja 1 momentin edellytykset muuten täyttyvät.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu valinta on 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta.

6 §

Verotuksen maakohtaista raportointia koskevaan siirtymäkauden olettamasäännökseen liittyvät määritelmät

Verotuksen maakohtaiseen raportointiin perustuvaan olettamasäännökseen sovelletaan jäljempänä tässä pykälässä annettuja määritelmiä.

Yksinkertaistetuilla huomioitavilla veroilla tarkoitetaan konsernin ehdot täyttävässä tilinpäätöksessä lainkäyttöalueen tuloverokulua, josta on vähennetty verot, jotka eivät ole huomioitavia veroja sekä verot, jotka liittyvät liiketoimen epävarmaan verokohteluun. Kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueen tuloverokulu kiinteän toimipaikan tulosta huomioidaan yksinomaan kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueella.

Yksinkertaistetulla tosiasiallisella veroasteella tarkoitetaan lainkäyttöalueen yksinkertaistettuja huomioitavia veroja jaettuna konsernin ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla esitetyllä tuloksella tai tappiolla ennen tuloveroja.

Siirtymäkaudella tarkoitetaan kaikkia tilikausia, jotka alkavat 31 päivänä joulukuuta 2026 tai sitä ennen ja päättyvät viimeistään 30 päivänä kesäkuuta 2028.

Siirtymäkauden veroasteella tarkoitetaan:

- 1) 15 prosenttia tilikausina, jotka alkavat vuosina 2023 ja 2024;
- 2) 16 prosenttia tilikausina, jotka alkavat vuonna 2025; ja
- 3) 17 prosenttia tilikausina, jotka alkavat vuonna 2026.

Ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla tarkoitetaan verotuksen maakohtaista raporttia, joka perustuu ehdot täyttävään tilinpäätökseen. Jos verotuksen maakohtainen raportti sisältää eriä, joiden kirjanpidollinen ja verotuksellinen kohtelu eroavat toisistaan, 5 §:n 1 momentin ehtojen täyttymistä arvioitaessa käytetään lukuja, jotka vastaavat niiden käsittelyä ehdot täyttävässä tilinpäätöksessä.

Kokonaistuotolla tarkoitetaan ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla olevia konsernin lainkäyttöalueen kokonaistuottoja.

Tuloksella tai tappiolla ennen tuloveroja tarkoitetaan ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla olevaa konsernin tulosta tai tappiota ennen tuloveroja.

7 §

Ehdot täyttävä tilinpäätös siirtymäkauden olettamasäännöksen yhteydessä

Ehdot täyttävällä tilinpäätöksellä tarkoitetaan:

1) konsernin ylimmän emoyksikön konsolidoidun tilinpäätöksen laatimisessa käytettyjä konserniyksikön tilinpäätöstietoja;

2) konserniyksikön erillistilinpäätöstä, jos se on laadittu joko hyväksyttävän tai hyväksytyn tilinpäätösstandardin mukaisesti ja tilinpäätökseen sisältyvää tietoa ylläpidetään kyseisen tilinpäätösstandardin perusteella ja se on luotettavaa; tai

3) sellaisen konserniyksikön osalta, jota ei sisällytetä konsernitilinpäätökseen pelkästään koko- tai olennaisuussyistä, konserniyksikön kirjanpitoa, jota käytetään konsernin verotuksen maakohtaisen raportin laadinnassa.

Kiinteän toimipaikan osalta ehdot täyttävällä tilinpäätöksellä tarkoitetaan sen omaa ehdot täyttävää tilinpäätöstä, jos sellainen on olemassa. Jos tällaista tilinpäätöstä ei ole olemassa, kiinteän toimipaikan osuus pääyksikön kokonaistuotoista ja tuloksesta ennen veroja määritetään tilinpäätöksestä, jonka pääyksikkö laatii taloudellista raportointia, lainsäädäntöä, verotusta tai sisäistä valvontaa varten. Jos tällaisessa tilinpäätöksessä kiinteän toimipaikan tappio kuuluu kiinteälle toimipaikalle itselleen, tätä vastaava oikaisu on tehtävä pääliikkeen tulokseen ennen veroja.

Sovellettaessa 1 momenttia, samalla lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden olettamasäännön laskentaa koskevien tilinpäätöstietojen on tultava johdonmukaisesti samasta joko 1 tai 2 kohdan mukaisesta lähteestä, pois lukien konserniyksiköt, jotka ovat kiinteitä toimipaikkoja tai 3 kohdassa tarkoitettuja yksiköitä.

8 §

Yrityskaupasta syntyneet erät ehdot täyttävässä tilinpäätöksessä

Jos konsolidoidun tilinpäätöksen perusteena käytettäviin konserniyksikön tilinpäätöstietoihin tai konserniyksikön erillistilinpäätökseen sisältyy sellaisia konsernikirjanpidon eriä, jotka ovat syntyneet yrityskaupan seurauksena varojen arvostamisesta käypään arvoon ja jotka on kohdistettu konserniyksikölle, konserniyksikön tilinpäätöstietoja tai erillistilinpäätöstä ei katsota 7 §:ssä tarkoitetuksi ehdot täyttäväksi tilinpäätökseksi.

Edellä 1 momentista poiketen kyseisessä momentissa kuvattuja eriä sisältävät konserniyksikön tilinpäätöstiedot tai erillistilinpäätös voidaan kuitenkin katsoa ehdot täyttäväksi tilinpäätökseksi, jos konserni ei ole 31 joulukuuta 2022 jälkeen alkaneilta tilikausilta jättänyt sellaista verotuksen maakohtaista raporttia joka on perustunut kirjanpitoon tai erillistilinpäätökseen, joihin ei olisi sisällytnyt 1 momentissa tarkoitettuja eriä, paitsi jos konserniyksikön on tullut sisällyttää mainitut erät lainsäädännön tai vastaavan sääntelyn edellyttämänä. Lisäksi konsernin on tullut tehdä jäljempänä 3 momentissa tarkoitettu oikaisu.

Konserniyksikön tulokseen tai tappioon ennen tuloveroja lisätään siitä vähennetyt erät, jotka liittyvät liikearvon arvonalentumiseen, jos liikearvo liittyy 30 marraskuuta 2021 jälkeen tehtyyn liiketoimeen:

1) edellä 5 §:n 1 momentin 3 kohdan soveltamiseksi; ja

2) edellä 5 §:n 1 momentin 2 kohdan soveltamiseksi, mikäli liikearvon arvonalentumiseen liittyvä laskennallisen veron muutos ei sisälly ehdot täyttävään tilinpäätökseen.

9 §

Siirtymäkauden oletettasäännöksen soveltaminen yhteisyrityksiin ja eräisiin ylimpiin emoyksiköihin

Edellä 5 §:ssä säädettyä verotuksen maakohtaista raportointia koskevaa siirtymäkauden oletettasääntöä sovelletaan yhteisyrityksiin ja näiden tytäryhtiöihin kuin ne olisivat erillisen konsernin konserniyksiköitä, paitsi määritelty tulos tai tappio ja kokonaistulot raportoidaan ehdot täyttävällä tilinpäätöksellä.

Mikäli konsernin ylin emoyksikkö on läpivirtaava yksikkö, 5 §:ssä säädettyä ei sovelleta konsernin ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueella, ellei emoyksikön omistus kuulu kokonaisuudessaan 7 luvun 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitetuille henkilöille.

Ellei 2 momentista muuta johdu, mikäli ylin emoyksikkö on läpivirtaava yksikkö tai siihen sovelletaan 7 luvun 5 §:ssä tarkoitettua vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää, emoyksikön tulos tai tappio ennen tuloveroja ja muita vastaavia veroja vähennetään siltä osin kuin se kohdistetaan tai jaetaan ehdot täyttävien henkilöiden omistussuoksien perusteella.

10 §

Siirtymäkauden oletettasäännöksen soveltaminen sijoitusyksiköihin ja niiden omistajiin

Jos sijoitusyksikkö sijaitsee verotuksen maakohtaisen raportin mukaisella lainkäyttöalueella:

1) sijoitusyksikön on tehtävä erillinen minimiverolaskenta 7 luvun 11–15 §:n mukaisesti, ellei 2 momentista muuta johdu;

2) sijoitusyksikön tai sen osakkaiden lainkäyttöalueella voidaan edelleen soveltaa 5 §:n siirtymäkauden järjestelyä; ja

3) sijoitusyksikön tulos tai tappio ennen tuloveroja ja kokonaistuotto ja kaikki niihin mahdollisesti liittyvät verot huomioidaan vain lainkäyttöalueilla, jolla sen suorat omistavat konserniyksiköt sijaitsevat, niiden omistussuoksien suhteessa.

Sijoitusyksikön ei tarvitse tehdä erillistä minimiverolaskentaa, jos se ei ole tehnyt 7 luvun 13 tai 14 §:n mukaisia valintoja ja kaikki sen osakkeenomistajat sijaitsevat sijoitusyksikön lainkäyttöalueella.

Tässä pykälässä sijoitusyksiköstä säädettyä sovelletaan myös vakuutustoiminnan sijoitusyksikköön.

11 §

Siirtymäkauden oletettasäännöksen realisoitumattoman käyvän arvon nettotappiota koskeva erityissäännös

Realisoitumatonta käyvän arvon nettotappiota ei huomioida tuloksessa tai tappiossa ennen tuloveroja, jos tappio ylittää 50 000 000 euroa kyseisellä lainkäyttöalueella.

Realisoitumattomalla käyvän arvon nettotappiolla tarkoitetaan kaikkien tappioiden yhteissummaa, vähennettynä mahdollisilla omistussuoksien käyvän arvon muutoksista johtuvilla voitoilla lukuun ottamatta pienomistuksia.

12 §

Poikkeukset verotuksen maakohtaista raportointia koskevaan siirtymäkauden olettamasäännökseen

Seuraavat konserniyksiköt, konsernit ja lainkäyttöalueet jäävät 5 §:ssä säädetyn siirtymäkauden olettamasäännön ulkopuolelle:

- 1) sijaintipaikaton konserniyksikkö;
- 2) moniemoinen konserni, jos ehdot täyttävä verotuksen maakohtainen raportti ei sisällä yhdistettyjen konsernien tietoja;
- 3) lainkäyttöalueet, joiden konserniyksiköihin sovelletaan 7 luvun 8 §:n ehdot täyttävää voitonjaon verotukseen perustuvaa verojärjestelmää koskevaa valintaa; ja
- 4) lainkäyttöalueet, jotka eivät ole hyötynneet 5 §:n siirtymäkauden järjestelystä aikaisempaan tilikautena, jona konserniin on sovellettu minimiverosääntöjä, ellei konsernilla ollut ainuttakaan konserniyksikköä kyseisellä lainkäyttöalueella aikaisempaan tilikautena.

13 §

Eräiden arbitraatiojärjestelyjen vaikutus verotuksen maakohtaista raportointia koskevaan siirtymäkauden olettamasäännökseen

Arvioitaessa ovatko 5 §:n soveltamisedellytykset täyttyneet lainkäyttöalueen osalta, lainkäyttöalueen tulosta ja tappiota ennen tuloveroja, sekä tuloverokulua on oikaistava siltä osin kun niihin on vaikuttanut jokin 14–16 §:ssä tarkoitettu arbitraatiojärjestely, jos jokin näistä järjestelyistä on toteutettu 18 päivänä joulukuuta 2023 tai sen jälkeen.

Järjestely katsotaan toteutetuksi 18 päivänä joulukuuta 2023 jälkeen, jos aiempaa järjestelyä on muutettu, se on siirretty, sen kirjanpitoa on muutettu, tai siitä johtuviin oikeuksiin tai velvoitteisiin liittyviä suorituksia on muutettu 18 päivänä joulukuuta 2023 jälkeen.

14 §

Epäsymmetrisen vähennyksen tuottava järjestely

Epäsymmetrisen vähennyksen tuottavalla järjestelyllä tarkoitetaan järjestelyä, jossa konserniyksikkö suoraan tai epäsuorasti antaa lainan tai tekee muun sijoituksen toiseen konserniyksikköön siten, että tälle toiselle yksikölle aiheutuu tilinpäätöksessä kulu tai tappio ja:

- 1) lainan tai sijoituksen antaneen yksikön tilinpäätökseen ei synny kuluja tai tappiota vastaavaa tuottoa; tai
- 2) lainan tai sijoituksen antaneelle yksikölle ei voida olettaa syntyvän toiselle yksikölle syntynyttä kuluja tai tappiota vastaavaa veronalaista tuloa.

Epäsymmetrisen vähennyksen tuottavana järjestelynä ei kuitenkaan pidetä järjestelyä siltä osin kuin siihen liittyvä kulu tai tappio syntyy pelkästään 3 luvun 12 §:ssä tarkoitettuun ensisijaiseen lisäpääomaan liittyen.

15 §

Kaksoisvähennyksen tuottava järjestely

Kaksoisvähennyksen tuottavalla järjestelyllä tarkoitetaan järjestelyä, jonka tuloksena kulu tai tappio, joka sisältyy konserniyksikön tilinpäätökseen:

- 1) sisältyy myös toisen konserniyksikön tilinpäätökseen; tai
- 2) synnyttää toisella lainkäyttöalueella sijaitsevalle konserniyksikölle vastaavan suuruisen vähennyksen, joka vaikuttaa yksikön verotettavan tulon määräytymiseen.

Järjestelyä ei pidetä kaksoisvähennyksen aiheuttavana järjestelynä siltä osin kuin kahdesti sisällytettyä kulua vastaa tulonlisäys, joka sisältyy kummankin osapuolena olevan konserniyksikön tilinpäätökseen.

Verovähennyksen aiheuttanutta järjestelyä ei pidetä kaksoisvähennyksen aiheuttavana järjestelynä siltä osin kuin siihen liittyvää kulua vastaa tulonlisäys, joka sisältyy sekä kulun kirjanneen konserniyksikön tilinpäätökseen, että verovähennyksen vaatineen konserniyksikön verotettavaan tuloon.

16 §

Kahdesti kirjatun verokulun tuottava järjestely

Kahdesti kirjatun verokulun tuottavalla järjestelyllä tarkoitetaan järjestelyä, jonka seurauksena useampi kuin yksi konserniyksikkö sisällyttää saman verokulun tai sen osan joko oikaistuihin huomiotaviin veroihinsa tai yksinkertaistetun tosiasiallisen veroasteen laskelmaansa soveltaessaan verotuksen maakohtaiseen raporttiin perustuvaa siirtymäkauden olettamasaännöstä, paitsi jos järjestely samalla johtaa veronalaisen tulon sisältymiseen kaikkien verokulun sisällyttäneiden konserniyksiköiden tilinpäätöksiin.

Järjestely ei ole kahdesti kirjatun verokulun tuottava järjestely, jos verokulun sisältyminen tilinpäätökseen aiheutuu yksinomaan sen vuoksi, että yksinkertaistetun tosiasiallisen veroasteen laskeminen ei edellytä verokulun oikaisua siltä osin, kun kyse on kulusta, joka tulisi muutoin siirtää toiselle yksikölle oikaistujen huomiotavien verojen laskelmaa varten.

17 §

Oikaisun tekeminen olettamasaännöksen pohjana olevaan maakohtaiseen raporttiin

Edellä 13 pykälässä tarkoitettu oikaisu tehdään 14 ja 15 §:ssä tarkoitetun järjestelyn osalta siten, että järjestelystä johtunut vähennys tai tappio lisätään tulokseen ennen veroja ja 16 §:ssä tarkoitetun järjestelyn osalta siten, että verokulu, joka on syntynyt järjestelyn tuloksena, poistetaan tarkasteltavana olevan lainkäyttöalueen tuloverokulusta.

Siltä osin kuin kyse on 15 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetusta järjestelystä ja kaikki siihen liittyvän kulun tai tappion tilinpäätökseensä sisällyttävät konserniyksiköt sijaitsevat samalla tarkasteltavana olevalla lainkäyttöalueella, oikaisua ei tarvitse tehdä yhden kulun tai tappion sisällyttäneen konserniyksikön osalta.

18 §

Maakohtaiseen raporttiin liittyviä arbitraatiojärjestelyjä koskevia erityisiä sääntöjä

Sovellettaessa 13–18 §:ää, konserniyksiköllä tarkoitetaan myös yksikköä, jota kohdellaan minimiverotuksessa konserniyksikkönä. Tällaisia yksiköitä ovat yhteisyritys ja yksikkö, joka laatii itsenäisen tilinpäätöksen, joka huomioidaan väliaikaista maakohtaisen raportoinnin poikkeusta varten riippumatta siitä, ovatko yksiköt samalla tarkasteltavalla lainkäyttöalueella.

Konserniyksikön tilinpäätöksellä tarkoitetaan 3 luvun 1 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettua tilinpäätöstä tai tämän luvun 7 §:ssä tarkoitettua ehdot täyttävää tilinpäätöstä, jos yksikköön sovelletaan verotuksen maakohtaiseen raporttiin perustuvaa siirtymäkauden olettamasaännöstä.

Konserniyksiköllä ei ole tässä pykälässä tarkoitettua vastaavaa lisäystä verotettavaan tuloonsa, jos:

1) verotettavan tulon lisäystä vastaa veroa vähentävä erä, kuten tappiontasaus tai käyttämätön vähennyskelpoinen aiempien vuosien korkokulu, joista on tehty alaskirjaus, tai alaskirjaus olisi tehty, jos kirjauskelpoisuutta olisi arvioitu ilman, että konserniyksikkö olisi voinut käyttää veroa

vähentävää erää jonkin 14–16 §:ssä tarkoitetun järjestelyn takia, jos järjestelyyn on ryhdytty 18 päivänä joulukuuta 2023 jälkeen; tai

2) suoritus, josta seuraa maksajalle kulu tai tappio, aiheuttaa myös toiselle, samalla lainkäyttöalueella sijaitsevalle konserniyksikölle verovähennyskelpoisen kulun tai tappion, eikä verovähennyskelpoinen kulu tai tappio sisälly lainkäyttöalueen tulokseen tai tappioon ennen veroja.

Menon tai tappion ei katsota sisältyvän verotuksessa läpinäkyvän yksikön tilinpäätökseen siltä osin kuin se sisältyy sen omistavien konserniyksiköiden tilinpäätökseen.

19 §

Aliverotettujen voittojen sääntöä koskeva siirtymäkauden olettamasaännös

Ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueelle laskettu aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvä täydennysvero katsotaan siirtymäkauden aikana jokaisen tilikauden osalta nolllaksi, mikäli lainkäyttöalueen sovellettava yhteisövero on vähintään 20 prosenttia.

Tässä pykälässä *siirtymäkaudella* tarkoitetaan tilikausia, jotka kestävät korkeintaan 12 kuukautta ja alkavat 31 joulukuuta 2025 tai sitä ennen ja päättyvät ennen 31 joulukuuta 2026.

20 §

Väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmään perustuvien verojen väliaikaiset kohdentamisaännöt

Väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmään perustuva väliyhteisövero kohdennetaan 4 luvun 18 §:n 1 momentin mukaisesti omistavalta konserniyksiköltä väliyhteisölle kertomalla kohdistettavan väliyhteisöveron määrä suhdeluvulla, joka saadaan jakamalla 2 momentissa tarkoitettu väliyhteisön allokatioavain kaikkien väliyhteisöjen allokatioavaimien yhteismäärällä.

Väliyhteisön allokatioavain lasketaan vähentämällä väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmän sovellettavasta verokannasta lainkäyttöalueen täydennysveroprosentti ja kertomalla summa omistavan konserniyksikön tulon määrällä.

Tässä laissa tarkoitetaan:

1) *väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmällä* järjestelmää, jossa kaikkien omistavan konserniyksikön väliyhteisöjen tulot, tappiot ja hyvitetävät verot lasketaan yhteen ja jonka 2 kohdassa tarkoitettu verokanta on alle vähimmäisverokannan. Väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmänä ei pidetä verojärjestelmää, joka huomioi järjestelmän kotimaan tulot. Väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmä voi kuitenkin huomioida omistavan konserniyksikön tappiot väliyhteisöveroä laskettaessa;

2) *väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmään perustuvalla väliyhteisöverolla* omistavalle konserniyksikölle väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmästä kertyvää veroä;

3) *väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmän sovellettavalla verokannalla* verotason kynnysarvoä, jonka alittavat tulot huomioidaan väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää sovellettaessa;

4) *omistavan konserniyksikön tulon määrällä* kyseisen konserniyksikön omistusosuuteen perustuvää osuutta väliyhteisön tulosta.

Väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää koskeva erityiskohdentaminen on määräaikainen ja koskee tilikausia, jotka alkavat 31. joulukuuta 2025 tai sitä ennen ja päättyvät viimeistään 30. kesäkuuta 2027.

21 §

Lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää sovellettaessa

Väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää sovellettaessa tosiasiallinen veroaste lasketaan 5 luvun 1 §:n mukaan lainkäyttöalueella sijaitseville yksiköille huomioimatta väliyhteisötuloon kohdistuvia huomioitavia veroja. Mikäli tosiasiallinen veroaste tai sovellettava veroaste vastaa vähimmäisveroastetta tai ylittää sen, väliyhteisön allokatioavain on nolla.

Mikäli konserni laskee 5 luvun 1 ja 6 §:n mukaisesti tosiasiallisen veroasteen erikseen usealle eri yksikköryhmälle, väliyhteisön allokatioavain lasketaan käyttämällä kyseiseen yksikköryhmään sovellettavaa tosiasiallista veroastetta.

Mikäli konserni ei laske lainkäyttöalueelle tosiasiallista veroastetta 5 luvun 1 §:n mukaisesti, konserni laskee väliyhteisön allokatioavaimen lainkäyttöalueella sijaitseville konserniyksiköille, yhteisyrityksille ja näiden tytäryksiköille 1 momentin sijasta käyttämällä vaihtoehtoista tosiasiallista veroastetta seuraavasti:

1) mikäli konserni soveltaa verotuksen maakohtaista raportointia koskevaa siirtymäkauden olettamasäännöstä, käytetään yksinkertaistettua tosiasiallista veroastetta;

2) mikäli konserni soveltaa kotimaista täydennysveroa koskevaa olettamasäännöstä, tosiasiallinen veroaste lasketaan jakamalla kotimaisen täydennysveron olettamasäännöksen tosiasiallisen veroasteen laskemisessa käytettyjen verojen ja kyseisellä lainkäyttöalueella tilikauden osalta maksettujen ehdot täyttävien kotimaisten täydennysverojen summa lainkäyttöalueen ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron laskemisessa käytettävällä tulon määrällä;

3) muiden lainkäyttöalueiden osalta konserni käyttää verotuksen maakohtaista raportointia koskevan siirtymäkauden olettamasäännöksen yksinkertaistettua tosiasiallista veroastetta laskemalla sen ehdot täyttävällä tilinpäätöksellä ennen tuloveroja olevan tuloksen tai tappion perusteella.

Mikäli konserni laskee lainkäyttöalueelle useita yksinkertaistettuja tosiasiallisia veroasteita tai ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron tosiasiallisia veroasteita, väliyhteisön allokatioavain lasketaan käyttämällä sen yksikköryhmän tosiasiallista veroastetta, johon kyseinen konserniyksikkö kuuluu.

22 §

Minimiverosääntöjen ulkopuolinen yksikkö osana väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää

Mikäli konserniyksikköön sovelletaan väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää, johon sisältyy tuloa yksiköstä, jossa sillä on suora tai epäsuora omistusosuus, mutta joka ei ole konserniyksikkö, yhteisyritys tai yhteisyrityksen tytäryksikkö, osa väliyhteisöverosta kohdistetaan tällaiselle yksikölle sen varmistamiseksi, että väliyhteisövero poistetaan asianmukaisesti konserniyksiköiden, yhteisyritysten sekä yhteisyritysten tytäryksiköiden oikaistuista huomioitavista veroista.

Jokainen 1 momentissa tarkoitettu yksikkö laskee väliyhteisön allokatioavaimen 21 §:n mukaisesti yksikköryhmälle, jonka kokonaistulon määrä lainkäyttöalueella on suurin ja sisällyttää väliyhteisön allokatioavaimen kaikkien väliyhteisöjen allokatioavaimien yhteismäärään.

Mikäli 1 momentin mukainen yksikkö sijaitsee lainkäyttöalueella, jossa konserni ei laske tosiasiallista veroastetta 5 luvun 1 §:n tai vaihtoehtoista tosiasiallista veroastetta 21 §:n 3 ja 4 momentin perusteella, lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste kaikille tällaisille yksiköille lasketaan käyttäen kaikkien niiden yksiköiden tilinpäätöksillä olevia tuloja ja veroja, joiden osalta konserniyksikköön sovelletaan väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin.

Helsingissä 19.9.2024

Pääministeri

Petteri Orpo

Valtiovarainministeri Riikka Purra

Laki

suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
kumotaan suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain (1308/2023) 9 luvun 4–9 §,
muutetaan 1 luvun 10 ja 23–25 § sekä 53 §:n 2 momentti, 2 luvun 6 §:n 3 momentin
johdantokappale ja 8 §:n 1 momentti, 3 luvun 3 §:n 2 kohta, 4 luvun 3 §:n 4 kohta ja 13 §, 5
luvun 3 §:n 1 momentti, 7 § ja 8 §:n 3 ja 4 momentti, 6 luvun 4 § ja 15 §:n 6 momentti, 7 luvun
1 §:n 1 momentin 1 kohta ja 12 §:n 4 momentti sekä 9 luvun 3 § ja 10 §:n 1 momentti, sekä
lisätään 1 luvun 4 §:ään uusi 2 momentti, 19 §:ään uusi 2 momentti ja 30 §:ään uusi 2
momentti, 2 lukuun 1, 2 ja 8 §:n edelle uusi väliotsikko ja uusi 20 §, 3 lukuun uusi 2 a–2 c ja 3
a §, 5 §:ään uusi 4 momentti ja 6 §:ään uusi 2 ja 3 momentti, uusi 23 ja 24 § sekä niiden edelle
uusi väliotsikko, 4 lukuun uusi 23 § ja sen edelle uusi väliotsikko, 5 lukuun uusi 7 a–7 e §, 9
lukuun uusi 11 § sekä 10 lukuun uusi 4–22 §, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 luku

1 luku

Soveltamisala ja sovellettavat määritelmät

Soveltamisala ja sovellettavat määritelmät

4 §

4 §

Yksikkö

Yksikkö

Yksiköllä ei kuitenkaan tarkoiteta
lainkäyttöalueen keskushallintoa, osavaltio-
tai paikallistason hallintoa, tai näiden
sellaisia yksiköitä, joiden tehtävänä on
hallinnon hoitaminen.

10 §

10 §

Tilikausi

Tilikausi

Tilikaudella tarkoitetaan kirjanpidollista
jaksoa, jolta ylin emoyhtiö laatii
konsernitilinpäätöksensä. Edellä 9 §:n 4
kohdan osalta tilikaudella tarkoitetaan
kalenterivuotta.

Tilikaudella tarkoitetaan kirjanpidollista
jaksoa, jolta ylin emoyksikkö laatii
konsernitilinpäätöksensä. Edellä 9 §:n 4
kohdan osalta tilikaudella tarkoitetaan
kalenterivuotta.

*Jos kyseessä on konserniyksikkö, jonka
tilikausi eroaa ylimmän emoyksikön
tilikaudesta ja joka ei sisälly*

Voimassa oleva laki

Ehdotus

19 §

Ylin emoyksikkö

*konsernitilinpäätökseen, tilikaudella
tarkoitetaan kirjanpidollista jaksoa, joka
päätyy ylimmän emoyksikön tilikauden
aikana.*

19 §

Ylin emoyksikkö

*Ylimmällä emoyksiköllä ei kuitenkaan
tarkoiteta valtiollista rahastoa, joka on tämän
luvun 12 §:n 2 kohdassa tarkoitettu
julkishallinnon yksikkö.*

23 §

Ehdot täyttävä tuloksilukemissääntö

*Ehdot täyttävällä tuloksilukemissäännöllä
tarkoitetaan lainkäyttöalueen
tuloksilukemissääntöä, joka on hyväksytty
ehdot täyttäväksi tuloksilukemissäännöksi
OECD:n erityisessä vertaisarvioinnissa.*

23 §

Ehdot täyttävä tuloksilukemissääntö

*Ehdot täyttävällä tuloksilukemissäännöllä
tarkoitetaan lainkäyttöalueen
tuloksilukemissääntöä, joka on hyväksytty
ehdot täyttäväksi tuloksilukemissäännöksi
OECD:n ja G20 -maiden osallistavan
kehyksen erityisessä vertaisarvioinnissa.*

*Erityiseen vertaisarvioon rinnastuu myös
vertaisarviomenettelyn väliaikaismenettely.*

24 §

*Ehdot täyttävä aliverotettujen voittojen
sääntö*

*Ehdot täyttävällä aliverotettujen voittojen
säännöllä tarkoitetaan lainkäyttöalueen
aliverotettujen voittojen sääntöä, joka on
OECD:n erityisessä vertaisarviossa katsottu
ehdot täyttäväksi aliverotettujen voittojen
säännöiksi.*

24 §

*Ehdot täyttävä aliverotettujen voittojen
sääntö*

*Ehdot täyttävällä aliverotettujen voittojen
säännöllä tarkoitetaan lainkäyttöalueen
aliverotettujen voittojen sääntöä, joka on
hyväksytty ehdot täyttäväksi aliverotettujen
voittojen säännöksi OECD:n ja G20 -maiden
osallistavan kehyksen erityisessä
vertaisarvioinnissa.*

*Erityiseen vertaisarvioon rinnastuu myös
vertaisarviomenettelyn väliaikaismenettely.*

25 §

Ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero

*Ehdot täyttävällä kotimaisella
täydennysverolla tarkoitetaan
lainkäyttöalueen kantamaa, 2 luvun 12–18*

25 §

Ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero

*Ehdot täyttävällä kotimaisella
täydennysverolla tarkoitetaan
lainkäyttöalueen kantamaa, 2 luvun 12–18*

Voimassa oleva laki

§:ssä kuvattua veroa vastaavaa kotimaista täydennysveroa, joka on OECD:n erityisessä vertaisarviossa katsottu ehdot täyttäväksi kotimaiseksi täydennysveroksi.

30 §

Omistususuus

53 §

Usealla lainkäyttöalueella sijaitsevat yksiköt

Jos konserniyksikkö sijaitsee kahdella lainkäyttöalueella, joilla ei ole sovellettavaa verosopimusta, sen katsotaan sijaitsevan sillä lainkäyttöalueella, jolla se on maksanut tilikauden aikana suuremman määrän veroja, lukuun ottamatta kuitenkaan mahdollisia väliyhteisöverojärjestelmän perusteella maksettuja veroja. Mikäli molemmilla lainkäyttöalueilla maksettujen verojen määrä on sama tai nolla, konserniyksikön katsotaan sijaitsevan sillä lainkäyttöalueella, jolla sillä on suurempi 5 luvun 7 §:ssä tarkoitetun substanssiperusteisen vähennyksen määrä. Jos substanssiperusteisen vähennyksen määrä molemmilla lainkäyttöalueilla on sama tai nolla, yksikkö on sijaintipaikaton paitsi jos se on konsernin ylin emoyksikkö, jolloin sen katsotaan sijaitsevan sillä lainkäyttöalueella, jolla se on perustettu.

Ehdotus

§:ssä kuvattua veroa vastaavaa kotimaista täydennysveroa, joka on hyväksytty ehdot täyttäväksi kotimaiseksi täydennysveroksi OECD:n ja G20 -maiden osallistavan kehyksen erityisessä vertaisarviointissa.

Erityiseen vertaisarvioon rinnastuu myös vertaisarviomenettelyn väliaikaismenettely.

30 §

Omistususuus

53 §

Usealla lainkäyttöalueella sijaitsevat yksiköt

Jos konserniyksikkö sijaitsee kahdella lainkäyttöalueella, joilla ei ole sovellettavaa verosopimusta, sen katsotaan sijaitsevan sillä lainkäyttöalueella, jolla se on maksanut tilikauden aikana suuremman määrän veroja, lukuun ottamatta kuitenkaan mahdollisia väliyhteisöverojärjestelmän perusteella maksettuja veroja. Mikäli molemmilla lainkäyttöalueilla maksettujen verojen määrä on sama tai nolla, konserniyksikön katsotaan sijaitsevan sillä lainkäyttöalueella, jolla sillä on suurempi 5 luvussa tarkoitetun substanssiperusteisen vähennyksen määrä. Jos substanssiperusteisen vähennyksen määrä molemmilla lainkäyttöalueilla on sama tai nolla, yksikkö on sijaintipaikaton paitsi jos se on konsernin ylin emoyksikkö, jolloin sen katsotaan sijaitsevan sillä lainkäyttöalueella, jolla se on perustettu.

2 luku

Velvollisuus maksaa täydennysveroa

1 §

2 §

6 §

*Täydennysveron kohdentaminen
tuloksilukemissäännön mukaisesti*

Muiden omistajien hallussa olevista aliverotetun konserniyksikön omistussuoksista johtuvan määritellyn tuloksen määränä pidetään määrää, jota olisi käsitelty konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätöksessä käytetyn hyväksyttävän tilinpäätösstandardin periaatteiden mukaisesti kyseisille omistajille kuuluvana, jos matalasti verotetun konserniyksikön nettotulos olisi ollut yhtä suuri kuin sen määritetty tulos. Tämä määrittely tehdään samalla tavalla kuin tilanteessa, jossa:

2 luku

Velvollisuus maksaa täydennysveroa

Velvollisuus suorittaa täydennysveroa

1 §

Tuloksilukemissääntö

2 §

6 §

*Täydennysveron kohdentaminen
tuloksilukemissäännön mukaisesti*

Muiden omistajien hallussa olevista *matalasti verotetun* konserniyksikön omistussuoksista johtuvan määritellyn tuloksen määränä pidetään määrää, jota olisi käsitelty konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätöksessä käytetyn hyväksyttävän tilinpäätösstandardin periaatteiden mukaisesti kyseisille omistajille kuuluvana, jos matalasti verotetun konserniyksikön nettotulos olisi ollut yhtä suuri kuin sen määritetty tulos. Tämä määrittely tehdään samalla tavalla kuin tilanteessa, jossa:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

8 §

*Aliverotettujen voittojen säännön
soveltaminen monikansallisessa konsernissa*

Jos monikansallisen konsernin ylin emoyksikkö sijaitsee lainkäyttöalueella, jolla siihen ei sovelleta ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä, tai jos monikansallisen konsernin ylin emoyksikkö on vapautettu yksikkö, Suomessa sijaitsevat konserniyksiköt ovat velvollisia suorittamaan aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvää täydennysveroa aliverotettujen konserniyksiköiden osalta.

8 §

Aliverotettujen voittojen sääntö

*Aliverotettujen voittojen säännön
soveltaminen monikansallisessa konsernissa*

Jos monikansallisen konsernin ylin emoyksikkö sijaitsee lainkäyttöalueella, jolla siihen ei sovelleta ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä, tai jos monikansallisen konsernin ylin emoyksikkö on vapautettu yksikkö, Suomessa sijaitsevat konserniyksiköt ovat velvollisia suorittamaan aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvää täydennysveroa matalasti verotettujen konserniyksiköiden osalta.

20 §

***Voitonjakoon liittyviä veroja koskeva
poikkeus***

Poiketen siitä, mitä 4 luvun 19 §:ssä säädetään, kotimainen täydennysvero lasketaan ottamatta huomioon omistavan konserniyksikön kirjanpitoon kertyneitä, voitonjakoon liittyviä nettotuloperusteisia huomioitavia veroja.

3 luku

Määritellyn tuloksen tai tappion laskenta

3 luku

Määritellyn tuloksen tai tappion laskenta

2 a §

***Kirjanpidon tulokseen tai -tappioon tehtäviä
oikaisuja koskevia muita määräyksiä***

Vakuutuslaitoksen on lisättävä kirjanpidon tulokseensa tai -tappioonsa vakuutusmaksuvastuun muutoksen määrä, joka taloudellisesti vastaa 2 §:n 2 ja 3 kohdassa tarkoitettua laskennan ulkopuolista osinkoa ja luovutusvoittoa tai -tappiota, jos osinko tai luovutusvoitto tai -tappio on saatu sellaisen omistuksen perusteella, jota vakuutuslaitos pitää sijoitussidonnaisen tai

sitä vastaavan vakuutuksen takia. Oikaisua ei tarvitse kuitenkaan tehdä, jos yksikköä koskeva 2 c §:ssä tarkoitettu valinta on voimassa.

2 b §

Eräisiin suojausinstrumenteista johtuviin kurssimuutoksiin liittyvä valinta

Ilmoittavan konserniyksikön valinnasta suojausinstrumentista johtuvaa valuuttakurssivoittoa tai -tappiota kohdellaan laskennan ulkopuolelle rajattuna voittona tai tappiona. Tässä momentissa tarkoitettu valinta voidaan tehdä, jos kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:

1) kurssivoitto tai -tappio on syntynyt instrumentista, jolla on suojattu 1 luvun 30 §:ssä tarkoitetun omistuosuuden, pois lukien 3 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetun pienosuuden, valuuttakurssiriskiä;

2) kurssivoitto tai -tappio sisältyy konsernitilinpäätöksen muihin laajan tuloksen eriin; ja

3) suojaus on konsernitilinpäätöksen laatimisessa käytetyn hyväksytyn tilinpäätösstandardin mukaan tehokas.

Valinnan piirissä olevaan kurssivoittoon liittyvään veroon sovelletaan, mitä 4 luvun 4 §:n 1 kohdassa säädetään.

Tämän pykälän mukainen valinta on 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta.

2 c §

Pienomistuosinkoja koskeva valinta

Ilmoittava konserniyksikkö voi tehdä konserniyksikköä koskevan valinnan, jonka voimassa ollessa konserniyksikkö sisällyttää tämän luvun 2 §:n 2 kohdasta poiketen määritellyn tuloksensa tai tappionsa laskelmaan kaikki pienomistusten perusteella saadut osingot. Valinta on 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta.

3 §

*Määritellyn tuloksen ja tappion laskennassa
käytettävät määritelmät*

Määritellyn tuloksen ja tappion laskennassa:

2) laskennan ulkopuolelle rajatulla osingolla tarkoitetaan osinkoa tai muuta voitonjakoa, joka on saatu omistussuuden perusteella, lukuun ottamatta omistussuusia, jotka ovat lyhytaikaisia pienomistuksia tai omistussuusia sellaisessa sijoitusyksikössä, joka on tehnyt 7 luvun 14 §:ssä tarkoitetun valinnan;

3 §

*Määritellyn tuloksen ja tappion laskennassa
käytettävät määritelmät*

Määritellyn tuloksen ja tappion laskennassa:

2) laskennan ulkopuolelle rajatulla osingolla tarkoitetaan osinkoa tai muuta voitonjakoa, joka on saatu omistussuuden perusteella, lukuun ottamatta omistussuusia, jotka ovat lyhytaikaisia pienomistuksia tai omistussuusia sellaisessa sijoitusyksikössä, joka on tehnyt 7 luvun 14 §:ssä tarkoitetun valinnan, sekä suorituksia, jotka perustuvat vieraan pääoman ehtoiseen osaan rahoitusinstrumentissa, jossa on sekä oman- että vieraan pääoman piirteitä;

3 a §

Eräitä velkajärjestelyjä koskeva valinta

Ilmoittavan konserniyksikön niin valitessa määriteltyä tulosta tai -tappiota laskettaessa laskennan ulkopuoliseksi tuloksi katsotaan konserniyksikön velkajärjestelyn yhteydessä anteeksi annetun velan määrä, jos jokin seuraavista edellytyksistä täyttyy:

1) velkajärjestely perustuu lakisääteiseen maksukyvyttömyys- tai konkurssimenettelyyn, jota tuomioistuin tai muu oikeudellinen elin valvoo, tai jota varten on nimetty riippumaton selvittäjä;

2) velkajärjestely liittyy velkaan, jossa vähintään yksi velkojista on velallisesta riippumaton henkilö ja on odotettavissa, että velallinen olisi 12 kuukauden aikana tullut maksukyvyttömäksi ilman kolmannelta osapuolelta olevan velan anteeksiantoa; tai

3) velkajärjestely tapahtuu tilanteessa, jossa velallisen velat ylittävät velallisen varojen käyvän arvon välittömästi ennen velan anteeksiantoa.

Jos valinta tehdään 1 momentin 1 tai 2 kohdan mukaan, kirjanpidon tulosta

oikaistaan sekä etuyhteysvelan, että riippumattomilta osapuolilta olevan velan anteeksiannetulla määrällä.

Jos valinta tehdään 1 momentin 3 kohdan mukaan, kirjanpidon tulosta oikaistaan vain riippumattomilta osapuolilta olevan velan anteeksiannetulla määrällä. Oikaisun määrä on tällöin pienempi seuraavista:

1) velallisen velkojen se määrä, joka ylittää varojen käyvän arvon välittömästi ennen anteeksiantoa; tai

2) se määrä velallisen verotappioita tai muita vastaavia hyvityksiä, joka on vähentynyt velallisen lainkäyttöalueella velan anteeksiannon johdosta.

5 §

Konserniyksiköiden välisten liiketoimien oikaisut

5 §

Konserniyksiköiden välisten liiketoimien oikaisut

Konserniyksikön liikkeeseen laskemaa rahoitusinstrumenttia, jonka toinen saman konsernin konserniyksikkö omistaa, on kohdeltava johdonmukaisesti omana tai vieraana pääomana kummankin konserniyksikön määriteltä tulosta tai tappiota laskettaessa, soveltaen myös mitä 1 luvun 30 §:ssä on säädetty.

6 §

Palautukseen oikeuttavien veronhyvitysten käsittely

6 §

Palautukseen oikeuttavien veronhyvitysten käsittely

Jos hyvitys on syntynyt omaisuuden hankkimisesta tai rakentamisesta ja hyvityksen ansainnut konserniyksikkö soveltaa siihen kirjanpitokohtelua, jonka mukaisesti hyvityksen määrällä oikaistaan sen synnyttäneen omaisuuden kirjanpitoarvoa tai hyvitys käsitellään lykkääntyneenä tulona ja kirjataan omaisuuden taloudellisen pitoajan puitteissa, sovelletaan samaa kirjanpitokohtelua laskettaessa määriteltä tulosta tai tappiota tämän pykälän mukaan.

Tätä pykälää sovelletaan myös veronhyvitykseen tai sen osaan, jonka omistaja saa verotuksessa läpinäkyvässä yksikössä olevan omistusosuutensa johdosta. Tämän pykälän 2 ja 3 momenttia sovelletaan myös 24 §:ssä tarkoitettuun hyvitykseen.

Määritellyn tulon laskemista koskevia muita säännöksiä

23 §

Oman pääoman ehtoisen osuuden voittojen ja tappioiden sisällyttämistä koskeva valinta

Ilmoittava konserniyksikkö voi tehdä tässä pykälässä kuvatun, lainkäyttöaluetta koskevan valinnan. Valinnan ollessa voimassa omistava konserniyksikkö sisällyttää määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaansa omistusosuuteen, pois lukien 4 luvun 23 §:ssä tarkoitettuun ehdot täyttävään omistusosuuteen, liittyvän 3 luvun 2 §:n 1, 2 ja 4–9 kohdan, sekä 3 luvun 3, 3 a ja 4–13 §:n mukaan oikaistun kirjanpidollisen voiton, tuoton tai tappion, joka on syntynyt:

1) kyseisen osuuden käyvän arvon muutoksista tai arvon alentumisesta, jos omistajaa verotetaan tällaisista muutoksista, tai jos omistajaa verotetaan realisointiperiaatteen mukaisesti kuitenkin huomioiden tällaisiin muutoksiin liittyvät laskennalliset verot;

2) omistusosuuteen liittyvästä voitosta tai tappiosta, jos omistusosuus on kirjattu pääomaosuusmenetelmää käyttäen; sekä

3) omistusosuuden luovutuksesta, jos luovutuksesta syntynyt voitto ja tappio huomioidaan omistajan sijaintilainkäyttöalueen verotettavaa tuloa laskettaessa, pois lukien voitto tai voiton osa, jota pienentää kyseiseen tulotyyppiin liittyvä vähennys tai vapautus.

Valinnan ollessa voimassa omistaja, poiketen siitä, mitä 4 luvun 4 §:n 1 kohdassa ja 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään, sisällyttää oikaistujen huomioitavien verojensa laskelmaan kaikki edellä 1–3 kohdan perusteella määriteltyn tuloonsa

sisällyttämiin eriin liittyvät tilikauden verot ja laskennalliset verot.

Valinta on 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta. Valintaa ei voi peruuttaa koskien omistususuutta, johon liittyvä tappio on otettu huomioon määritellyn tulon tai tappion laskelmassa valinnan ollessa voimassa.

24 §

Ehdot täyttävä siirtokelpoinen veronhyvitys

Ehdot täyttävällä siirtokelpoisella veronhyvityksellä tarkoitetaan veronhyvitystä, jonka sen haltija voi käyttää huomioitavaa veroa vastaan sen antaneella lainkäyttöalueella ja joka täyttää siirtokelpoisuutta ja markkina-arvoa koskevat edellytykset hyvityksen haltijalla.

Siirtokelpoisuutta koskevat ehdot täyttyvät hyvityksen ansainneen osalta, jos hyvitysjärjestelmä on suunniteltu siten, että hyvityksen ansainnut saa siirtää hyvityksen riippumattoman osapuolen käyttöön viimeistään 15 kuukauden sisällä sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana oikeus hyvitykseen syntyi. Siirtokelpoisuutta koskevat ehdot täyttyvät siirronsaajan osalta, jos järjestelmä on suunniteltu siten, että ostaja voi siirtää ostamansa hyvityksen riippumattomalle osapuolelle sinä tilikautena, kun hyvitys ostettiin.

Markkina-arvoa koskevat ehdot täyttyvät hyvityksen ansainneen osalta, jos hyvitys on siirretty tai olisi voitu siirtää riippumattomalle osapuolelle viimeistään 15 kuukauden kuluessa sen vuoden päättymisestä, jonka aikana oikeus hyvitykseen syntyi hinnalla, joka on vähintään markkina-arvon rajahinnan suuruinen. Markkina-arvoa koskevat ehdot täyttyvät siirronsaajan osalta, jos siirronsaaja osti hyvityksen riippumattomalta osapuolelta hintaan, joka on vähintään markkina-arvon rajahinnan suuruinen.

Markkina-arvon rajahinta on 80 prosenttia hyvityksen nettonykyarvosta, joka lasketaan käyttäen hyvityksen myöntäneen

lainkäyttöalueen siirtovuonna, tai jos hyvitystä ei siirretty, ansaintavuonna liikkeeseen laskeman velkainstrumentin juoksevaa tuottoa juoksuajalta. Vertailussa käytetyn velkainstrumentin juoksuajan tulee olla samankaltainen kuin hyvityksellä ja enintään viisi vuotta. Nettonykyarvon laskentaa varten hyvityksen arvona pidetään sen käyttämättä olevaa nimellismäärää ja rahavirtana pidetään hyvityksen vuosittain lain mukaan käytettävissä olevaa enimmäismäärää.

Ehdot täyttävän siirtokelpoisen veronhyvityksen ansaitsijan tulee käsitellä hyvityksen nimellisarvoa määriteltynä tulonaan ansaintavuonna, jollei hyvityksen ansainnut sovelta hyvitykseen 3 luvun 6 §:n 2 momenttia. Jos hyvitys vanhenee käyttämättömänä, sen ansaitsijan tulee käsitellä käyttämättömänä vanhentunut osa hyvityksestä tappionaan määritellyn tulon tai tappion laskelmallaan sinä vuonna, kun hyvitys vanheni.

Jos hyvityksen ansainnut siirtää sen toiselle 15 kuukauden sisällä ansaintavuoden päättymisestä, siirtäjä sisällyttää siirrosta saadun hinnan määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaansa ansaintavuodelle. Jos hyvityksen ansainnut siirtää hyvityksen tämän jälkeen, mahdollinen hyvityksen määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaan sisällytetyn nimellisarvon ja siirrosta saadun hinnan välinen ero tulee sisällyttää tappiona siirtovuoden määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaan. Jos hyvityksen ansainnut lukee hyvityksen tulokseen jaksottaen sen omaisuuserän käyttöiän mukaan, erotus siirrosta saadun hinnan ja hyvityksen nimellisarvon välillä luetaan osaksi määriteltä tulosta tai tappiota samalla tavalla.

Kun hyvityksen siirronsaaja käyttää hyvitystä huomioitavaa veroaan vastaan, siirronsaajan tulee sisällyttää ostohinnan ja hyvityksen nimellisarvon välinen erotus tulona määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaan käytetyn määrän suhteessa. Jos siirronsaaja myy hyvityksen eteenpäin, on syntyvä voitto tai tappio sisällytettävä myyjän

myyntivuoden määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaan. Sisällytettävä myyntitulo on yhtä kuin myyntihinta vähennettynä ostohinnalla ja hyvityksen käyttämisestä saadulla hyödyllä. Jos hyvitys vanhenee käyttämättömänä, siirronsaajan tulee käsitellä käyttämättömänä vanhentunut osa hyvityksestä tappionaan määritellyn tulon tai tappion laskelmallaan sinä vuonna, kun hyvitys vanheni. Vanhentumisesta aiheutuva tappio on yhtä suuri kuin se osa ostohintaa lisättynä hyvityksen käyttämisestä saadulla hyödyllä, joka ylittää käyttämättä jääneen hyvityksen nimellisarvon.

4 luku

Oikaistut huomioitavat verot

3 §

Huomioitavien verojen lisäykset

Konserniyksikön tilikauden huomioitavan veron määrään lisätään:

4) ehdot täyttävän palautukseen oikeuttavan veronhyvityksen määrä, joka on vähennetty huomioitavan veron määrästä.

13 §

Laskennallisen verovelan oikaisu

Laskennallinen verovelka, joka ei purkaudu viiden seuraavan tilikauden aikana, on oikaistava siltä osin kuin se on huomioitu konserniyksikön laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärässä. Kuluvalle tilikaudelle määritetyn oikaistun laskennallisen verovelan määrää on tehtävä sille tilikaudelle, jolloin se on sisältynyt huomioitaviin veroihin, ja kyseisen tilikauden tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero on laskettava uudelleen 5 luvun 8 §:n 1 kohdan mukaisesti.

4 luku

Oikaistut huomioitavat verot

3 §

Huomioitavien verojen lisäykset

Konserniyksikön tilikauden huomioitavan veron määrään lisätään:

4) ehdot täyttävän palautukseen oikeuttavan veronhyvityksen tai ehdot täyttävän siirtokelpoisen veronhyvityksen määrä, joka on vähennetty huomioitavan veron määrästä.

13 §

Laskennallisen verovelan oikaisu

Laskennallinen verovelka, joka ei ole purkautunut viiden seuraavan tilikauden aikana, oikaistaan siltä osin kuin se on huomioitu konserniyksikön laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärässä. Kuluvalle tilikaudelle määritetyn oikaisun määrää vastaava vähennys huomioitaviin veroihin tehdään sille tilikaudelle, jolloin oikaistu verovelka sisältyi huomioitaviin veroihin, ja kyseisen tilikauden tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero lasketaan uudelleen 5 luvun 8 §:n 1 momentin mukaisesti.

*Huomioitavia veroja koskevia muita
säännöksiä*

23 §

***Ehdot täyttävien läpivirtaavien
veroetuuksien käsittely***

Ehdot täyttävän omistusosuuden omistavan konserniyksikön, johon sovelletaan 3 luvun 23 §:n mukaista valintaa, on luettava oikaistujen huomioitavien verojensa lisäykseksi ehdot täyttävän omistusosuuden kautta saamansa ehdot täyttävän läpivirtaavan veroetuuden positiivinen arvo, jos ehdot täyttävän omistusosuuden arvoa ei ole vähennetty nolllaksi 5 momentin perusteella. Tämän pykälän soveltuessa omistusosuuteen ei sovelleta 3 luvun 23 §:n mukaista kohtelua.

*Tätä pykälää sovellettaessa **ehdot täyttävällä läpivirtaavalla veroetuudella** tarkoitetaan jäljempänä 5 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettua etuutta, joka ei ole ehdot täyttävä palautukseen oikeuttava veronhyvitys ja joka vähentää ehdot täyttävään omistusosuuteen tehdyn sijoituksen arvoa.*

*Tätä pykälää sovellettaessa **ehdot täyttävällä omistusosuudella** tarkoitetaan verotuksessa läpinäkyvässä yksikössä olevaa ja paikallisen verolainsäädännön mukaan oman pääoman ehtoisena kohdeltavaa sijoitusta, jota kohdeltaisiin oman pääoman ehtoisena myös verotuksessa läpinäkyvän yksikön toimintakäyttöalueen hyväksytyn tilinpäätösstandardin mukaan, edellyttäen, että läpinäkyvän yksikön varoja, velkoja, tuottoja ja kuluja ei esitetä konsernitilinpäätöksessä ja sijoituksen kokonaistuoton odotetaan olevan alhaisempi kuin omistusosuuteen sijoitettu määrä, kun huomioon otetaan myös osuuden perusteella saatu voitonjako ja omistetun yksikön verotappioista ja ehdot täyttävistä palautukseen oikeuttavista veronhyvityksistä omistajalle tuleva hyöty siten, että osa sijoitetusta määrästä palautuu omistajalle veroetuuksina, jotka eivät ole ehdot täyttäviä palautukseen oikeutettuja veronhyvityksiä.*

Arvioitaessa milloin osuuteen sijoitettu määrä alittaa kokonaistuoton, otetaan huomioon sijoituksen ehdot ja olosuhteet sijoituksen tekemisen hetkellä. Osuutta ei pidetä ehdot täyttävänä omistusosuutena, jos sijoittaja ei voi tulla kärsimään sijoituksen johdosta tappiota, tai sijoittajan osuutta ei muuten voida pitää aitona taloudellisena sijoituksena. Osuutta ei pidetä ehdot täyttävänä, jos lainkäyttöalue sallii veroetuuksien virtaamisen osuuden omistajalle vain, jos etuuden saaja on 1 luvun 2 §:ssä tarkoitettu yksikkö.

Seuraavat erät vähentävät ehdot täyttävän omistusosuuden arvoa enintään nollassa tätä lakia sovellettaessa:

1) sijoittajan käytettäväkseen ehdot täyttävän omistusosuuden perusteella saamat veronhyvitykset;

2) sijoittajan ehdot täyttävän omistusosuuden perusteella hyväkseen saaman verovähennyskelpoisen tappion määrä kerrottuna sijoittajaan sovellettavalla verokannalla;

3) omistajan saama varojenjako, mukaan lukien pääoman palautus;

4) ehdot täyttävän omistusosuuden luovutuksesta saatu tulo.

Jos ehdot täyttävän omistusosuuden arvo on vähennetty nolnaan, edellä 5 momentin 1–4 kohdassa kuvattujen erien arvo katsotaan tämän jälkeen 4 luvun mukaan oikaistujen huomiotavien verojen vähennykseksi. 5 momentin 3 ja 4 kohdassa tarkoitettuja eriä, sekä mahdollista 1 kohdan mukaan saatua ehdot täyttävää palautukseen oikeutettua veronhyvitystä kohdellaan tässä tarkoitettuna oikaistujen huomiotavien verojen vähennyksenä kuitenkin vain siihen määrään saakka, kun ehdot täyttävää läpivirtaavaa veroetuutta on aiemmin kohdeltu oikaistujen huomiotavien verojen lisäyksenä 1 momentin mukaisesti.

Jos sijoittaja soveltaa ehdot täyttävään omistusosuuteensa suhteellista poistotapaa, samaa tapaa tulee käyttää myös arvioitaessa, kohdellaanko 5 momentin 1–4 kohdassa tarkoitettuja eriä ehdot täyttävän omistusosuuden arvon vähennyksenä vai 6

momentin mukaisena verojen vähennyksenä. Ilmoittavan konserniyksikön valinnasta myös sijoittaja, joka ei sovelta osuuteen suhteellista poistotapaa kirjanpidossaan voi soveltaa suhteellista poistotapaa tämän pykälän mukaisissa laskelmissa. Valinta on tehtävä sinä vuonna, jona osuus ensimmäistä kertaa hankitaan, eikä sitä voi peruuttaa.

Sovellettaessa suhteellista poistotapaa tätä pykälää varten, 5 momentin 1–4 kohdassa tarkoitetut erät katsotaan omistusosuuden arvon vähennykseksi suhteessa odotettuihin veroetuuksiin. Suhdeluvuksi katsotaan tällöin 5 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettujen, vuoden aikana saatujen määrien suhde vielä odotettavissa oleviin määriin.

5 luku

5 luku

Tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron laskenta**Tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron laskenta**

3 §

3 §

*Täydennysveron laskeminen**Täydennysveron laskeminen*

Lainkäyttöalueen tilikauden täydennysvero on positiivinen määrä, joka saadaan kertomalla 2 momentissa tarkoitettu täydennysveroprosentti 3 momentissa tarkoitetun ylijäämävoiton määrällä ja johon on lisätty mahdollinen 8 §:n mukaisesti laskettu tilikauden ylimääräinen täydennysvero ja josta on vähennetty ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero.

Lainkäyttöalueen tilikauden täydennysvero on positiivinen määrä, joka saadaan kertomalla 2 momentissa tarkoitettu täydennysveroprosentti 3 momentissa tarkoitetun ylijäämävoiton määrällä ja johon on lisätty mahdollinen 8 §:n mukaisesti laskettu tilikauden ylimääräinen täydennysvero ja josta on vähennetty ehdot täyttävä *maksettava* kotimainen täydennysvero.

7 §

7 §

*Substanssiperusteinen vähennys**Substanssiperusteinen vähennys*

Lainkäyttöalueen täydennysveron määrää laskettaessa määritellystä nettotulosta tehdään vähennys, joka on suuruudeltaan 2 momentissa säädetyn henkilöstömenojen vähennyserän ja 4 momentissa säädetyn aineellisen omaisuuden vähennyserän summa.

Lainkäyttöalueen täydennysveron määrää laskettaessa määritellystä nettotulosta tehdään vähennys, joka on suuruudeltaan 2 momentissa säädetyn henkilöstömenojen vähennyserän ja 4 momentissa säädetyn aineellisen omaisuuden vähennyserän summa.

Henkilöstömenojen vähennyserä on viisi prosenttia huomioon otettavista henkilöstömenoista.

Huomioon otettavilla henkilöstömenoilla tarkoitetaan lainkäyttöalueella maksettuja palkkoja ja muita korvauksia, jotka maksetaan lainkäyttöalueella sijaitsevan konserniyksikön työntekijöille ja riippumattomille toimeksisaajille, jotka osallistuvat konsernin tavanomaiseen toimintaan sen ohjauksessa ja valvonnassa kyseisellä lainkäyttöalueella, tai jotka muuten tulevat tällaisten työntekijöiden tai toimeksisaajien hyväksi. Huomioon otettavina henkilöstömenoina ei kuitenkaan pidetä aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvoon aktivoituja ja sisällytettyjä henkilöstömenoja eikä 3 luvun 14–19 §:ssä tarkoitettuihin kansainvälisen merenkulun tuloihin liittyviä henkilöstömenoja.

Aineellisen omaisuuden vähennyserä on viisi prosenttia huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvosta.

Huomioon otettavalla aineellisella omaisuudella tarkoitetaan lainkäyttöalueella sijaitsevia aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä ja luonnonvaroja, vuokralleottajan oikeutta käyttää lainkäyttöalueella sijaitsevaa aineellista omaisuutta sekä kiinteän omaisuuden käyttöä tai luonnonvarojen hyödyntämistä koskevaa julkishallinnon myöntämää lupaa tai vastaavaa järjestelyä, johon liittyy merkittäviä investointeja aineelliseen omaisuuteen. Huomioon otettavana aineellisena omaisuutena ei kuitenkaan pidetä myytävänä, vuokrattavana tai sijoitustarkoituksessa pidettävää omaisuutta eikä sellaista aineellista omaisuutta, jota käytetään 3 luvun 14–19 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisen merenkulun tulojen saamiseksi.

Sovellettaessa 4 ja 5 momenttia huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvo on konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätöksen laatimista varten tilikauden alussa ja lopussa kirjatun huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvon keskiarvo vähennettynä

Henkilöstömenojen vähennyserä on viisi prosenttia huomioon otettavista henkilöstömenoista.

Huomioon otettavilla henkilöstömenoilla tarkoitetaan lainkäyttöalueella maksettuja palkkoja ja muita korvauksia, jotka maksetaan lainkäyttöalueella sijaitsevan konserniyksikön työntekijöille ja riippumattomille toimeksisaajille, jotka osallistuvat konsernin tavanomaiseen toimintaan sen ohjauksessa ja valvonnassa kyseisellä lainkäyttöalueella, tai jotka muuten tulevat tällaisten työntekijöiden tai toimeksisaajien hyväksi. Huomioon otettavina henkilöstömenoina ei kuitenkaan pidetä aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvoon aktivoituja ja sisällytettyjä henkilöstömenoja eikä 3 luvun 14–19 §:ssä tarkoitettuihin kansainvälisen merenkulun tuloihin liittyviä henkilöstömenoja.

Aineellisen omaisuuden vähennyserä on viisi prosenttia huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvosta.

Huomioon otettavalla aineellisella omaisuudella tarkoitetaan lainkäyttöalueella sijaitsevia aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä ja luonnonvaroja, vuokralleottajan oikeutta käyttää lainkäyttöalueella sijaitsevaa aineellista omaisuutta sekä kiinteän omaisuuden käyttöä tai luonnonvarojen hyödyntämistä koskevaa julkishallinnon myöntämää lupaa tai vastaavaa järjestelyä, johon liittyy merkittäviä investointeja aineelliseen omaisuuteen. Huomioon otettavana aineellisena omaisuutena ei kuitenkaan pidetä myytävänä, vuokrattavana tai sijoitustarkoituksessa pidettävää omaisuutta eikä sellaista aineellista omaisuutta, jota käytetään 3 luvun 14–19 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisen merenkulun tulojen saamiseksi.

Sovellettaessa 4 ja 5 momenttia huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvo on konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätöksen laatimista varten tilikauden alussa ja lopussa kirjatun huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvon keskiarvo vähennettynä

kertyneillä poistoilla, varauksilla ja arvonalennuksilla ja lisättynä henkilöstömenojen aktivoinnista johtuvalla määrällä.

kertyneillä poistoilla, varauksilla ja arvonalennuksilla ja lisättynä henkilöstömenojen aktivoinnista johtuvalla määrällä. *Huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvo määritetään konserniyksiköiden välisten liiketoimien poistamista koskevien oikaisujen jälkeen.*

Kiinteän toimipaikan osalta huomioon otettavilla henkilöstömenoilla ja huomioon otettavalla aineellisella omaisuudella tarkoitetaan niitä menoja ja varoja, jotka sisältyvät sen 3 luvun 20 ja 21 §:n mukaiseen erilliseen kirjanpitoon, edellyttäen, että huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus sijaitsevat samalla lainkäyttöalueella kuin kiinteä toimipaikka.

Pääyksikön huomioon otettavissa henkilöstömenoissa ja huomioon otettavassa aineellisessa omaisuudessa ei tule ottaa huomioon kiinteän toimipaikan huomioon otettavia henkilöstömenoja eikä huomioon otettavaa aineellista omaisuutta.

Jos kiinteän toimipaikan tulot on kokonaan tai osittain rajattu laskennan ulkopuolelle 3 luvun 22 §:n 1 ja 2 momentin ja 7 luvun 3 §:n nojalla, tällaisen kiinteän toimipaikan huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus rajataan samassa suhteessa tämän pykälän mukaisen laskennan ulkopuolelle.

Läpivirtaavan yksikön huomioon otettavat henkilöstömenot ja sen omistama huomioon otettava aineellinen omaisuus, joita ei ole kohdennettu 7–9 momentin mukaisesti, kohdennetaan seuraavasti:

1) läpivirtaavan yksikön omistavat konserniyksiköt suhteessa niille mahdollisesti 3 luvun 22 §:n 5 momentin mukaisesti kohdennettuun määrään edellyttäen, että huomioon otettavat työntekijät ja huomioon otettava aineellinen omaisuus sijaitsevat omistavien konserniyksiköiden lainkäyttöalueella; ja

2) jos läpivirtaava yksikkö on konsernin ylin emoyksikkö, huomioitavat henkilöstömenot ja aineellinen omaisuus, jotka sijaitsevat samalla lainkäyttöalueella, kohdennetaan sille vähennettynä suhteessa tuloon, joka

rajataan 7 luvun 1 §:n mukaisesti läpivirtaavan yksikön määritellyn tuloksen laskennan ulkopuolelle.

Muut kuin 10 momentissa tarkoitetut läpivirtaavan yksikön huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus rajataan substanssiperusteista vähennystä koskevan laskennan ulkopuolelle.

Tämän pykälän mukaista substanssiperusteista vähennystä laskettaessa ei oteta huomioon lainkäyttöalueen sijoitusyksiköiden henkilöstömenoja eikä aineellista omaisuutta.

Ilmoittavan konserniyksikön vaatimuksesta substanssiperusteinen vähennys voidaan jättää tekemättä täydennysveron määrää laskettaessa. Valinta on 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta.

Tämän pykälän mukaista substanssiperusteista vähennystä laskettaessa ei oteta huomioon lainkäyttöalueen sijoitusyksiköiden henkilöstömenoja eikä aineellista omaisuutta.

Ilmoittavan konserniyksikön vaatimuksesta substanssiperusteinen vähennys voidaan jättää tekemättä täydennysveron määrää laskettaessa. Valinta on 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta.

7 a §

Kiinteän toimipaikan substanssiperusteinen vähennys

Kiinteän toimipaikan osalta huomioon otettavilla henkilöstömenoilla ja huomioon otettavalla aineellisella omaisuudella tarkoitetaan niitä menoja ja varoja, jotka sisältyvät sen 3 luvun 20 ja 21 §:n mukaiseen erilliseen kirjanpitoon, edellyttäen, että huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus sijaitsevat samalla lainkäyttöalueella kuin kiinteä toimipaikka.

Pääyksikön huomioon otettavissa henkilöstömenoissa ja huomioon otettavassa aineellisessa omaisuudessa ei tule ottaa huomioon kiinteän toimipaikan huomioon otettavia henkilöstömenoja eikä huomioon otettavaa aineellista omaisuutta.

Jos kiinteän toimipaikan tulot on kokonaan tai osittain rajattu laskennan ulkopuolelle 3 luvun 22 §:n 1 ja 2 momentin ja 7 luvun 3 §:n nojalla, tällaisen kiinteän toimipaikan huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus rajataan samassa suhteessa tämän pykälän mukaisen laskennan ulkopuolelle.

7 b §

**Läpivirtaavan yksikön
substanssiperusteinen vähennys**

Läpivirtaavan yksikön huomioon otettavat henkilöstömenot ja sen omistama huomioon otettava aineellinen omaisuus, joita ei ole kohdennettu 7 a §:n mukaisesti, kohdennetaan seuraavasti:

1) läpivirtaavan yksikön omistavat konserniyksiköt suhteessa niille mahdollisesti 3 luvun 22 §:n 5 momentin mukaisesti kohdennettuun määrään edellyttäen, että huomioon otettavat työntekijät ja huomioon otettava aineellinen omaisuus sijaitsevat omistavien konserniyksiköiden lainkäyttöalueella; ja

2) jos läpivirtaava yksikkö on konsernin ylin emoyksikkö, huomioitavat henkilöstömenot ja aineellinen omaisuus, jotka sijaitsevat samalla lainkäyttöalueella, kohdennetaan sille vähennettynä suhteessa tuloon, joka rajataan 7 luvun 1 §:n mukaisesti läpivirtaavan yksikön määritellyn tuloksen laskennan ulkopuolelle. Vähennettävä määrä vastaa konsernin ylimmän emoyksikön huomioon otettavien henkilöstömenojen ja aineellisen omaisuuden määrää sisältäen 1 kohdan mukaisesti sille kohdennetun määrän kerrottuna konsernin ylimmän emoyksikön määritellyn tuloksen ja tästä 7 luvun 1 §:n 1 momentin perusteella tehtävän vähennyksen suhteella.

Muut kuin 1 momentissa tarkoitetut läpivirtaavan yksikön huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus rajataan substanssiperusteista vähennystä koskevan laskennan ulkopuolelle.

7 c §

**Vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää
soveltavan konsernin ylimmän emoyksikön
substanssiperusteinen vähennys**

Henkilöstömenojen vähennyserään ei sisällytetä vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavan konsernin ylimmän

emoyksikön määritellystä tulosta 7 luvun 4 §:n 1 momentin perusteella vähennettävään määrään kohdistuvaa osaa huomioon otettavista henkilöstömenoista. Huomioimatta jätettävä määrä vastaa konsernin ylimmän emoyksikön huomioon otettavien henkilöstömenojen määrää kerrottuna konsernin ylimmän emoyksikön määritellyn tuloksen ja tästä 7 luvun 4 §:n 1 momentin perusteella tehtävän vähennyksen suhteella.

Aineellisen omaisuuden vähennyserään ei sisällytetä vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavan konsernin ylimmän emoyksikön määritellystä tulosta 7 luvun 4 §:n 1 momentin perusteella vähennettyyn määrään suhteellisesti kohdistuvaa osaa huomioon otettavasta aineellisesta omaisuudesta. Huomioimatta jätettävä määrä vastaa konsernin ylimmän emoyksikön huomioon otettavan aineellisen omaisuuden määrää kerrottuna konsernin ylimmän emoyksikön määritellyn tuloksen ja tästä 7 luvun 4 §:n 1 momentin perusteella tehtävän vähennyksen suhteella.

Vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavalla lainkäyttöalueella sijaitsevien muiden konserniyksiköiden huomioon otettavia henkilöstömenoja ja huomioon otettavaa aineellista omaisuutta vähennetään 1 ja 2 momentin mukaisesti suhteessa niiden määritellystä tuloksesta 7 luvun 7 §:n perusteella tehtyyn vähennykseen.

7 d §

Rajat ylittävä aineellinen omaisuus ja rajat ylittävät henkilöstömenot

Sen estämättä mitä 7 §:n 3 momentissa säädetään, usealla lainkäyttöalueella työskentelevien työntekijöiden ja riippumattomien toimeksisaajien osalta konserniyksikkö on oikeutettu koko henkilöstömenojen vähennyserään, mikäli työntekijä tai riippumaton toimeksisaaja työskentelee yli 50 prosenttisesti konserniyksikön lainkäyttöalueella. Mikäli työntekijä tai riippumaton toimeksisaaja työskentelee enintään 50 prosenttisesti

konserniyksikön lainkäyttöalueella, konserniyksikkö on oikeutettu siihen suhteelliseen osuuteen henkilöstömenojen vähennyserästä, joka vastaa työntekijän tai riippumattoman toimeksisaajan lainkäyttöalueella käyttämää työaikaa.

Sen estämättä mitä 7 §:n 5 momentissa säädetään, usealla lainkäyttöalueella sijaitsevan aineellisen omaisuuden osalta konserniyksikkö on oikeutettu koko aineellisen omaisuuden vähennyserään, mikäli aineellinen omaisuus sijaitsee konserniyksikön lainkäyttöalueella yli 50 prosenttia kyseisenä ajanjaksona. Mikäli aineellinen omaisuus sijaitsee konserniyksikön lainkäyttöalueella enintään 50 prosenttia kyseisenä ajanjaksona, konserniyksikkö on oikeutettu siihen suhteelliseen osuuteen aineellisen omaisuuden vähennyserästä, jona omaisuus sijaitsi konserniyksikön lainkäyttöalueella.

7 e §

**Vuokratun omaisuuden
substanssiperusteinen vähennys**

Sen estämättä mitä 7 §:n 5 momentissa säädetään, käyttöleasingin osalta vuokranantaja voi huomioda varojen kirjanpitoarvosta osan huomioon otettavaa aineellista omaisuutta laskettaessa, mikäli omaisuus sijaitsee vuokranantajan lainkäyttöalueella. Huomioitava arvo lasketaan vähentämällä vuokranantajan varojen tilikauden alun ja lopun kirjanpitoarvon keskiarvosta vuokranottajan käyttöoikeuden tilikauden alun ja lopun kirjanpitoarvon keskiarvo.

Samalla lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden välisen rahoitusleasingin ja käyttöleasingin osalta huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvo määritetään konserniyksiköiden välisen leasingia koskevien liiketoimien poistamista koskevien oikaisujen jälkeen.

Mikäli vuokranantaja vuokraa olennaisen osan huomioon otettavasta aineellisesta omaisuudesta vuokranottajalle ja pitää

loppuosan omaisuudesta omassa käytössään, on omaisuuden kirjanpitoarvo jaettava vuokranantajan ja vuokranottajan käyttöjen välillä.

8 §

Tilikauden ylimääräinen täydennysvero

Konserniyksikköä, jolle kohdennetaan tämän pykälän ja 5 §:n mukaisesti ylimääräistä täydennysveroa, kohdellaan 2 lukua sovellettaessa aliverotettuna konserniyksikkönä.

Jos tilikauden ylimääräistä täydennysveroa on suoritettava 4 luvun 5 §:n 1 momentin johdosta, kunkin lainkäyttöalueella sijaitsevan konserniyksikön määriteltynä tuloksena 2 luvun 6 §:n 2 momenttia sovellettaessa pidetään määrää, joka saadaan jakamalla kyseisen konserniyksikön osuus tässä momentissa tarkoitettua tilikauden ylimääräisestä täydennysverosta vähimmäisverokannalla. Poiketen siitä, mitä edellä pykälässä säädetään, konserniyksikön osuus tilikauden ylimääräisestä täydennysverosta lasketaan tätä momenttia sovellettaessa kertomalla konserniyksikön tilikauden määritelty tulos tai tappio vähimmäisverokannalla ja vähentämällä näin saadusta tulosta konserniyksikön tilikauden huomioitavat verot.

8 §

Tilikauden ylimääräinen täydennysvero

Konserniyksikköä, jolle kohdennetaan tämän pykälän ja 5 §:n mukaisesti ylimääräistä täydennysveroa, kohdellaan 2 lukua sovellettaessa *matalasti verotettuna* konserniyksikkönä.

Jos tilikauden ylimääräistä täydennysveroa on suoritettava 4 luvun 5 §:n 1 momentin johdosta, kunkin lainkäyttöalueella sijaitsevan konserniyksikön määriteltynä tuloksena 2 luvun 6 §:n 2 momenttia sovellettaessa pidetään määrää, joka saadaan jakamalla kyseisen konserniyksikön osuus tässä momentissa tarkoitettua tilikauden ylimääräisestä täydennysverosta vähimmäisverokannalla. Poiketen siitä, mitä edellä pykälässä säädetään, konserniyksikön osuus tilikauden ylimääräisestä täydennysverosta lasketaan tätä momenttia sovellettaessa kertomalla konserniyksikön tilikauden määritelty tulos tai tappio vähimmäisverokannalla ja vähentämällä näin saadusta tulosta konserniyksikön tilikauden *oikaistut* huomioitavat verot.

6 luku

**Yritysten uudelleenjärjestelyä ja
holdingrakenteita koskevat
erityissäännökset**

4 §

Substanssiperusteinen vähennys siirtovuonna

6 luku

**Yritysten uudelleenjärjestelyä ja
holdingrakenteita koskevat
erityissäännökset**

4 §

Substanssiperusteinen vähennys siirtovuonna

Voimassa oleva laki

Laskettaessa kohdeyksikön huomioon otettavia henkilöstömenoja 5 luvun 7 §:n mukaisesti otetaan huomioon vain ne menot, jotka sisältyvät konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätökseen.

Kohdeyksikön 5 luvun 7 §:n mukaisesti laskettua huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvoa oikaistaan suhteellisesti vastaamaan sitä ajanjaksoa, jona kohdeyksikkö oli monikansallisen konsernin tai suuren kotimaisen konsernin jäsen.

15 §

Moniemoisia konserneja koskevat erinäiset säännökset

Moniemoisen konsernin konserniyksiköiden on sovellettava aliverotettujen voittojen sääntöä siten kuin 2 luvun 8–11 §:ssä säädetään ottaen huomioon kaikkien moniemoiseen konserniin kuuluvien aliverotettujen konserniyksiköiden täydennysverot.

7 luku

Yhdenkertaista verotusta ja voitonjaon verotusta koskevat järjestelmät

1 §

Läpivirtaavan ylimmän emoyksikön määriteltä tulos

Konsernin ylimmän emoyksikön, joka on läpivirtaava emoyksikkö, määritellystä tuloksesta vähennetään läpivirtaavan yksikön omistussuuden haltijalle kuuluva määritellyn tuloksen määrä, mikäli:

1) omistussuuden haltijaa verotetaan tällaisesta tulosta vähintään vähimmäisverokannalla kaudelta, joka päättyy 12 kuukauden kuluessa kyseisen kauden päättymisestä, tai voidaan kohtuudella olettaa, että konsernin ylimmän emoyksikön

Ehdotus

Laskettaessa kohdeyksikön huomioon otettavia henkilöstömenoja *huomioidaan vain ne menot*, jotka sisältyvät konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätökseen.

Kohdeyksikön huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvoa oikaistaan suhteellisesti vastaamaan sitä ajanjaksoa, jona kohdeyksikkö oli monikansallisen konsernin tai suuren kotimaisen konsernin jäsen.

15 §

Moniemoisia konserneja koskevat erinäiset säännökset

Moniemoisen konsernin konserniyksiköiden on sovellettava aliverotettujen voittojen sääntöä siten kuin 2 luvun 8–11 §:ssä säädetään ottaen huomioon kaikkien moniemoiseen konserniin kuuluvien *matalasti verotettujen* konserniyksiköiden täydennysverot.

7 luku

Yhdenkertaista verotusta ja voitonjaon verotusta koskevat järjestelmät

1 §

Läpivirtaavan ylimmän emoyksikön määriteltä tulos

Konsernin ylimmän emoyksikön, joka on läpivirtaava emoyksikkö, määritellystä tuloksesta vähennetään läpivirtaavan yksikön omistussuuden haltijalle kuuluva määritellyn tuloksen määrä, mikäli:

1) omistussuuden haltijaa verotetaan tällaisesta tulosta vähintään vähimmäisverokannalla kaudelta, joka päättyy 12 kuukauden kuluessa kyseisen *tilikauden* päättymisestä, tai voidaan kohtuudella olettaa, että konsernin ylimmän

Voimassa oleva laki

Ehdotus

ja omistusosuuden haltijan suorittamien oikaistujen huomioitavien verojen ja omistusosuuden haltijan suorittamien verojen yhteenlaskettu määrä 12 kuukauden kuluessa kauden päättymisestä on vähintään yhtä suuri kuin tulo kerrottuna vähimmäisverokannalla;

emoyksikön ja omistusosuuden haltijan suorittamien oikaistujen huomioitavien verojen ja omistusosuuden haltijan suorittamien verojen yhteenlaskettu määrä 12 kuukauden kuluessa *tilikauden* päättymisestä on vähintään yhtä suuri kuin tulo kerrottuna vähimmäisverokannalla;

12 §

12 §

Sijoitusyksikön täydennysveron laskeminen

Sijoitusyksikön täydennysveron laskeminen

Sijoitusyksikön substanssiperusteinen vähennys määritetään 5 luvun 7 §:n 1–11 ja 13 momentin mukaisesti huomioimalla vain sijoitusyksikön huomioon otettavien työntekijöiden huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus.

Sijoitusyksikön substanssiperusteinen vähennys määritetään huomioimalla vain sijoitusyksikön huomioon otettavien työntekijöiden huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus.

9 luku

9 luku

Erinäiset säännökset

Erinäiset säännökset

3 §

3 §

Ilmoitusvelvollisuutta koskeva siirtymävuoden pidennys

Ilmoitusvelvollisuutta koskeva siirtymävuoden pidennys

Sen estämättä, mitä 8 luvun 10 §:ssä säädetään, täydennysveron tietoilmoitus, täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskeva ilmoitus ja täydennysveroilmoitus on tehtävä Verohallinnolle viimeistään 18 kuukauden kuluttua sen raportoitavan tilikauden viimeisestä päivästä, joka on 1 §:ssä tarkoitettu siirtymävuosi.

Sen estämättä, mitä 8 luvun 10 §:ssä säädetään, täydennysveron tietoilmoitus, täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskeva ilmoitus ja täydennysveroilmoitus on tehtävä Verohallinnolle viimeistään 18 kuukauden kuluttua sen raportoitavan tilikauden viimeisestä päivästä, joka on *ensimmäinen* 1 §:ssä tarkoitettu siirtymävuosi.

4 §

Veronkorotusta koskeva siirtymäkauden erityissäännös

(kumotaan)

Poiketen siitä mitä 8 luvun 15 §:ssä säädetään, veronkorotusta ei määrätä siirtymäkaudella, jos konserniyksikkö on huolellisesti pyrkinyt ottamaan selvää sääntöjen sisällöstä ja noudattamaan niitä hyvässä uskossa.

Tässä pykälässä siirtymäkaudella tarkoitetaan tilikausia, jotka alkavat 31 päivänä joulukuuta 2026 tai sitä ennen ja päättyvät viimeistään 30 päivänä kesäkuuta 2028.

5 §

Verotuksen maakohtaista raportointia koskeva siirtymäkauden olettamäsäännös

(kumotaan)

Siirtymäkauden aikana lainkäyttöalueen tilikauden täydennysvero katsotaan nolllaksi, mikäli:

1) konsernin kokonaistuotot lainkäyttöalueella alittavat 10 000 000 euroa ja tulos tai tappio ennen tuloveroja on vähemmän kuin 1 000 000 euroa tilikauden ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla;

2) konsernilla on yksinkertaistettu tosiasiallinen veroaste, joka on yhtä suuri tai suurempi kuin siirtymäkauden veroaste kyseisellä lainkäyttöalueella kyseisenä tilikautena; tai

3) konsernin tulos tai tappio ennen tuloveroja kyseisellä lainkäyttöalueella on yhtä suuri tai pienempi kuin substanssiperusteinen vähennys verotuksen maakohtaisen raportin mukaisille konserniyksiköille kyseisellä lainkäyttöalueella minimiverosääntöjen mukaisesti laskettuna.

Tämän olettamäsäännön yhteydessä tarkoitetaan:

1) yksinkertaistetuilla huomioitavilla veroilla konsernin ehdot täyttävässä tilinpäätöksessä lainkäyttöalueen tuloverokulua, josta on vähennetty verot, jotka eivät ole huomioitavia veroja sekä verot, jotka liittyvät liiketoimen epävarmaan verokohteluun;

2) yksinkertaistetulla tosiasiallisella veroasteella lainkäyttöalueen

yksinkertaistettuja huomioitavia veroja jaettuna konsernin ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla esitetyllä tuloksella tai tappiolla ennen tuloveroja;

3) siirtymäkaudella kaikkia tilikausia, jotka alkavat 31 päivänä joulukuuta 2026 tai sitä ennen ja päättyvät viimeistään 30 päivänä kesäkuuta 2028;

4) siirtymäkauden veroasteella:

a) 15 prosenttia tilikausina, jotka alkavat vuosina 2023 ja 2024;

b) 16 prosenttia tilikausina, jotka alkavat vuonna 2025;

c) 17 prosenttia tilikausina, jotka alkavat vuonna 2026;

5) ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla verotuksen maakohtaista raporttia, joka perustuu ehdot täyttävään tilinpäätökseen;

6) kokonaistuotolla ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla olevia konsernin lainkäyttöalueen kokonaistuottoja;

7) tuloksella tai tappiolla ennen tuloveroja ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla olevaa konsernin tulosta tai tappiota ennen tuloveroja;

8) ehdot täyttävällä tilinpäätöksellä:

a) 3 luvun 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua konserniyksikön kirjanpidon tulosta tai tappiota;

b) konserniyksikön erillistilinpäätöstä, jos se on laadittu joko hyväksyttävän tai hyväksytyn tilinpäätösstandardin mukaisesti ja tilinpäätökseen sisältyvää tietoa ylläpidetään kyseisen tilinpäätösstandardin perusteella ja se on luotettavaa;

c) sellaisen konserniyksikön osalta, jota ei sisällytetä konsernitilinpäätökseen pelkästään koko- tai olennaisuussyistä, konserniyksikön kirjanpitoa, jota käytetään konsernin verotuksen maakohtaisen raportin laadinnassa.

6 §

Siirtymäkauden olettamasaännöksen soveltaminen yhteisyrityksiin ja eräisiin ylimpiin emoyksiköihin

(kumotaan)

Edellä 5 §:ssä säädettyä verotuksen maakohtaista raportointia koskevaa siirtymäkauden olettamasääntöä sovelletaan yhteisyrityksiin ja näiden tytäryhtiöihin kuin ne olisivat erillisen konsernin konserniyksiköitä, paitsi määriteltä tulos tai tappio ja kokonaistulot raportoidaan ehdot täyttävällä tilinpäätöksellä.

Mikäli konsernin ylin emoyksikkö on läpivirtaava yksikkö, 5 §:ssä säädettyä ei sovelleta konsernin ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueella, ellei emoyksikön omistus kuulu kokonaisuudessaan 7 luvun 1 §:n 1–3 kohdassa tarkoitetuille henkilöille.

Ellei 2 momentista muuta johdu, mikäli ylin emoyksikkö on läpivirtaava yksikkö tai siihen sovelletaan 7 luvun 5 §:ssä tarkoitettua vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää, emoyksikön tulos tai tappio ennen tuloveroja ja muita vastaavia vähennetään siltä osin kuin se kohdistetaan tai jaetaan ehdot täyttävien henkilöiden omistusosuuksien perusteella.

7 §

Siirtymäkauden olettamasäännöksen soveltaminen sijoitusyksiköihin ja niiden omistajiin

(kumotaan)

Jos sijoitusyksikkö sijaitsee verotuksen maakohtaisen raportin mukaisella lainkäyttöalueella:

1) sijoitusyksikön on tehtävä erillinen minimiverolaskenta 7 luvun 11–15 §:n mukaisesti, ellei 2 momentista muuta johdu;

2) sijoitusyksikön tai sen osakkaiden lainkäyttöalueella voidaan edelleen soveltaa 5 §:n siirtymäkauden järjestelyä; ja

3) sijoitusyksikön tulos tai tappio ennen tuloveroja ja kokonaistuotto ja kaikki niihin mahdollisesti liittyvät verot huomioidaan vain lainkäyttöalueilla, jolla sen suorat omistavat konserniyksiköt sijaitsevat, niiden omistusosuuksien suhteessa.

Sijoitusyksikön ei tarvitse tehdä erillistä minimiverolaskentaa, jos se ei ole tehnyt 7 luvun 13 tai 14 §:n mukaisia valintoja ja kaikki sen osakkeenomistajat sijaitsevat sijoitusyksikön lainkäyttöalueella.

Tässä pykälässä sijoitusyksiköstä säädettyä sovelletaan myös vakuutustoiminnan sijoitusyksikköön.

8 §

Siirtymäkauden olettasäännöksen
realisoitumattoman käyvän arvon
nettotappiota koskeva erityissäännös

(kumotaan)

Realisoitumatonta käyvän arvon nettotappiota ei huomioida tuloksessa tai tappiossa ennen tuloveroja, jos tappio ylittää 50 000 000 euroa kyseisellä lainkäyttöalueella.

Realisoitumattomalla käyvän arvon nettotappiolla tarkoitetaan kaikkien tappioiden yhteissummaa, vähennettynä mahdollisilla omistusosuuksien käyvän arvon muutoksista johtuvilla voitoilla lukuun ottamatta pienomistuksia.

9 §

Poikkeukset verotuksen maakohtaista raportointia koskevaan siirtymäkauden olettasäännökseen

(kumotaan)

Seuraavat konserniyksiköt, konsernit ja lainkäyttöalueet jäävät 5 §:ssä säädetyn siirtymäkauden olettasäännön ulkopuolelle:

- 1) sijaintipaikaton konserniyksikkö;
- 2) moniemoinen konserni, jos ehdot täyttävä verotuksen maakohtainen raportti ei sisällä yhdistettyjen konsernien tietoja;
- 3) lainkäyttöalueet, joiden konserniyksiköihin sovelletaan 7 luvun 8 §:n ehdot täyttävää voitonjaon verotukseen perustuvaa verojärjestelmää koskevaa valintaa; ja
- 4) lainkäyttöalueet, jotka eivät ole hyötyneet 5 §:n siirtymäkauden järjestelystä aikaisempaa tilikautena, jona konserniin on sovellettu minimiverosääntöjä, ellei konsernilla ollut ainuttakaan konserniyksikköä kyseisellä lainkäyttöalueella aikaisempaa tilikautena.

10 §

*Kotimaista täydennysveroa koskeva
olettamasaännös*

Ilmoittavan konserniyksikön valinnasta lainkäyttöalueen tilikauden täydennysveron katsotaan olevan nolla, jos lainkäyttöalueelle lasketaan ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero ylimmän emoyksikön hyväksyttävän tilinpäätösstandardin tai kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti.

10 §

*Kotimaista täydennysveroa koskeva
olettamasaännös*

Ilmoittavan konserniyksikön valinnasta lainkäyttöalueen tilikauden täydennysvero katsotaan nollaksi niiden yksiköiden osalta, joille lasketaan kyseisen lainkäyttöalueen ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero, joka on OECD:n ja G20 -maiden osallistavan kehyksen erityisessä vertaisarviossa katsottu oikeuttavan kotimaista täydennysveroa koskevaan olettamasaännökseen vetoamiseen. Olettamasaännöstä ei sovelleta yksikköön, joka ei ole lainkäyttöalueen kotimaisen täydennysveron piirissä, tai joka on kiistänyt velvollisuutensa suorittaa täydennysveroa muutoin kuin kotimaisen täydennysverosaännöksen takia.

11 §

***Epäolennaisen konserniyksikön
yksinkertaistettujen laskelmien
olettamasaännös***

Ilmoittava konserniyksikkö voi tehdä valinnan, jonka voimassa ollessa epäolennaisen konserniyksikön määritelty tulos tai tappio, määritelty tuotto ja oikaistut huomioitavat verot lasketaan käyttämällä 4 momentin yksinkertaistettuja laskelmia. Näin laskettua tulosta, tappiota, tuottoja ja veroja käytetään arvioitaessa 2 momentin edellytysten täyttymistä. Kutakin valinnan piirissä olevaa yksikköä kohdellaan kuin se olisi lainkäyttöalueensa ainoa konserniyksikkö. Valinta on 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta.

Lainkäyttöalueen tilikauden täydennysvero katsotaan nollaksi, mikäli lainkäyttöalueen:

1) määritelty tulos yksinkertaistettua tulon laskentaa käyttäen on yhtä suuri tai pienempi kuin lainkäyttöalueen substanssiperusteisen vähennyksen määrä;

2) keskimääräinen määritelty tuotto yksinkertaistettua tulon laskentaa käyttäen on alle 10 miljoonaa euroa ja keskimääräinen määritelty tulos on alle 1 miljoonaa euroa tai tappiolla; tai

3) tosiasiallinen veroaste yksinkertaistettua tulon ja veron laskentaa käyttäen on vähintään 15 prosenttia.

Tämän olettamasäännöksen yhteydessä tarkoitetaan:

1) **epäolennaisella konserniyksiköllä** 1 luvun 6 §:n 1 momentissa tarkoitettua yksikköä, joka on jätetty yhdistelemättä pelkästään koon tai epäolennaisuuden vuoksi, sekä vastaavasti yhdistelemättä jätettyä kiinteää toimipaikkaa, edellyttäen että:

a) konsernitilinpäätös on 1 luvun 9 §:n 1 tai 3 kohdassa kuvattu tilinpäätös;

b) konsernitilinpäätös on tilintarkastettu; ja

c) mikäli yksikön kokonaistuotot ylittävät 50 miljoonaa euroa, verotuksen maakohtaisen raportin täyttämiseen käytetty tilinpäätös on laadittu hyväksyttävän tilinpäätösstandardin tai hyväksytyn tilinpäätösstandardin mukaisesti;

2) **verotuksen maakohtaista raportointia koskevalla sääntelyllä** ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueen verotuksen maakohtaista raportointia koskevaa sääntelyä tai vastaavaa sijaisemoyksikön lainkäyttöalueen sääntelyä, jos verotuksen maakohtaista raporttia ei ole annettu ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueella. Jos ylimmän emoyksikön lainkäyttöalue ei sovelleta verotuksen maakohtaista raportointia, eikä konserni ole antanut verotuksen maakohtaista raporttia yhdellekään lainkäyttöalueelle, verotuksen maakohtaista raportointia koskevalla sääntelyllä tarkoitetaan OECD:n julkaisemaa verotuksen maakohtaista raportointia koskevaa ohjeistusta.

Edellä 2 momentissa tarkoitettujen olettamasäännösten edellytysten täyttymistä arvioidaan soveltaen seuraavia laskentasääntöjä:

1) **yksinkertaistettu määritellyn tuloksen laskenta ja yksinkertaistettu määritellyn tuoton laskenta**, joissa epäolennaisen konserniyksikön määritellyksi tulokseksi ja

määritellyksi tuotoksi katsotaan yksikön kokonaistuotot, siten kuin se on laskettu verotuksen maakohtaista raportointia koskevan sääntelyn mukaan, sekä:

2) **yksinkertaistettu oikaistujen huomioitavien verojen laskenta**, jossa epäolennaisen konserniyksikön oikaistuiksi huomioitaviksi veroiksi katsotaan verotuksen maakohtaista raportointia koskevan sääntelyn mukaisesti laskettua tilikauden verojen kertymää.

10 luku

Voimaantulo ja siirtymäsäännökset

4 §

Veronkorotusta koskeva siirtymäkauden erityissäännös

Poiketen siitä mitä 8 luvun 15 §:ssä säädetään, veronkorotusta ei määrätä siirtymäkaudella, jos konserniyksikkö on huolellisesti pyrkinyt ottamaan selvää sääntöjen sisällöstä ja noudattamaan niitä hyvässä uskossa.

Tässä pykälässä siirtymäkaudella tarkoitetaan tilikausia, jotka alkavat 31 päivänä joulukuuta 2026 tai sitä ennen ja päättyvät viimeistään 30 päivänä kesäkuuta 2028.

5 §

Verotuksen maakohtaista raportointia koskeva siirtymäkauden olettasäännös

Ilmoittavan konserniyksikön valinnasta lainkäyttöalueen tilikauden täydennysvero katsotaan siirtymäkauden aikana nolllaksi, mikäli:

1) konsernin kokonaistuotot lainkäyttöalueella alittavat 10 000 000 euroa ja tulos tai tappio ennen tuloveroja on vähemmän kuin 1 000 000 euroa tilikauden ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla;

2) konsernin yksinkertaistettu tosiasiallinen veroaste on yhtä suuri tai suurempi kuin siirtymäkauden veroaste kyseisellä lainkäyttöalueella kyseisenä tilikautena; tai

3) konsernin tulos tai tappio ennen tuloveroja kyseisellä lainkäyttöalueella on yhtä suuri tai pienempi kuin substanssiperusteinen vähennys verotuksen maakohtaisen raportin mukaisille konserniyksiköille kyseisellä lainkäyttöalueella minimiverosääntöjen mukaisesti laskettuna.

Lainkäyttöalueen täydennysvero katsotaan tämän pykälän mukaan nollaksi myös, vaikka konserni ei ole velvollinen antamaan verotuksen maakohtaista raporttia, jos konserni täyttää täydennysveron tietoilmoituksen tätä olettamasäännöstä koskevan osion ehdot täyttävän tilinpäätöksen tiedoilla, jotka se olisi raportoinut lainkäyttöalueen maakohtaisella raportilla, jos konserni olisi ollut velvollinen antamaan maakohtaisen raportin, ja 1 momentin edellytykset muuten täyttyvät.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu valinta on 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta.

6 §

Verotuksen maakohtaista raportointia koskevaan siirtymäkauden olettamasäännökseen liittyvät määritelmät

Verotuksen maakohtaiseen raportointiin perustuvaan olettamasäännökseen sovelletaan jäljempänä tässä pykälässä annettuja määritelmiä.

Yksinkertaistetuilla huomioitavilla veroilla tarkoitetaan konsernin ehdot täyttävässä tilinpäätöksessä lainkäyttöalueen tuloverokulua, josta on vähennetty verot, jotka eivät ole huomioitavia veroja sekä verot, jotka liittyvät liiketoimen epävarmaan verokohteluun. Kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueen tuloverokulu kiinteän toimipaikan tulosta huomioidaan yksinomaan kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueella.

Yksinkertaistetulla tosiasiallisella veroasteella tarkoitetaan lainkäyttöalueen

yksinkertaistettuja huomioitavia veroja jaettuna konsernin ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla esitetyllä tuloksella tai tappiolla ennen tuloveroja.

Siirtymäkaudella tarkoitetaan kaikkia tilikausia, jotka alkavat 31 päivänä joulukuuta 2026 tai sitä ennen ja päättyvät viimeistään 30 päivänä kesäkuuta 2028.

Siirtymäkauden veroasteella tarkoitetaan:

1) 15 prosenttia tilikausina, jotka alkavat vuosina 2023 ja 2024;

2) 16 prosenttia tilikausina, jotka alkavat vuonna 2025; ja

3) 17 prosenttia tilikausina, jotka alkavat vuonna 2026.

Ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla tarkoitetaan verotuksen maakohtaista raporttia, joka perustuu ehdot täyttävään tilinpäätökseen. Jos verotuksen maakohtainen raportti sisältää eriä, joiden kirjanpidollinen ja verotuksellinen kohtelu eroavat toisistaan, 5 §:n 1 momentin ehtojen täyttymistä arvioitaessa käytetään lukuja, jotka vastaavat niiden käsittelyä ehdot täyttävässä tilinpäätöksessä.

Kokonaistuotolla tarkoitetaan ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla olevia konsernin lainkäyttöalueen kokonaistuottoja.

Tuloksella tai tappiolla ennen tuloveroja tarkoitetaan ehdot täyttävällä verotuksen maakohtaisella raportilla olevaa konsernin tulosta tai tappiota ennen tuloveroja.

7 §

Ehdot täyttävä tilinpäätös siirtymäkauden olettamasaännöksen yhteydessä

Ehdot täyttävällä tilinpäätöksellä tarkoitetaan:

1) konsernin ylimmän emoyksikön konsolidoidun tilinpäätöksen laatimisessa käytettyjä konserniyksikön tilinpäätöstietoja;

2) konserniyksikön erillistilinpäätöstä, jos se on laadittu joko hyväksyttävän tai hyväksytyn tilinpäätösstandardin mukaisesti

ja tilinpäätökseen sisältyvää tietoa ylläpidetään kyseisen tilinpäätösstandardin perusteella ja se on luotettava; tai

3) sellaisen konserniyksikön osalta, jota ei sisällytetä konsernitilinpäätökseen pelkästään koko- tai olennaisuussyistä, konserniyksikön kirjanpitoa, jota käytetään konsernin verotuksen maakohtaisen raportin laadinnassa.

Kiinteän toimipaikan osalta ehdot täyttävällä tilinpäätöksellä tarkoitetaan sen omaa ehdot täyttävää tilinpäätöstä, jos sellainen on olemassa. Jos tällaista tilinpäätöstä ei ole olemassa, kiinteän toimipaikan osuus pääyksikön kokonaistuotoista ja tuloksesta ennen veroja määritetään tilinpäätöksestä, jonka pääyksikkö laatii taloudellista raportointia, lainsäädäntöä, verotusta tai sisäistä valvontaa varten. Jos tällaisessa tilinpäätöksessä kiinteän toimipaikan tappio kuuluu kiinteälle toimipaikalle itselleen, tätä vastaava oikaisu on tehtävä pääliikkeen tulokseen ennen veroja.

Sovellettaessa 1 momenttia, samalla lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden olettamasaännön laskentaa koskevien tilinpäätöstietojen on tultava johdonmukaisesti samasta joko 1 tai 2 kohdan mukaisesta lähteestä, pois lukien konserniyksiköt, jotka ovat kiinteitä toimipaikkoja tai 3 kohdassa tarkoitettuja yksiköitä.

8 §

**Yrityskaupasta syntyneet erät ehdot
täyttävässä tilinpäätöksessä**

Jos konsolidoidun tilinpäätöksen perusteena käytettäviin konserniyksikön tilinpäätöstietoihin tai konserniyksikön erillistilinpäätökseen sisältyy sellaisia konsernikirjanpidon eriä, jotka ovat syntyneet yrityskaupan seurauksena varojen arvostamisesta käypään arvoon ja jotka on kohdistettu konserniyksikölle, konserniyksikön tilinpäätöstietoja tai erillistilinpäätöstä ei katsota 7 §:ssä

tarkoitetuksi ehdot täyttäväksi tilinpäätökseksi.

Edellä 1 momentista poiketen kyseisessä momentissa kuvattuja eriä sisältävät konserniyksikön tilinpäätöstiedot tai erillistilinpäätös voidaan kuitenkin katsoa ehdot täyttäväksi tilinpäätökseksi, jos konserni ei ole 31 joulukuuta 2022 jälkeen alkaneilta tilikausilta jättänyt sellaista verotuksen maakohtaista raporttia joka on perustunut kirjanpitoon tai erillistilinpäätökseen, joihin ei olisi sisällynyt 1 momentissa tarkoitettuja eriä, paitsi jos konserniyksikön on tullut sisällyttää mainitut erät lainsäädännön tai vastaavan sääntelyn edellyttämänä. Lisäksi konsernin on tullut tehdä jäljempänä 3 momentissa tarkoitettu oikaisu.

Konserniyksikön tulokseen tai tappioon ennen tuloveroja lisätään siitä vähennetyt erät, jotka liittyvät liikearvon arvonalentumiseen, jos liikearvo liittyy 30 marraskuuta 2021 jälkeen tehtyyn liiketoimeen:

1) edellä 5 §:n 1 momentin 3 kohdan soveltamiseksi; ja

2) edellä 5 §:n 1 momentin 2 kohdan soveltamiseksi, mikäli liikearvon arvonalentumiseen liittyvä laskennallisen veron muutos ei sisälly ehdot täyttävään tilinpäätökseen.

9 §

Siirtymäkauden olettamasaännöksen soveltaminen yhteisyrityksiin ja eräisiin ylimpiin emoyksiköihin

Edellä 5 §:ssä säädettyä verotuksen maakohtaista raportointia koskevaa siirtymäkauden olettamasaäntöä sovelletaan yhteisyrityksiin ja näiden tytäryhtiöihin kuin ne olisivat erillisen konsernin konserniyksiköitä, paitsi määritelty tulos tai tappio ja kokonaistulot raportoidaan ehdot täyttävällä tilinpäätöksellä.

Mikäli konsernin ylin emoyksikkö on läpivirtaava yksikkö, 5 §:ssä säädettyä ei sovelleta konsernin ylimmän emoyksikön

lainkäyttöalueella, ellei emoyksikön omistus kuulu kokonaisuudessaan 7 luvun 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitetuille henkilöille.

Ellei 2 momentista muuta johdu, mikäli ylin emoyksikkö on läpivirtaava yksikkö tai siihen sovelletaan 7 luvun 5 §:ssä tarkoitettua vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää, emoyksikön tulos tai tappio ennen tuloveroja ja muita vastaavia veroja vähennetään siltä osin kuin se kohdistetaan tai jaetaan ehdot täyttävien henkilöiden omistuosuuksien perusteella.

10 §

Siirtymäkauden olettamäsäännöksen soveltaminen sijoitusyksiköihin ja niiden omistajiin

Jos sijoitusyksikkö sijaitsee verotuksen maakohtaisen raportin mukaisella lainkäyttöalueella:

1) sijoitusyksikön on tehtävä erillinen minimiverolaskenta 7 luvun 11–15 §:n mukaisesti, ellei 2 momentista muuta johdu;

2) sijoitusyksikön tai sen osakkaiden lainkäyttöalueella voidaan edelleen soveltaa 5 §:n siirtymäkauden järjestelyä; ja

3) sijoitusyksikön tulos tai tappio ennen tuloveroja ja kokonaistuotto ja kaikki niihin mahdollisesti liittyvät verot huomioidaan vain lainkäyttöalueilla, jolla sen suorat omistavat konserniyksiköt sijaitsevat, niiden omistuosuuksien suhteessa.

Sijoitusyksikön ei tarvitse tehdä erillistä minimiverolaskentaa, jos se ei ole tehnyt 7 luvun 13 tai 14 §:n mukaisia valintoja ja kaikki sen osakkeenomistajat sijaitsevat sijoitusyksikön lainkäyttöalueella.

Tässä pykälässä sijoitusyksiköstä säädettyä sovelletaan myös vakuutustoiminnan sijoitusyksikköön.

11 §

**Siirtymäkauden olettamasäännöksen
realisoitumattoman käyvän arvon
nettotappiota koskeva erityissäännös**

Realisoitumatonta käyvän arvon nettotappiota ei huomioida tuloksessa tai tappiossa ennen tuloveroja, jos tappio ylittää 50 000 000 euroa kyseisellä lainkäyttöalueella.

Realisoitumattomalla käyvän arvon nettotappiolla tarkoitetaan kaikkien tappioiden yhteissummaa, vähennettynä mahdollisilla omistussuosuuksien käyvän arvon muutoksista johtuvilla voitoilla lukuun ottamatta pienomistuksia.

12 §

**Poikkeukset verotuksen maakohtaista
raportointia koskevaan siirtymäkauden
olettamasäännökseen**

Seuraavat konserniyksiköt, konsernit ja lainkäyttöalueet jäävät 5 §:ssä säädetyn siirtymäkauden olettamasäännön ulkopuolelle:

- 1) sijaintipaikaton konserniyksikkö;
- 2) moniemoinen konserni, jos ehdot täyttävä verotuksen maakohtainen raportti ei sisällä yhdistettyjen konsernien tietoja;
- 3) lainkäyttöalueet, joiden konserniyksiköihin sovelletaan 7 luvun 8 §:n ehdot täyttävää voitonjaon verotukseen perustuvaa verojärjestelmää koskevaa valintaa; ja
- 4) lainkäyttöalueet, jotka eivät ole hyötäneet 5 §:n siirtymäkauden järjestelystä aikaisempaan tilikautena, jona konserniin on sovellettu minimiverosääntöjä, ellei konsernilla ollut ainuttakaan konserniyksikköä kyseisellä lainkäyttöalueella aikaisempaan tilikautena.

13 §

**Eräiden arbitraatiojärjestelyjen vaikutus
verotuksen maakohtaista raportointia
koskevaan siirtymäkauden
olettamäsäännökseen**

Arvioitaessa ovatko 5 §:n soveltamisedellytykset täyttyneet lainkäyttöalueen osalta, lainkäyttöalueen tulosta ja tappiota ennen tuloveroja, sekä tuloverokulua on oikaistava siltä osin kun niihin on vaikuttanut jokin 14–16 §:ssä tarkoitettu arbitraatiojärjestely, jos jokin näistä järjestelyistä on toteutettu 18 päivänä joulukuuta 2023 tai sen jälkeen.

Järjestely katsotaan toteutetuksi 18 päivänä joulukuuta 2023 jälkeen, jos aiempaa järjestelyä on muutettu, se on siirretty, sen kirjanpitoa on muutettu, tai siitä johtuviin oikeuksiin tai velvoitteisiin liittyviä suorituksia on muutettu 18 päivänä joulukuuta 2023 jälkeen.

14 §

**Epäsymmetrisen vähennyksen tuottava
järjestely**

Epäsymmetrisen vähennyksen tuottavalla järjestelyllä tarkoitetaan järjestelyä, jossa konserniyksikkö suoraan tai epäsuorasti antaa lainan tai tekee muun sijoituksen toiseen konserniyksikköön siten, että tälle toiselle yksikölle aiheutuu tilinpäätöksessä kulu tai tappio ja:

1) lainan tai sijoituksen antaneen yksikön tilinpäätökseen ei synny kulua tai tappiota vastaavaa tuottoa; tai

2) lainan tai sijoituksen antaneelle yksikölle ei voida olettaa syntyvän toiselle yksikölle syntynyttä kulua tai tappiota vastaavaa veronalaista tuloa.

Epäsymmetrisen vähennyksen tuottavana järjestelynä ei kuitenkaan pidetä järjestelyä siltä osin kuin siihen liittyvä kulu tai tappio syntyy pelkästään 3 luvun 12 §:ssä tarkoitettuun ensisijaiseen lisäpääomaan liittyen.

15 §

Kaksoisvähennyksen tuottava järjestely

Kaksoisvähennyksen tuottavalla järjestelyllä tarkoitetaan järjestelyä, jonka tuloksena kulu tai tappio, joka sisältyy konserniyksikön tilinpäätökseen:

1) sisältyy myös toisen konserniyksikön tilinpäätökseen; tai

2) synnyttää toisella lainkäyttöalueella sijaitsevalle konserniyksikölle vastaavan suuruisen vähennyksen, joka vaikuttaa yksikön verotettavan tulon määräytymiseen.

Järjestelyä ei pidetä kaksoisvähennyksen aiheuttavana järjestelynä siltä osin kuin kahdesti sisällytettyä kulua vastaa tulonlisäys, joka sisältyy kummankin osapuolena olevan konserniyksikön tilinpäätökseen.

Verovähennyksen aiheuttanutta järjestelyä ei pidetä kaksoisvähennyksen aiheuttavana järjestelynä siltä osin kuin siihen liittyvää kulua vastaa tulonlisäys, joka sisältyy sekä kulun kirjanneen konserniyksikön tilinpäätökseen, että verovähennyksen vaatineen konserniyksikön verotettavaan tuloon.

16 §

Kahdesti kirjatun verokulun tuottava järjestely

Kahdesti kirjatun verokulun tuottavalla järjestelyllä tarkoitetaan järjestelyä, jonka seurauksena useampi kuin yksi konserniyksikkö sisällyttää saman verokulun tai sen osan joko oikaistuihin huomioitaviin veroihinsa tai yksinkertaistetun tosiasiallisen veroasteen laskelmaansa soveltaessaan verotuksen maakohtaiseen raporttiin perustuvaa siirtymäkauden

olettamasaännöstä, paitsi jos järjestely samalla johtaa veronalaisen tulon sisällyttämiseen kaikkien verokulun sisällyttäneiden konserniyksiköiden tilinpäätöksiin.

Järjestely ei ole kahdesti kirjatun verokulun tuottava järjestely, jos verokulun sisällyttäminen tilinpäätökseen aiheutuu yksinomaan sen vuoksi, että yksinkertaistetun tosiasiallisen veroasteen laskeminen ei edellytä verokulun oikaisua siltä osin, kun kyse on kulusta, joka tulisi muutoin siirtää toiselle yksikölle oikaistujen huomiotavien verojen laskelmaa varten.

17 §

Oikaisun tekeminen olettamasaännöksen pohjana olevaan maakohtaiseen raporttiin

Edellä 13 pykälässä tarkoitettu oikaisu tehdään 14 ja 15 §:ssä tarkoitetun järjestelyn osalta siten, että järjestelystä johtunut vähennys tai tappio lisätään tulokseen ennen veroja ja 16 §:ssä tarkoitetun järjestelyn osalta siten, että verokulu, joka on syntynyt järjestelyn tuloksena, poistetaan tarkasteltavana olevan lainkäyttöalueen tuloverokulusta.

Siltä osin kuin kyse on 15 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetusta järjestelystä ja kaikki siihen liittyvän kulun tai tappion tilinpäätökseensä sisällyttävät konserniyksiköt sijaitsevat samalla tarkasteltavana olevalla lainkäyttöalueella, oikaisua ei tarvitse tehdä yhden kulun tai tappion sisällyttäneen konserniyksikön osalta.

18 §

Maakohtaiseen raporttiin liittyviä arbitraatiojärjestelyjä koskevia erityisiä sääntöjä

Sovellettaessa 13–18 §:ää, konserniyksiköllä tarkoitetaan myös yksikköä, jota kohdellaan minimiverotuksessa konserniyksikkönä. Tällaisia yksiköitä ovat

yhteisyritys ja yksikkö, joka laatii itsenäisen tilinpäätöksen, joka huomioidaan väliaikaista maakohtaisen raportoinnin poikkeusta varten riippumatta siitä, ovatko yksiköt samalla tarkasteltavalla lainkäyttöalueella.

Konserniyksikön tilinpäätöksellä tarkoitetaan 3 luvun 1 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettua tilinpäätöstä tai tämän luvun 7 §:ssä tarkoitettua ehdot täyttävää tilinpäätöstä, jos yksikköön sovelletaan verotuksen maakohtaiseen raporttiin perustuvaa siirtymäkauden olettamasäännöstä.

Konserniyksiköllä ei ole tässä pykälässä tarkoitettua vastaavaa lisäystä verotettavaan tuloonsa, jos:

1) verotettavan tulon lisäystä vastaa veroa vähentävä erä, kuten tappiontasaus tai käyttämätön vähennyskelpoinen aiempien vuosien korkokulu, joista on tehty alaskirjaus, tai alaskirjaus olisi tehty, jos kirjaukselpoisuutta olisi arvioitu ilman, että konserniyksikkö olisi voinut käyttää veroa vähentävää erää jonkin 14–16 §:ssä tarkoitetun järjestelyn takia, jos järjestelyyn on ryhdytty 18 päivänä joulukuuta 2023 jälkeen; tai

2) suoritus, josta seuraa maksajalle kulu tai tappio, aiheuttaa myös toiselle, samalla lainkäyttöalueella sijaitsevalle konserniyksikölle verovähennyskelpoisen kulun tai tappion, eikä verovähennyskelpoinen kulu tai tappio sisälly lainkäyttöalueen tulokseen tai tappioon ennen veroja.

Menon tai tappion ei katsota sisältyvän verotuksessa läpinäkyvän yksikön tilinpäätökseen siltä osin kuin se sisältyy sen omistavien konserniyksiköiden tilinpäätökseen.

19 §

Aliverotettujen voittojen sääntöä koskeva siirtymäkauden olettamasäännös

Ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueelle laskettu aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvä täydennysvero katsotaan

siirtymäkauden aikana jokaisen tilikauden osalta nollaksi, mikäli lainkäyttöalueen sovellettava yhteisövero on vähintään 20 prosenttia.

Tässä pykälässä **siirtymäkaudella** tarkoitetaan tilikausia, jotka kestävät korkeintaan 12 kuukautta ja alkavat 31 joulukuuta 2025 tai sitä ennen ja päättyvät ennen 31 joulukuuta 2026.

20 §

**Väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmään
perustuvien verojen väliaikaiset
kohdentamissäännöt**

Väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmään perustuva väliyhteisövero kohdennetaan 4 luvun 18 §:n 1 momentin mukaisesti omistavalta konserniyksiköltä väliyhteisölle kertomalla kohdistettavan väliyhteisöveron määrä suhdeluvulla, joka saadaan jakamalla 2 momentissa tarkoitettu väliyhteisön allokaatioavain kaikkien väliyhteisöjen allokaatioavaimien yhteismäärällä.

Väliyhteisön allokaatioavain lasketaan vähentämällä väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmän sovellettavasta verokannasta lainkäyttöalueen täydennysveroprosentti ja kertomalla summa omistavan konserniyksikön tulon määrällä.

Tässä laissa tarkoitetaan:

1) **väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmällä** järjestelmää, jossa kaikkien omistavan konserniyksikön väliyhteisöjen tulot, tappiot ja hyvitetävät verot lasketaan yhteen ja jonka 2 kohdassa tarkoitettu verokanta on alle vähimmäisverokannan. Väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmänä ei pidetä verojärjestelmää, joka huomioi järjestelmän kotimaan tulot. Väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmä voi kuitenkin huomioida omistavan konserniyksikön tappiot väliyhteisöveroa laskettaessa;

2) **väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmään perustuvalla väliyhteisöverolla** omistavalle konserniyksikölle väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmästä kertyvää veroa;

3) **väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmän sovellettavalla verokannalla** verotason kynnysarvoa, jonka alittavat tulot huomioidaan väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää sovellettaessa;

4) **omistavan konserniyksikön tulon määrällä** kyseisen konserniyksikön omistussuuteen perustuvaa osuutta väliyhteisön tulosta.

Väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää koskeva erityiskohdentaminen on määräaikainen ja koskee tilikausia, jotka alkavat 31. joulukuuta 2025 tai sitä ennen ja päättyvät viimeistään 30. kesäkuuta 2027.

21 §

Lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää sovellettaessa

Väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää sovellettaessa tosiasiallinen veroaste lasketaan 5 luvun 1 §:n mukaan lainkäyttöalueella sijaitseville yksiköille huomioimatta väliyhteisötuloon kohdistuvia huomioitavia veroja. Mikäli tosiasiallinen veroaste tai sovellettava veroaste vastaa vähimmäisveroastetta tai ylittää sen, väliyhteisön allokaatioavain on nolla.

Mikäli konserni laskee 5 luvun 1 ja 6 §:n mukaisesti tosiasiallisen veroasteen erikseen usealle eri yksikköryhmälle, väliyhteisön allokaatioavain lasketaan käyttämällä kyseiseen yksikköryhmään sovellettavaa tosiasiallista veroastetta.

Mikäli konserni ei laske lainkäyttöalueelle tosiasiallista veroastetta 5 luvun 1 §:n mukaisesti, konserni laskee väliyhteisön allokaatioavaimen lainkäyttöalueella sijaitseville konserniyksiköille, yhteisyrityksille ja näiden tytäryksiköille 1 momentin sijasta käyttämällä vaihtoehtoista tosiasiallista veroastetta seuraavasti:

1) mikäli konserni soveltaa verotuksen maakohtaista raportointia koskevaa siirtymäkauden olettasäännöstä käytetään yksinkertaistettua tosiasiallista veroastetta;

2) mikäli konserni soveltaa kotimaista täydennysveroa koskevaa olettamasaännöstä, tosiasiallinen veroaste lasketaan jakamalla kotimaisen täydennysveron olettamasaännöksen tosiasiallisen veroasteen laskemisessa käytettyjen verojen ja kyseisellä lainkäyttöalueella tilikauden osalta maksettujen ehdot täyttävien kotimaisten täydennysverojen summa lainkäyttöalueen ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron laskemisessa käytettävällä tulon määrällä;

3) muiden lainkäyttöalueiden osalta konserni käyttää verotuksen maakohtaista raportointia koskevan siirtymäkauden olettamasaännöksen yksinkertaistettua tosiasiallista veroastetta laskemalla sen ehdot täyttävällä tilinpäätöksellä ennen tuloveroja olevan tuloksen tai tappion perusteella.

Mikäli konserni laskee lainkäyttöalueelle useita yksinkertaistettuja tosiasiallisia veroasteita tai ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron tosiasiallisia veroasteita, väliyhteisön allokatioavain lasketaan käyttämällä sen yksikköryhmän tosiasiallista veroastetta, johon kyseinen konserniyksikkö kuuluu.

22 §

Minimiverosääntöjen ulkopuolinen yksikkö osana väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää

Mikäli konserniyksikköön sovelletaan väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää, johon sisältyy tuloa yksiköstä, jossa sillä on suora tai epäsuora omistuosuus, mutta joka ei ole konserniyksikkö, yhteisyritys tai yhteisyrityksen tytäryksikkö, osa väliyhteisöverosta kohdistetaan tällaiselle yksikölle sen varmistamiseksi, että väliyhteisövero poistetaan asianmukaisesti konserniyksiköiden, yhteisyritysten sekä yhteisyritysten tytäryksiköiden oikaistuista huomioitavista veroista.

Jokainen 1 momentissa tarkoitettu yksikkö laskee väliyhteisön allokatioavaimen 21 §:n mukaisesti yksikköryhmälle, jonka kokonaistulon määrä lainkäyttöalueella on

Voimassa oleva laki

Ehdotus

suurin ja sisällyttää väliyhteisön allokatioavaimen kaikkien väliyhteisöjen allokatioavaimien yhteismäärään.

Mikäli 1 momentin mukainen yksikkö sijaitsee lainkäyttöalueella, jossa konserni ei laske tosiasiallista veroastetta 5 luvun 1 §:n tai vaihtoehtoista tosiasiallista veroastetta 21 §:n 3 ja 4 momentin perusteella, lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste kaikille tällaisille yksiköille lasketaan käyttäen kaikkien niiden yksiköiden tilinpäätöksillä olevia tuloja ja veroja, joiden osalta konserniyksikköön sovelletaan väliyhteisöjen yhteisverotusjärjestelmää.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran
1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin.