

Hallituksen esitys eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523 monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa. Esityksessä ehdotetaan, että direktiivi pannaan täytäntöön säätämällä direktiivissä tarkoitettusta konsernien minimiverotuksesta erillisessä kansallisessa suurten konsernien vähimmäisverosta annettavassa laissa.

Direktiivi pohjautuu OECD:n niin kutsuttuun pilari 2 -sääntelyyn, jonka tavoitteena on, että konserneja verotettaisiin vähintään minimitason mukaisesti riippumatta siitä, missä valtioissa toimintaa harjoitetaan. Minimiverotaso arvioitaisiin valtiokohtaisesti ja tosiasiallisen verotason tulisi olla vähintään 15 prosenttia. Mikäli tosiasiallinen verotaso olisi alle 15 prosenttia, uudella sääntelyllä toteutettaisiin verotus 15 prosentin tasoon asti.

Minimiverotus toteutettaisiin direktiivin II luvussa kuvattujen kahden erillisen verotussäännön avulla, mutta tosiasiallinen verotaso määritettäisiin samalla tavalla molempia sääntöjä varten.

Pääasiallisesti sovellettava sääntö olisi niin sanottu tuloksilukemissääntö, jota sovellettaisiin lähtökohtaisesti konsernin ylimmän emoyksikön sijaintivaltiossa. Tuloksilukemissääntö olisi konserninsisäisiin omistussuhteisiin perustuva verotuksen kohdistamissääntö. Säännön mukaan konsernin ylimmän emon tulisi maksaa täydennysveroa, jos suoraan tai välillisesti omistetun konserniyksikön efektiivinen eli tosiasiallinen verotaso alittaa sovitun minimitason. Toissijainen verotason laskentaan käytettävä sääntö olisi aliverotettujen voittojen sääntö.

Esityksessä ehdotetaan, että Suomessa otettaisiin käyttöön direktiivin mahdollistama kotimainen täydennysvero. Kotimainen täydennysvero olisi tarkoitus laskea pääosin samalla tavalla kuin tuloksilukemissäännön kautta maksuun pantavat verot. Kotimainen täydennysvero kohdistuisi samoihin konserneihin kuin edellä mainitut verotussäännöt, minkä lisäksi verokannaksi ehdotetaan samaa 15 prosenttia.

Tuloksilukemissäännön perusteella tai erikseen kotimaisena täydennysverona kannettavat verot olisivat Suomen nykyiseen verojärjestelmään verrattuina täysin uudenlaisia veroja, joiden tarkoitus on varmistaa konsernin ylijäämävoiton vähimmäisverotaso. Esityksessä ehdotetaan, että direktiivin sääntelyyn perustuva täydennysvero muodostaisi uuden itsenäisen verolajinsa, joka suoritetaan valtiolle.

Suurten konsernien vähimmäisverosta annettava laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2024. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 31.12.2023 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin. Lisäksi veronkantolakiin tehtäisiin täydennysveron edellyttämä soveltamisalan täsmennys ja täydennysveron perintätoimista luopumista koskeva lisäys sekä ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annettuun lakiin ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron hyvittämistä koskeva täsmennys. Muutokset on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2024.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
PERUSTELUT	4
1 Asian tausta ja valmistelu	4
1.1 Tausta	4
1.2 Valmistelu	5
2 EU-säädöksen tavoitteet ja pääasiallinen sisältö.....	6
2.1 Tavoite	6
2.2 Direktiivin kohde ja soveltamisala.....	7
2.3 Minimiverotuksen toteuttavat verotussäännöt ja niiden soveltamisjärjestys	9
2.4 Tosiasiallisen verotason ja täydennysveron määrittäminen	11
2.5 Eräitä muita kysymyksiä.....	16
2.6 Hallinnolliset säännökset ja sanktiot.....	16
2.7 Siirtymäsäännökset	17
2.8 Kolmansien maiden sääntely ja delegoidut säädökset	18
2.9 Täytäntöönpanon määräaika	18
2.10 Yhteenveto direktiivin kansallisesta liikkumavarasta	19
3 Nykytila ja sen arviointi.....	20
4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset	21
4.1 Keskeiset ehdotukset.....	21
4.1.1 Direktiivin täytäntöönpano ja suhde OECD-materiaaliin	21
4.1.2 Keskeiset ehdotukset, joihin liittyy kansallista liikkumavaraa	22
4.1.3 Muut keskeiset ehdotukset	25
4.2 Pääasialliset vaikutukset.....	26
5 Muut toteuttamisvaihtoehdot	29
5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset.....	29
5.2 Muiden jäsenvaltioiden suunnittelemat tai toteuttamat keinot.....	31
6 Lausuntopalaute.....	31
7 Säännöskohtaiset perustelut.....	33
7.1 Laki suurten konsernien vähimmäisverosta	33
7.2 Veronkantolaki	118
7.3 Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta.....	118
8 Lakia alemman asteinen sääntely	119
9 Voimaantulo	119
10 Toimeenpano ja seuranta	119
11 Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys	119
11.1 Valtion verosta säätäminen	119
11.2 Seuraamusmaksut.....	121
11.3 Esitys Ahvenanmaan maakunnan itsehallinnon kannalta	122
11.4 Johtopäätökset	124
LAKIEHDOTUKSET	125
1. Laki suurten konsernien vähimmäisverosta	125
2. Laki veronkantolain 1 ja 45 §:n muuttamisesta	190
3. Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 6 §:n muuttamisesta.....	191
LIITE	192

RINNAKKAISTEKSTIT	192
2. Laki veronkantolain 1 ja 45 §:n muuttamisesta	192
3. Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 6 §:n muuttamisesta.....	194

PERUSTELUT

1 Asian tausta ja valmistelu

1.1 Tausta

Esityksen valmisteluun on johtanut täytäntöönpanoa edellyttävä EU-säädös. Neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523 monikansallisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa, jäljempänä *direktiivi*, annettiin 14.12.2022.

Direktiivin taustalla on OECD:ssä käynnistetty kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishanke. Uudistamishankkeen ensimmäinen sääntelykokonaisuus koskee verotusoikeuden uudelleen allokointia valtioiden kesken (niin sanottu pilari 1) ja toinen globaalia minimiverotusta (niin sanottu pilari 2). Direktiivissä on kyse eräiden jälkimmäiseen kokonaisuuteen eli globaaliin minimiverotukseen sisältyvien sääntöjen täytäntöönpanemisesta EU-alueella.

OECD:ssä hanketta on käsitelty niin sanotussa Inclusive Framework -puitteessa eli OECD:n 38 varsinaisen jäsenen lisäksi noin 100 muun valtion kesken. Heinäkuussa 2021 yli 130 valtiota liittyi kannanottoon, joka sisälsi uudistuksen päälinjat molempien pilarien osalta. Jäljellä olevista keskeisistä kysymyksistä keskusteltiin 8.10.2021 ja asiassa julkaistiin päivitetty kannanotto. Heinäkuussa 2023 Inclusive Framework -jäseniä oli 143, joista 139 on liittynyt päivitettyyn kannanottoon. EU-jäsenvaltiot liittyivät kannanottoon lukuun ottamatta Kyprosta, joka ei ole mukana Inclusive Framework -kokoonpanossa. Kypros kuitenkin ilmoitti erikseen tukemansa hanketta. Kannanoton mukaan valtioiden ei ole pakko implementoida minimiverotusta koskevaa kansalliseen lainsäädäntöön vietäväksi tarkoitettua sääntelyä, mutta mikäli ne niin tekevät, valtiot sitoutuvat tältä osin noudattamaan Inclusive Framework -puitteessa sovittuja yhteisiä käytäntöjä (niin sanottu Common Approach).

Valtiovarainministeriö on 12.5.2021 antanut valtiovarainvaliokunnalle selvityksen OECD:n kansainvälisen tuloverotuksen uudistamishankkeesta (O 18/2021 vp).

OECD:n Inclusive Framework -puitteessa hyväksyttiin 14.12.2021 mallisäännöt, joiden on tarkoitus edesauttaa globaalia minimiverotusta koskevan sääntelyn kansallista täytäntöönpanoa eri valtioissa. Erityisesti kansainvälisissä yhteyksissä säännöistä käytetään myös nimitystä Global Anti-Base Erosion Model Rules (GloBE) -säännöt eli maailmanlaajuiset veropohjan rapautumisen estämistä koskevat mallisäännöt, jäljempänä *GloBE-mallisäännöt*¹. Maaliskuussa 2022 OECD:n Inclusive Framework hyväksyi GloBE-mallisääntöjä koskevan kommentaarin, jäljempänä *GloBE-kommentari*.² Lisäksi samassa yhteydessä julkaistiin GloBE-mallisääntöjä koskevia esimerkkejä, jäljempänä *GloBE-esimerkit*.³

GloBE-mallisäännöissä on Inclusive Framework -puitteessa annetun lokakuun 2021 kannanoton mukaisesti sovittu myös mahdollisuudesta antaa myöhempää tarkentavaa ohjeistusta (Ag-

¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>

² <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>

³ <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>

reed Administrative Guidance) mallisääntöjen soveltamisesta. Ohjeistusta on annettu niin sanotun GloBE:n täytäntöönpanokehyksen (GloBE Implementation Framework) työn yhteydessä ja syntyvää ohjeistusta julkaistaan osana GloBE-mallisääntöjen kommentaaria sen päivityksissä.

Täytäntöönpanokehyksessä kehitetään myös GloBE:n tietoilmoittamiseen ja tietojen vaihtamiseen liittyvät käytännöt, sekä lainkäyttöalueiden käyttöön ottamien minimiverojärjestelmien vertaisarviointiin- ja seurantaan liittyvä menetelmät ja prosessit (Peer Review Process, Ongoing Monitoring Process). Vertaisarvioinnin ja seurannan tuloksena lainkäyttöalueiden verotussäännöt, eli tuloksilukemissääntö, aliverotettujen voittojen sääntö, sekä kotimaiset täydennysverot, saavat tarvittavan hyväksynnän, minkä jälkeen niitä pidetään GloBE-mallisäännöissä tarkoitettuina ehdot täyttävinä sääntöinä (Qualified IIR, Qualified UTPR, Qualified QDMTT).

1.2 Valmistelu

EU-säädöksen valmistelu

Euroopan komissio teki 22.12.2021 ehdotuksen neuvoston direktiiviksi monikansallisten konsernien globaalin verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa. Ehdotus annettiin asiakirjassa COM(2021) 823 final⁴ ja se perustui Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 115 artiklaan. Ehdotukseen liittyi myös komission laatima muistio (SWD(2021) 580 final).⁵ Direktiiviehdotus perustui pääosin OECD:ssä valmisteltuihin GloBE-mallisääntöihin. EU:n primäärioikeudesta, erityisesti sijoittautumisvapaudesta, johtuen se sisälsi kuitenkin laajennuksen myös esimerkiksi puhtaasti kotimaisiin konserneihin. Komission direktiiviehdotukseen ei sisällynyt erillistä taloudellisten vaikutusten arviointia. Komissio järjesti ehdotuksesta julkisen kuulemiskierroksen ajalla 23.12.2021–6.4.2022.⁶

Valtiovarainministeriö järjesti direktiiviehdotuksesta kansallisen lausuntokierroksen 22.12.2021–10.1.2022. Lisäksi Ahvenanmaan maakunnan hallitukselta pyydettiin lausuntoa 5.1.–19.1.2022. Lausuntoja annettiin 21 ja lausuntoyhteenveto on julkaistu hankesivuilla.⁷

Valtioneuvosto antoi 10.2.2022 eduskunnalle U-kirjelmän ehdotuksesta neuvoston direktiiviksi konsernien globaalin verotuksen vähimmäistason varmistamisesta unionissa (U 10/2022 vp⁸). Valtiovarainvaliokunta antoi 8.3.2022 asiaa koskevan lausunnon (VaVL 2/2022 vp⁹) suurelle valiokunnalle. Lausunnossaan valtiovarainvaliokunta yhtyi asiassa valtioneuvoston kantaan lausunnossa esitettyjä näkökohtia painottaen. Suuri valiokunta hyväksyi eduskunnan kannan 15.3.2022 (SuVEK 25/2022 vp) yhtymällä erikoisvaliokunnan lausunnon mukaisesti valtioneuvoston kantaan. Asia oli esillä myös myöhemmissä suuren valiokunnan kokouksissa 1.4.2022, 20.5.2022 ja 15.6.2022.

Direktiiviehdotusta käsiteltiin alkuvuoden 2022 aikana useissa neuvoston välittömän verotuksen työryhmän kokouksissa. Neuvosto saavutti yleisnäkemyksen direktiiviehdotuksesta ja direktiivi annettiin 14.12.2022.

⁴ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52021PC0823>

⁵ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=SWD:2021:580:FIN>

⁶ https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13327-Minimum-level-of-taxation-for-large-multinational-groups_en

⁷ <https://vm.fi/hanke?tunnus=VM186:00/2021>

⁸ https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Kirjelma/Sivut/U_10+2022.aspx

⁹ https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Lausunto/Sivut/VaVL_2+2022.aspx

Hallituksen esityksen valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Esityksen valmistelun aikana edellä kuvattu OECD:n Inclusive Framework -kehyksen puitteissa toimivan täytäntöönpanokehyksen (Implementation Framework) työ on jatkunut tiiviinä. Täytäntöönpanokehyksessä on luotu GloBE-mallisääntöjä täydentävää ohjeistusta ja hallinnollista taakkaa vähentäviä olettamasaääntöjä (Safe Harbours), minkä lisäksi on työstetty GloBE:n tietoilmoittamista ja tietojen vaihtamisen perusteita. Implementation Frameworkin antaman uuden täydentävän ohjeistuksen myötä Euroopan komissio katsoi keväällä 2023 tarpeelliseksi aloittaa jäsenvaltioiden välisen säännöllisen koordinoitunutta uuden ohjeistuksen direktiivinmukaisuuden varmistamiseksi ja jäsenvaltioiden yhteisten tulkintojen saamiseksi. Komission direktiiviä koskevaa työryhmätyöskentelyä on jatkettu OECD:n täytäntöönpanokehyksen työn rinnalla läpi kevään ja kesän 2023.

Luonnos hallituksen esitykseksi on ollut lausunnolla 15.8.–8.9.2023. Lausuntoa pyydettiin esityksen kannalta keskeisiltä ministeriöiltä, viranomaisilta, etujärjestöiltä, yliopistojen edustajilta sekä muilta sidosryhmiltä, yhteensä 35 taholta. Hallituksen esityksen valmisteluasiakirjat ovat julkisessa palvelussa osoitteessa valtioneuvosto.fi/hankkeet tunnuksella VM036:00/2023.

2 EU-säädöksen tavoitteet ja pääasiallinen sisältö

2.1 Tavoite

Direktiivi pohjautuu OECD:n niin kutsuttuun pilari 2 -sääntelyyn, jonka tavoitteena on, että konserneja verotettaisiin vähintään minimitasoon mukaisesti riippumatta siitä, missä valtioissa toimintaa harjoitetaan. Minimiverotaso arvioidaan valtiokohtaisesti ja tosiasiallisen verotason tulee olla vähintään 15 prosenttia. Mikäli tosiasiallinen verotaso on alle 15 prosenttia, uudella sääntelyllä toteutetaan verotus 15 prosentin tasoon asti.¹⁰

Pilari 2 -sääntely on jatkoa OECD:ssä vuonna 2013 käynnistyneelle veropohjan rapautumista ja voiton siirtoa koskevalle hankkeelle (Base Erosion and Profit Shifting, niin kutsuttu BEPS-hanke). BEPS-hankkeeseen sisältyi 15 toimenpidettä ja se on johtanut verolainsäädännön muutoksiin myös Suomessa. Pilari 2:een liittyvä työ käynnistyi alun perin osana BEPS-hankkeessa alkanutta digitaalisen talouden verohaasteita koskevaa projektia (Addressing the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy). Sääntelyn tarkoituksena on torjua BEPS-hankkeen jälkeen vielä jäljelle jääneitä tuloveropohjan murenemiseen ja voittojen siirtoon liittyviä ongelmia¹¹ sekä asettaa tietyt rajat valtioiden väliselle liialliselle verokilpailulle¹².

Digitalouden haasteisiin liittyvästä taustastaan huolimatta Pilari 2 -sääntely koskee laajasti erilaisia toimijoita eikä vain digitaalista liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä. Osa sääntelystä muistuttaa monissa valtioissa jo sovellettavaa väliyhteisösääntelyä, jolla pyritään ehkäisemään verotettavan tulon siirtämistä matalan verotuksen valtioon perustettuun yhteisöön. Pilari 2 muistuttaa osin myös Yhdysvalloissa vuonna 2017 osana Tax Cuts and Jobs Act -verouudistusta käytönotettua Global Intangible Low Taxed Income (GILTI) -sääntelyä.

¹⁰ Direktiivin johdanto-osan kappale 12.

¹¹ Ks. vastaavasti myös direktiivin johdanto-osan kappale 2.

¹² Ks. vastaavasti myös direktiivin johdanto-osan kappale 11, jossa viitataan uudistuksen lainkäyttöaluiden välistä oikeudenmukaista verokilpailua koskeviin poliittisiin tavoitteisiin.

OECD:ssä pilari 2 -sääntely on muodostunut kahdesta toisiinsa kytkeytyvästä kansalliseen lainsäädäntöön vietäväksi tarkoitettusta säännöstä (niin sanotut GloBE-säännöt) sekä yhdestä verosopimuksia koskevasta säännöstä (niin sanottu veronalaisuuden vaatimusta koskeva sääntö, subject to tax rule). Direktiivi koskee näistä vain GloBE-sääntöjen täytäntöönpanoa EU:ssa. Komission direktiiviehdotuksessa on todettu, että pilari 2:n verosopimuksia koskevasta säännöstä ei tulla antamaan EU-tason aloitetta.

Direktiivin tarkoituksena on, että jäsenvaltiot panevat GloBE-mallisäännöt kansallisesti täytäntöön siten, että täytäntöönpano on yhtenäinen EU:n alueella ja huomioi unionin primäärioikeuden vaatimukset, erityisesti sijoittautumisvapauden toteutumisen. Tästä syystä direktiiviä sovelletaan myös puhtaasti kotimaisiin tilanteisiin: näin vältetään syrjinnän riski valtion rajat ylittävien ja kotimaisten tilanteiden välillä. Direktiivin tarkoitus on vastata sisällöltään mahdollisimman tarkasti GloBE-mallisääntöjä, jotta direktiivin implementoivien jäsenvaltioiden kansalliset minimiverosäännöt olisivat GloBE-mallisäännöissä tarkoitettuja ehdot täyttäviä sääntöjä.¹³

Direktiivin johdanto-osan kappaleen 24 mukaan pannessaan direktiiviä täytäntöön jäsenvaltioiden olisi hyödynnettävä esimerkkien tai tulkinnan lähteenä OECD:n GloBE-mallisääntöjä, sekä GloBE-kommentaarissa esitettyjä selityksiä ja esimerkkejä ja GloBE:n täytäntöönpanokehystä, sen Safe Harbour -säännöt mukaan luettuina, jotta voidaan varmistaa johdonmukainen soveltaminen kaikissa jäsenvaltioissa siltä osin kuin ne ovat yhdenmukaisia tämän direktiivin säännösten ja unionin oikeuden kanssa.

Direktiivi sisältää delegoidun säädöksen antamiseen valtuutuksen (artikla 52), jonka mukaan komissio arvioi kolmansien maiden minimiverolainsäädäntöä ja laatii listan niistä maista, joiden lainsäädäntöä voidaan pitää vertailukelpoisena direktiivissä tarkoitettuihin verotussääntöihin.

2.2 Direktiivin kohde ja soveltamisala

Direktiivin 1 artiklan mukaisesti direktiivi sisältää sääntelykokonaisuuden, jolla otettaisiin käyttöön suurten konsernien tosiasiallinen 15 prosentin minimiverotus EU:n alueella. Minimiverotus toteutetaan kahden erillisen verotussäännön perusteella siten, että tosiasiallinen verotaso nousee niin sanotun täydennysveron (top-up tax) myötä sovitulle minimitasolle. Minimitasoa arvioidaan valtiokohtaisesti. Lisäksi jäsenvaltioilla on mahdollisuus säätää erillisestä kansallisesta täydennysverosta.

Direktiivi on jäsenvaltioille pääsääntöisesti pakollinen, eli jäsenvaltioiden on 1 artiklan mukaisesti otettava tosiasiallinen minimiverotus käyttöön. Mikäli jäsenvaltion alueella olisi kuitenkin vain vähän direktiivin soveltamisalan piiriin kuuluvia toimijoita, direktiivin 50 artikla sisältää siirtymäsäännöksen, jonka nojalla sääntely on vapaaehtoista ensimmäisen kuuden tilikauden ajan.

Sääntely soveltuu 2 artiklan mukaan konserniyksiköihin, jotka sijaitsevat EU:n alueella ja ovat osa monikansallista konsernia tai suurta kotimaista konsernia, jos monikansallisen tai suuren kotimaisen konsernin sääntelyssä tarkoitettu kokonaisliikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa vähintään kahtena neljästä peräkkäisestä tilikaudesta. Direktiivin 4 artiklassa säädetään siitä, miten konserniyksikön sijaintipaikka määritellään.

¹³ Ks. myös direktiivin johdanto-osan kappale 6.

GloBE-mallisääntöissä sääntelyä sovelletaan ainoastaan monikansallisiin konserneihin (MNE Group).¹⁴ Direktiivi laajentaa kuitenkin soveltamisen myös puhtaasti kotimaisiin konserneihin, mikäli ne muutoin täyttävät direktiivin soveltumisen edellytykset. Tällä poikkeuksella GloBE-mallisääntöihin vältetään se, että kotimaisten ja rajat ylittävien tilanteiden välillä olisi syrjivää kohtelua.

Konsernilla tarkoitetaan 3 artiklan 3 kohdan mukaan ylintä emoyksikköä (ultimate parent entity, UPE) ja sen konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjä konserniyksiköitä (constituent entities), kuten tytäryhtiöitä. Direktiivin 3 artiklan 1 kohdan mukaan yksiköllä tarkoitetaan oikeudellista järjestelyä, joka laatii erillisen tilinpäätöksen, tai oikeushenkilöä. Konserniyksiköllä voidaan siten tarkoittaa myös esimerkiksi pääliikkeen kiinteää toimipaikkaa sekä yksikköä, jota ei kohdella erillisenä verovelvollisena, kuten yhtymää. Lisäksi tietyistä erityistilanteista, kuten pääomaosuusmenetelmällä konsernitilinpäätökseen yhdistellyistä yhteisyrityksistä, on omaa tarkentavaa sääntelyä direktiivin VI luvussa. Direktiivissä säännellään siitä, mitkä tilinpäätösstandardit voivat toimia laskennan lähtökohtana.

Sääntely koskee kaikkia konserneja toimialasta riippumatta. Minimiverotusta koskevien sääntöjen soveltamisalan ulkopuolelle rajataan direktiivin 2 artiklassa kuitenkin erikseen määritellyt julkisvallan yksiköt, kansainväliset järjestöt, voittoa tavoittelemattomat järjestöt ja eläkerahastot. Lisäksi eräät sijoitusrahastot ja kiinteistösijoitusyksiköt ovat vapautettuja, mikäli ne toimivat konsernin ylimpänä emoyksikkönä. Lisäksi sääntelyn ulkopuolelle rajataan kaikkien edellä mainittujen toimijoiden vähintään 95-prosenttisesti omistamia eräitä muita yksiköitä. Eläkerahaston määritelmä kattaa lisäksi eräät eläkerahaston sijoituksia hoitavat tai aputoimintoja harjoittavat yksiköt.

Edellä mainitut vapautetut yksiköt (excluded entities) eivät ole sääntelyssä tarkoitettuja konserniyksiköitä¹⁵ ja ovat siten minimiverotusta koskevien verotussääntöjen soveltamisalan ulkopuolella. Ne otetaan kuitenkin yleensä huomioon konsernin määritelmää ja 750 miljoonan euron kokonaisliikevaihtorajaa arvioitaessa. Esimerkiksi vapautetun yksikön määritelmän täyttävä eläkerahasto voi olla sääntelyn soveltamisalan piiriin kuuluvan konsernin ylin emoyksikkö, jolloin minimiverotus voi tulla sovellettavaksi konsernin muihin yksiköihin, mikäli ne eivät myös ole sääntelystä vapautettuja yksiköitä.¹⁶

Tosiasiallista verotasoa määriteltäessä sovelletaan lisäksi tiettyjä kaavamaisia poikkeuksia. Verotasoa määriteltäessä voidaan ensinnäkin verovelvollisen niin valitessa soveltaa niin sanottua substanssiperusteista poikkeusta tiettyyn tulon määrään asti. Lisäksi kansainvälisen meriliikenteen tulo ja siihen liittyvät verot on rajattu soveltamisalan ulkopuolelle siten, että niitä ei oteta huomioon määritettäessä konserniyksikön tosiasiallista verotasoa.

¹⁴ Ks. GloBE-mallisääntöjen artikla 1.1.1.

¹⁵ GloBE-mallisääntöjen artikla 1.3.3. Näin myös direktiivin johdanto-osan kappale 7, jonka mukaan direktiivin soveltamisalaan kuuluvia yksiköitä kutsutaan konserniyksiköiksi. Edelleen johdanto-osan mukaan tietyt yksiköt olisi jätettävä soveltamisalan ulkopuolelle niiden erityisen tarkoituksen ja aseman perusteella.

¹⁶ Ks. GloBE-kommentaarin luvun 1 kappale 39, jossa esimerkki konsernista, jonka kaikki yksiköt täyttävät vapautetun yksikön määritelmän. Tällaisessa tilanteessa koko konserni olisi GloBE-sääntöjen soveltamisalan ulkopuolella.

2.3 Minimiverotuksen toteuttavat verotussäännöt ja niiden soveltamisjärjestys

Yleistä

Minimiverotus toteutetaan direktiivin II luvussa kuvattujen kahden erillisen verotussäännön avulla, mutta tosiasiallinen verotaso määritetään samalla tavalla molempia sääntöjä varten direktiivin III luvun mukaisesti.

Pääasiallisesti sovellettava sääntö on niin sanottu tuloksilukemissääntö (income inclusion rule, IIR-sääntö), jota sovelletaan lähtökohtaisesti konsernin ylimmän emon sijaintivaltiossa. Tuloksilukemissääntö on konsernin sisäisiin omistussuhteisiin perustuva verotuksen kohdistamissääntö. Säännön mukaan konsernin ylimmän emon tulee maksaa täydennysveroa, jos suoraan tai välillisesti omistetun konserniyksikön efektiivinen eli tosiasiallinen verotaso (effective tax rate, ETR) alittaa sovitun minimitason.

Siltä osin kuin konsernin matalasti verotettujen yksiköiden verovajetta ei veroteta tuloksilukemissäännön nojalla, toissijaisesti soveltuu niin sanottu aliverotettujen voittojen sääntö (undertaxed profits rule, UTPR-sääntö). Tähän sääntöön sisältyy omat säännökset siitä, millä tavalla sen perusteella perittävä täydennysvero kohdistetaan konserniyksiköiden välillä.

Direktiivin verotussäännöt edellyttävät, että verovelvolliselle yksikölle kohdistetaan täydennysveroa, mikäli sääntöjen soveltamisedellytykset täyttyvät. Direktiivi ei kuitenkaan sisällä tarkempia säännöksiä siitä, millä mekanismilla täydennysvero kansallisesti käytännössä toteutetaan.

Mahdolliset kotimaiset täydennysverot (direktiivissä Qualified Domestic Top-up Tax, GloBE-mallisäännöissä Qualified Domestic Minimum Top-up Tax) voivat muuttaa verotussääntöjen soveltumista siten, että konserniyksiköiden täydennysvero kannetaan suoraan kotimaisena täydennysverona, minkä johdosta sitä ei kohdisteta verotettavaksi tuloksilukemis- tai aliverotettujen voittojen säännön perusteella. Ehdot täyttyvillä kotimaisilla täydennysveroilla on toisin sanoen etusija muihin sääntöihin nähden.

Tuloksilukemissääntö

Direktiivin 5 artiklan 1 kohta sisältää säännökset unionissa sijaitsevan konsernin ylimmän emoyksikön velvollisuudesta suorittaa täydennysveroa, mikäli sillä on sääntelyssä määritellyn tilikauden (fiscal year) aikana matalasti verotettu konserniyksikkö toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa valtiossa tai jos matalasti verotettu konserniyksikkö on sijaintipaikaton.

GloBE-mallisääntöjen mukaan tuloksilukemissääntö soveltuu lähtökohtaisesti ainoastaan rajat ylittävissä tilanteissa eli silloin, kun emoyksikkö ja matalasti verotettu tytäryksikkö sijaitsevat eri valtioissa.¹⁷ Direktiivissä soveltamisala on kuitenkin laajempi, jotta varmistettaisiin yhdenmukaisuus SEUT:n perusvapauksia koskevan sääntelyn kanssa. Direktiivin 5 artiklan 2 kohta edellyttää, että jäsenvaltioiden alueella sijaitsevat ylimmät emoyksiköt soveltavat tuloksilukemissääntöä myös suhteessa kotimaisiin konserniyksiköihin, mukaan lukien emoyksikköön itseensä, mikäli yksiköt ovat säännöissä tarkoitettulla tavalla matalasti verotettuja. Sääntöä sovelletaan sekä monikansallisen konsernin että suuren kotimaisen konsernin ylimpään emoyksikköön.

¹⁷ GloBE-mallisääntöjen artikla 2.1.6.

Tuloksilukemissääntöä sovelletaan siten pääsääntöisesti konsernin ylimmän emon sijaintivaltiossa ja se on ensisijainen suhteessa aliverotettujen voittojen sääntöön nähden. Sääntelykokonaisuuteen sisältyy omat säännöksensä esimerkiksi tilanteisiin, joissa konsernin ylin emoyksikkö ei sovelta tuloksilukemissääntöä sen takia, että se sijaitsee kolmannessa valtiossa, joka ei ole ottanut vastaavaa sääntöä käyttöön. Myös näissä tilanteissa direktiivi edellyttää, että soveltamisala koskee myös jäsenvaltion alueella sijaitsevia kotimaisia matalasti verotettuja yksiköitä.

Täydennysveron suorittamisvelvollisuus kohdennetaan emoyksikölle 9 artiklan sääntöjen mukaisesti perustuen emoyksikön omistusuuteen aliverotetun konserniyksikön määritellystä tuloksesta. Mahdollinen kahdenkertainen verotus poistetaan direktiivin 10 artiklan mukaisesti erillisellä mekanismilla, jossa alemman emoyksikön tuloksilukemissäännön perusteella maksama täydennysvero otetaan huomioon ylemmän emoyksikön tuloksilukemissäännön perusteella maksettavaa täydennysveroa määritettäessä.

Aliverotettujen voittojen sääntö

Direktiivin 12–14 artiklat sisältävät säännökset siitä, missä tilanteissa konsernin minimiverotus toteutetaan aliverotettujen voittojen säännön nojalla tuloksilukemissäännön sijaan. Tuloksilukemissäännön ensisijaisuudesta johtuen aliverotettujen voittojen sääntö voi tulla sovellettavaksi esimerkiksi silloin, kun konsernin ylin emoyksikkö sijaitsee valtiossa, joka ei ole ottanut käyttöön hyväksyttävää tuloksilukemissääntelyä.

Aliverotettujen voittojen säännön perusteella kannettava täydennysvero kohdistetaan direktiivin 14 artiklan perusteella erillisen allokatiokaavan nojalla konserniyksiköiden ja siten myös jäsenvaltioiden välille. Allokatiokaavassa on kaksi tekijää; työntekijöiden lukumäärä ja aineelliset hyödykkeet. Kummankin tekijän osuus on yhtä suuri eli 50 prosenttia.

Aliverotettujen voittojen sääntöä on direktiivin 56 artiklan mukaan sovellettava 31.12.2024 ja sen jälkeen alkavien tilikausien osalta eli vuotta myöhemmin kuin muuta tässä esityksessä ehdotettua sääntelyä. Direktiivin 50 artikla sisältää kuitenkin poikkeuksen, joka koskee jäsenvaltioita, joissa sijaitsee enintään 12 konsernin ylintä emoyksikköä. Nämä jäsenvaltiot voivat päättää olla soveltamatta tuloksilukemissääntöä ja aliverotettujen voittojen sääntöä 31.12.2023 seuraavien kuuden ensimmäisen vuoden aikana. Direktiivin 50 artiklan 2 kohdan mukaan muilla jäsenvaltioilla on velvollisuus varmistaa, että tällaisen konsernin konserniyksiköihin sovelletaan aliverotettujen voittojen sääntöä 31.12.2023 ja sen jälkeen alkavien tilikausien osalta.

Mahdollisuus kotimaiseen täydennysveroon

Direktiiviin sisältyy GloBE-mallisääntöjen tavoin mahdollisuus siihen, että jäsenvaltiot voivat periä myös kotimaista täydennysveroa (qualified domestic minimum top-up tax), mikäli verotaso jää jäsenvaltiossa sijaitsevan konserniyksikön kohdalla alle 15 prosentin tosiasiallisen tason. Kyse on direktiivin 11 artiklaan sisältyvästä valintamahdollisuudesta.

Mikäli jäsenvaltio päättää ottaa kotimaisen täydennysveron käyttöön, sitä on direktiivin 11 artiklan 1 kohdan nojalla sovellettava kaikkiin jäsenvaltion alueella sijaitseviin sääntelyn soveltamisalaan kuuluvan konsernin konserniyksiköihin. Kotimaista täydennysveroa määritettäessä konserniyksikön verotaso voidaan määrittää tietyin edellytyksin myös muun kuin konsernin

ylimmän emoyksikön käyttämän tilinpäätösstandardin perusteella. Tämä vastaa GloBE- mallisääntöjen kotimaisen täydennysveron määritelmää.¹⁸

Mikäli konserniyksikköön kohdistuu kotimaista täydennysveroa, jäsenvaltiossa sijaitsevan emoyksikön tulee direktiivin 11 artiklan 2 kohdan nojalla ottaa tämäkin vero huomioon arvioi-
dessaan omaa velvollisuuttaan maksaa direktiivin 27 artiklan mukaista täydennysveroa. Direk-
tiivin 11 artiklan 2 kohdassa säädetään kuitenkin lisäksi siitä, että mikäli kotimainen täydennys-
vero on laskettu konsernin ylimmän emoyksikön hyväksyttävän tilinpäätösstandardin tai kan-
sainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS-standardit tai IFRS-standardit sellaisina kuin EU on
ne hyväksynyt asetuksen (EY) N:o 1606/2002 nojalla) mukaisesti, kyseisessä jäsenvaltiossa si-
jaitsevan kyseisen monikansallisen konsernin tai suuren kotimaisen konsernin konserniyksiköi-
den osalta ei lasketa 27 artiklan mukaista täydennysveroa kyseiselle tilikaudelle.

Direktiivin 11 artiklan 3 kohdan mukaan, jos tilikauden ehdot täyttävää kotimaista täydennys-
veroa ei ole maksettu tilikautta seuraavien neljän tilikauden aikana, maksamaton kotimaisen
täydennysveron määrä on lisättävä 27 artiklan 3 kohdan mukaisesti laskettuun lainkäyttöalueen
täydennysveroon, eikä 1 kohdan nojalla valinnan tehnyt jäsenvaltio voi enää kantaa sitä.

Direktiivin 11 artiklan 4 kohdan mukaan jäsenvaltioiden, jotka päättävät soveltaa ehdot täyttä-
vää kotimaista täydennysveroa, on ilmoitettava tästä valinnasta komissiolle neljän kuukauden
kuluessa ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron käyttöön ottamista koskevien kansallisten
lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten antamisesta. Tämä valinta on voimassa kolme
vuotta eikä sitä voida peruuttaa kyseisellä ajanjaksolla. Kunkin kolmen vuoden jakson lopussa
valinta uusitaan ilman eri toimenpiteitä, jollei jäsenvaltio peruuta valintaansa. Valinnan peruut-
tamisesta on ilmoitettava komissiolle viimeistään neljä kuukautta ennen tämän kolmen vuoden
jakson päättymistä. Direktiivin johdanto-osan kappaleen 13 mukaan komissiolle on ilmoitettava
täydennysveron käyttöönotosta, jotta muiden jäsenvaltioiden veroviranomaiset ja kolmansien
maiden lainkäyttöalueet sekä monikansalliset konsernit saisivat riittävän varmuuden ehdot täyt-
tävän kotimaisen täydennysveron sovellettavuudesta kyseisen jäsenvaltion matalasti verotettui-
hin konserniyksiköihin.

2.4 Tosiasiallisen verotason ja täydennysveron määrittäminen

Yleistä

Direktiivissä ja GloBE-mallisäännöissä on kyse tosiasiallisen verotason eli efektiivisen veroas-
teen arvioinnista. Yleisesti ottaen yrityksen tosiasialliseen verotaseen vaikuttavat yrityksen kir-
janpidollinen tulos, siihen tai siitä verotusta varten tehtävien lisäysten (vähennyskelvottomat
kulut) ja vähennysten (verottomat tuotot) kautta syntyvä veropohja ja käytettävä verokanta, joi-
den tulona saadaan maksuun pantavan veron määrä. Tosiasiallinen veroaste on maksettavien
verojen ja kirjanpidollisen veroja edeltävän tuloksen suhde. Näin ollen pelkän nimellisen vä-
himmäisverokannan määrittäminen ei ole riittävää yhtiön verotuksen tosiasiallisen tason arvi-
oimisessa.

Direktiivin III luku sisältää hyvin yksityiskohtaiset säännöt siitä, millä tavalla tosiasiallisen ve-
rotason määrittelyssä käytettävä kirjanpidon tulos laskettaisiin kaikissa valtioissa. Direktiivissä

¹⁸ GloBE-mallisääntöjen artikla 10.1.

tästä käytetään ilmaisua 'määritelty tulos tai tappio'. Direktiivin IV luvussa säädetään yksityiskohtaisesti laskennassa huomioon otettavista veroista ja direktiivin V luvussa tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron laskennasta.

Laskelmat olisivat samat riippumatta sovellettavasta verotussäännöstä.

Määritelty tulos tai tappio

Direktiivissä tarkoitetun tosiasiallisen verotason laskeminen aloitetaan määrittelemällä ensin direktiivin III luvussa kuvattu oikaistu tulos tekemällä kirjanpidolliseen tulokseen luvussa kuvatut oikaistut (määritelty tulos tai tappio). Kunkin konserniyksikön määritellyn tuloksen tai tappion lähtökohta on direktiivin 15 artiklan mukaisesti tilikauden kirjanpidon tulos tai tappio, jota oikaistaan tiettyjen erien osalta. Verotaso määritetään laskentaa varten ensin yksikkökohtaisesti, joten määritellyn tuloksen tai tappion lähtökohtana ovat erillisyksikön omat luvut ennen konserniyksiköiden välisten liiketoimien poistamista. GloBE-kommentaarin luvun 3 kappaleessa 3 todetaan, että lähtökohta on siis tuloksen tai tappion viimeinen rivi ennen konsolidointivaiheen konserninsisäisten liiketoimien eliminointeja.

Laskennan pohjana käytettävä tilinpäätösstandardi määräytyy direktiivin 15 artiklan mukaisesti kuitenkin ylimmän emoyksikön konsolidoitua konsernitilinpäätöstä varten käyttämän standardin perusteella. Hyväksyttäviä tilinpäätösstandardeja ovat International Financial Reporting Standards (IFRS) -standardi ja sitä vastaavat erikseen määritellyt standardit, esimerkiksi kaikkien EU-jäsenvaltioiden kirjanpitosääntelyt ja Yhdysvaltain kirjanpitosstandardi (Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP). Lisäksi tietyin edellytyksin voidaan käyttää myös muita standardeja, joihin perustuvaa laskentaa oikaistaan tarvittaessa, mikäli tulos poikkeaa merkittävästi IFRS-standardiin perustuvasta laskennasta. Konsernin ylimmän emon käyttämää tilinpäätösstandardia tulee lähtökohtaisesti käyttää myös kaikkien konserniyksiköiden määriteltäessä tulosta tai -tappiota määritettäessä, mutta mahdollisuudesta käyttää eri standardia tietyissä tilanteissa on säädetty direktiivin 15 artiklan 2 kohdassa.

Tilinpäätöslaskennan tiettyjä eriä oikaistaan määriteltyä tulosta tai tappiota laskettaessa direktiivin 16 artiklan nojalla. Esimerkiksi direktiivissä määritellyt suorasijoitusosingot ja eräät luovutusvoitot ja -tappiot jätetään laskennan ulkopuolella, sillä vastaavat erät ovat tyypillisesti valtioiden kansallisen veropohjan ulkopuolella tai muutoin huojenuksen kohteena.¹⁹ Direktiivin 16 artiklan 2 kohdan mukaan oikaistavia eriä ovat muun muassa nettoverokulut, laskennan ulkopuolelle rajatut osingot ja luovutusvoitot tai -tappiot, epäsymmetriset valuuttakurssivoitot tai -tappiot, vähennyskelvottomiksi määritellyt kulut ja kertyneet eläkekulut. Direktiivin 16 artiklan 4 kohdan mukaan eri valtioissa sijaitsevien konserniyksiköiden välisten liiketoimien hinnoittelun tulee vastata markkinaehtoperiaatetta. Samoin kotimaisten konserniyksiköiden välillä varojen myynnistä tai muusta omaisuuden siirrosta johtuvan tappion tulee vastata markkinaehtoperiaatteen mukaisesti laskettua määrää. Direktiivin 16 artiklan 8 kohdan nojalla oikaistaan lisäksi esimerkiksi tiettyjä konserninsisäisiä rahoitusjärjestelyjä, mikäli ne johtavat tulonsiirtoihin tiettyjen matalasti ja korkeasti verotettujen konserniyksiköiden välillä. Direktiivin 16 artikla sisältää myös useita valinnaisia sääntöjä, joita konsernin ylin emo tai muu konserniyksikkö voi halutessaan ottaa käyttöön tietyksi määräajaksi. Tällaisia ovat esimerkiksi osakeperusteisiin kannustinjärjestelmiin, käyvän arvon laskentaan ja valtioiden sisäisiin konserniverotusjärjestelmiin liittyvät valinnaiset säännöt.

¹⁹ Ks. GloBE-kommentaarin luvun 3 kappaleet 35–36 osinkoihin liittyen.

Kuten edellä on todettu, kansainvälisen meriliikenteen tuloa ja tällaiseen tuloon liittyviä menoja ei oteta huomioon konserniyksikön määritellyssä tuloksessa tai tappiossa. Kansainvälisen meriliikenteen tulo ja siihen liittyvä täydentävä tulo määritellään direktiivin 17 artiklassa.

Tosiasiallista verotasoa arvioidaan valtiokohtaisesti (englanniksi niin sanottu jurisdictional blending). Tällainen valtiokohtainen tarkastelu edellyttää sääntöjä siitä, miten tulot ja verot allokoidaan eräissä rajat ylittävissä tilanteissa (esimerkiksi kiinteät toimipaikat ja verotuksessa läpivirtaavat yksiköt).²⁰ Direktiivin 18 artiklan nojalla kiinteälle toimipaikalle allokoidaan erikseen minimiverolaskentaa varten sille kuuluva tulo myös niissä tilanteissa, joissa kansallisessa verotuksessa kiinteän toimipaikan tulo luetaan osaksi pääliikkeen verotettavaa tuloa. Kiinteän toimipaikan tulos ja siitä kannetut verot sisältyvät siten vain kiinteän toimipaikan sijaintivaltion valtiokohtaiseen laskentaan ja ne poistetaan pääliikkeen sijaintivaltion laskennasta. Direktiivin 18 artiklan 4 kohdan mukaan kiinteän toimipaikan määriteltyä tulosta tai tappiota ei oteta huomioon pääliikkeen määriteltyä tulosta tai tappiota määritettäessä. Kiinteän toimipaikan määritelty tappio voidaan kuitenkin ottaa direktiivin 18 artiklan 5 kohdan perusteella tietyin edellytyksin huomioon pääliikkeen määritellyn tuloksen tai tappion laskennassa. Verojen allokoinnista säädetään direktiivin IV luvussa.

Verojen määrittäminen

Direktiivin IV luku sisältää säännökset siitä, kuinka tosiasiallisen verotason laskennassa huomioon otettavat verot määritellään ja lasketaan. Direktiivin 20 artiklan 1 kohtaan sisältyvä huomioitavien verojen määritelmä kattaa laajasti esimerkiksi tuloksen perusteella määrättävät verot. Saman artiklan 2 kohdan mukaan huomioitaviin veroihin ei kuulu esimerkiksi tuloksilukemissäännön perusteella määräytyvä täydennysvero.

Huomioon otettavat verot perustuvat direktiivin 21 artiklan 1 kohdan mukaisesti kirjanpidon tuloksen tai tappion perusteella kertyneeseen kauden verotettavaan tuloon perustuvaan verokulujen summaan, jota kuitenkin oikaistaan monilta osin. Esimerkiksi sellaiset verot, jotka liittyvät tuloon, joka on direktiivissä rajattu minimiverolaskennan ulkopuolelle, ei oteta lainkaan huomioon. Veroihin tehtäviä oikaisuja on määritelty direktiivin 21 artiklassa.

Tilinpäätöslaskennassa ja kansallisessa verotuksessa tuloja ja menoja voidaan kohdistaa ajallisesti eri tavalla. Tästä aiheutuu niin sanottuja jaksotuseroja, jotka ovat väliaikaisia. Direktiivissä ja GloBE-mallisäännöissä näitä eroja pyritään ottamaan huomioon konsernien tilinpäätöslaskentaa varten laatimiin laskennallisiin veroihin perustuvan mallin avulla. Tilinpäätöslaskentaa varten laadittuja verolukuja ei kuitenkaan hyväksytä sellaisenaan. Direktiivin 22 artiklan mukaan laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärän määrittämistä varten laskennallista verokulua oikaistaan aina enintään minimiverokantaan eli 15 prosenttiin asti riippumatta yksikön sijaintivaltion mahdollisesta korkeammasta nimellisverokannasta. Lisäksi 22 artiklan nojalla tehdään useita muita oikaisuja. Siltä osin kuin kyse on laskennallisesta verovelasta, asetetaan direktiivin 22 artiklan 7 kohdassa lisäksi aikarajoitus eli väliaikaisen eron pitää purkautua viidessä vuodessa. Erät laskennallisten verovelkojen kategoriat, kuten aineellisen omaisuuden nopeutetut poistot, ovat kuitenkin konsernin käytettävissä ilman mitään aikarajoituksia saman artiklan 8 kohdan nojalla. Kansallisessa verotuksessa vahvistetut tappiot tulevat tosiasiallisen

²⁰ Ks. esim. GloBE-kommentaarin luvun 3 kappale 199, jossa todetaan, että eräissä valtioissa kiinteän toimipaikan tulot ja tappiot luetaan osaksi pääliikkeen veronalaista tuloa, mutta GloBE-säännöissä pääliikkeen tosiasiallinen verotaso lasketaan ilman kiinteän toimipaikan vaikutusta.

verotason laskennassa huomioiduksi osana direktiivin 22 artiklan laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärää.

Direktiivin 24 artikla sisältää myös omat säännökset siitä, miten veroja kohdistetaan valtioiden välillä niissä tilanteissa, joissa määritellyn tuloksen tai tappion laskentaan liittyy rajat ylittävä elementti. Pääsääntöisesti yhdessä valtiossa peritty vero voidaan ottaa huomioon toisen valtion verotaso määritettäessä, mikäli myös kyseessä oleva tulo on katsottu toisessa valtiossa sijaitsevan konserniyksikön GloBE-tuloksi. Pääsääntöön on kuitenkin eräitä poikkeuksia ja rajoituksia esimerkiksi väliyhteisötilanteisiin ja kiinteisiin toimipaikkoihin liittyen.

Tosiasiallisen verotason ja täydennysveron laskenta valtiokohtaisesti

Täydennysveron tarpeen määrittämiseksi tosiasiallista verotaso tarkastellaan direktiivin V luvun perusteella valtiokohtaisesti, jolloin yhdessä valtiossa sijaitsevien konserniyksiköiden määritellyt tulokset ja tappiot lasketaan yhteen, jolloin alueelle saadaan määritelty nettotulos. Lisäksi näiden yksiköiden GloBE-sääntelyssä tarkoitetut ja erikseen määritellyt oikaistut verot lasketaan yhteen. Direktiivin 26 artiklan 1 kohdan mukaan alueen yhteenlaskettu huomioitavien verojen määrä jaetaan määritellyn nettotuloksen määrällä, jolloin tästä suhdeluvusta muodostuu monikansallisen konsernin tai suuren kotimaisen konsernin yhteinen tosiasiallinen GloBE-veroaste (ETR, effective tax rate) kyseisessä valtiossa.

Direktiivin 27 artiklan mukaisesti GloBE-veroastetta verrataan 15 prosentin minimiverotason. Velvollisuus maksaa sääntelyssä tarkoitettua täydennysveroa syntyy, jos konsernin kyseessä olevalle valtiolle määritetty yhteinen tosiasiallinen verotaso alittaa minimiverotason. Tämä yhteisen tosiasiallisen verotason ja minimiverotason välinen prosenttiyksikköero muodostaa siten täydennysveroprosentin (top-up tax percentage).

Jos konsernille laskettu lainkäyttöalueen tosiasiallinen verotaso alittaa minimiverotason, konsernille määritellään kyseiselle lainkäyttöalueelle ylijäämävoitto. Tämä tehdään vähentämällä konsernin kyseisen alueen määritellystä nettotuloksesta kaavamaisesti laskettu substanssiperusteinen vähennys (Substance-based Income Exclusion), joka perustuu saman alueen konserniyksiköiden aineellisen omaisuuden ja henkilöstömenojen yhteenlaskettuun määrään. Ylijäämävoiton määrä kerrotaan täydennysveroprosentilla, jolloin saadaan konsernille kyseessä olevan lainkäyttöalueen täydennysveron määrä (Jurisdictional Top-up Tax). Lainkäyttöalueen täydennysveron määrää laskettaessa otetaan direktiivin 27 artiklan 3 kohdan mukaisesti vähennyksenä huomioon mahdollinen kyseisen valtion kantama kotimainen täydennysvero, pois lukien tilanteet, joissa kotimaiseen täydennysveroon liittyy erityinen olettamassäännös, joka johtaa siihen, ettei GloBE-laskelmia lainkaan tehdä.

Täydennysveron määrää laskettaessa sovelletaan edellä kuvatulla tavalla direktiivin 28 artiklan mukaista niin sanottua substanssiperusteista vähennystä, jonka nojalla tietty määrä tuloa siihen liittyvine veroineen voidaan rajata laskelman ulkopuolelle ja siten vapauttaa minimiverotuksesta. Tulo määritellään konserniyksiköiden työvoimakustannusten ja aineellisen omaisuuden perusteella määräytyvällä kaavalla. Direktiivin 48 artiklaan sisältyvän erillisen siirtymäsäännöksen nojalla poikkeuksen laajuus on järjestelmän alkuvuosina suurempi. Substanssiperusteisen tulon rajauksen jälkeen jäljelle jäävää määrää kutsutaan ylijäämävoitoksi (excess profit). Lainkäyttöalueen täydennysvero määritetään siis 28 artiklan nojalla siten, että lainkäyttöalueen ylijäämävoitto kerrotaan täydennysveroprosentilla. Konsernin ilmoitettava konserniyksikkö voi kuitenkin direktiivin 45 artiklan nojalla tehdä valinnan olla soveltamatta substanssiperusteista vähennystä.

Lainkäyttöalueen täydennysvero kohdistetaan yksittäisille aliverotetuille konserniyksiköille direktiivin 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti. Vaikka tosiasiallista verotaso tarkastellaan lainkäyttöaluekohtaisesti, verotus tuloksilukemissäännön perusteella perustuu siihen, mikä on emoyksikön kohdennettava osuus aliverotetun konserniyksikön täydennysverosta direktiivin 9 artiklan 2 kohdan nojalla. Näin ollen kohdistaminen on tarpeen erityisesti sellaisissa tilanteissa, joissa täydennysverovelvollisuus jakautuu esimerkiksi tuloksilukemissäännön perusteella usealle eri emoyksikölle.²¹

Direktiiviin sisältyy GloBE-mallisääntöjen tavoin myös erillinen de minimis -poikkeus (artikla 30), jonka soveltamisedellytysten täytyessä tietyssä valtiossa sijaitsevien konserniyksiköiden täydennysveron katsottaisiin olevan nolla.

Direktiivin ja GloBE-mallisääntöjen lähtökohtana on, että täydennysverovelvollisuus voi pääsääntöisesti syntyä ainoastaan silloin, kun valtiokohtaisesti muodostuu määritelty tulos, jonka tosiasiallinen verotaso jää alle minimiverokannan. Direktiivin 21 artiklan 5 kohtaan sisältyy kuitenkin tältä osin poikkeus, joka vastaa myös GloBE-mallisääntöjen artiklaa 4.1.5. Mikäli jollain lainkäyttöalueella ei ole määriteltyä nettotulosta tilikauden osalta ja oikaistujen huomioitavien verojen määrä kyseisellä lainkäyttöalueella on negatiivinen ja pienempi kuin vähimmäisverokannalla kerrottua määriteltyä nettotappiota vastaava määrä, kyseessä olevalla lainkäyttöalueella sijaitseville konserniyksiköille määrätään ylimääräistä täydennysveroa kyseisen tilikauden osalta. Käytännössä tällainen tilanne voisi muodostua esimerkiksi silloin, kun lainkäyttöalueella syntyy osana laskennallisten verojen laskelmaa verotappioista muodostuva laskennallinen verosaatava, joka johtuisi kansallisen veropohjan ja GloBE-veropohjan välisestä pysyvistä erosta.²²

Lisäksi direktiivin 29 artiklassa on tarkemmat säännökset siitä, missä tilanteissa muutos verojen, tulojen tai tappioiden määrään aiheuttaisi sen, että tosiasiallisen verotason laskenta on suoritettava uudelleen aiemmilta tilikausilta. Uudelleen suoritettun laskelman perusteella mahdollisesti maksettavaksi tuleva täydennysvero kohdistetaan 29 artiklan 1 kohdan mukaan sille vuodelle, jonka aikana aiempaa vuotta koskeva uudelleenlaskenta tehtiin.

Valtiokohtaiseen tosiasiallisen verotason arviointiin muodostaa poikkeuksen direktiivin 31 artikla, jonka mukaan niin sanottujen vähemmistöomisteisten konserniyksiköiden kohdalla tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron laskemista koskevia sääntöjä sovelletaan ikään kuin kukin vähemmistöomistuksessa oleva alakonserni olisi erillinen monikansallinen konserni tai suuri kotimainen konserni, eikä niitä siten lasketa yhteen konsernin muiden samalla lainkäyttöalueella sijaitsevien yksiköiden kanssa. Lisäksi direktiivin 27 artiklan 7 kohdan nojalla eräiden niin sanottujen asuinpaikattomien konserniyksiköiden (stateless constituent entities) täydennysvero lasketaan erillään kaikkien muiden konserniyksiköiden täydennysverosta.

Safe harbour -järjestelmä

Direktiivin 32 artiklassa säädetään tulevien olettamasääntöjen (Safe Harbours) asemasta. Poiketen siitä, mitä direktiivin 26–31 artiklassa säädetään, jäsenvaltioiden on varmistettava, että ilmoittavan konserniyksikön niin valitessa lainkäyttöalueella sijaitsevan konsernin maksetta-

²¹ GloBE-kommentaarin luvun 5 kappale 22.

²² GloBE-kommentaarin luvun 4 kappale 19.

vaksi tulevan tilikauden täydennysveron katsotaan olevan nolla, jos kyseisellä lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden tosiasiallinen verotuksen taso täyttää kansainväliseen sopimukseen perustuvan olettamasaännön soveltumisedellytykset.

Edeltävää kohtaa sovellettaessa olettamasaäntöä 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 olettamasaäntöä.

GloBE-mallisääntöjen artiklaan 8.2 sisältyy mahdollisuus siitä, että OECD:n Inclusive Framework -puitteissa sovittaisiin direktiivin 32 artiklassa tarkoitetuista olettamasaännöistä. Tähän mennessä on sovittu tietyistä väliaikaisista sekä tietyistä pysyvistä olettamasaännöistä. Lisäksi myöhemmin on tarkoitus kehittää yksinkertaistettua laskentaa, joka johtaisi samaan lopputulokseen, jos täydennysveroa ei kerry.

2.5 Eräitä muita kysymyksiä

Direktiivin VI luku sisältää säännöksiä yritysten uudelleenjärjestelyjä ja holding-rakenteita koskevista erityissäännöistä. VI lukuun sisältyy tarkentavaa sääntelyä muun muassa 750 miljoonan euron tuottojen kynnysarvon laskennasta eräissä konsernirakenteen muutostilanteissa (33 artikla), minimiverosääntöjen soveltumisesta yksikön liittyessä konserniin tai poistuesssa konsernista tai kun konsernissa siirretään varoja ja velkoja tai konsernissa tapahtuu yritysjärjestelyjä tai uudelleenorganisointeja (artiklat 34 ja 35). Lisäksi direktiivin VI luku sisältää yhteisyrityksiä ja moniemoisia konserneja koskevia erityissääntöjä (artiklat 36 ja 37).

Direktiivin luvussa VII säännellään muun muassa verotuksellisesti läpivirtaaviin konsernien ylimpiin emoyksiköihin liittyvistä tilanteista. Direktiivin luvussa VII on myös olemassa olevien voitonjaon verotukseen perustuvia verojärjestelmiä koskevia erityissääntöjä sekä sääntöjä sijoitusyksiköiden tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron määrittämisestä eräissä tilanteissa.

2.6 Hallinnolliset säännökset ja sanktiot

Direktiivin VIII luvussa säädetään hallinnollisista säännöksistä ja sanktioista.

Direktiivin 44 artikla koskee ilmoitusvelvoitteita ja sen mukaan lähtökohtaisesti jokaisella konserniin kuuluvalla yksiköllä on velvollisuus antaa sijaintivaltionsa veroviranomaisille ilmoitus, joka sisältää laajasti tietoja minimiverotukseen liittyen. Ilmoitus on 44 artiklan 7 kohdan mukaan toimitettava 15 kuukauden kuluessa tilikauden viimeisestä päivästä. Ilmoituksia voidaan direktiivin 44 artiklan 3 kohdan mukaan jakaa valtioiden välillä, mikäli siihen olisi kyseessä olevia ilmoituksia kattava sopimus.

Direktiivi sisältää useita säännöksiä, jotka antavat joko konsernille tai yksittäiselle konserniyksikölle mahdollisuuden tehdä erilaisia valintoja minimiverolaskentaan liittyen. Vastaavat valinnat sisältyvät myös GloBE-mallisääntöihin. Direktiivin 45 artiklassa listataan nämä valinnat ja säädetään niiden pituudesta (viisi vuotta tai yhden vuoden). Valinta on ilmoitettava sen jäsenvaltion verohallinnolle, jossa ilmoitettava konserniyksikkö sijaitsee.

Direktiivin 46 artikla koskee seuraamuksia. Artiklan mukaan jäsenvaltioiden on säädettävä direktiivin nojalla annettujen kansallisten säännösten rikkomiseen sovellettavista seuraamuksista, mukaan lukien ne, jotka liittyvät konserniyksikön velvoitteeseen ilmoittaa ja maksaa osuutensa täydennysverosta tai ottaa kannettavakseen ylimääräiseen rahasuoritukseen johtava verokulu,

ja toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että niitä sovelletaan tehokkaasti. Seuraamusten on oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia.

Direktiivissä ei ole yksityiskohtaisia määräyksiä verotuksen toimittamiseen ja muihin menettelyllisiin kysymyksiin liittyen. Nämä kysymykset jäävät siten kansallisesti ratkaistaviksi.

2.7 Siirtymäsäännökset

Kun direktiivin sääntelyä ensimmäisen kerran sovelletaan konserniin, sovelletaan direktiiviin sisältyviä siirtymäsäännöksiä. Direktiivin 47 artiklassa säädetään laskennallisten verosaamisten, laskennallisten verovelkojen ja siirrettyjen varojen verokohtelusta siirtymän yhteydessä. Artiklan 2 kohdan mukaan laskennalliset verosaamiset ja laskennalliset verovelat otetaan huomioon, kuten ne on huomioitu tai ilmoitettu konserniyksiköiden tilinpäätöksissä siirtymävuonna. Kuten laskennalliset verosaamiset ja -velat järjestelmän soveltamisen aikana, myös siirtymäkauden laskennalliset verosaamiset ja -velat voidaan kuitenkin ottaa huomioon enintään vähimmäisverokannan mukaisesti. Lisäksi erillisen säännön mukaan tappiosta koostuvaa laskennallisen verosaamisen määrää tulee oikaista niin, että siihen ei saa sisältyä eria, jotka on rajattu minimiverolaskennan ulkopuolelle. Tämä sääntö koskee tilanteita, joissa laskennallisten verojen laskelmassa verotappioista muodostuva varallisuuserä on muodostunut transaktiossa, joka on tapahtunut 30.11.2021 jälkeen. Lisäksi erillisen siirtymäsäännön mukaan konserniyhtiöiden välillä tehtyihin omaisuudensiirtoihin, varastojen siirtoa lukuun ottamatta, sovelletaan kirjanpitoarvoa, mikäli siirto on tehty 30.11.2021 jälkeen, mutta ennen sääntöjen soveltumisen alkamista.

Kuten edellä on todettu, substanssiperusteista vähennystä koskevaan sääntöön sovelletaan direktiivin 48 artiklan nojalla siirtymäkauden järjestelyä ja laajempaa poikkeusta ensimmäisen kymmenen vuoden ajan.

Direktiivin 49 artiklassa säädetään kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa olevien monikansallisten konsernien sekä suurten kotimaisten konsernien siirtymäsäännöksestä. Säännöksen mukaan direktiivin nojalla jäsenvaltiossa perittäväksi tuleva täydennysvero alennetaan näissä tilanteissa nollaan viiden ensimmäisen vuoden ajan. Direktiivin 49 artiklan 4 kohdassa säädetään tarkemmin siitä, miten viiden vuoden ajanjakso lasketaan kussakin tilanteessa. Monikansallisen konsernin katsotaan olevan kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa, jos sillä on konserniyksiköitä enintään kuudella lainkäyttöalueella. Lisäksi edellytyksenä on, että kaikkien monikansalliseen konserniin kuuluvien konserniyksiköiden, jotka sijaitsevat kaikilla muilla kuin viitelainkäyttöalueella, aineellisen omaisuuden nettokirjanpitoarvon summa on enintään 50 000 000 euroa.

Direktiivin 50 artiklassa säädetään eräitä jäsenvaltioita koskevasta poikkeuksesta direktiivin pakollisuuteen. Jäsenvaltiot, joissa sijaitsee enintään 12 direktiivin soveltamisalaan kuuluvaa konsernien ylintä emoyksikköä, voivat päättää olla soveltamatta tuloksilukemis- ja aliverotettujen voittojen sääntöä 31.12.2023 ja sen jälkeen alkavana kuutena peräkkäisenä tilikautena. Jos monikansallisen konsernin ylin emoyksikkö sijaitsee jäsenvaltiossa, joka on tehnyt edellä mainitun valinnan, muiden kuin sen jäsenvaltiossa, jossa ylin emoyksikkö sijaitsee, on varmistettava, että kyseiseen konserniin kuului konserniyksiköihin sovelletaan siinä jäsenvaltiossa, jossa ne sijaitsevat, kyseiselle jäsenvaltiolle kohdistetun aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron määrää 31.12.2023 ja sen jälkeen alkavana tilikautena.

Ilmoitusvelvollisuuksia koskee myös siirtymäkauden järjestely. Direktiivin 51 artiklan mukaan 44 artiklassa tarkoitettu ilmoitus on siirtymävuonna tehtävä normaalin 15 kuukauden sijaan 18 kuukauden kuluttua raportoitavan tilikauden viimeisestä päivästä.

2.8 Kolmansien maiden sääntely ja delegoidut säädökset

Direktiivi ja GloBE-mallisaännöt perustuvat tavoitteeseen siitä, että GloBE-sääntöjä sovelletaan koordinoitusti maailmanlaajuisesti. Tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön soveltaminen edellyttävät, että niiden soveltamisjärjestys konsernirakenteen eri tasoilla ja eri valtioissa on selkeästi määritelty. Tätä varten sekä direktiivin että GloBE-mallisaäntöjen määritelmiin sisältyy vaatimuksia siitä, millä edellytyksillä kunkin valtion GloBE-sääntöjä pidettäisiin ehdot täyttävinä sääntöinä.

Direktiivin johdanto-osan kappaleessa 26 todetaan, että sen kysymyksen osalta, onko sellaisen kolmannen maan lainkäyttöalueen täytäntöön panema tuloksilukemissääntö, joka noudattaa maailmanlaajuisesta sopimusta, ehdot täyttävä sääntö maailmanlaajuisen sopimuksen tarkoittamassa merkityksessä, on aiheellista viitata OECD:n tasolla toteutettavaan arviointiin. Johdanto-osassa todetaan edelleen, että direktiivissä olisi säädettävä komission edellä mainitun OECD:n arvioinnin jälkeen laatimasta, tiettyihin parametreihin perustuvia vastaavuuskriteereitä koskevista arvioinnista. Sellaisten kolmansien maiden lainkäyttöalueiden määrittäminen, joiden soveltamisen oikeudellisten kehysten katsotaan vastaavan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä, seuraa suoraan tässä direktiivissä vahvistetuista objektiivisista kriteereistä, ja siinä olisi noudatettava tiukasti edellä mainittua OECD:n arviointia. Näin ollen direktiivin johdanto-osan mukaan tässä erityisessä tilanteessa voidaan katsoa asianmukaiseksi säätää delegoidun säädöksen antamisesta.

Direktiivin 52 artikla sisältää tarkemmat säännökset siitä, millä edellytyksillä kolmannen valtion tuloksilukemissääntelyä pidetään direktiivin sääntelyä vastaavana. Direktiivin 52 artiklan 2 kohdan mukaan komissiolle siirretään valta antaa delegoituja säädöksiä 53 artiklan mukaisesti tällaisten kolmansien maiden lainkäyttöalueiden luettelon määrittämiseksi.

Delegoiduista säädöksistä säännellään tarkemmin direktiivin 53 artiklassa. Komissiolle siirretään direktiivin voimaantulopäivästä määräämättömäksi ajaksi 52 artiklassa tarkoitettu valta antaa delegoituja säädöksiä. Neuvosto voi milloin tahansa peruuttaa säädösvallan siirron. Delegoitu säädös tulee voimaan ainoastaan, jos neuvosto ei ole kahden kuukauden kuluessa siitä, kun asianomainen säädös on annettu tiedoksi neuvostolle, ilmaissut vastustavansa sitä tai jos neuvosto on ennen mainitun määräajan päättymistä ilmoittanut komissiolle, että se ei vastusta säädöstä. Neuvoston aloitteesta tätä määräaikaa jatketaan kahdella kuukaudella.

Direktiivin 54 artiklan mukaan komissio ilmoittaa Euroopan parlamentille delegoitujen säädösten antamisesta ja siitä, jos neuvosto on vastustanut niitä tai kumonnut säädösvallan siirron.

Direktiivin 55 artiklan mukaan unioni voi tehdä sellaisten kolmansien maiden lainkäyttöalueiden kanssa, joiden oikeudellisten kehysten on 51 artiklan mukaisesti arvioitu vastaavan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä, sopimuksia, joiden tarkoituksena on luoda puitteet 44 artiklan 6 kohdassa säädettyjen ilmoitusmenettelyjen yksinkertaistamiseksi.

2.9 Täytäntöönpanon määräaika

Jäsenvaltioiden on direktiivin 56 artiklan mukaan saatettava direktiivin noudattamisen edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset voimaan viimeistään 31.12.2023.

Jäsenvaltioiden on sovellettava säännöksiä 31.12.2023 ja sen jälkeen alkavien tilikausien osalta.

Aliverotettujen voittojen säännön osalta soveltamiseen liittyy kuitenkin eräitä poikkeuksia. Direktiivin mukaan direktiivin 50 artiklan 2 kohdassa säädettyjä järjestelyjä lukuun ottamatta jäsenvaltioiden on kuitenkin sovellettava 12, 13 ja 14 artiklan noudattamisen edellyttämiä säännöksiä 31.12.2024 alkavien tilikausien osalta. Direktiivin 50 artiklan 2 kohdan mukaisissa tilanteissa eli tilanteissa, joissa toinen jäsenvaltio on hyödyntänyt direktiivin kuuden vuoden siirtymäaikaa, muissa jäsenvaltioissa aliverotettujen voittojen sääntöä tulee kuitenkin soveltaa jo yleisen soveltamisäännön perusteella 31.12.2023 alkaviin tilikausiin.

2.10 Yhteenveto direktiivin kansallisesta liikkumavarasta

Komission direktiiviehdotuksessa on todettu, että GloBE-mallisäännöistä johtuen vain rajoitettu määrä valintoja oli tehtävissä direktiiviä suunniteltaessa. Direktiivin tekniset säännökset sisältävät siten hyvin vähän kansallista liikkumavaraa. Käytännössä esimerkiksi tosiasiallisen veroasteen määrittämistä koskevat säännöt ovat jäsenvaltioille pakottavaa sääntelyä, johon ei liity lainkaan mahdollisuutta tehdä kansallisia ratkaisuja. Direktiiviin kokonaisuutena sisältyy kuitenkin joitakin optioita ja lisäksi tietyiltä osin direktiivi ei sääntele kansallisista ratkaisuista tarkasti.

Direktiiviin voidaan katsoa sisältyvän kaksi varsinaista optiota, joista toinen voi tulla sovellettavaksi vain rajatuissa tilanteissa. Ensimmäinen näistä, direktiivin 11 artiklassa säädetty mahdollisuus kotimaiseen täydennysveroon on kansallinen optio, joka on kaikkien jäsenvaltioiden käytettävissä. Mikäli jäsenvaltio päättää ottaa kansallisen täydennysveron käyttöön, siihen on kuitenkin sitouduttava vähintään kolmen vuoden määräajaksi. Toinen direktiivin sisältämä varsinaisen optio on direktiivin 50 artiklassa säädetty mahdollisuus lykätä tuloksilukemis- ja aliverotettujen voittojen sääntöjen käyttöönottoa kuudella vuodella. Tämä optio on vain sellaisten jäsenvaltioiden käytettävissä oleva optio, joilla on enintään 12 ylintä emoyksikköä alueellaan. Verohallinnolta saatujen tietojen perusteella on arvioitu, että Suomessa on noin 50–60 ylintä emoyksikköä. Näin ollen direktiivin 50 artiklaan sisältyvän option ei arvioida olevan Suomen käytettävissä.

Direktiivi ei sisällä muita säännöksiä siitä, millä mekanismeilla täydennysvero kansallisesti käytännössä toteutetaan. Direktiivin johdanto-osan kappaleessa 20 todetaan, että täydennysveroa koskevia sääntöjä ei sovelleta kuten yksikön tulosta suoraan kannettavaa veroa, vaan sen sijaan niitä sovelletaan ylijäämävoittoon standardoidun veropohjan ja erityisen veronlaskentamenetelmän mukaisesti, jotta voidaan tunnistaa aliverotetut tulokset asianomaisissa konserneissa ja määrätä täydennysvero, joka nostaisi konsernin tosiasiallisen veroasteen näiden tulosten osalta sovitulle vähimmäisverotasolle. Edelleen johdanto-osan mukaan tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön rakenne täydennysveroina ei kuitenkaan estä lainkäyttöaluetta soveltamasta kyseisiä sääntöjä kansallisessa lainsäädännössään yhteisöverojärjestelmänsä osana. Direktiivi ei siten säätele tarkemmin siitä, toteutettaisiinko täydennysvero Suomessa osana yhteisöverotusta vai esimerkiksi kokonaan uutena verona. Direktiivi asettaa kuitenkin täydennysveron toteuttamiselle tietyt rajat sitä kautta, että tuloksilukemissääntö tai aliverotettujen voittojen sääntö on direktiivin määritelmässä tarkoitettu ehdot täyttävä sääntö vain, jos lainkäyttöalue ei tarjoa kyseisiin sääntöihin liittyviä etuja. Täydennysveron tekniseen toteuttamiseen liittyy siten jonkin verran kansallista liikkumavaraa.

Sääntelyn rikkomiseen sovellettavat seuraamukset on direktiivissä jätetty pitkälti kansallisen ratkaisun varaan. Direktiivin 46 artikla edellyttää, että seuraamuksista säädetään ja että ne ovat tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia. Direktiivin johdanto-osan kappaleessa 25 todetaan lisäksi, että jäsenvaltioiden olisi sovellettava riittäviä seuraamuksia, erityisesti sellaisiin yksiköihin, jotka eivät noudata velvoitteitaan antaa verotietoja koskeva ilmoitus ja maksaa osuutensa

täydennysverosta. Näitä seuraamuksia määrittäessään jäsenvaltioiden olisi johdanto-osan mukaan otettava erityisesti huomioon tarve torjua riski, että monikansallinen konserni ei ilmoita tarvittavia tietoja aliverotettujen voittojen säännön soveltamiseksi. Tähän riskiin puuttumiseksi jäsenvaltioiden olisi määrättävä varoittavia seuraamuksia. Sanktioiden osalta direktiivin sääntelyssä on siten kansallista liikkumavaraa.

Kansallista liikkumavaraa liittyy myös varsinaiseen täydennysveron maksuvelvollisuuden toteuttamiseen ja siihen liittyviin veroilmoitusmenettelyihin. Direktiivissä ja GloBE-mallisiin sääntöissä säädetään ainoastaan kansainvälisesti yhtenevästä tietoilmoituksesta, mutta varsinaiset veronmaksutilanteeseen liittyvät veroilmoitusmenettelyt ovat kansallisen ratkaisun varassa.

Kokonaan direktiivin sääntelyn ulkopuolella on kysymys siitä, tulisiko tuloksilukemissääntöä soveltaa myös sellaisiin konserneihin, joiden liikevaihto alittaa direktiivissä ja GloBE-mallisiin sääntöissä säädetyn 750 miljoonan euron rajan. OECD:n Inclusive Framework -puitteessa lokakuussa 2021 tehdyn kannanoton mukaan lainkäyttöalueilla on vapaus soveltaa tuloksilukemissääntöä alueellaan pääkonttoria pitäviin monikansallisiin konserneihin myös silloin, kun kyseessä olevien konsernien liikevaihto ei ylitä 750 miljoonan euron kynnyksarvoa. GloBE-kommentaarissa on täsmennetty, että käytännössä kyse olisi tällöin tuloksilukemissääntöä muistuttavasta säännöstä, jolla valtio voisi verottaa kotimaisia verovelvollisiaan ulkomaisten tytäryhtiöiden tai sivuliikkeiden tulosta.²³ Tällaiseen sääntöön ei kuitenkaan liittyisi samanlaista koordinoitua maailmanlaajuisia soveltamista kuin varsinaiseen tuloksilukemissääntöön, koska kyse olisi yhteisen OECD-ratkaisun ja myös direktiivin ulkopuolisesta sääntelystä.

3 Nykytila ja sen arviointi

Suomen nykyisessä verolainsäädännössä ei ole sääntelyä konsernien tai yksittäisten verovelvollisten tosiasiallisesta minimiverotuksesta puhtaasti kotimaisissa tai rajat ylittävissä tilanteissa. Direktiivissä on siten kyse täysin uudenlaisesta sääntelystä.

Direktiivillä ei olisi välitöntä vaikutusta siihen, miten soveltamisalan piiriin kuuluvien toimijoiden, kuten esimerkiksi erilaisten yhteisöjen tai yhtymien verotettava tulos lasketaan kansallisen verolainsäädännön nojalla tai miten niiden kansallinen tuloverotus toimitetaan. Direktiivissä olisi kyse uudenlaisesta sääntelystä, joka tulisi sovellettavaksi nykyisen verojärjestelmän rinnalle ja koskisi vain osaa verovelvollisista. Tässä mielessä siis esitys ei muuta nykyisen yhteisöverojärjestelmän nykytilaa. Toisaalta nykyjärjestelmä ei sovellu täydennysverotarpeen arviointiin siten, että täydennysverovelvollisuus voisi määräytyä osana nykyistä tuloverotusta.

Direktiivin toimeenpano edellyttää siten kansallisia lainsäädäntötoimia. Lainsäädäntöön tulisi sisällyttää direktiivin edellyttämät säännökset muun muassa soveltamisalasta, minimiverotuksen toteuttavista verotussäännöistä sekä tosiasiallisen verotason ja täydennysveron määrittämisestä.

Myös hallinnollisten menettelyjen ja seuraamusten sekä täydennysveron perimisen osalta lainsäädäntöön tulisi sisällyttää direktiivin edellyttämiä uusia säännöksiä. Nykyisin verotusmenettelyn keskeinen säädös on verotusmenettelystä annettu laki (1558/1995), jäljempänä *verotusmenettelylaki*, jossa säädetään esimerkiksi veroilmoituksen antamisvelvollisuudesta, laiminlyöntiseuraamuksista ja muutoksenhausta. Verotusmenettelylakia sovelletaan muun muassa yhteisön ja yhteisetuuden tulon perusteella suoritettavaan veroon (yhteisön tulovero). Veronkantolakea (11/2018) sovelletaan muun muassa verotusmenettelylaissa tarkoitettujen verojen ja

²³ GloBE-kommentaarin Johdanto (Introduction) -luvun kappale 16.

maksujen maksamisessa, palauttamisessa ja perimisessä noudatettavaan menettelyyn. Direktiivin tarkoittama täydennysvero olisi yhteensovitettava Suomen nykyiseen verojärjestelmään joko hyödyntämällä jo olemassa olevan lainsäädännön puitteita tai tarvittaessa säätämällä uudesta erillisestä verosta siihen liittyvine menettelyineen.

Suomi on tehnyt lukuisten valtioiden ja ei-valtiollisten, itsenäisesti veroa kantavien lainkäyttöalueiden kanssa sopimuksia, jotka koskevat tulo- ja varallisuusveroja ja joiden tehtävänä on välttää kaksinkertaista verotusta ja estää veron kiertämistä, jäljempänä *verosopimus*. Kyseiset sopimukset on saatettu Suomessa voimaan lailla. Verosopimus voi rajoittaa kansallisen lainsäädännön mukaista verotusoikeutta, mutta yksistään verosopimuksella ei voi koskaan laajentaa valtion verotusoikeutta. Verosopimuksella sen osapuolet määrittävät, kummalla valtiolla on rajat ylittävässä tilanteessa verotusoikeus. Direktiivin sääntelyssä ja sen taustalla olleessa OECD-ratkaisussa on kyse maailmanlaajuisesta kansainvälisen verotuksen uudistuksesta. Direktiivi ja GloBE-mallisäännöt perustuvat tavoitteeseen siitä, että GloBE-sääntöjä sovellettaisiin koordinoitusti maailmanlaajuisesti niiden valtioiden osalta, jotka ottavat sääntelyn käyttöön. Tuloslukemis- ja aliverotettujen voittojen sääntöjen soveltaminen edellyttävät, että niiden soveltamisjärjestys konsernirakenteen eri tasoilla ja eri valtioissa on selkeästi määritelty ja että lainkäyttöalueet soveltavat sääntöjä yhtenevällä tavalla, jotta välttyttäisiin monenkertaiselta verotukselta ja toisaalta siltä, että täydennysvero jäisi kokonaan perimättä. OECD-ratkaisussa on kuitenkin kyse kunkin lainkäyttöalueen kansalliseen lainsäädäntöön vietäväksi tarkoitetuista säännöistä, eikä esimerkiksi verosopimusten muuttamisesta tai uudenlaisen multilateraalisen sopimuksen laatimisesta. Kansainvälisen vero-oikeuden näkökulmasta GloBE-sääntelyä voidaan pitää uudenlaisena järjestelmänä. EU:n tasolla kansalliseen lainsäädäntöön vietävät säännöt ehdotetaan implementoitavaksi direktiivin avulla.

4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset

4.1 Keskeiset ehdotukset

4.1.1 Direktiivin täytäntöönpano ja suhde OECD-materiaaliin

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön neuvoston direktiivi (EU) 2022/2523. Esityksessä ehdotetaan, että direktiivi pannaan täytäntöön säätämällä direktiivissä tarkoitettu konsernien minimiverotuksesta erillisessä kansallisessa laissa. Täytäntöönpano edellyttää myös viittaus-säännöstä ja muita vähäisiä muutoksia veronkantolakiin ja ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verottamisesta annettuun lakiin (1217/1994).

Direktiivi pohjautuu GloBE-mallisääntöihin ja joiltakin osin myös sen kommentaariin. Näitä on direktiivin johdanto-osan kappaleen 24 mukaisesti käytetty apuna esitystä laadittaessa. Tietyiltä osin esimerkiksi GloBE-kommentaariin tai hallinnolliseen ohjeistukseen sisältyvää ohjeistusta ehdotetaan selvyiden vuoksi otettavaksi Suomessa osaksi lain tasoista sääntelyä silloin kun ne luonteensa puolesta sisältävät sellaisen veron määrään vaikuttavan ohjeen, joka Suomessa ei yleensä voisi sisältyä lakia alemman tasoiseen normistoon. Suomi on myös OECD:n jäsenvaltion ominaisuudessaan ja osana Inclusive Framework -kokoonpanoa sitoutunut siihen, että säännöt implementoidaan ja niitä sovelletaan tavalla, joka on yhdenmukainen pilari 2:n osalta sovitujen lopputulosten kanssa, mukaan lukien Inclusive Framework -kokoonpanossa sovitut GloBE-mallisäännöt ja ohjeistus.²⁴

²⁴ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8 October 2021.

OECD:n piirissä GloBE-kommentaaria päivitetään aika ajoin hallinnollisella lisäohjeistuksella, joka otetaan osaksi varsinaista kommentaaria. Tämän ohjeistuksen on siten tarkoitus tulla noudatettavaksi osana GloBE-mallisääntöjen ja kommentaarin kokonaisuutta. Myös direktiivin johdanto-osan kappaleessa 24 mainitaan OECD:n piirissä laadittava hallinnollinen ohjeistus ja sen käyttäminen tulkintalähteenä. On sekä direktiivin tarkoituksen että jäsenvaltioiden ja uuden sääntelyn piirissä olevien verovelvollisten edun mukaista, että kaikkia jäsenvaltioita pitkälti saman sisältöisenä velvoittavaa direktiiviä myös sovelletaan jäsenvaltioissa mahdollisimman yhdenmukaisesti. Erilaiset tulkinnat voisivat verovelvollisen näkökulmasta johtaa esimerkiksi kaksinkertaiseen verotukseen. Myös kansainvälisesti EU:n ulkopuolella Inclusive Framework -kokoonpanon valtiot ovat sitoutuneet noudattamaan yhtenäistä kansainvälistä standardia, mikäli ne päättävät ottaa minimiverotusta koskevan sääntelyn käyttöön.

Sääntelyn käyttöönotto ja soveltaminen GloBE-mallisääntöjen, kommentaarin ja ohjeistuksen mukaisena on myös edellytys sille, että lainkäyttöalueen tuloksilukemis- ja aliverotettujen voittojen sääntöjä sekä mahdollista kotimaista täydennysveroa pidetään ehdot täyttävinä sääntöinä. Tällä on taas vaikutusta siihen, millä lainkäyttöalueella sijaitsevalla yksiköllä on ensisijainen täydennysveron suoritusvelvollisuus. On mahdollista, että maailmanlaajuisesti sääntelyä sovelletaan jopa yli 100 lainkäyttöalueella. Ottaen huomioon, että kyse on korostuneen globaalista sääntelykehikosta, yhdenmukaisella tulkinnalla, joka perustuisi sääntöjä soveltavien valtioiden yhteisesti Inclusive Framework -kehysten piirissä luomaan GloBE-kommentaariin ja sen myöhempiin päivityksiin, on keskeinen merkitys. Tähän mennessä hallinnollista ohjeistusta on annettu helmikuussa ja heinäkuussa 2023. Lisää ohjeistusta odotetaan annettavaksi aika ajoin. Osa julkaistusta ja julkaistavasta ohjeistuksesta voi edellyttää kotimaisia lainsäädäntötoimia.

4.1.2 Keskeiset ehdotukset, joihin liittyy kansallista liikkumavaraa

Täydennysveron verolaji ja suhde Suomen nykyiseen verojärjestelmään

Esityksessä ehdotetaan, että direktiivin sääntelyyn perustuva täydennysvero muodostaisi uuden itsenäisen verolajinsa.

Tuloksilukemissäännön tai aliverotettujen voittojen säännön perusteella tai erikseen kotimaisena täydennysverona kannettavat verot olisivat Suomen nykyiseen verojärjestelmään verrattuna täysin uudenlaisia veroja. Ne eivät ole luonteeltaan tulon perusteella määrättäviä veroja. Direktiivin johdanto-osassa, samoin kuin GloBE-kommentaarissa on yhtenevästi todettu, että säännöt eivät toimi perinteisen tuloveron tavoin, vaan niiden tarkoitus on varmistaa ylituoton vähimmäisverotaso.²⁵ GloBE-kommentaarissa täydennysveroa verrataan kansainväliseen vaihtoehtoiseen vähimmäisveroon (Alternative Minimum Tax).

Tuloverotuksessa veron kohteena on verovelvollisen saama veronalainen nettotulo (veronalaiset tulot vähennettyinä vähennyskelpoisilla menoilla)²⁶. Tulovero suoritetaan siten tulon perusteella. Direktiivin puitteissa määrättävät verot (tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön mukaan määrättävät täydennysverot ja mahdollinen kotimainen täydennysvero) määrätään suhteessa GloBE-sääntöjen mukaan määriteltyyn ylijäämävoittoon (excess profit), mikäli siihen kohdistuva oikaistu verokulu (adjusted covered taxes) ei johda itsessään riittävän

²⁵ Direktiivin johdantokappale 20.

²⁶ Verotusmenettelylain 1 §:n mukaan lakia sovelletaan mm. valtionveroon, kunnallisveroon ja yhteisöjen tuloveroon, jotka kaikki kuvataan *tulon perusteella määrättäviksi veroiksi*.

korkeaan veroasteeseen. Verotuksen kohteena ei siten ole tiettyjen veronalaisten tulojen ja vähennyskelpoisten menojen erotus, vaan kansainvälisesti sovitulla tavalla määritellyn ylijäämävoiton laskennallinen aliverotus.

Yllä kuvatun aliverotuksen ei myöskään tarvitse esiintyä täydennysveroa maksamaan joutuvan yksikön omassa GloBE-laskennassa, vaan kyse on lähtökohtaisesti samaan konserniin kuuluvan muun yksikön aliverotuksesta. Tosin kotimainen emoyksikkö voi joutua soveltamaan tuloksilukemissääntöä myös omaan aliverotukseensa, minkä lisäksi kotimainen täydennysvero voisi samoin kohdistua aliverotettuun yksikköön itseensä. Kansainvälisesti kuitenkin voidaan todeta, että tuloksilukemissääntöä ja aliverotettujen voittojen sääntöä sovellettaessa täydennysveron maksaja on tyypillisesti muu taho kuin se, jonka toiminnassa varsinainen vero-objekti eli aliverotettu ylijäämävoitto on.

Edellä kuvatun mukaisesti on arvioitu, että GloBE-verotuksen verovelvollisuuden kohdentuminen ja vero-objekti poikkeavat merkittävästi Suomen tuloverosystematiikasta, jossa veron kohde on verovelvollisen omien, verovuodelle jaksettujen veronalaisten tulojen ja vähennyskelpoisten menojen erotus²⁷. Tästä syystä GloBE-verojen voidaan katsoa muodostavan oman uuden verolajinsa.

Esityksessä ehdotetaan edellä todetulla tavalla, että täydennysvero muodostaisi uuden itsenäisen verolajinsa. Näiden verojen ilmoittaminen ja kantaminen poikkeaisivat huomattavasti Suomen muiden verolajien nykyisistä prosesseista. Eroja olisi suhteessa yhteisöverotukseen esimerkiksi velvoitteiden kohdentumisessa, veropohjan määräytymisessä, ilmoittamisen aikatauluissa ja muutosten käsittelyssä. Tästä syystä täydennysverojen ilmoittamiseen ja verotuksen toimitamiseen ei sovellettaisi yleislakina verotusmenettelylakia, vaan täydennysveron menettelysäännökset ehdotetaan pääosin otettavaksi täydennysveroja koskevaan aineelliseen lakiin. Täydennysverotuksen kohde ja systematiikka poikkeavat myös aineellisesti nykyisestä yhteisöjen tuloverotuksesta. Tästä syystä täydennysveroja koskevia aineellisia sääntöjä ei lisittäisi nykyisiin tuloverolakeihin, vaan täydennysveroista ehdotetaan säädettäväksi uusi erillislaki, joka sisältäisi sekä veronmaksuvelvoitetta koskevat aineelliset säännöt, että osan menettelysäännöistä.

Vero kannettaisiin veronkantolain mukaan ja mainittuun lakiin tehtäisiin täydennysveroa koskeva viittaus.

Ehdotuksen mukaan täydennysvero tilitettäisiin valtiolle.

Kotimainen täydennysvero

Esityksessä ehdotetaan, että Suomessa otettaisiin käyttöön myös direktiivin mahdollistama kotimainen täydennysvero. Kotimainen täydennysvero olisi tarkoitus laskea pääosin samalla tavalla kuin tuloksilukemissäännön kautta maksuun pantavat verot. Kotimainen täydennysvero kohdistuisi samoihin konserneihin kuin edellä mainitut verotussäännöt, minkä lisäksi verokannaksi ehdotetaan samaa 15 prosenttia. Kotimaista täydennysveroa koskevia säännöksiä on tarkoitus soveltaa ensimmäisen kerran 31.12.2023 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin.

²⁷ Poikkeuksena tähän systematiikkaan voitaneen pitää väliyhteisöverotusta, jossa toisen henkilön tuloa verotetaan sen osakkaan tulona. Minimiverosääntely onkin osittain verrannollinen väliyhteisöverotukseen.

OECD:n 17.7.2023 julkaistun kotimaisia täydennysveroja koskevan ohjeistuksen mukaan kotimaisen täydennysveron tulee toimia siten, että sen kautta kerättävän veron määrä vastaa sitä määrää, joka samalta lainkäyttöalueelta kerättäisiin tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön mukaan. Tähän tulokseen pääseminen edellyttää tiettyjä poikkeamia niissä tilanteissa, joissa tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön rajat ylittävä luonne johtaisi puhtaan kotimaisessa tilanteessa veron määräytymiseen liian pieneksi.

Verotuksessa noudatettava menettely

Ehdotetussa täydennysveroa koskevassa laissa säädettäisiin myös verotuksen yhteydessä noudatettavasta menettelystä. Kuten edellä on todettu, direktiivi jättää tältä osin jäsenvaltioille kansallista liikkumavaraa.

Ehdotettavat täydennysverot olisivat luonteeltaan maksuunpantavia veroja. Verohallinto toimittaisi verotuksen sekä määräisi ja maksuunpanisi täydennysverot konserniyksiköiden maksettavaksi. Direktiiviin perustuvan tietoilmoituksen lisäksi Suomessa sijaitsevan konserniyksikön olisi annettava verotuksen toimittamista varten veroilmoitus, jotta veronmaksu Suomessa ei perustuisi yksinomaan kansainvälisessä tietojenvaihdossa saatuaan, toisen konsernin jäsenen ilmoittamaan tietoon. Veroilmoitus annettaisiin lähtökohtaisesti samassa aikataulussa kuin direktiiviin perustuva tietoilmoitus. Verotusmenettelyyn sovellettaisiin pitkälti vastaavia säännöksiä kuin tuloverotuksessa. Verotuksen toimittamisen, verotuksen oikaisujen ja muutoksenhaun sykli poikkeaisi kuitenkin tuloverotuksen syklistä erityisesti siitä syystä, että verotuksen kannalta keskeinen tietosisällön eli tietoilmoituksen aikataulu poikkeaa tuloveroilmoituksen aikataulusta. Tästä syystä verotus päättyisi tuloverotuksesta poikkeavasti kahden vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä. Myös verotuksen oikaisuihin sovellettaisiin tuloverotuksen kolmen vuoden määräaika pidempää kuuden vuoden määräaika. Muutoksenhaun määräaika olisi neljä vuotta.

Esityksen mukaisista täydennysveroista ei alkuvaiheessa olisi mahdollista saada Verohallinnon ennakkoratkaisua. Kuten tässä esityksessä on todettu, Inclusive Framework -jäsenet ovat sitoutuneet implementoimaan GloBE-säännöt niin sanotun Common Approach -lähestymistavan mukaisesti. Koska GloBE-säännöt on kuitenkin tarkoitus implementoida osaksi ne käyttöön otavien valtioiden kansallista lainsäädäntöä ja niiden mukaisen verotuksen toimittavat kansalliset veroviranomaiset, on mahdollista, että syntyy tilanteita, joissa eri valtioissa sääntöjä tulkitaan eri tavalla. Tämän vuoksi Inclusive Framework tutkii erilaisia keinoja ja mekanismeja, joilla voitaisiin lisätä sääntöjen soveltamiseen liittyvää oikeusvarmuutta. Inclusive Framework -kehityksen tarkastelemat mekanismit sisältävät sekä veroriitojen ennaltaehkäisyyn että veroriitojen ratkaisuun liittyviä keinoja. Tämä työ on vielä kesken.²⁸ Hallitus katsoo asianmukaiseksi odottaa tämän työn valmistumista ennen kuin säädetään kansallisista veroriitojen ennalta ehkäisyyn tähtäävien mekanismeista. Työn valmistuttua enakkokannanotoista säätämistä tulisi harkita uudelleen. Tulkintavarmuutta tällä välin lisäävät esimerkiksi ajoittain julkaistava hallinnollinen ohjeistus. Hallituksen käsityksen mukaan Verohallinto suunnittelee lisäksi minimiverolakia koskevan Verohallinnon ohjeen antamista. Verohallinto käy myös ennakkollisia keskusteluja verovelvollisten kanssa haastavista verokysymyksistä.²⁹

Sanktiot

²⁸ Asiasta on järjestetty julkinen konsultaatio 20.12.2022–3.2.2023. Ks. Public consultation document Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules.

²⁹ <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yhteistyö-ja-palvelut/ennakollinen-keskustelu/>

Direktiivi jättää kansallista liikkumavaraa sanktioihin edellyttämällä ainoastaan, että sanktiot ovat tehokkaita, oikeasuhtaisia ja varoittavia. Lisäksi edellytetään sekä ilmoittamiseen että maksamiseen liittyvien laiminlyöntien sanktiointia. Ilmoittamisvelvollisuuden täyttäminen eli oikean sisältöisen tietoilmoituksen ja veroilmoituksen antaminen oikea-aikaisesti on täydennysverotuksen toimittamisen ja veron tehokkaan kertymisen kannalta keskeinen konserniyksikön velvoite. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin seuraamusten on oltava oikeassa suhteessa laiminlyönnin vakavuuteen. Ehdotettujen sanktioiden tavoitteena on edistää oikea-aikaista ilmoittamista ja oikeansisältöisten ilmoitusten antamista.

Esityksen valmistelussa on ollut lähtökohtana, että seuraamusjärjestelmä vastaisi periaatteiltaan mahdollisimman pitkälle tuloverotuksen seuraamusjärjestelmää. Ehdotetuissa seuraamussäännöksissä on otettu kuitenkin huomioon tuloverojen ja täydennysverojen erilainen luonne.

Verotusmenettelylain systematiikka sanktioissa nojaa ensisijaisesti veroilmoituksen virheeseen, joka aiheuttaa vaaran veron määräytymisestä liian pienenä. Koska minimiverotus ei ole tuloverotusta, veroilmoituksen virhe ei aina sinänsä aiheuta täydennysveron määräytymistä liian pienenä, koska täydennysveroa ei välttämättä olisi määrättävä, vaikka veroilmoitus olisi annettu oikein. Esimerkkinä voidaan pitää tilannetta, jossa yksikön oikaistut huomioitavat verot on ilmoitettu liian suurina, mutta oikeakin määrä olisi johtanut yli 15 prosentin tosiasialliseen verosteeseen. Lisäksi erityisesti seuraamusten tasoa määritettäessä on huomioitava, että verotusmenettelylain mukaiset seuraamukset koskevat sekä luonnollisia henkilöitä että yrityksiä niiden koosta riippumatta, kun taas ehdotettu sääntely koskee vain hyvin suuriin konserneihin kuuluvia yksiköitä.

Esityksessä ehdotetaan ilmoitusvelvollisuuteen liittyvistä laiminlyönneistä säädettäväksi veronkorotusseuraamus. Veronkorotus voitaisiin määrätä, jos konserniyksikkö laiminlöisi velvollisuutensa antaa täydennysveron tietoilmoituksen tai täydennysveroilmoituksen taikka antaisi ne olennaisesti puutteellisenä tai virheellisenä. Veronkorotus voitaisiin määrätä myös tilanteissa, joissa konserniyksikkö laiminlyö tietoilmoituksen antajaa koskevaan ilmoitukseen liittyvät velvollisuutensa. Veronkorotuksen määräämiseen liittyvä harkinta olisi viranomaisen sidottua harkintaa siten, että veronkorotuksen määräämisedellytysten täytyessä korotus olisi yleensä määrättävä. Ehdotuksessa säädettäisiin kuitenkin myös tilanteista, joissa veronkorotus olisi jätettävä määräämättä. Veronkorotuksen taso tietoilmoitukseen ja täydennysveroilmoitukseen liittyvistä laiminlyönneistä perustuisi lähtökohtaisesti lisääntyneen täydennysveron määrään verotusmenettelylain 32 b §:ää vastaavasti. Tietoilmoituksen antajaa koskevan ilmoituksen laiminlyönneistä veronkorotus olisi enintään 25 000 euroa. Lisäksi ehdotuksessa säädettäisiin veronkorotuksen minimitasosta.

Veronkorotuksen sijaan konserniyksikölle määrättäisiin myöhästymismaksu, jos verovelvollinen antaa tietoilmoituksen tai sen antajaa koskevan ilmoituksen taikka täydennysveroilmoituksen säädetyin määräajan jälkeen ennen verotuksen päättymistä. Myöhästymismaksu määrättäisiin myös silloin, kun konserniyksikkö korjaa muun laiminlyöntinsä oma-aloitteisesti ennen verotuksen päättymistä. Myöhästymismaksu määrättäisiin kaavamaisesti objektiivisilla perusteilla ja sen määräämiseen ei lähtökohtaisesti liittyisi viranomaisharkintaa. Myöhästymismaksu olisi kiinteämääräinen, mutta sen suuruuteen vaikuttaisi, minkä ilmoituksen laiminlyönnistä olisi kyse.

4.1.3 Muut keskeiset ehdotukset

Direktiivin keskeisiä valinnaisia tai vapaaehtoisia elementtejä on käsitelty edellä. Muutoin direktiivissä ei ole käytännössä kansallista liikkumavaraa. Direktiivi ehdotetaan kansallisesti täy-

täntöön pantavaksi direktiivin tarkoituksen ja sisällön mukaisesti ilman muita kansallisia laajennuksia kuin kotimainen täydennysvero. Tämä myös mahdollistaa direktiivin kansallisen täytäntöönpanon jäsenvaltioissa pitkälti saman sisältöisenä ja myös laajemmin kansainvälisesti GloBE-mallisääntöjen mukaisena.

4.2 Pääasialliset vaikutukset

GloBE-sääntelyn maailmanlaajuiset taloudelliset vaikutukset

Esitys liittyy direktiiviin, jossa on kyse OECD:ssä käynnistettyyn GloBE-hankkeeseen liittyvien sääntöjen täytäntöön panemisesta EU:n alueella. Esityksen vaikutuksia on siten perusteltua tarkastella osana direktiivin ja maailmanlaajuisen GloBE-hankkeen vaikutuksia. GloBE-hankkeen ja direktiivin tarkoituksena on torjua maailmanlaajuisesti tuloveropohjan murenemiseen ja voittojen siirtoon liittyviä ongelmia sekä asettaa tietyt rajat maiden väliselle liialliselle verokilpailulle. GloBE-hanke on osa BEPS-projektia.

Niillä lainkäyttöalueilla, joilla konsernien efektiivinen GloBE-verotaso on jo nykyään pääosin lähes 15 prosentin tasolla tai sen yli, GloBE-sääntelyn ei arvioida pitkällä aikavälillä juuri lisäävän maan omia verotuottoja. Tämä johtuu olettamuksesta, että useat lainkäyttöalueet ottavat laajasti käyttöön kansallisen täydennysveron, jonka avulla ne verottavat minimiverotason alitavan osuuden itse. Lainkäyttöalueilla on tähän taloudelliset kannusteet, koska muutoin ne kohtaavat riskin menettää verotulojaan ulkomaille rajat ylittävissä tilanteissa sovellettavien tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön nojalla. Kansallisten täydennysverojen laajan käyttöönnoton myötä suurin osa minimiverojärjestelmän maailmanlaajuisesta verotuotosta koostuisi näiden täydennysverojen soveltamisista ja vain pienemmältä osin tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön soveltamisista. Verotuottojen arviointia hankaloittaa se, että useista alueista (pois lukien muun muassa EU-jäsenvaltiot) ei ole käytettävissä tarkkaa tietoa siitä, missä aikataulussa ja millä laajuudella ne ottavat GloBE-säännöt ja kansalliset täydennysverot käyttöönsä.

Komission direktiiviehdotukseen ei sisälly erillistä taloudellisten vaikutusten arviointia. Taloudellisten vaikutusten arvioinnin osalta direktiivissä viitataan OECD:n sihteeristön lokakuussa 2020 julkaisemaan selvitykseen (Economic Impact Assessment) pilari 1:n ja pilari 2:n maailmanlaajuisista taloudellisista vaikutuksista. OECD:n selvityksen mukaan pilari 2 kasvattaisi verotuottoja maailmanlaajuisesti staattisesti arvioiden 42–70 miljardia Yhdysvaltain dollaria vuoden 2016 tasossa. Luku sisältää staattisen verotuottoarvion sekä OECD:n arvion vähentyneistä voitonsiirroista. Vuoden 2023 tammikuussa julkaistussa vaikutusarvion päivityksessään OECD arvioi pilari 2:n maailmanlaajuisiksi verotuottojen lisäykseksi 220 miljardia Yhdysvaltain dollaria vuoden 2018 tasossa. OECD:n vaikutusarvioihin liittyy merkittäviä epävarmuuksia liittyen OECD:n käyttämien aineistojen rajoitteisiin ja tietopuutteisiin, OECD:n käyttämiin laskentaoletuksiin sekä siihen, kuinka tarkasti arvioinnissa on voitu huomioida direktiivin ja GloBE-mallisääntöjen lopullinen sisältö. OECD:n laskelmia tuleekin tarkastella suuntaa antavina suuruusluokka-arviona.

Vaikutukset verotuottoon

Vaikutusarvio perustuu Verohallinnon laatimiin tarkasteluihin ehdotuksen vaikutuksista Suomen verotuottoon. Arviot GloBE-verovajeesta on laadittu erikseen suomalaisten konsernien ulkomaisten toimintojen ja Suomen sisäisen tilanteen osalta, koska nämä tarkastelut perustuvat pääosin eri aineistoihin. Suomalaisella konsernilla tarkoitetaan tässä konsernia, jonka ylin, konsernitilinpäätöksen laativa emoyhtiö sijaitsee Suomessa.

Suomalaisten konsernien ulkomaisten toimintojen tarkastelussa on hyödynnetty verotuksen maakohtaisen raportoinnin tietoja (niin kutsuttu CbC-raportointi). Maakohtaista raportointia on tehty vuodesta 2016 alkaen ja se koskee monikansallisia konserneja, joiden konsernituloslaskelman liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa. Maakohtainen raportointi on suunniteltu siirtohinnoittelun valvonnan käyttöön eikä sen avulla voida mallintaa GloBE-sääntöjä kovin tarkasti. Raportoinnin laadussa on eroja erityisesti alueiden, yhtiöiden sekä vuosien välillä, mikä heikentää tarkastelun vertailukelpoisuutta näiden välillä. Liikevaihtorajan ylittymistä koskeva sääntely ei ole täysin samanlainen maakohtaisessa raportoinnissa ja GloBE-säännöissä eikä maakohtaisen raportoinnin velvollisten joukko täysin vastaa GloBE-velvollisten joukkoa. Maakohtaisen raportoinnin aineisto on kuitenkin paras käytettävissä oleva aineisto tätä tarkastelua varten.

Suomalaisten konsernien ulkomaisten toimintojen osalta on pyritty arvioimaan verovajetta, joka syntyy maakohtaisen 15 prosentin vähimmäisverokannan ja suomalaisten konsernien ulkomaalaisten tytäryhtiöiden mahdollisesta tätä alemman tosiasiallisen veroasteen erosta GloBE-sääntöjen mukaan laskettuna. Tarkastelun kohteena ovat konsernit, joiden ylin emoyhtiö on suomalainen ja joka on antanut Suomeen maakohtaisen raportin vuodelta 2021. Tällaisia konserneja on 57 kappaletta. Tarkastelu on näiden konsernien osalta toteutettu verovuosilta 2016–2021 annettujen maakohtaisen raportoinnin tietojen avulla. Arviossa on pyritty huomioimaan jakso-tuseroja sekä aineellisen omaisuuden viiden prosentin substanssiperusteinen vähennys, mutta aineistopuutteista johtuen ei vastaavaa työvoimakustannuksiin perustuvaa vähennystä.

Tarkastelun perusteella karkeaksi arvioksi potentiaalisesta GloBE-verovajeesta vuosina 2016–2021 on saatu vuodesta riippuen noin 150–300 miljoonaa euroa vuodessa. Muiden lainkäyttö-alueiden käyttöön ottaman GloBE-sääntelyn ja kansallisten täydennysverojen vuoksi vain osa tästä verovajeesta voisi tulla verotettavaksi Suomessa. Kun arvioidaan, että vähintään EU-maat sekä G20-maat ottavat käyttöönsä kansalliset täydennysverot ja että myös muut alueet ottavat kansalliset täydennysverot laajasti käyttöönsä, staattiset lisäykset Suomen verotuottoon olisivat vuosien 2016–2021 aineistojen perusteella olleet noin 5–30 miljoonaa euroa vuodessa. Arvioissa on merkittävää vuosittaista vaihtelua.

Suuriin konserneihin kuuluvien suomalaisten yhtiöiden osalta on pyritty arvioimaan sitä, kuinka usein ja kuinka paljon GloBE-sääntöjen piirissä olevien suomalaisten yhtiöiden Suomeen mak-samat verot ovat alle 15 prosenttia tuloksesta ennen veroja, kun verot ja tulos lasketaan GloBE-sääntöjen mukaan. Laskelma pohjautuu verovuosien 2020 ja 2021 veroilmoitustietoihin. Näitä tietoja ei ole ollut käytettävissä konsernitasoisesti, joten tarkastelu on tehty yhtiötasolla, mikä jossain määrin yliarvioi verotuottovaikutusta. Maakohtaisen raportoinnin tietojen ja Tilastokes-kuksen tietojen avulla on haarukoitu sitä joukkoa yrityksiä, jotka kuuluvat GloBE-verotuksen piirissä olevaan konserniin. Tämän perusteella tarkasteluun päätyi noin 3 000 yritystä vuosina 2021 ja 2020. GloBE-veropohjan määrittäminen veroilmoitustiedoista on väistämättä jossain määrin epätarkkaa. Epätarkkuutta aiheuttaa esimerkiksi se, että veroilmoituslomakkeilta saatava tulos on yleensä kirjanpitolain (1336/1997) mukainen tulos, kun taas GloBE-laskelmissa tulisi lähtökohtana olla ylimmän emoyhtiön laatiman konsernitilinpäätöksen standardin, tyypillisim-min IFRS-standardin, mukaan laskettu tulos. Laskelman perusteella suomalaisiin yksiköihin so-velletut GloBE-laskentaan perustuvat verotussäännöt olisivat tuottaneet 0–2 miljoonaa euroa vuosina 2021 ja 2020. Veroa olisi molempina vuosina maksanut alle kymmenen yhtiötä.

Edellä esitettyjen laskelmien perusteella arvioidaan, että ehdotettujen muutoksien Suomen ve-rotuottoja kasvattava vaikutus olisi alkuvuosina keskimäärin noin 20 miljoonaa euroa vuodessa. Verotuotoissa voi olla huomattavaa vuosittaista vaihtelua. Myöhempinä vuosina verotuotot ale-nisivat, koska on todennäköistä, että ajan mittaan kansallisen täydennysveron käyttöön ottavien

alueiden joukko kasvaa. Tiedossa ei ole kuinka nopeasti verotuotot tästä syystä alenisivat. Verotuotot kertyisivät ensimmäisen kerran vuonna 2026. Verotuottoarvioon liittyy epävarmuutta muun muassa aineistoihin liittyvien epätarkkuuksien sekä alueiden kansallisten täydennysverojen käyttöönottoon liittyvien epävarmuuksien vuoksi.

Edellä esitetyt Suomen sisäisen tilanteen ja suomalaisten konsernien ulkomaisten toimintojen osalta tehdyt verotuottoarviot ovat staattisia arvioita, joten ne eivät pääosin sisällä yritysten tai muiden maiden käyttäytymisestä aiheutuvien vaikutusten arviointia. Suomalaisten konsernien ulkomaisten toimintojen osalta on kuitenkin oletettu, että useat lainkäyttöalueet ottavat käyttöönsä GloBE-sääntelyn ja kansallisen täydennysveron lähivuosina, vaikka tähän oletukseen sisältyy epävarmuutta. GloBE-sääntely voi vaikuttaa yritysten käyttäytymiseen, kuten investointipäätöksiin ja voitonsiirtoon. Erityisesti, koska GloBE-sääntely pienentää maiden välisiä efektiivisiä veroaste-eroja, sääntely pienentää kannustimia voitonsiirtoon, mikä puolestaan voi kasvattaa Suomen verotuottoja. Edellä esitetyissä verotuottoarvioissa näitä käyttäytymisvaikutuksia ei ole huomioitu. Useissa kansainvälisissä arvioissa, kuten OECD:n omissa vaikutusarvioissa, vähentynyt voitonsiirto on arvioitu merkittäväksi verotuottojen lähteeksi. Voitonsiirtoon liittyvien vaikutusten arvioiminen on kuitenkin hyvin epävarmaa.

Välilliset vaikutukset

GloBE-sääntelystä Suomelle syntyvien positiivisten vaikutusten voidaan pitkällä aikavälillä arvioida olevan välillisiä. OECD:n hankkeella pyritään osana BEPS-hanketta ratkaisemaan maailmanlaajuisia tuloveropohjan rapautumiseen ja voitonsiirtoon liittyviä ongelmia. Tavoitteina on ensisijaisesti maiden välisen haitallisen verokilpailun ja voitonsiirron vähentäminen.

Koska GloBE-sääntely varmistaa kansainvälisesti tietyn verotuksen minimitason, se kasvattaa konsernien verotasoa erityisesti niissä maissa, joissa verotaso on nykyisin matala. Tämän odotetaan johtavan yritysverotuksen tason maailmanlaajuiseen tasoittumiseen, mikä vähentää kannustimia verosyistä tapahtuvaan investointien tai liiketoimintojen sijoittumiseen. Koska Suomen sisäinen GloBE-verovaje on hyvin pieni ja GloBE-sääntely ei siten juuri vaikuta Suomessa toimiviin konserneihin, muutoksen voidaan arvioida parantavan Suomen kilpailukykyä suhteessa alhaisen verotuksen maihin, joissa toimivien konsernien veroastetta GloBE-sääntely käytännössä kasvattaa.

Ehdotettu muutos auttaa myös suojelemaan tulevia verokertymiä, koska muutos vähentää kannustimia siirtää toimintoja matalan verotuksen alueille. Muutos vähentää tarvetta verokilpailuun muiden alueiden kanssa.

Vaikutukset yrityksiin

GloBE-sääntely kohdistuu kansainvälisiin konserneihin, joiden konserniliikevaihto ylittää 750 miljoonaa euroa vähintään kahtena neljästä viimeisestä tilikaudesta. Direktiivin soveltamisalan piiriin kuuluvia monikansalliseen konserniin kuuluvia konserniyhtiöitä Suomessa on arviolta noin 2 800 kappaletta. Sellaisia monikansallisia konserneja, joiden ylin emoyhtiö on Suomessa, on noin 50–60 kappaletta ja puhtaasti kotimaisia suuria konserneja on tunnistettu noin 10–20 kappaletta.

Ehdotettu järjestelmä on laaja kokonaisuus, mikä aiheuttaisi järjestelmän piiriin siirtyville konserneille laajoja alkuvaiheen selvityksiä ja raportointijärjestelmien rakentamiseen liittyviä kuluja. Ehdotettu sääntely nojautuu uudella tavalla sekä tilinpäätössääntelyyn että verotukseen. Näin ollen alkuvaiheessa yritysten hallinnolliset kustannukset todennäköisesti lisääntyisivät

merkittävästi. Järjestelmä lisäisi raportointitaakkaa myös pysyvästi. GloBE-sääntelyn piiriin kuuluvat suomalaiset yhtiöt olisivat velvollisia antamaan vuosittain OECD:n standardin mukaisen GloBE-ilmoituksen, jollei ilmoituksen antamista ole konsernissa keskitetty. Ilmoitus olisi annettava 15 kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

Hallinnollisen taakan kasvuun vaikuttavat tekijät ovat konsernikohtaisia: taakkaan vaikuttavat toimintavaltioiden ja konserniyksiköiden lukumäärä sekä konsernin tietojärjestelmien laatu ja sopeutumiskyky minimiverovelvoitteiden tietotarpeisiin vastaamiseksi. Tästä syystä konsernitason hallinnollisten kustannusten arviointi on vaikeaa. Hallituksen käsityksen mukaan myös elinkeinoelämä on pitänyt täsmällisten konsernitason vaikutusten arviointia haastavana. Kustannusten arvioidaan kasvavan erityisesti sellaisilla konserneilla, jotka toimivat usealla lainkäyttöalueella. Toisaalta voidaan arvioida, että hallinnollinen taakka lisääntyy vastaavasti myös ulkomaisilla konserneilla, joten kilpailukyvyyn näkökulmasta hallinnollisten kustannusten kasvulla ei välttämättä ole keskeistä merkitystä.

OECD:n vuoden 2020 vaikutusarvion mukaan pilarit 1 ja 2 yhdessä kasvattaisivat investointien kustannuksia, millä olisi negatiivinen vaikutus yritysten investointiaktiivisuuteen, mutta vaikutus olisi OECD:n arvion mukaan pieni. OECD:n arvion mukaan sääntelyn investointeja hidastava vaikutus alentaisi maailmanlaajuisia BKT:ta pitkällä aikavälillä noin 0,07 prosenttia. Koska ehdotus ei kiristäisi Suomessa toimivien yritysten verotusta kuin hyvin harvoissa tilanteissa, ehdotuksella ei tältä osin arvioida olevan vaikutuksia yritysten investointeihin Suomessa. Ehdotuksen arvioidaan sen sijaan kiristävän suomalaisten konsernien ulkomaisten toimintojen verotusta. Tämä voisi vaikuttaa suomalaisten konsernien investointeihin ulkomailla sekä myös kannustaa säilyttämään investointeja Suomessa.

Hallinnolliset vaikutukset

Ehdotuksen mukaisen järjestelmän käyttöönotto aiheuttaisi järjestelmän alkuvaiheessa huomattavia kustannuksia sekä resurssitarpeita Verohallinnolle. Uusi järjestelmä vaikuttaisi Verohallinnossa useisiin toimintoihin, muun muassa verovalvontaan, tietojärjestelmiin, tietovirtoihin, ilmoittamismenettelyyn, tietojenvaihtoon sekä ohjeistukseen. Täysin uusi järjestelmä vaatii myös Verohallinnolta ja verovelvollisilta uuden, laajan kokonaisuuden haltuunottoa ja osaaamista, jollaista ei aiemmin ole ollut olemassa. Uudet raportointivaatimukset edellyttäisivät myös laajoja tietojärjestelmä uudistuksia. Verohallinto on alustavasti arvioinut hankkeen investointikustannuksiksi 2,1 miljoonaa euroa, joka koostuu pääosin tietojärjestelmiin liittyvistä hankintamenosta ja henkilöstömenoista.

Ehdotettu järjestelmä edellyttäisi, että niin verovelvollisten kuin Verohallinnon olisi jatkossa sovellettava täysin uudentyyppistä sääntelyä olemassa olevan verojärjestelmän rinnalla. Hallinnolliset vaikutukset eivät siten rajoittuisi ainoastaan alkuvaiheen merkittäviin selvityksiin. Lisäksi uuden verojärjestelmän ylläpidosta, valvonnasta, kansainvälisestä koordinaatiosta, analytiikasta ja riskienhallinnasta aiheutuisi Verohallinnolle lisäkustannuksia sekä huomattavia resurssitarpeita myös jatkovuosina.

5 Muut toteuttamisvaihtoehdot

5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset

Direktiivi perustuu OECD:n GloBE-mallisääntöihin ja sen kommentaariin. Direktiivin johdanto-osan kappaleen 33 mukaisesti direktiivin tavoitteena on varmistaa minimiverotuksen to-

teutuminen unionin alueella GloBE-mallisääntöjen sisältämän Common Approach -mekanismin mukaisesti. Tästä seuraa, että täydennysverotusta ei voi tehokkaasti toteuttaa muuten kuin direktiivin tarkalla implementoinnilla. Täydennysverotusta ei voi toteuttaa esimerkiksi yleistä tuloverotasoa nostamalla tai nykyistä tuloverotuksen veropohjaa tiivistämällä, sillä nämä toimenpiteet eivät itsessään vielä varmista vähimmäisverotasoa. Direktiivistä ja GloBE-mallisaännöistä johtuen sekä tuloksilukemissääntö että aliverotettujen voittojen sääntö on otettava käyttöön sellaisinaan.

Minimiveron menettelyistä ehdotetaan säädettäväksi erikseen sen sijaan, että täydennysveroa pyritäisiin menettelyissä rinnastamaan tuloveroon. Mikäli täydennysveroa pidettäisiin tuloveroina, niihin sovellettaisiin Suomen nykyisen verojärjestelmän mukaisesti verotusmenettelylakeja, sekä muita tuloveroja koskevia sääntöjä. Tämä voisi aiheuttaa merkittäviä ongelmia täydennysveron laskemiseen ja kantamiseen liittyen. Täydennysverosäännön tulee olla luonteeltaan sellainen, että se noudattaa direktiivissä ja OECD:n mallisäännöissä luotua mallia. Lisäksi täydennysvero tulee kantaa siten, ettei verovelvolliselle myönnetä sitä koskevia etuuksia. Mikäli täydennysveroa pidettäisiin tuloverona, voisi käytännössä olla hyvin vaikeaa varmistaa, ettei esimerkiksi tappiontasaus tai ulkomaan veronhyvitys tosiasiaissa vaikuttaisi täydennysveron määrään. Lisäongelmia aiheutuisi verotusmenettelyn ajoituksesta. Nykyinen tuloverotuksen aikataulu poikkeaa huomattavasti täydennysverotuksen ilmoittamis- ja verotuksen toimittamisen aikatauluista. Käytännössä tämä johtaisi siihen, että täydennysvero johtaisi aina kyseisen verovuoden verotuksen uudelleen toimittamiseen.

Kotimainen täydennysvero on valinnainen verotussääntö tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön lisäksi. Direktiivi on siten mahdollista panna kotimaisesti täytäntöön ilman kotimaista täydennysveroa. Kotimaisesta täydennysverosta voidaan kuitenkin arvioida olevan hyötyä, mutta ei juuri haittoja. Kotimainen täydennysvero johtaisi siihen, että mahdollinen suomalaisten yksiköiden verovajeeseen liittyvä täydennysvero kannettaisiin Suomessa, eikä tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön perusteella ulkomailla. Mikäli kotimaista täydennysveroa ei säädettäisi, minimiverosääntöjen piirissä olevien konsernien verotaakka ei kevenisi lainkaan, sillä vastaava määrä veroa kerättäisiin konsernin muissa toimintamaissa. Täysin kotimaiseen konserniin sovellettaisiin direktiivin perusteella tuloksilukemissääntöä, minkä vuoksi myöskään täysin kotimaisen toimijan verotaakka ei kevenisi, vaikka kotimaista täydennysveroa ei otettaisikaan käyttöön. Kotimaisen täydennysveron merkitys korostuu, koska Euroopan unionin lisäksi merkittävä määrä teollisuusmaita on jo aloittanut tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön implementoinnin. Kotimaisiin alhaisen verotuksen tilanteisiin liittyvä Suomen täydennysvero kannettaisiin siis suurella todennäköisyydellä Suomen ulkopuolella, jos Suomi ei ota kotimaista täydennysveroa käyttöön. Kokonaan kotimaisten konsernien osalta täydennysvero kannettaisiin lisäksi joka tapauksessa Suomen tuloksilukemissäännön mukaisesti, vaikka kotimaista täydennysveroa ei otettaisi käyttöön. OECD:n Inclusive Framework -kehyksen puitteissa toimiva täytäntöönpanokehys (Implementation Framework) on lisäksi sopinut ehdot täyttäviin kotimaisiin täydennysveroihin liittyvästä olettasäännöksestä (QDMTT Safe Harbour), jonka soveltuessa konserni välttyisi varsinaisten tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön laskelmien tekemiseltä olettasäännöksen kattamissa maissa. Näin ollen kotimaisesta täydennysverosta ei aiheutuisi konserneille myöskään lisääntyntä hallinnollista taakkaa tuloksilukemissääntöön ja aliverotettujen voittojen sääntöön verrattuna, mikäli Suomen kotimainen täydennysvero hyötyisi olettasäännöstä.

5.2 Muiden jäsenvaltioiden suunnittelemat tai toteuttamat keinot

EU-jäsenvaltioiden tulee saattaa direktiivi osaksi kansallista lainsäädäntöään viimeistään 31.12.2023. Tuloksilukemissääntö tulee sovellettavaksi 31.12.2023 tai sen jälkeen alkaviin tilikausiin, ja aliverotettujen voittojen sääntö 31.12.2024 tai sen jälkeen alkaviin tilikausiin. Kotimaisen täydennysveron käyttöönotto on puolestaan jäsenvaltioille vapaavalintaista.

Direktiivin 50 artiklan 1 kohta sisältää siirtymäsäännöksen koskien jäsenvaltioita, joissa sijaitsee enintään 12 direktiivin soveltamisalaan kuuluvaa konsernin ylintä emoyksikköä. Nämä jäsenvaltiot voivat päättää olla soveltamatta tuloksilukemissääntöä ja aliverotettujen voittojen sääntöä 31.12.2023 alkavana kuutena peräkkäisenä tilikautena. Tämän valinnan tekevien jäsenvaltioiden on ilmoitettava asiasta komissiolle viimeistään 31.12.2023. Tässä vaiheessa odotetaan, että valinnan teko on mahdollinen vain hyvin harvoille jäsenvaltioille, mahdollisesti esimerkiksi Virolle, Latvialle ja Maltalle.

EU-jäsenvaltioista Ruotsi, Tanska, Saksa, Alankomaat, Tšekki ja Irlanti ovat heinäkuuhun 2023 mennessä julkaisseet implementaatiota koskevan lakiehdotuksen. Näistä ehdotuksista kaikki sisältävät kotimaista täydennysveroa koskevat säännökset. Muista valtioista esimerkiksi Iso-Britannia ja Uusi-Seelanti ovat myös julkaisseet GloBE-sääntöjä koskevan lakiehdotuksen. Eräissä valtioissa, esimerkiksi Japanissa ja Etelä-Koreassa, on sääntöjä koskevaa lainsäädäntöä jo saatettu voimaan, kun taas monessa muussa valtiossa valmistelu on vasta käynnissä.

GloBE-mallisääntöjen sisältämän Common Approach -lähestymistavan mukaisesti ja EU-jäsenvaltioiden minimiverotusta koskevien sääntöjen implementoimisen yhtenäisyyden ja johdonmukaisuuden turvaamiseksi direktiivissä on vain vähän liikkumavaraa ja tuloksilukemissäännön (IIR) ja aliverotettujen voittojen säännön (UTPR) käyttöön ottaminen direktiivin mukaisesti on pakollista. Eri EU-jäsenvaltioiden välillä ei siten tule olemaan merkityksellisiä eroja sääntöjen implementoinnissa, ja myös Suomi implementoi säännöt direktiivin ja sen korostaman yhteisen lähestymistavan mukaisesti. Implementointiprosessi on parhaillaan käynnissä jäsenvaltioissa, eikä valmiin sääntelyn soveltamisesta ole vielä kokemuksia. Näistä syistä eri valtioiden sääntelykokonaisuuksia ei ole mahdollista täsmällisesti verrata Suomessa ehdotettuun sääntelyyn, mutta edellä mainituista syistä kansallisia eroja tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön sisällössä ei käytännössä tule olemaan.

OECD:n kotimaisia täydennysveroja koskeva ohje on julkaistu heinäkuussa 2023. Ohjeen mukaan kotimaisten täydennysverojen toteuttamistavoissa voi olla joitain valinnaisia eroja valtioiden välillä. Koska ohje on aivan uusi, ei ole vielä mahdollista arvioida, missä määrin eri valtiot toteuttavat ohjeen mahdollistamia valintoja. Kaikkien kotimaisten täydennysverojen tulee kuitenkin vastata GloBE-mallisääntöjen verotussääntöjä (tuloksilukemissääntö ja aliverotettujen voittojen sääntö) siinä, että niiden on laskettava vero näitä sääntöjä vastaavasti, eikä kotimaisen täydennysveron perusteella kerättävä vero saa olla systemaattisesti alhaisempi kuin vastaava tuloksilukemissäännön tai aliverotettujen voittojen säännön perusteella kerättävä vero olisi ollut. Näin ollen kansallisiin täydennysveroihinkin liittyvien maakohtaisten erojen voidaan olettaa olevan vähäisiä.

6 Lausuntopalaute

Esitysluonnoksesta annettiin lausuntokierroksella 28 lausuntoa. Lausunnon hallituksen esityksestä ovat antaneet työ- ja elinkeinoministeriö, Ahvenanmaan maakuntahallitus, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus VATT, Verohallinto, Ammattiliitto Pro ry, Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Elinkeinoelämän tutkimuslaitos Etla, Elinkeinoelämän valtuuskunta, Energiateolli-

suus ry, Finanssiala ry, Finnwatch ry, Keskuskauppakamari, Pääomasijoittajat ry, SAK ry, Suomalaiset kehitysjärjestöt Fingo ry, Suomen Asianajajaliitto, Suomen varustamot ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät ry, Teknologiateollisuus ry, Teollisuuden Voima Oyj, Veronmaksajain Keskusliitto ry, professori Reijo Knuutinen, professori Juha Lindgren, dosentti Marianne Malmgrén, Pekka Nykänen ja Matti Urpilainen, Assistant Professor Moritz Scherleiner, Timo Torkkel sekä Senior Fellow Timo Viherkenttä. Lausuntopalautteen antajissa oli mukana useita etujärjestöjä, jotka edustavat laajasti liike-elämää ja sääntelyn piiriin tulevia konserneja.

Lausunnoissa pääsääntöisesti tuettiin minimiverohankkeen tavoitteita. Yksittäisissä palautteissa katsottiin, etteivät säännökset vielä mene tarpeeksi pitkälle ja toivottiin Suomelta sääntelyn jatkokehittämisen edistämistä. Yksittäisiä palautteita lukuun ottamatta tuettiin toteutusta erillislaskina. Valmistelun aikataulua pidettiin yleisesti erittäin tiukkana.

Yleisesti katsottiin lain sisällön vastaavan direktiiviä. Palautteissa oli myös kattavasti todettu direktiivin sisältämä kapea kansallinen liikkumavara. Kotimaisen täydennysveron käyttöön ottamista kannatettiin kautta linjan ja tuettiin niissäkin palautteissa, joissa kansallisia täydennysveroja sinänsä pidettiin ongelmallisina, koska ne eivät kannusta vahvan tuloverojärjestelmän käyttöönottoon.

Suhtautuminen uudesta kansainvälisestä mallista aiheutuviin dynaamisiin vaikutuksiin vaihteli. Vaikutusarvioon sisältyvää OECD:n arvioon perustuvaa arviota verotuottojen mahdollisesta kasvusta kansainvälisen voitonsiirron kannustinten vähentyessä kritisoitiin yhdessä palautteessa. Toisaalta taas kahdessa palautteessa tuotiin esiin, että verotuottoarviossa ei ole arviota dynaamisista vaikutuksista saman analyysin perusteella tulevasta mahdollisesta verotuottojen kasvusta. Monessa palautteessa pidettiin hallinnollisen taakan lisääntymistä suhteettomana arvioitua verotuottoon nähden. Palautteessa ei kuitenkaan esitetty lainkaan arvioita mahdollisista konsernikohtaisista kustannuksista. Useassa palautteessa toivottiin, että Verohallinnon resursien riittävydestä huolehditaan.

Sääntöjä pidettiin yleisesti hyvin monimutkaisina ja vaikeaselkoisina ja perusteluja tähän nähden suppeina. Yksittäisissä palautteissa huomautettiin, että substanssin ymmärtäminen vaatii ymmärtämystä paitsi verotuksesta, myös kirjanpidosta. Toisaalta palautteessa todettiin OECD:n materiaalin tuovan apua tulkintaan ja kiitettiin perusteluissa olevia viittauksia GloBE-mallisääntöjen ja direktiivin artikloihin. Lisäksi palautteessa oli otettu huomioon lain soveltuminen vain kaikkein suurimpiin taloudellisiin toimijoihin. Esityksessä käytettyä terminologiaa kritisoitiin jonkin verran. Muutamassa palautteessa toivottiin muutoksia yksittäisiin substanssisääntöihin.

Osassa palautetta tuotiin esiin huoli OECD:n materiaalin merkityksestä kotimaisen lain kannalta. Palautteessa esitettiin, että OECD:n jo julkaistun ja tulevaisuudessa julkaistavan materiaalin merkitys on epäselvä. Yksittäisissä palautteissa toivottiin kaiken OECD:n materiaalin sisällyttämistä lakiin. Toisaalta palautteissa myös katsottiin OECD:n materiaalin olevan välttämättömän tulkintalähde, jotta eri valtioiden tulkintakäytännöt eivät eriytyisi, eikä suhdetta kotimaan lakiin pidetty ongelmallisena. Yksittäisissä palautteissa toivottiin perustuslakivaliokunnan lausuntoa esityksestä. Esityksessä esiin tuotua sidosta kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin ei sen sijaan yleisesti nähty ongelmallisena perustuslainmukaisuuden kannalta.

Lain sanktioita pidettiin pääsääntöisesti tasoltaan hyväksyttävänä. Yksittäisissä palautteissa tasoa pidettiin liian lievänä ja toisissa taas liian ankarana. Palautteessa toivottiin Verohallinnolle enemmän harkintavaltaa sanktioiden määräämisen osalta.

Useissa palautteissa kritisoitiin sitovan ennakkokannanottomenettelyn puuttumista esityksestä. Toisaalta tätä ratkaisua myös kannatettiin yhdessä palautteessa. Ilmoitusmenettelyssä toivottiin mahdollisimman suurta yksinkertaisuutta. Kotimaista täydennysveroilmoitusta koskevien velvoitteiden poistamista tai rajaamista tilanteisiin, joissa on maksuunpantavaa veroa, toivottiin muutamissa palautteissa. Muutamassa palautteessa toivottiin väliaikaisen olettamasäännöksen pidentämistä tai muuttamista pysyväksi. Yksittäisissä palautteissa ehdotettiin sääntelyn voimaan tulon lykkäämistä, jos tähän avautuu EU:n kautta mahdollisuus.

Esityksessä on otettu huomioon saatu palaute. Osa palautteessa esiin tuoduista ehdotuksista (kuten väliaikaisen olettamasäännöksen muuttaminen pysyväksi, sekä muokkaukset substanssisääntöihin) on luonteeltaan sellaisia, ettei niihin liity direktiivin täytäntöönpanossa kansallista liikkumavaraa. Samoin lain voimaantulon aikataulu vastaa direktiivin täytäntöönpanoaikataulua, eikä siitä ole kansallisella ratkaisulla mahdollista poiketa. Esitysluonnoksessa on tehty täsmennyksiä perusteluihin, sekä tarkennettu OECD:n materiaalin suhdetta kansalliseen lakiin. Perustuslakianalyyseja on täsmennetty, mutta analyysin lopputulosta ei ole muutettu. Myös ennakkokannanottomahdollisuuden puuttumisen väliaikaisuutta on korostettu. Terminologiaa on palautteen perusteella osin muokattu. Veronkorotusten tasoa ei ole muutettu, mutta määräämisolosuhteita on pyritty osin täsmentämään palautteen perusteella.

Hallituksen esitysluonnos on annettu arvioitavaksi lainsäädännön arviointineuvostolle 13.9.2023. Lainsäädännön arviointineuvosto on 27.9.2023 antanut julkisen lausunnon esitysluonnoksesta. Lausunnossa katsottiin, että esitysluonnos noudattaa tyydyttävästi lainvalmistelun vaikutusarviointiohjetta. Lausunnossa kiitettiin muun muassa taustan, tavoitteiden ja ehdotusten käsittelyä, sekä kansallisen liikkumavaran kuvausta ja julkisen talouden vaikutusten arviointia. Esitykseen toivottiin selvennystä terminologiaan, sekä tarkempaa selvitystä muun muassa konserneille ulkopuolisten palveluiden käytöstä aiheutuvista kuluista, hallinnollisesta taa-kasta, sekä mahdollisuudesta saada ohjausta. Esitykseen on tehty eräitä tarkennuksia lausunnon perusteella.

7 Säännöskohtaiset perustelut

7.1 Laki suurten konsernien vähimmäisverosta

1 luku Soveltamisala ja sovellettavat määritelmät

Lain tarkoitus ja soveltamisala

Lain tarkoitus ja soveltamisala kuvattaisiin 1–3 §:ssä.

1 §. Lain tarkoitus. Pykälässä säädettäisiin lain tarkoituksesta. Lain tavoitteena olisi varmistaa suurten konsernien erikseen määritellyn ylijäämävoiton vähimmäisverotaso. Vähimmäisverotaso varmistettaisiin määräämällä täydennysveroa, jos konsernin tosiasiallinen veroaste jollain sen toimintalainkäyttöalueella alittaa vähimmäisverotason. Lakia sovellettaisiin suuriin kansainvälisiin konserneihin ja suuriin kotimaisiin konserneihin.

2 §. Lain soveltamisala. Pykälässä säädettäisiin direktiivin 2 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaisesti lain soveltamisalasta. Säännös vastaa sisällöltään GloBE-mallisääntöjen 1.1.1–1.1.2 kohtia.

Pykälän 1 momentissa täsmennettäisiin soveltamisalaa. Lakia sovellettaisiin Suomessa sijaitseviin konserniyksiköihin, jotka kuuluvat suuriin konserneihin. Soveltamisen rajauksesta johtuisi,

että lakia ei sovellettaisi sellaisiin yksiköihin, jotka ovat myöhemmin lueltavia vapautettuja yksiköitä, eikä sellaisiin yksiköihin, jotka kuuluvat muihin kuin suuriin konserneihin.

Pykälän 2 momentissa määriteltäisiin, milloin konsernia pidetään suurena konsernina. Soveltamisedellytyksenä olisi 750 miljoonan euron vuotuinen liikevaihtoraja, joka määriteltäisiin konsernitasonla. Arvion kohteena olisi konsernitilinpäätökseen yhdistelty konsernin kaikkien yksiköiden tilikauden tuottojen summa.

Liikevaihtorajan arvioinnissa huomioitaisiin neljä aiempaa tilikautta. Konserni olisi säännösten piirissä tiettyä tilikautena, mikäli sen liikevaihto on 750 miljoonaa euroa tai enemmän vähintään kahtena neljästä edeltävästä tilikaudesta. Tällä useamman tilikauden tarkastelujaksolla varmistettaisiin, että säännösten soveltuminen olisi ennakoitavaa ja säännösten soveltamisen piirissä olisi vain konserneja, joiden toiminta on vakiintuneesti kynnysarvon ylittävää.

Raja-arvo, 750 miljoonaa euroa, vastaisi kynnysarvoa, jota sovelletaan maakohtaisen raportoinnin kynnysarvona (Country-by-Country Reporting). Rajauksen tarkoituksena olisi jättää pienet konsernit sääntöjen soveltamisen ulkopuolelle. Kyse on sääntelyn tavoitteiden ja sääntelystä aiheutuvan taakan suhteesta. Kynnys rajaa sääntelyn piirissä olevien konsernien määrää, mikä helpottaa sääntöjen käyttöön ottamista. Maakohtaisen raportoinnin rajojen asettaminen myös minimiverotuksen kynnnykseksi voi helpottaa myös verohallintojen työtä verotuksellisten velvoitteiden valvonnassa.

Konsernin tilikaudet voivat olla lyhyempiä tai pidempiä kuin 12 kuukautta. Näitä tilanteita varten 3 momentissa olisi sääntö yhteenlaskettujen tuottojen suhteuttamisesta testattavan tilikauden pituuteen. Esimerkiksi jos tilikauden pituus olisi 11 kuukautta, jaettaisiin tilinpäätöksen yhdistelty tuotto 11:llä ja saatu määrä kerrotaisiin 12:lla vertailukelpoisen luvun saamiseksi.

Pykälän 4 momentissa säädetään lain soveltumisesta myös tiettyihin yhteisyrityskonserneihin. Yhteisyritys, jossa konserniyksiköllä ei ole määräysvaltaa ei yleensä kuulu konserniin. Säännöksiä on kuitenkin tarkoitus soveltaa 6 luvun 12 §:ssä tarkoitettuihin yhteisyrityksiin ja niiden omistamiin yksiköihin.

3 §. Vapautetut yksiköt. Pykälässä säädettäisiin direktiivin 2 artiklan 3 kohdan mukaisesti vapautettujen yksiköiden määritelmistä ja kohtelusta. Säännös vastaisi sisällöltään GloBE-mallisääntöjen 1.5 kohtaa.

Pykälän 1 momentissa rajattaisiin vapautetut yksiköt pääosin lain soveltamisen ulkopuolelle. Niiden konsernitilinpäätökseen yhdistelty tuotot otettaisiin kuitenkin huomioon laskettaessa lain soveltamisen edellyttämää 2 §:ssä tarkoitettua 750 miljoonan euron kynnysarvoa. Konsernilla olisi halutessaan mahdollisuus tuoda myös vapautetut yksiköt lain soveltamisen piiriin. Tämä tapahtuisi valinnalla, jonka 11 §:ssä tarkoitettu ilmoitettava konserniyksikkö tekisi täydennysveroa koskevalla tietoilmoituksella. Valinta olisi voimassa viisi vuotta kerrallaan.

Pykälän 2 ja 3 momentissa määriteltäisiin, mitä vapautetulla yksiköllä tarkoitetaan lakia sovellettaessa. Pykälän 2 momentissa lueltaisiin vapautettujen yksiköiden eri tyypit. Kunkin tyyppin tarkempi määritelmä olisi jäljempänä 12–17 §:ssä. Vapautettuja yksiköitä olisivat 12 §:ssä tarkoitettu julkisvallan yksikkö, 13 §:ssä tarkoitettu kansainvälinen järjestö, 14 §:ssä tarkoitettu eläkerahasto, 15 §:ssä tarkoitettu voittoa tavoittelematon järjestö sekä 16 §:ssä tarkoitettu sijoitusrahasto ja 17 §:ssä tarkoitettu kiinteistösijoitusväline. Sijoitusrahasto ja kiinteistösijoitusväline olisivat vapautettuja yksiköitä kuitenkin vain, jos ne olisivat konsernin ylimpiä emoyksiköitä.

Pykälän 3 momentissa vapautettujen yksiköiden joukkoa laajennettaisiin tiettyihin 2 momentissa lueteltujen yksiköiden omistamiin yksiköihin.

Momentin 1 kohdassa vapautetuksi yksiköksi määriteltäisiin myös 2 momentin yksikön vähintään 95-prosenttisesti omistama yksikkö, jonka toiminta koostuu lähes yksinomaan 2 momentissa tarkoitetun yksikön sijoitustoiminnan hoitamisesta tai 2 momentissa tarkoitetun yksikön toimintaa avustavasta toiminnasta. Momentin 1 kohdassa tarkoitetun toiminnan olisi lähes kokonaan liittyttävä varojen omistamiseen tai sijoittamiseen, eikä yksikkö saisi aktiivisesti harjoittaa muuta toimintaa. Varojen omistamisen ja sijoittamisen olisi myös tapahduttava vapautetun yksikön hyväksi. Avustavasta toiminnasta puolestaan voi olla kyse esimerkiksi, jos vapautettu yksikkö perustaa IT-palveluyrityksen, joka tarjoaa palveluitaan ainoastaan vapautetulle yksikölle.

Momentin 2 kohdan mukaan vapautettuna yksikkönä pidettäisiin lisäksi yksikköä, jonka tulot muodostuvat lähes yksinomaan tietyistä minimiverosääntelyn ulkopuolisista osingoista ja luovutusvoitoista.

Sekä 1 että 2 kohdassa tehtäisiin rajausta, jonka perusteella vaadittavaa omistusta (95 prosenttia tai 85 prosenttia) ei voi johtaa sellaisesta 2 momentin 3 kohdassa tarkoitetusta eläkerahastosta, joka on eläkerahastoa palveleva yksikkö. Artiklan 1.5.2. GloBE-kommentaarin mukaan tämä rajausta on tehty, koska eläkerahastojen määritelmä jo itsessään sisältää laajennuksen eläkerahastoa palveleviin yksiköihin eikä tässä kohdassa tarkoitettua laajennusta ole tarkoitus laajentaa eläkerahastojen palvelevien yksiköiden omistamiin yksiköihin.

Laissa sovellettavat määritelmät

Luvun 4–44 §:ssä implementoitaisiin pääosa direktiivin 3 artiklasta, joka sisältää määritelmiä. GloBE-mallisaännöissä määritelmät sisältyvät pääosin 10.1 kohtaan. Lain määritelmien sisältö vastaisi direktiivin ja GloBE-mallisaäntöjen määritelmien sisältöä. Määritelmät sisältävät myös käsitteitä tai ilmiöitä, jotka eivät nykyisellään esiinny Suomen oikeusjärjestelmässä. Niiden sisällyttäminen on kuitenkin välttämätöntä, sillä ne voivat olla käytössä niissä maissa, joissa sijaitsevien konserniyksiköiden aliverotukseen liittyy Suomessa maksuun pantavaa täydennysveroa.

4 §. Yksikkö. Pykälässä määriteltäisiin yksikön käsite. Määritelmä olisi laaja ja sisältäisi sekä kaikki oikeushenkilöt, että myös muut sellaiset yhteenliittymät tai järjestelyt, joiden toiminnasta laaditaan erillinen kirjanpito. Määritelmä pitäisi näin ollen sisällään myös sellaiset toimijat, joita ei eri lainkäyttöalueilla välttämättä pidetä oikeushenkilöinä, kuten yhtymät ja trustit.

5 §. Konserniyksikkö. Pykälä sisältäisi konserniyksikön määritelmän. Konserniyksikön käsite olisi lain soveltamisen kannalta keskeinen, sillä lakia sovellettaisiin konserniyksiköihin.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan perusteella konserniyksikkö olisi yksikkö, jonka kirjanpidon erät olisi yhdisteltävä rivi riviltä konsernin ylimmän emoyksikön laatimaan konsernitilinpäätökseen. Tämä ilmenisi vaatimuksena konserniin kuulumisesta. Konserniyksikön käsite ei kuitenkaan sisältäisi sellaista yksikköä, joka täyttäisi jonkin 3 §:ssä tarkoitetun vapautetun yksikön määritelmän.

Momentin 2 kohdan mukaan konserniyksikön käsite kattaisi myös kiinteät toimipaikat, joiden pääyksikkö on konserniyksikkö. Laajennus olisi tarpeen siitä syystä, että kiinteä toimipaikka ei

välttämättä täytä 4 §:ssä annettavaa yksikön määritelmää, vaikka sen tuotot olisikin yhdistelty konsernitilinpäätökseen osana pääyksikön tietoja.

6 §. *Konserni.* Pykälässä säädettäisiin konsernin määritelmästä.

Pykälän 1 momentin 1 kohdassa säädettäisiin konsernilla tarkoitettavan etuyhteydessä toisiinsa olevien yksiköiden joukkoa, joita yhdistäisi ylimmän emoyksikön laatima konsernitilinpäätös, johon niiden kirjanpidon erät yhdistettäisiin rivi riviltä. Konserni ei näin ollen lähtökohtaisesti sisältäisi yksikköä, jota ei yhdistellä konsernitilinpäätökseen tällä tavoin. Konserniin kuuluvaksi katsottaisiin kuitenkin yksikkö, joka on sovelletun tilinpäätösstandardin mukaisesti jätetty yhdistelemättä pelkästään koon, epäolennaisuuden, tai myytävänä pitämisen takia. Tällainen yksikkö olisi siten osa konsernia konserniyksikkönä.

Konsernin muodostumisen perusteena pidettäisiin 9 §:ssä tarkoitettua konsernitilinpäätöstä. Konsernitilinpäätöksen määritelmästä johtuen konserni voisi syntyä myös tilanteessa, jossa konsernin ylin emoyhtiö ei ole laatinut lainkaan konsernitilinpäätöstä. 9 §:ssä olisi säännöt tällaisessa tilanteessa laadittavasta konsernitilinpäätöksestä, joka perustaisi konsernin lain soveltamista varten.

Momentin 2 kohdan mukaan konsernina pidettäisiin myös yksikköä, jolla ei ole emoyksikköä tai tytäryksikköä, mutta jolla on vähintään yksi toisella lainkäyttöalueella sijaitseva 18 §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka. Koska kiinteä toimipaikka olisi 5 §:n mukaisesti konserniyksikkö ja lain 1 luvun 30 §:n mukaisesti pääyksikön ja sen sivuliikkeen suhde katsottaisiin omistussuudeksi, nämä yksiköt muodostaisivat laissa tarkoitetun konsernin.

7 §. *Monikansallinen konserni;* 8 §. *Kotimainen konserni.* Pykälät sisältäisivät monikansallisen konsernin ja kotimaisen konsernin määritelmät. Ehdotetun 7 §:n mukaan monikansallisena konsernina pidettäisiin konsernia, jonka yksiköitä sijaitsee vähintään kahdella lainkäyttöalueella 50–54 §:ää sovellettaessa. Kokonaan kotimaisena pidettäisiin konsernia, johon kuuluvat konserniyksiköt sijaitsevat Suomessa. Lain 2 §:n rajaussäännöstä johtuen lakia sovellettaisiin kuitenkin vain kynnysarvon ylittäviin monikansallisiin ja kotimaisiin konserneihin.

9 §. *Konsernitilinpäätös.* Pykälä sisältäisi laissa sovellettavan konsernitilinpäätöksen määritelmän. Määritelmä olisi lain kannalta erittäin keskeinen, sillä lain soveltamisala sekä tuottojen ja verojen määräytymisen perusta olisi juuri konsernin konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätöksenä pidettäisiin 1 kohdan mukaisesti ensisijaisesti yksikön hyväksyttävän tilinpäätösstandardin mukaisesti laatimaa tilinpäätöstä, jossa sen ja muiden sen määräysvallassa olevien yksiköiden tiedot esitetään yhtenä taloudellisena kokonaisuutena. Pykälän 1 kohta soveltuisi tilanteissa, jossa konsernitilinpäätös on tosiasiaa laadittu 32 §:ssä tarkoitetun hyväksyttävän tilinpäätösstandardin mukaisesti.

Konsernitilinpäätös määriteltäisiin 2 kohdassa niissä tilanteissa, joissa konserni muodostuu yhdestä yksiköstä ja sen kiinteistä toimipaikoista. Konsernitilinpäätös olisi tällöin pääyksikön laatima, hyväksyttävään tilinpäätösstandardiin perustuva tilinpäätös.

Konsernitilinpäätös määriteltäisiin 3 kohdan mukaan tilanteessa, jossa laadittu konsernitilinpäätös ei perustu 32 §:ssä tarkoitettuun hyväksyttävään tilinpäätösstandardiin. Konsernitilinpäätöksenä pidettäisiin tällöin laadittua tilinpäätöstä, jota on oikaistu olennaisten kilpailua vääristävien erojen poistamiseksi. Olennainen kilpailua vääristävä ero määriteltäisiin 34 §:ssä.

Pykälän 4 kohta sisältäisi konsernitilinpäätöksen määritelmän niissä tilanteissa, joissa konsernitilinpäätöstä ei ole laadittu. Tällöin laissa tarkoitettu konsernitilinpäätös olisi sisällöltään se,

jonka konsernin ylin emoyksikkö olisi laatinut, jos sillä olisi ollut 33 §:ssä tarkoitettua hyväksyttyä tilinpäätösstandardia sovellettaessa velvollisuus laatia konsernitilinpäätös. Tässä kohdassa sovellettava tilinpäätösstandardi voi olla 32 §:ssä tarkoitettu hyväksyttävä tilinpäätösstandardi tai muu tilinpäätösstandardi, johon on tehty olennaisten kilpailua vääristävien erojen poistamiseksi tarvittavat oikaisut. Pykälän 4 kohdassa olisi siten asetettu velvollisuus laatia tietyissä tilanteissa lain soveltamista varten konsernitilinpäätös, jos sitä muutoin ei ole laadittu.

10 §. Tilikausi. Pykälä sisältäisi määritelmän tilikaudelle, joka olisi samalla lain soveltamisen perusjakso. Tilikausi vastaisi sitä kirjanpidollista jaksoa, jolta konsernitilinpäätös laaditaan. Mikäli konsernitilinpäätös perustuu 9 §:n 4 kohtaan, tilinkaudella tarkoitettaisiin kalenterivuotta.

11 §. Ilmoittava konserniyksikkö. Pykälässä määriteltäisiin ilmoittavaksi konserniyksiköksi täydennysveron tietoilmoituksen antaja. Tietoilmoituksen voi antaa kukin yksikkö itse, tai tähän tarkoitukseen konsernin erityisesti nimeämä yksikkö.

12 §. Julkisivallan yksikkö. Pykälä sisältäisi julkisivallan yksikön määritelmän. Määritelmä olisi verrattain laaja ja sen olisi tarkoitus kattaa sekä lainkäyttöalueen julkishallinnon elimellisiä osia että sen omistamia erillisiä oikeushenkilöitä juridisesta muodosta riippumatta. Määritelmä ei kuitenkaan kattaisi liiketoimintaa harjoittavia yksiköitä. Julkisivallan yksiköinä pidettäisiin yksiköitä, jotka täyttävät kaikki 1–4 kohdassa säädetty edellytykset.

Pykälän 1 kohdassa säädettäisiin, että yksikön tulee olla osa julkishallintoa tai julkishallinnon kokonaan omistama. Julkishallinnon osia olisivat esimerkiksi erilaiset hallinnon ja paikallishallinnon viranomaiset.

Pykälän 2 kohdassa rajoitettaisiin määritelmää siten, että se ei kata liiketoimintaa harjoittavia yksiköitä. Kohdan mukaan julkisyksikön pääasiallisena tarkoituksena tulisi olla jonkin julkishallinnon tehtävän suorittaminen. Määritelmän täyttäisi myös yksikkö, joka sijoittaa julkishallinnon varoja. Yksikkö ei sen sijaan voisi lainkaan harjoittaa liiketoimintaa.

Pykälän 3 kohdassa säädettäisiin, että julkisyksikön tulee olla julkishallinnon kontrollissa. Sen vastuun ja raportoinnin tulee tapahtua julkishallinnolle.

Pykälän 4 kohdassa säädettäisiin kiellosta siirtää tai kerryttää varoja suoraan yksityisten tahojen hyväksi. Yksikön varojen tulee sen toiminnan aikana ja sen jälkeen kuulua yksinomaan sen sijaintilainkäyttöalueen julkishallinnolle.

13 §. Kansainvälinen järjestö. Pykälä sisältäisi kansainvälisen järjestön määritelmän. Kaikkien 1–3 kohdassa lueteltujen edellytysten tulisi täytyä, jotta yksikköä voidaan pitää kansainvälisenä järjestönä. Pykälän 1 kohdan mukaan järjestön tulisi koostua pääsääntöisesti lainkäyttöalueiden hallituksista ja 2 kohdan mukaan sillä tulee olla sijaintivaltionsa kanssa päämajasopimus (esimerkiksi koskien järjestelyjä, joiden perusteella lainkäyttöalueella sijaitseviin järjestön tiloihin tai toimipaikkoihin, esimerkiksi jaostoihin tai paikallistoimistoihin, kohdistuu erivapauksia ja -oikeuksia). Pykälän 3 kohdan mukaan yksikön tulojen ei tulisi kertyä yksityishenkilöiden hyväksi. Tämän edellytyksen täyttymistä arvioitaessa huomioon otettaisiin mitä siihen soveltuvassa laissa tai sen toimintaa sääntelevissä säännöissä on määrätty tulojen jakamisesta.

14 §. Eläkerahasto ja eläkerahastoa palveleva yksikkö. Pykälä sisältäisi eläkerahaston määritelmän. Määritelmä perustuisi OECD:n malliverosopimuksen 3 artiklan 1 i) (ii) kohdan “tunnustetun eläkerahaston” käsitteelle, minkä lisäksi sitä laajennettaisiin kattamaan myös 2 momentissa tarkoitettu eläkerahastoa palveleva yksikkö. Suomessa lakisääteistä eläketurvaa tuottavien toimijoiden katsottaisiin yleensä täyttävän määritelmän.

Pykälä sisältäisi myös eläkerahastoa palvelevan yksikön määritelmän. Eläkerahastoa palveleva yksikkö on 1 momentin 2 kohdan mukaisesti myös eläkerahasto ja siten vapautettu yksikkö. Eläkerahastoa palvelevana yksikkönä pidettäisiin yksikköä, joka sijoittaa 1 momentissa tarkoitettun yksikön varoja tai harjoittaisi sen toimintaa avustavaa toimintaa. Määritelmän mukaan eläkerahastoa palvelevan yksikön tulisi kuulua eläkerahaston kanssa samaan konserniin.

15 §. Voittoa tavoittelematon järjestö. Pykälä sisältäisi voittoa tavoittelemattoman järjestön määritelmän. Määritelmässä olisi useita soveltamiskriteerejä, joiden kaikkien olisi täyttyvä, jotta yksikköä pidettäisiin voittoa tavoittelemattomana järjestönä.

16 §. Sijoitusrahasto. Pykälä sisältäisi laissa sovellettavan sijoitusrahaston määritelmän. Määritelmä perustuisi IFRS 10 -standardin mukaiselle ”sijoitusyksikön” määritelmälle, sekä vaihtoehdorahastojen hoitajista annetun direktiivin 2011/61/EU määritelmille. Kaikkien 1–7 kohdassa annettujen kriteerien olisi täyttyvä, jotta määritelmä täytyisi.

17 §. Kiinteistösijoitusväline. Pykälä sisältäisi kiinteistösijoitusvälineen määritelmän. Kiinteistösijoitusväline olisi tarpeen määritellä erikseen, sillä kaikki yksiköt, joita minimiverosääntöjä sovellettaessa on tarkoitus kohdella samoin kuin sijoitusrahastoja, eivät täyttäisi sijoitusrahaston määritelmää. Näin ollen monet yksiköt, jotka täyttäisivät kiinteistösijoitusvälineen määritelmän, täyttäisivät myös sijoitusrahaston määritelmän.

Kiinteistösijoitusvälineen määritelmässä keskeinen elementti on yhdenkertaiseen verotukseen pyrkiminen verojärjestelmän tasolla. Keskeistä olisi se, että kiinteistösijoitusvälinettä koskeva verojärjestelmä pyrkii verottamaan tulon yhden kerran. Määritelmä voisi täytyä myös silloin, kun sijoittajana on verovapaa yksikkö, kuten eläkerahasto. Tällöin verotus ei toteudu suoraan rahaston tai sen sijoittajan tasolla korkeintaan vuoden lykkäytymisellä, mutta määritelmä täytyisi kuitenkin, koska vaatimus järjestelmän pyrkimyksestä yhdenkertaiseen verotukseen täytyisi.

18 §. Kiinteä toimipaikka. Pykälä sisältäisi kiinteän toimipaikan määritelmät. Määritelmiä olisi neljä, ja niiden soveltuminen riippuisi esimerkiksi siitä, onko pääyksikön ja sen ulkomaisten toimintojen sijaintivaltion välillä sovellettavaa verosopimusta vai ei.

Pykälän 1 kohdassa olevaa kiinteän toimipaikan määritelmää sovellettaisiin silloin, kun pääyksikön ja sen ulkomaisen liikepaikan sijaintilainkäyttöalueen välillä on voimassa oleva sopimus tuloon ja varallisuuteen liittyvän kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, jota sovellettaessa sivuliikkeen lainkäyttöalueella on verotusoikeus tuloon OECD malliverosopimuksen 7 artiklan tai vastaavan määräyksen perusteella. Edellytyksenä olisi myös, että kiinteän toimipaikan sijaintilainkäyttöalue verottaa liikepaikkaan kuuluvaa tuloa.

Pykälän 2 kohdan määritelmää sovellettaisiin verosopimuksettomassa tilanteessa, jossa liikepaikan sijaintialue verottaa sen tuloa nettomääräisesti kuin kyseessä olisi sillä alueella verotuksellisesti asuva yksikkö.

Pykälän 3 kohdan määritelmä soveltuisi tilanteeseen, jossa pääyksikön ulkomaisen liikepaikan sijaintivaltio ei verota sitä 2 kohdassa kuvatulla tavalla puuttuvan yritysverojärjestelmän takia, mutta sillä olisi ollut tällainen verotusoikeus hypoteettisessa tilanteessa, jossa yritysverojärjestelmä olisi ollut olemassa ja pääyksikön ja sivuliikkeen sijaintilainkäyttöalueilla olisi ollut sovellettava verosopimus, jonka mukaisesti verotusoikeus olisi ollut ulkomaisen liikepaikan sijaintialueella.

Pykälän 4 kohtaa sovellettaisiin muuhun pääyksikön ulkomaiseen liikepaikkaan, jos pääyksikön sijaintivaltio on vapauttanut tällaisen yksikön ulkomaisen tulon verosta pääyksikön sijaintilainkäyttöalueella.

19 §. Ylin emoyksikkö. Pykälä sisältäisi ylimmän emoyksikön määritelmän. Määritelmä perustuisi ensisijaisesti kirjanpidolliseen yhdistelyvelvollisuuteen, joka on tulosta määräysvallan tuottaman osuuden omistamisesta. Pykälän 2 kohdassa kuitenkin määritelmä ulotettaisiin myös tilanteeseen, jossa muuhun konserniin kuulumattomalla pääyksiköllä on vähintään yksi kiinteä toimipaikka lainkäyttöalueensa ulkopuolella.

20 §. Vähimmäisverokanta. Pykälässä vähimmäisverokannaksi määriteltäisiin 15 prosenttia.

21 §. Täydennysvero. Pykälässä määriteltäisiin täydennysveroksi vero, joka kannetaan tämän lain mukaisten verotussääntöjen perusteella ja lasketaan 5 luvun sääntöjen mukaan lainkäyttöalueelle tai konserniyksikölle.

22 §. Väliyhteisöverotus. Pykälässä määriteltäisiin väliyhteisöverojärjestelmänä pidettävä verotusmalli. Koska tuloksilukemissääntö muistuttaa väliyhteisöverotusta, se on rajattu määritelmän ulkopuolelle.

23 §. Ehdot täyttävä tuloksilukemissääntö. Pykälä sisältäisi ehdot täyttävän tuloksilukemissääntö määritelmän. Kyse olisi veromallista, jota on kuvattu 2 luvussa, mutta joka lisäksi on läpäissyt OECD:n tulevan vertaisarviointiprosessin ja tullut siinä hyväksytyksi. Koska GloBE-mallisääntöjen perusteella lainkäyttöalueen säännölle ei anneta ehdot täyttävän sääntönsä asemaa muutoin kuin vertaisarviointiprosessin kautta, ehdot täyttävälle säännölle ei voitaisi antaa abstraktimääritelmää, vaan vertaisarviointiprosessia olisi seurattava.

24 §. Ehdot täyttävä aliverotettujen voittojen sääntö. Pykälä sisältäisi ehdot täyttävän aliverotettujen voittojen sääntönsä määritelmän. Samoin kuin ehdot täyttävä tuloksilukemissääntö, myös tämä määritelmä saa sisältönsä OECD:n vertaisarviointiprosessissa hyväksytyistä säännöistä.

25 §. Ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero. Pykälä sisältäisi ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron määritelmän. Samoin kuin tuloksilukemissääntö ja aliverotettujen voittojen sääntö, myös kotimaista täydennysveroa koskevat säännökset katsotaan ehdot täyttäväksi OECD:n vertaisarviointiprosessin tuloksena.

26 §. Matalasti verotettu konserniyksikkö. Pykälässä määriteltäisiin matalasti verotettu konserniyksikkö. Määritelmä olisi kaksiosainen. Matalasti verotettu konserniyksikkö olisi ensinnäkin mikä tahansa konserniyksikkö, joka sijaitsee sellaisella lainkäyttöalueella, joka on 5 lukua sovellettaessa alhaisen verotuksen lainkäyttöalue. Toiseksi matalasti verotettuna yksikkönä pidettäisiin sijaintipaikatonta konserniyksikköä, jolle on 3 lukua sovellettaessa laskettu määritelty tulos ja jonka 5 luvun mukaisesti laskettu tosiasiallinen veroaste on alhaisempi kuin vähimmäisverokanta.

27 §. Välitason emoyksikkö. Pykälä sisältäisi välitason emoyksikön määritelmän. Välitason emoyksiköllä tarkoitettaisiin konserniin kuuluvaa emoyksikköä, jolla on suora tai välillinen omistusosuus toisessa konserniyksikössä. Välitason emoyksiköllä ei kuitenkaan tarkoitettaisi sellaista yksikköä, joka on konsernin ylin emoyksikkö, kiinteä toimipaikka tai sijoitusyksikkö.

28 §. Määräysvallan tuottava osuus. Pykälässä määriteltäisiin määräysvallan tuottava osuus. Määritelmä johdettaisiin kirjanpidollisesta yhdistelyvaatimuksesta; määräysvallan tuottavana osuutena pidettäisiin osuutta, joka velvoittaa omistajansa yhdistelemään osuuden rivi riviltä

konsernitilinpäätökseen. Määritelmä sisältäisi myös olettamasaännön, jota sovellettaisiin 9 §:n 4 kohdan tilanteissa. Lisäksi määritelmä kattaisi pääyksikön ja sivuliikkeen suhteen. Pääyksiköllä katsottaisiin siten aina olevan määräysvallan tuottava osuus sivuliikkeessään.

29 §. Osittain omistettu emoyksikkö. Pykälä sisältäisi osittain omistetun emoyksikön määritelmän. Määritelmä soveltuisi tilanteisiin, joissa konsernin ulkopuolinen taho omistaa yli 20 prosentin suuruisen osuuden muun emoyksikön kuin ylimmän emoyksikön, kiinteän toimipaikan tai sijoitusyksikön voitoista.

30 §. Omistusosuus. Pykälä sisältäisi omistusosuuden määritelmän. Omistuksena pidettäisiin oman pääoman ehtoista osuutta yksikössä. Lisäksi omistusosuutena pidettäisiin pääyksikön osuutta sivuliikkeessä.

31 §. Emoyksikkö. Pykälässä määriteltäisiin emoyksikön käsite. Emoyksikkönä pidettäisiin konsernin ylintä emoyksikköä, mutta vain silloin kun se ei ole vapautettu yksikkö, välitason emoyksikkö tai osittain omistettu emoyksikkö.

32 §. Hyväksyttävä tilinpäätösstandardi. Pykälässä lueteltaisiin hyväksyttävät tilinpäätösstandardit. Hyväksyttävinä pidettäisiin muun muassa kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja (IFRS-standardit tai IFRS-standardit, sellaisina kuin unioni on ne hyväksynyt Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 nojalla) sekä kaikkien EU-jäsenvaltioiden yleisiä tilinpäätösstandardeja.

33 §. Hyväksytty tilinpäätösstandardi ja kirjanpitokäytäntöjä valvova elin. Pykälässä määriteltäisiin hyväksytty tilinpäätösstandardi sekä kirjanpitosääntöjä valvova elin. Hyväksytty tilinpäätösstandardi olisi muu standardi kuin hyväksyttävä tilinpäätösstandardi, jos tällainen muu standardi on yksikön sijaintilainkäyttöalueella kirjanpitokäytäntöjä valvovan elimen hyväksymä kyseisellä alueella käytettäväksi. Kirjanpitokäytäntöjä valvovalla elimellä tarkoitettaisiin kirjanpitolautakunnan tyyppistä elintä, jolla on paikallinen toimivalta kirjanpitokäytäntöjen laatimisen ja hyväksymisen suhteen.

34 §. Olennainen kilpailua vääristävä ero. Pykälässä määriteltäisiin olennainen kilpailua vääristävä ero. Määritelmä liittyy tarpeeseen poistaa eri kirjanpitokäytäntöjen tuottamia eroja ja olisi tarpeen minimiverosääntöjen mukaisten laskelmien voidessa perustua useisiin eri standardeihin. Määritelmää sovellettaisiin, kun konsernitilinpäätös perustuu 33 §:ssä tarkoitettuun hyväksyttyyn tilinpäätösstandardiin. Sen on tarkoitus estää kilpailullista hyötyä, jonka hyväksytty tilinpäätösstandardia hyväksyttävän standardin sijaan käyttävä konserni voisi saada. Hyväksytyn tilinpäätösstandardin mukaista lopputulosta verrattaisiin vastaavan IFRS-standardin tuotamaan lopputulokseen eron selvittämiseksi. Määritelmässä otettaisiin huomioon kaikki saman kirjanpitokäytännön noudattamisesta tilikauden aikana syntyneet erot. Mikäli liiketoimia, joista eroja aiheutuu, on tilikauden aikana useita, näistä toimista aiheutuneet erot laskettaisiin yhteen. Samoin laskettaisiin yhteen kaikkien saman konsernin konserniyksiköiden kyseisestä käytännöstä aiheutuneet erot.

35 §. Aineellisen omaisuuden nettokirjanpitoarvo. Pykälässä määriteltäisiin aineellisen omaisuuden nettokirjanpitoarvo. Määritelmä olisi tarpeen aliverotettujen voittojen säännön soveltamiseksi. Arvo laskettaisiin lainkäyttöalueittain, jolloin kaikkien samalla lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden arvot laskettaisiin yhteen.

36 §. *Sijoitusyksikkö ja vakuutustoiminnan sijoitusyksikkö.* Pykälä sisältäisi sijoitusyksikön ja vakuutustoiminnan sijoitusyksikön määritelmän. Määritelmän perustana olisivat sijoitusrahaston ja kiinteistösijoitusvälineen määritelmät, minkä lisäksi määritelmä ulotettaisiin näiden omistamaan yksikköön, jonka kautta sijoitustoimintaa harjoitetaan.

Vakuutustoiminnan sijoitusyksiköllä tarkoitettaisiin sijoittavaa yksikköä, jonka vakuutusyhtiö perustaa esimerkiksi sijoitussidonnaisen vakuutussopimuksen yhteydessä. Tällainen yksikkö ei yleensä voi täyttää sijoitusrahaston tai kiinteistösijoitusvälineen määritelmää esimerkiksi koska sen omistus ei ole hajautettua.

37 §. *Alhaisen verotason lainkäyttöalue.* Pykälä sisältäisi alhaisen verotason lainkäyttöalueen määritelmän. Määritelmässä alhaisen verotason lainkäyttöalue olisi lainkäyttöalue, jolla on vuoden aikana määritelty nettotulos ja vähimmäisverokantaa alhaisempi tosiasiallinen veroaste. Koska määritelmä perustuu määritellyn nettotuloksen käsitteeseen, alhaisen verotason lainkäyttöalue ei olisi alue, jolla on määritelty nettotappio.

38 §. *Määritelty tulos tai tappio.* Pykälä sisältäisi määritellyn tuloksen tai tappion määritelmän. Määritellyllä tuloksella ja tappiolla tarkoitettaisiin kunkin konserniyksikön osalta sen 3 luvun 1 §:ssä tarkoitettua kirjanpidon tulosta tai tappiota, johon on tehty saman pykälän 1 momentissa tarkoitettut oikaisut. Määritelmä vastaa sisällöltään GloBE-mallisaäntöjen 3.1.1 artiklan ja direktiivin 15 artiklan 1 kohdan määritelmää.

39 §. *Ehtoja täyttämätön palautukseen oikeuttava yhtiöveron hyvitys ja ehdot täyttävä yhtiöveron hyvitys.* Pykälässä määriteltäisiin kaksi toisiinsa liittyvää yhtiöveron hyvityskäsitettä. Molemmat käsitteet liittyvät osingon maksun yhteydessä myönnettäviin palautuksiin tai hyvityksiin. Suomen nykyinen verojärjestelmä ei sisällä pykälässä selostettuja hyvityksiä. Direktiivissä vastaavat määritelmät sisältyvät 3 artiklan 37 kohtaan ja GloBE-mallisaännöissä 10.3. lukuun.

Pykälän 1 momentissa määriteltäisiin ensin ehtoja täyttämättömäksi yhtiöveron hyvitykseksi konserniyksikön maksama vero, joka on palautus- tai hyvityskelpoinen kyseisen konserniyksikön jakaman osingon tosiasialliselle edunsaajalle osingon perusteella tai muusta kuin osinkoon liittyvästä verosta, tai joka palautetaan osinkoa maksaneelle yhtiölle osingonmaksun yhteydessä. Pykälässä määritelmän ulkopuolelle rajattaisiin kuitenkin verot, jotka ovat 2 momentissa tarkoitettuja ehdot täyttäviä hyvityksiä.

Pykälän 2 momentissa määriteltäisiin ehdot täyttävä yhtiöveron hyvitys. Ehdot täyttävänä hyvityksenä pidettäisiin palautusta tai hyvitystä, jonka osingon tosiasiallinen edunsaaja saa osinkoa jakavan konserniyksikön maksaman yhtiöveron perusteella. Arvioitaessa osingonsaajan saaman hyvityksen perusteita, osingon jakajan maksamana verona pidettäisiin myös sen sivuliikkeen maksamaa veroa. Osingon saajan saaman hyvityksen tulisi lisäksi täyttää jokin 1–4 kohdan edellytyksistä.

40 §. *Ehdot täyttävä palautukseen oikeuttava veronhyvitys ja ehtoja täyttämätön palautukseen oikeuttava veronhyvitys.* Pykälässä määriteltäisiin ehdot täyttävä palautukseen oikeuttava veronhyvitys. Määritelmä vastaisi mallisaäntöjen 10.3 luvun ja direktiivin 3 artiklan 38 ja 39 kohdan määritelmää.

Minimiverolaskelmassa käytettävän veroluvun oikaisut ovat tosiasiallisen veroasteen kannalta merkittäviä, koska ne vaikuttavat tosiasialliseen veroasteeseen jyrkemmin kuin tulokseen tehtävät oikaisut. Pykälän 1 momentissa määriteltäisiin erityinen kategoria veronhyvityksiä, joiden kohtelu 3 luvun määriteltyä tulosta ja tappiota ja 4 luvun oikaistua huomioitavaa verokulua laskettaessa poikkeaa verosta tehtävien vähennysten yleisestä kohtelusta. Pykälän 1 momentissa

tarkoitettu veronhyvitys on hyvitys, joka maksetaan käteisenä tai käteistä vastaavana eränä neljän vuoden kuluessa myöntämisestään. Jos hyvitys täyttäisi tämän ehdon vain osittain, sitä pidettäisiin ehdot täyttävänä palautukseen oikeuttavana veronhyvityksenä siltä osin kuin ehdot täyttyvät. Jos esimerkiksi 100 euron suuruinen hyvitys palautettaisiin käteisenä viiden vuoden kuluessa myöntämisestään, ehdot täyttävää palautukseen oikeuttavaa veronhyvitystä olisi se määrä, joka on johtanut palautukseen neljän vuoden kuluessa siitä, kun hyvitys on myönnetty.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin ehtoja täyttämättömästä palautukseen oikeuttavasta veronhyvityksestä. Määritelmä kattaisi ne palautukseen johtavat veronhyvitykset jotka eivät ole 1 momentissa tarkoitettuja ehdot täyttäviä hyvityksiä.

41 §. Pääyksikkö. Pykälä sisältäisi pääyksikön määritelmän. Kyseessä on yksikkö, jonka kirjanpitoon sisältyy edellä 18 §:ssä tarkoitetun kiinteän toimipaikan tulos tai tappio.

42 §. Omistava konserniyksikkö. Pykälä sisältäisi omistavan konserniyksikön määritelmän.

43 §. Ehdot täyttävä voitonjaon verotukseen perustuva verojärjestelmä. Pykälässä määriteltäisiin ehdot täyttävä voitonjaon verotukseen perustuva verojärjestelmä. Kyseessä olisi järjestelmä, jossa yhteisövero kannetaan vasta voitonjaon yhteydessä verokannalla, joka ei alita vähimmäisverokantaa. Lisäksi järjestelmän on tullut olla olemassa viimeistään 1 päivänä heinäkuuta 2021. Unionin jäsenvaltioista tällainen ehdot täyttävä järjestelmä olisi Viron tai Latvian verojärjestelmä. Aikarajoituksen vuoksi uusia ehdot täyttäviä järjestelmiä ei syntyisi.

44 §. Nimetty ilmoittava yksikkö. Pykälässä nimetyksi ilmoittavaksi yksiköksi määriteltäisiin yksikkö, jonka konserni on nimennyt täyttämään konsernin tietoilmoittamista koskevan velvollisuuden konsernin puolesta.

Läpivirtaavat yksiköt ja verotuksessa läpinäkyvät omistusrakenteet

45 §. Läpivirtaava yksikkö ja verotuksellinen läpinäkyvyys. Pykälässä määriteltäisiin laissa sovellettavat läpivirtaavan yksikön ja verotuksellisen läpinäkyvyyden käsitteet. Käsitteiden sisällöt vastaisivat direktiivin 3 artiklan 12 kohtaa sekä GloBE-mallisaäntöjen 10 luvun 2.1 ja 2.2 kohtia ja olisivat siten voimassa pelkästään vähimmäisverolain soveltamista varten. Niiden merkitys voi poiketa siitä, mitä käsitteillä tai niiden läheistermeillä muualla oikeusjärjestyksessä ymmärretään.

Pykälän 1 momentissa määriteltäisiin läpivirtaavaksi yksiköksi yksikkö, jota pidetään verotuksellisesti läpinäkyvänä perustamislainkäyttöalueellaan. Verotuksellinen läpinäkyvyys on määriteltä 2 momentissa. Jotta yksikkö olisi verotuksellisesti läpivirtaava, verotuksellisen läpinäkyvyyden tulisi toteutua suhteessa sen tuloihin, kuluihin, voittoihin tai tappioihin. Verotuksellisesti läpivirtaavana ei kuitenkaan pidettäisi yksikköä, jolla on verotuksellinen kotipaikka sen perustamislainkäyttöalueen ulkopuolella edellyttäen kuitenkin, että se on kyseisellä lainkäyttöalueella tuloistaan tai voitoistaan verovelvollinen. Verovelvollisuuden tulee kohdistua yksikköön itseensä eikä sen omistajiin.

Pykälän 2 momentissa määriteltäisiin verotuksellisen läpinäkyvyyden käsite. Verotuksellisella läpinäkyvyydellä viitattaisiin tilanteeseen, jossa jokin lainkäyttöalue verottaa yksikön tuloja, kuluja, voittoja tai tappioita kuin ne kertyisivät yksikön sijaan sen omistajalle suhteessa tämän omistussuuteen.

Verotuksellisen läpinäkyvyys toteutuisi, jos lainkäyttöalue ei verota yksikköä sen tuloista, vaan verottaa tuloista sen omistajia ikään kuin omistaja olisi suoraan itse kerryttänyt osuutensa yksikön tulosta. Verotukselliseen läpinäkyvyyteen ei kuitenkaan vaadittaisi, että yksikön verotukselliset tappiot olisivat vähennettävissä suoraan sen omistajien veronalaisesta tulosta vaan tappiontasaus voi tapahtua myös läpinäkyväksi katsotun yksikön tasolla. Samoin tulojen verottamisen omistajien tulona ei tarvitse välttämättä johtaa samaan lopputulokseen kuin jos tulon olisi omistajan sijaan kerryttänyt yksikkö itse. Esimerkkinä tästä olisi tilanne, jossa lainkäyttöalue verottaisi luovutusvoittoa eri tavalla sen kertyessä suoralle luovuttajalle (läpinäkyvä yksikkö) tai epäsuoralle luovuttajalle (läpinäkyvän yksikön omistaja).

46 §. Verotuksessa läpinäkyvä yksikkö ja käänteinen hybridiyksikkö. Pykälässä määriteltäisiin verotuksessa läpinäkyvä yksikkö ja käänteinen hybridiyksikkö. Käsitteet vastaisivat direktiivin 3 artiklan 12 kohtaa ja GloBE-mallisaäntöjen 10.2.1 a ja b kohtia.

Käsitteet nojautuvat verotuksellisesti läpivirtaavan yksikön ja verotuksellisen läpinäkyvyyden käsitteisiin. Jotta yksikkö voi ylipäänsä olla verotuksessa läpinäkyvä yksikkö tai käänteinen hybridiyksikkö, sen tulisi olla 45 §:ssä tarkoitettu verotuksellisesti läpivirtaava yksikkö.

Ehdotetussa 1 momentissa määriteltäisiin verotuksellisesti läpivirtaava (Flow-Through Entity) verotuksessa läpinäkyväksi (Tax Transparent Entity), siihen määrään saakka, kun sitä pidetään verotuksellisesti läpinäkyvänä (Fiscally Transparent) sen omistajan sijaintilainkäyttöalueella. Määritelmässä keskeinen olisi siten omistajan verotus suoraan yksikön tulosta omistajan omalla sijaintilainkäyttöalueella. Määritelmällä ”siltä osin kuin se on” viitattaisiin tarkoitukseen kohdella yksikköä verotuksessa läpinäkyvänä yksikkönä vain siltä osin kuin omistajan verotus toteutuu verotuksellisen läpinäkyvyyden periaatteella. Jos yksiköllä on sekä tuloja, joista sen omistajia verotetaan verotuksellisen läpinäkyvyyden periaatteella, että tuloja, joissa tämä periaate ei toteudu, yksikköä pidettäisiin verotuksessa läpinäkyvänä vain osittain.

Pykälän 2 momentissa määriteltäisiin käänteiseksi hybridiyksiköksi läpivirtaava yksikkö (Flow-Through Entity), jonka omistajan lainkäyttöalueella verotuksellisen läpinäkyvyyden periaate ei toteudu. Myös käänteisen hybridiyksikön määritelmä nojaa ”siltä osin kuin” -periaatteeseen. Läpivirtaava yksikkö on siten verotuksessa läpinäkyvä siltä osin kuin sen omistajaa omalla lainkäyttöalueellaan verotetaan verotuksellisen läpinäkyvyyden periaatteella ja muilta osin sama yksikkö on käänteinen hybridiyksikkö.

47 §. Hybridiyksikkö. Pykälässä määriteltäisiin hybridiyksiköksi yksikkö, jota omalla sijaintilainkäyttöalueellaan kohdellaan erillisenä verovelvollisena, mutta omistajansa lainkäyttöalueella verotuksellisesti läpinäkyvänä yksikkönä. Myös hybridiyksikköä voidaan kohdella hybridiyksikkönä vain osin (”siltä osin kuin”). Jos yksikön tuloista vain osa verotetaan sen sijaintilainkäyttöalueen sääntöjen mukaan sen omana tulona ja osa katsotaan sen sijaan yksikön omistajan tuloksi, yksikkö olisi tältä osin läpivirtaava yksikkö tai käänteinen hybridiyksikkö, riippuen siitä, miten omistajaa verotetaan tulosta omistajan omalla sijaintilainkäyttöalueella. Hybridiyksikön käsite vastaisi GloBE-mallisaäntöjen 10.2.5 kohtaa.

48 §. Verotuksessa läpinäkyvä rakenne. Pykälässä määriteltäisiin verotuksessa läpinäkyvä rakenne. Määritelmä nojautuisi 49 §:ssä kuvattuun verotuksessa läpinäkyvän yksikön käsitteeseen ja vastaisi sisällöltään GloBE-mallisaäntöjen 10.2.3 kohtaa.

49 §. Ei-verovelvollinen yksikkö. Pykälässä säädettäisiin tiettyjen ei-verovelvollisten yksiköiden kohtelusta. Ei-verovelvollista yksikköä kohdeltaisiin, siltä osin kuin pykälässä kuvatut edellytykset täyttyvät, 45 §:ssä tarkoitettuna läpivirtaavana yksikkönä ja 46 §:ssä tarkoitettuna verotuksessa läpinäkyvänä yksikkönä.

Yksikön ja kiinteän toimipaikan sijaintia koskevat säännökset

Luvun 50–54 § sisältäisivät laissa käytettävät yksiköiden sijaintiin liittyvät säännöt. Säännöt sisältyvät direktiivin 4 artiklaan ja GloBE-mallisääntöjen 10.3 artiklaan.

50 §. Yksikön sijaintipaikka. Pykälä sisältäisi konserniyksikön sijaintipaikkaa koskevat pääsäännöt, joita sovellettaisiin yksiköihin, jotka eivät ole läpivirtaavia yksiköitä tai kiinteitä toimipaikkoja. Pääsääntö olisi sijainti verotuksellisen asuinpaikan mukaan, jos verotuksellinen asuinpaikka on syntynyt perustamisen, johtopaikan tai muun vastaavan syyn nojalla. Jos ei-läpivirtaavalla yksiköllä ei ole verotuksellista asuinpaikkaa tällaisella perusteella, sen sijaintipaikka minimiverolainsäädäntöä sovellettaessa olisi sen perustamispaikka.

51 §. Läpivirtaavan konserniyksikön sijaintipaikka. Pykälä sisältäisi läpivirtaavan yksikön sijaintia koskevat säännöt. Yleensä läpivirtaava yksikkö olisi sijaintipaikaton. Jos läpivirtaava yksikkö kuitenkin olisi konsernin ylin emoyksikkö tai jos se olisi velvollinen soveltamaan tuloksilukemissääntöä, sen katsottaisiin kuitenkin sijaitsevan perustamislainkäyttöalueellaan. Esimerkiksi läpivirtaava yksikkö, jonka välitön emo on konsernin ylin emoyksikkö ja vapautettu yksikkö, voi olla velvollinen soveltamaan tuloksilukemissääntöä, jolloin kyseinen yksikkö sijaitisi perustamislainkäyttöalueellaan.

52 §. Kiinteän toimipaikan sijaintipaikka. Pykälä sisältäisi kiinteän toimipaikan sijaintipaikkaa koskevat säännöt. Ehdotetun 18 §:n 1–4 momentissa on lueteltu ne tilanteet, joissa pääyksikön harjoittaman toiminnan katsotaan muodostavan lakia sovellettaessa kiinteän toimipaikan, ja 54 §:ssä tarkoitettu sijaintipaikka määräytyisi kunkin tilanteen mukaan erikseen.

53 §. Usealla lainkäyttöalueella sijaitsevat yksiköt. Pykälä sisältäisi säännöt asuinpaikkakonfliktien ratkaisemiseksi. Yksikkö voi toisinaan sijaita useammalla kuin yhdellä asuinalueella. Pykälässä näin syntyvä konflikti ratkaistaisiin ensisijaisesti verosopimuksen mukaan (1 momentin 1 kohta). Verosopimuksettomassa tilanteessa, tai tilanteessa, jossa toimivaltaiset viranomaiset eivät saavuta sopimusta sijaintipaikasta, sijaintipaikka määräytyisi yleensä veronmaksun perusteella (2 momentti ja 1 momentin 2 kohta).

Pykälän 3 momentti sisältäisi erityissäännöksen tilanteisiin, joissa kaksoisasuva yksikkö on konsernin ylin emoyksikkö. Mikäli tässä tilanteessa sijaintipaikkakonflikti ratkeaisi sellaisen alueen hyväksi, jolla ei ole voimassa olevaa ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä, mutta sijaintipaikkakonfliktin toisella osapuolella on voimassa oleva ehdot täyttävä tuloksilukemissääntö, jälkimmäinen valtio voisi silti velvoittaa kyseisen yksikön soveltamaan tuloksilukemissääntöään. Poikkeus ei muuta yksikön sijaintia esimerkiksi tosiasiallisen veroasteen laskentaa varten: se ainoastaan oikeuttaa tuloksilukemissääntöä soveltavan valtion soveltamaan tuloksilukemissääntöä yksikköön.

54 §. Sijaintipaikan muutos. Pykälässä säädettäisiin sijaintipaikan muutoksesta tilikauden aikana. Sijaintilainkäyttöalueen katsottaisiin tällöin olevan se, jolla yksikkö sijaitisi tilikauden alussa.

2 luku **Velvollisuus maksaa täydennysveroa**

1 §. Täydennysvero ja veronsaajat. Pykälässä säädettäisiin täydennysveron suorittamisesta valtiolle.

2 §. *Ylimmän emoyksikön velvollisuus suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa.* Pykälä sisältäisi säännöt suomalaisen ylimmän emoyksikön velvollisuudesta suorittaa täydennysveroa matalasti verotettujen konserniyksiköiden osalta; myös siltä osin kuin kyse on tuloksilukemissääntöä soveltavasta emoyksiköstä. Direktiivissä säännöt emoyksikön velvollisuudesta suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa sisältyvät 5 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 2.1.1.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 5 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaisesti konsernin ylimmän emoyksikön velvollisuudesta suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa konserniin kuuluvien matalasti verotettujen yksiköiden osalta. Kun konsernin ylin emoyksikkö sijaitsee Suomessa, sillä olisi ensisijainen velvoite soveltaa tuloksilukemissääntöä sille kohdennettavaan osuuteen täydennysverosta, joka liittyy monikansallisen konsernin kaikkiin matalasti verotettuihin konserniyksiköihin riippumatta siitä, missä nämä konserniyksiköt sijaitsevat. Konserniyksiköt voivat sijaita Suomessa tai ulkomailla. Täydennysveron määrä laskettaisiin lain 5 luvun perusteella.

Pykälää sovellettaessa konsernin ylimmällä emoyksiköllä tarkoitettaisiin 1 luvun 19 §:ssä tarkoitettua Suomessa asuvaa yksikköä, joka suoraan tai välillisesti omistaa määräysvallan tuottavan osuuden toisessa yksikössä ja jossa itsessään mikään toinen yksikkö ei suoraan tai välillisesti omista määräysvaltaa tuottavaa osuutta, tai 1 luvun 41 §:ssä kohdassa tarkoitettua pääyksikköä.

Veron suorittamisvelvollisuus liittyisi sekä suoraan että välillisesti omistettuihin konserniyksiköihin riippumatta siitä, sijaitsevatko ne Suomessa vai muulla lainkäyttöalueella tai ovatko ne asuinpaikattomia. Veron suorittamisvelvollisuutta kuvataan GloBE-mallisääntöjen artiklassa 2.2.1. Artiklan 2.1.1 GloBE-kommentaarin mukaan ylimmän emoyksikön omistusosuuden suuruudella matalasti verotetussa yksikössä ei olisi itsenäistä merkitystä tämän säännöksen sovellettavuutta arvioitaessa. Ratkaisevaa säännöksen soveltamisen kannalta olisi, onko matalasti verotettu yksikkö konserniyksikkö.

Omistusajan pituudella ei olisi merkitystä tämän säännöksen soveltamisen kannalta. Riittävää olisi, että omistussuhde on ollut olemassa jossakin vaiheessa kyseistä tilikautta. Artiklan 2.2.2 GloBE-kommentaarin mukaan ylimmän emoyhtiön on suoritettava täydennysveroa myös kesken tilikautta luovutettujen tai hankittujen konserniyksiköiden osalta.

Pykälää ei sovellettaisi, mikäli konsernin ylin emoyhtiö on 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettu vapautettu yksikkö.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 5 artiklan 2 kohdan mukaisesti, että tuloksilukemissääntöä sovellettaisiin myös konsernin ylimmän emoyksikön Suomessa syntyneisiin aliverotettuihin voittoihin. Suomessa asuvan konsernin ylimmän emoyksikön olisi maksettava täydennysveroa myös siltä osin kuin tämä konsernin ylin emoyksikkö on kyseisenä tilikautena tässä laissa tarkoitettu matalasti verotettu konserniyksikkö.

Minimiverodirektiivin johdanto-osan kappaleen 6 mukaan täydennysveroa kannettaisiin kaikista yksiköistä, jotka sijaitsevat alhaisen verotuksen jäsenvaltiossa; myös silloin kun kyse on tuloksilukemissääntöä soveltavasta emoyksiköstä, joka sijaitsee alhaisen verotuksen jäsenvaltiossa. Tällä soveltamisalan laajennuksella GloBE-mallisääntöihin nähden on tarkoitus johdanto-kappaleen mukaan varmistaa yhteensopivuus EU:n primaarioikeuden ja erityisesti sijoittautumisvapauden periaatteen kanssa.

3 §. *Välitason emoyksikön velvollisuus suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa.* Pykälä sisältäisi säännöt Suomessa asuvan välitason emoyksikön velvollisuudesta suorittaa täydennysveroa aliverotettujen konserniyksiköiden osalta; myös siltä osin kuin kyse on tuloksilukemissääntöä soveltavasta välitason emoyksiköstä sen ollessa matalasti verotettu. Välitason emoyksikön verovelvollisuus olisi toissijainen. Säännös ei soveltuisi, mikäli konsernin ylimpään emoyksikköön sovelletaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä tai mikäli toisella välitason emoyksiköllä on suomalaisessa välitason emoyksikössä määräysvalta ja tähän toiseen välitason emoyksikköön sovelletaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä. Direktiivissä säännöt välitason emoyksikön velvollisuudesta suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa sisältävät 6 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 2.1.2.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 6 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaisesti välitason emoyksikön velvollisuudesta suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa konserniin kuuluvien matalasti verotettujen yksiköiden osalta. Pykälää sovellettaessa välitason emoyksiköllä tarkoitettaisiin 1 luvun 24 §:ssä tarkoitettua Suomessa asuvaa yksikköä, joka omistaa suoraan tai välillisesti omistussuuden toisessa saman konsernin konserniyksikössä, mutta joka ei kuitenkaan ole ylin emoyksikkö, osittain omistettu emoyksikkö, kiinteä toimipaikka tai sijoitusyksikkö.

Veron suorittamisvelvollisuus liittyisi sekä suoraan että välillisesti omistettuihin konserniyksiköihin riippumatta siitä, sijaitsevatko ne Suomessa vai muulla lainkäyttöalueella tai ovatko ne asuinpaikattomia. Omistustajan pituudella ei olisi merkitystä tämän säännöksen soveltamisen kannalta. Riittävää olisi, että omistussuhde on ollut olemassa jossakin vaiheessa kyseistä tilikautta.

Välitason emoyksikön omistussuuden suuruudella aliverotetussa konserniyksikössä ei olisi merkitystä säännöksen soveltumisen kannalta. Artiklan 2.1.2 GloBE-kommentaarin mukaan säännöksen soveltuminen ei edellytä, että välitason emoyksiköllä olisi 1 luvun 25 §:ssä tarkoitettu määräysvallan tuottava osuus aliverotetussa konserniyksikössä. Välitason emoyksikön on suoritettava täydennysveroa myös esimerkiksi silloin, kun se omistaa kymmenen prosentin omistussuuden matalasti verotetussa konserniyksikössä. Välitason emoyksikön omistussuuden suuruus huomioitaisiin kuitenkin määritettäessä, mikä osuus aliverotetun konserniyksikön täydennysverosta sille kohdennetaan.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 6 artiklan 2 kohdan mukaisesti, että tuloksilukemissääntöä sovellettaisiin myös välitason emoyksikön Suomessa syntyneiden aliverotettujen tulojen osalta. Suomessa asuvan välitason emoyksikön olisi momentin mukaan maksettava täydennysveroa myös siltä osin kuin tämä välitason emoyksikkö on kyseisenä tilikautena tässä laissa tarkoitettu matalasti verotettu konserniyksikkö.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin direktiivin 6 artiklan 3 kohdan mukaisesti, että 1 ja 2 momentteja ei sovellettaisi, mikäli joko konsernin ylimpään emoyksikköön sovelletaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä tai mikäli toisella välitason emoyksiköllä on suomalaisessa välitason emoyksikössä suoraan tai välillisesti määräysvalta ja tähän toiseen välitason emoyksikköön sovelletaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä sillä lainkäyttöalueella, jossa tämä yksikkö sijaitsee.

Momentti ilmentäisi niin kutsuttua ylhäältä alas -lähestymistapaa (top down -approach), jonka mukaan lähtökohtaisesti omistusketjussa ylimpänä oleva emoyksikkö soveltaa tuloksilukemissääntöä. Ylhäältä alas -lähestymistapaa kuvataan GloBE-mallisääntöjen artiklassa 2.1.3. Artiklan 2.1.3 (b) GloBE-kommentaarin mukaan tämän lähestymistavan on tarkoitus rajoittaa välitason emoyksikön täydennysveronsuorittamisvelvollisuutta ja ehkäistä kaksinkertaista verotusta,

joka aiheutuisi siitä, että useampi emoyksikkö soveltaisi tuloksilukemissääntöä samaan tuloon. Artiklan 2.1.3 GloBE-kommentaarin mukaan välitason emoyksikön velvollisuus soveltaa tuloksilukemissääntöä väistyy vain, mikäli emoyksikköön tai toiseen väliyksikköön todella sovelletaan tuloksilukemissääntöä. Säännös ei sovellu esimerkiksi, jos ylimmän emoyksikön asuinvaltiossa on säädetty tuloksilukemissäännöstä, mutta se ei ole tullut vielä voimaan tai mikäli ylin emoyksikkö on vapautettu yksikkö, joka on tuloksilukemissäännön soveltamisalan ulkopuolella.

4 §. *Vapautetun ylimmän emoyksikön hallussa olevan välitason emoyksikön velvollisuus suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa.* Pykälässä säädettäisiin siitä, missä tilanteissa vapautetun ylimmän emoyksikön hallussa olevalla välitason emoyksiköllä olisi velvollisuus suorittaa täydennysveroa matalasti verotettujen konserniyksiköiden ja itsensä osalta, mikäli se on matalasti verotettu konserniyksikkö. Säännöksen mukaan vapautetun ylimmän emoyksikön hallussa olevan välitason emoyksikön verovelvollisuus olisi toissijainen; se ei soveltuisi, mikäli toisella välitason emoyksiköllä on määräysvalta Suomessa sijaitsevassa välitason emoyksikössä ja tähän toiseen välitason emoyksikköön sovelletaan lainkäyttöalueellaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä. Direktiivissä säännöt vapautetun ylimmän emoyksikön hallussa olevan välitason emoyksikön velvollisuudesta suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa sisältyvät 7 artiklaan.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 7 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaisesti välitason emoyksikön velvollisuudesta suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa. Veron suorittamisvelvollisuus liittyisi sekä suoraan että välillisesti omistettuihin konserniyksiköihin riippumatta siitä, sijaitsevatko ne Suomessa vai muulla lainkäyttöalueella tai ovatko ne asuinpaikattomia. Omistustajan pituudella ei olisi merkitystä tämän säännöksen soveltamisen kannalta. Riittävää olisi, että omistussuhde on ollut olemassa jossakin vaiheessa kyseistä tilikautta.

Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa ylin emoyksikkö on 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettu vapautettu yksikkö tai joissa ylin emoyksikkö on direktiivin 50 artiklan mukaisesti vapautettu tuloksilukemissäännön soveltamisesta.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 7 artiklan 2 kohdan mukaisesti, että tuloksilukemissääntöä sovellettaisiin myös välitason emoyksikön omien Suomessa syntyneiden aliverotettujen voittojen osalta. Suomessa asuvan välitason emoyksikön olisi momentin mukaan suoritettava täydennysveroa myös siltä osin kuin tämä yksikkö on kyseisenä tilikautena tässä laissa tarkoitettu matalasti verotettu konserniyksikkö.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin direktiivin 7 artiklan 2 kohdan mukaisesti, että 1 ja 2 momenttia ei sovellettaisi, mikäli toisella välitason emoyksiköllä on määräysvalta Suomessa sijaitsevassa välitason emoyksikössä ja tähän toiseen välitason emoyksikköön sovelletaan lainkäyttöalueellaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä. Momenttia sovellettaessa määräysvallalla tarkoitettaisiin sekä suoraa että välillistä määräysvaltaa.

5 §. *Osittain omistetun emoyksikön velvollisuus suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa.* Pykälässä säädettäisiin osittain omistetun emoyksikön velvollisuudesta suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa aliverotettujen konserniyksiköiden osalta ja emoyksikön omalta osalta, mikäli se on matalasti verotettu konserniyksikkö. Direktiivissä säännöt osittain omistetun emoyksikön velvollisuudesta suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa sisältyvät 8 artiklaan ja GloBE-mallissäännöissä artiklaan 2.1.4.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 8 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaisesti osittain omistetun emoyksikön velvollisuudesta suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa.

Osittain omistetulla emoyksiköllä tarkoitettaisiin säännöstä sovellettaessa 1 luvun 26 §:ssä tarkoitettua konserniyksikköä, joka omistaa suoraan tai välillisesti omistusosuuden toisesta samaan monikansalliseen konserniin tai suureen kotimaiseen konserniin kuuluvasta konserniyksiköstä ja jonka voittoon oikeuttavasta omistusosuudesta yli 20 prosenttia on suoraan tai välillisesti yhden tai useamman sellaisen henkilön hallussa, jotka eivät ole monikansallisen konsernin tai suuren kotimaisen konsernin konserniyksiköitä, ja joita ei voida pitää konsernin ylimpänä emoyksikkönä, kiinteänä toimipaikkana tai sijoitusyksikkönä.

Veron suorittamisvelvollisuus liittyisi sekä suoraan että välillisesti omistettuihin konserniyksiköihin riippumatta siitä, sijaitsevatko ne Suomessa vai muulla lainkäyttöalueella tai ovatko ne asuinpaikattomia. Omistusajan pituudella ei olisi merkitystä tämän säännöksen soveltamisen kannalta. Riittävää olisi, että omistussuhde on ollut olemassa jossakin vaiheessa kyseistä tilikautta.

GloBE-mallisääntöjen artiklan 2.1.4 mukaan osittain omistetun emoyksiköllä velvollisuus suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa ylimmän emoyksikön velvollisuudesta ja ylhäältä alas -lähestymistavasta huolimatta. GloBE-kommentaarin mukaan tällä tarkoitetaan sitä, että osittain omistetun emoyksikön tuloksilukemissääntöön liittyvän täydennysveron suorittamista koskevaa säännöstä sovelletaan siitä riippumatta, onko myös konsernin ylin emoyksikkö tai välitason emoyksikkö velvollinen soveltamaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä.

GloBE-mallisääntöjen artiklan 2.1.4 sisältöä on täsmennetty OECD:n 2.2.2023 julkaisemissa GloBE-hallinnollisissa ohjeissa³⁰ kohdassa 3.2. Kohdan mukaan osittain omistettuna emoyksikkönä ei pidetä konsernin ylintä emoyksikköä, kiinteää toimipaikkaa, sijoitusyksikköä tai vakuutusyhtiön sijoitusyksikköä.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 8 artiklan 2 kohdan mukaisesti, että tuloksilukemissääntöä sovellettaisiin myös osittain omistetun emoyksikön omien Suomessa syntyneiden aliverotettujen voittojen osalta. Suomessa asuvan osittain omistetun emoyksikön olisi momentin mukaan maksettava täydennysveroa myös siltä osin kuin tämä yksikkö on kyseisenä tilikautena tässä laissa tarkoitettu matalasti verotettu konserniyksikkö.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin direktiivin 8 artiklan 2 kohdan mukaisesti, ettei osittain omistetulla emoyksiköllä ole velvollisuutta suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa, mikäli toinen osittain omistettu emoyksikkö omistaa kaikki kyseisen osittain omistetun emoyksikön omistusosuudet ja tähän toiseen osittain omistettuun emoyksikköön sovelletaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä. Säännöksellä olisi tarkoitus määrittää, millä konsernin samaan omistusketjuun kuuluvalla osittain omistetulla emoyksiköllä on velvollisuus suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa jonkin matalasti verotetun konserniyksikön osalta.

Arvioitaessa momentissa säädetyn omistusosuusvaatimuksen täyttymistä huomioitaisiin välitön ja välillinen omistus. Säännös soveltuisi vain, mikäli toinen samaan konserniin kuuluva osittain omistettu emoyksikkö omistaa kokonaisuudessaan kyseisen osittain omistetun emoyksikön.

6 §. Täydennysveron kohdentaminen tuloksilukemissäännön mukaisesti. Pykälässä säädettäisiin siitä, että täydennysvero kohdennettaisiin lähtökohtaisesti sen mukaan, mikä emoyksikön omis-

³⁰ Agreed Administrative Guidance, February 2023 (<https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>).

tusosuus matalasti verotetussa konserniyksikössä on. Emoyksikölle kohdennettaisiin säännöksen nojalla matalasti verotettujen konserniyksiköiden täydennysveroa Suomessa ja muilla lainkäyttöalueilla sijaitsevien sekä asuinpaikattomien matalasti verotettujen konserniyksiköiden osalta. Emoyksikön kohdentamisosuus olisi vähintään yhtä suuri kuin muille omistajille kohdistamattomista omistusosuuksista johtuvan tuloksen määrä jaettuna matalasti verotetun konserniyksikön koko määritellyllä tuloksella. Direktiivissä säännöt täydennysveron kohdentamisesta tuloksilukemissäännön mukaisesti sisältyvät 9 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 2.2.1.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaisesti matalasti verotetuille konserniyksiköille määritettyjen täydennysverojen suorittamisvelvollisuuden kohdentamisesta emoyksikölle.

Emoyksikölle kohdennettava osuus matalasti verotetun konserniyksikön täydennysverosta vastaisi emoyksikön omistusosuutta matalasti verotetun konserniyksikön voitosta. Emoyksikölle kohdennettava osuus matalasti verotetun konserniyksikön täydennysverosta laskettaisiin kertomalla matalasti verotetulle konserniyksikölle määrätty täydennysvero emoyksikön kohdentamisosuudella.

matalasti verotetun konserniyksikön täydennysvero x kohdentamisosuus = emoyksikölle kohdennettava täydennysveron määrä

Matalasti verotettujen konserniyksiköiden täydennysveron suuruus määritettäisiin 5 luvussa ilmenevien laskentasääntöjen mukaisesti. Kohdentamisosuuden laskemista koskevat säännöt ilmenevät 2 momentista.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 9 artiklan 2 kohdan mukaisesti kohdentamisosuuden laskemisesta. Kohdentamisosuus saataisiin jakamalla emoyksikön osuus matalasti verotetun yksikön tuloon matalasti verotetun konserniyksikön koko määritellyllä tuloksella. Omistusosuuden ollessa 100 prosenttia, kohdentamisosuus olisi 1.

Emoyksikölle kohdennettava osuus määritettäisiin vähentämällä konserniyksikön tilikauden määritellystä tuloksesta muiden omistajien hallussa olevista omistusosuuksista johtuva tuloksen määrä ja jakamalla erotus matalasti verotetun konserniyksikön tilikauden määritellystä tuloksesta.

$$\frac{\text{matalasti verotetun konserniyksikön määritelty tulos} - \text{muiden omistajien hallussa oleviin omistusosuuksiin kohdistuva tulo}}{\text{matalasti verotetun konserniyksikön määritelty tulos}}$$

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin direktiivin 9 artiklan 2 kohdan mukaisesti muille omistajille kohdennettavien matalasti verotetun konserniyksikön omistusosuuksien määrittämisestä. Momentin mukaan muille omistajille kohdennettava määrä määriteltäisiin samalla tavalla kuin konserniyksikön nettotulos kohdistetaan kyseisille omistajille ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätöksessä käytetyn hyväksyttävän tilinpäätösstandardin periaatteiden mukaisesti. Momentin 1–4 kohdassa kuvattaisiin, mitä oletuksia tässä laskennallisessa kohdistamisessa käytettäisiin.

Pykälän 3 momentin 1 kohdassa säädettäisiin siitä, että emoyksikön tulisi tehdä kohdistaminen laskennallisen konsernitilinpäätöksen mukaisesti. Kun emoyksikkö on muu kuin konsernin ylin emoyksikkö, se suorittaisi kohdistamisen samoja periaatteita noudattaen kuin se laatisi konsernitilinpäätöksen, käyttäen samoja tilinpäätösstandardeja, joita ylin emoyksikkö on soveltanut laatiessaan konsernitilinpäätöksen. Kun kyseessä on konsernin ylin emoyksikkö, sen laatimaa

varsinaista konsernitilinpäätöstä pidettäisiin tässä säännöksessä tarkoitettuna laskennallisena konsernitilinpäätöksenä.

Säännös sisältyy GloBE-mallisääntöjen artiklaan 2.2.3. Artiklaa koskevan GloBE-kommentaarin mukaan säännöksen tarkoituksena olisi varmistaa, että kaikki konsernin emoyksiköt noudattavat samoja periaatteita kohdentamisosuuksien määrittelemisessä. Tällä on tarkoitus varmistaa, että täydennysvero tulee kaikilta osin suoritetuksi yhteen kertaan ja toisaalta varmistaa koordinoitu tuloksilukemissäännön soveltaminen emoyksikön ja osittain omistetun emoyksikön osalta suhteessa samaan matalasti verotettuun yksikköön.

Pykälän 3 momentin 2 kohdan mukaan suorittaessa kohdistamista laskennallisen konsernitilinpäätöksen avulla tulee oletuksena käyttää, että kohdistamista suorittavalla emoyksiköllä olisi määräysvalta matalasti verotetussa konserniyksikössä siten, että kaikki matalasti verotetun konserniyksikön tuotot ja kulut olisi yhdistelty rivi riviltä emoyksikön laskennallisessa konsernitilinpäätöksessä olevien tuottojen ja kulujen kanssa.

Tätä omistusosuusoletusta on käsitelty GloBE-kommentaarin artiklaa 2.2.3 käsittelevässä kohdassa. Kohdan mukaan tämän oletettaman on tarkoitus selventää, että laadittaessa laskennallista konsernitilinpäätöstä matalasti verotettua yksikköä tulee kohdella kuin se olisi kyseisen emoyksikön määräysvallassa, vaikka tämä emoyksikkö ei omistaisikaan määräysvaltaan oikeuttavaa osuutta kyseisessä yksikössä. Matalasti verotettu konserniyksikkö voi olla tässä laissa tarkoitettu konserniyksikkö sillä perusteella, että konsernin ylin emoyksikkö omistaa siitä määräysvaltaan oikeuttavan osuuden. Tätä määräysvaltaa ei kuitenkaan välttämättä omisteta laskennallista konsernitilinpäätöstä laativan emoyksikön kautta ja tällä emoyksikkö on matalasti verotetussa konserniyksikössä ainoastaan vähemmistöomistus.

Pykälän 3 momentin 3 kohdan mukaan laskennallista konsernitilinpäätöstä tehtäessä tulisi käyttää oletuksena, että koko matalasti verotetun konserniyksikön määritelty tulos muodostuisi muiden kuin konserniyksiköiden kanssa tehdyistä liiketoimista.

Tätä omistusosuusoletusta on käsitelty GloBE-kommentaarin artiklaa 2.2.3 käsittelevässä kohdassa. Kommentaarin mukaan normaalisti konsernin sisäiset tulot ja menot eliminoidaan laadittaessa konsernitilinpäätöstä. Laskennallisessa yhdistelyssä on kuitenkin tarkoitus allokoida matalasti verotetun konserniyksikön GloBE-tulo kokonaisuudessaan riippumatta siitä, onko jokin osa siitä peräisin konsernin sisäisistä liiketoimista.

Pykälän 3 momentin 4 kohdan mukaan laskennallista konsernitilinpäätöstä tehtäessä tulisi käyttää oletuksena, että kaikki omistusosuudet, jotka eivät ole suoraan tai välillisesti emoyksikön hallussa, olisivat muiden henkilöiden kuin konsernin yksiköiden hallussa.

Tätä omistusosuusoletusta on käsitelty GloBE-kommentaarin artiklaa 2.2.3 käsittelevässä kohdassa. Kommentaarin mukaan konsernitilinpäätöstä tehtäessä muita samaan konserniin kuuluvia yksiköitä, jotka omistavat osuuden matalasti verotetussa konserniyksikössä, on tarkoitus kohdella samalla tavoin kuin konserniin kuulumattomia omistajia. Kommentaarin mukaan säännöksen on tarkoitus varmistaa, että vain emoyksikön suorat ja epäsuorat omistukset huomioidaan määritettäessä emoyksikön kohdentamisosuutta.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin direktiivin 9 artiklan 2 kohdan mukaisesti, että emoyksikölle kohdennettaisiin tälle emoyksikölle 5 luvun sääntöjen nojalla määritelty täydennysvero. Kun emoyksikkö on matalasti verotettu konserniveroyksikkö, kohdennettaisiin sille 5 luvun säännösten nojalla määritettävä täydennysvero tältä osin kokonaisuudessaan.

7 §. *Tuloksilukemissäännön tasausmekanismi.* Pykälässä säädettäisiin siitä, miten välitason emoyksikön tai osittain omistetun emoyksikön suorittamat täydennysverot huomioidaan määritettäessä emoyksikölle matalasti verotetun konserniyksikön osalta kuuluvaa täydennysveroa. Direktiivissä säännöt tuloksilukemissäännön tasausmekanismista sisältyvät 10 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 2.3.

Artiklan 2.3 GloBE-kommentaarin mukaan säännöksen on tarkoitus pienentää emoyksikölle laskettavaa täydennysveroa sellaisessa tilanteessa, jossa kahdella samaan omistusketjuun kuuluvalla emoyksiköllä on velvollisuus soveltaa tuloksilukemissääntöä eikä tämä säännön kaksinkertainen soveltaminen poistu GloBE-mallisääntöjen artiklan 2.1.3 tai 2.1.5 nojalla.

8 §. *Aliverotettujen voittojen säännön soveltaminen monikansallisessa konsernissa.* Pykälässä säädettäisiin velvollisuudesta suorittaa aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvää täydennysveroa. Aliverotettujen voittojen säännöllä olisi tarkoitus varmistaa täydennysveron suorittaminen niissä tilanteissa, joissa matalasti verotettuun konserniyksikköön ei sovelleta tuloksilukemissääntöä tai tuloksilukemissäännön soveltaminen ei johda täydennysveron täysimääräiseen suorittamiseen. Aliverotettujen voittojen sääntö on toissijainen tuloksilukemissääntöön nähden. Direktiivissä säännöt aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron suoritusvelvollisuuteen sisältyvät 12 ja 13 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 2.4.

Pykälän 1 momentin mukaan aliverotettujen voittojen sääntöä tulisi soveltaa sellaisten matalasti verotettujen konserniyksiköiden osalta, joiden osalta verovajetta ei veroteta miltei tai joiltain osin tuloksilukemissäännön perusteella emoyksikön asuinvaltiossa.

Pykälän 2 momentin mukaan aliverotettujen voittojen sääntöä tulisi soveltaa myös konsernin ylimmän emoyksikön osalta, mikäli se on matalasti verotettu eikä siihen asuinvaltiossaan sovelleta tuloksilukemissääntöä.

9 §. *Aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron laskenta.* Pykälässä säädettäisiin siitä, miten aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvä täydennysvero lasketaan. Direktiivissä säännöt aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron suoritusvelvollisuuteen sisältyy 14 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 2.5.

Pykälän 1 momentin mukaan aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron kokonaismäärän laskentaan sovelletaan 5 luvun säännöksiä. Aliverotettujen voittojen säännöksen olisi tarkoitus johtaa yhtä suuren täydennysveron määrittämiseen kuin tuloksilukemissäännön.

Pykälän 2 momentin mukaan aliverotettujen voittojen sääntö olisi toissijainen tuloksilukemissääntöön nähden. Mikäli täydennysvero tulisi täysimääräisesti suoritetuksi tuloksilukemissäännön nojalla, ei aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvää täydennysveroa tulisi suoritettavaksi.

Pykälän 3 momentin mukaan emoyksiköiden tuloksilukemissäännön perusteella suorittamat täydennysverot vähennettäisiin aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvää täydennysveroa laskettaessa.

10 §. *Aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron kohdentaminen.* Pykälässä säädettäisiin siitä, miten aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvä täydennysvero kohdennetaan aliverotettujen voittojen säännön käyttöön ottaneiden lainkäyttöalueiden välillä. Direktiivissä säännöt aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron suoritusvelvollisuuteen sisältyy 14 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 2.6.

Pykälän 1 momentin mukaan täydennysvero laskettaisiin kertomalla aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvä täydennysvero 2 momentin mukaisella aliverotettujen voittojen prosenttiosuudella.

Pykälän 2 momentti sisältäisi säännöksen aliverotettujen voittojen prosenttiosuuden määrittämisestä. Lainkäyttöalueelle kohdistettava täydennysvero määritettäisiin vertaamalla lainkäyttöalueen työntekijöiden määrää kaikkien aliverotettujen voittojen sääntöä soveltavien lainkäyttöalueiden työntekijöiden määrään sekä vertaamalla lainkäyttöalueen aineellisen omaisuuden kokonaisarvoa aineellisen omaisuuden kokonaisarvoon kaikilla aliverotettujen voittojen sääntöä soveltavilla lainkäyttöalueilla. Työntekijöiden lukumäärälle sekä aineellisen omaisuuden määrälle annetaan laskelmassa sama painoarvo.

Prosenttiosuus määritettäisiin seuraavalla kaavalla:

$$50 \% \times \frac{\text{lainkäyttöalueen työntekijöiden määrä}}{\text{kaikkien aliverotettujen voittojen sääntöä soveltavien lainkäyttöaluiden työntekijöiden määrä}} + 50 \% \times \frac{\text{lainkäyttöalueen aineellisen omaisuuden kokonaisarvo}}{\text{aineellisen omaisuuden kokonaisarvo kaikilla aliverotettujen voittojen sääntöä soveltavilla lainkäyttöalueilla}}$$

Säännöstä sovellettaessa työntekijöiden lukumäärällä jäsenvaltiossa tarkoitettaisiin kaikkien kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien monikansalliseen konserniin kuuluvien konserniyksiköiden työntekijöiden kokonaismäärä. Työntekijöiden lukumäärällä kaikilla lainkäyttöalueilla, joilla sovelletaan ehdot täyttävää aliverotettujen voittojen sääntöä, tarkoitettaisiin säännöstä sovellettaessa monikansalliseen konserniin kuuluvien kaikkien sellaisten konserniyksiköiden työntekijöiden kokonaismäärä, jotka sijaitsevat lainkäyttöalueella, jolla sovelletaan tilikautena ehdot täyttävää aliverotettujen voittojen sääntöä.

Säännöstä sovellettaessa aineellisen omaisuuden kokonaisarvolla jäsenvaltiossa tarkoitettaisiin kaikkien kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien monikansalliseen konserniin kuuluvien konserniyksiköiden aineellisen omaisuuden nettokirjanpitoarvon summaa. Aineellisen omaisuuden kokonaisarvolla kaikilla lainkäyttöalueilla, joilla sovelletaan ehdot täyttävää aliverotettujen voittojen sääntöä, tarkoitettaisiin kaikkien sellaisten monikansalliseen konserniin kuuluvien konserniyksiköiden, jotka sijaitsevat lainkäyttöalueella, jolla sovelletaan tilikautena ehdot täyttävää aliverotettujen voittojen sääntöä, aineellisen omaisuuden nettokirjanpitoarvon summaa.

Pykälän 3 momentti sisältäisi säännöksen siitä, mitä säännöstä sovellettaessa tarkoitetaan työntekijöiden lukumäärällä. Säännöstä sovellettaessa osa-aikaiset työntekijät olisi tarkoitus muuntaa kokoaikaisiksi.

Pykälän 4 momentin mukaan aineellista omaisuutta määritettäessä aineellisena omaisuutena ei pidettäisi käteisvaroja, muita rahavaroja, aineetonta omaisuutta eikä rahoitusvaroja.

Pykälän 5 ja 6 momentti sisältävät säännöksen aineellisen omaisuuden ja työntekijöiden kohdentamisesta kiinteälle toimipaikalle aliverotettujen voittojen sääntöä sovellettaessa. Kohdentamisessa seurattaisiin tilinpäätöksessä tehtyjä ratkaisuja kuitenkin 5 luvun oikaisut huomioi-

den. Momentit sisältäisivät myös selventävät säännökset siitä, että aineellinen omaisuus ja työntekijät voitaisiin ottaa huomioon vain yhteen kertaan kohdennettaessa niitä kiinteälle toimipaikalle.

Pykälän 7 momentti sisältäisi säännöksen siitä, että läpivirtaavan yksikön aineellista omaisuutta tai työntekijöitä ei oteta huomioon tätä pykälää sovellettaessa, mikäli niitä ei ole kohdennettu läpivirtaavan yksikön kiinteälle toimipaikalle.

Pykälän 8 momentin mukaan sijoitusyksikön aineellista omaisuutta tai työntekijöitä ei otettaisi huomioon sovellettaessa aliverotettujen voittojen sääntöä.

Pykälän 9 ja 10 momentti sisältäisivät säännökset tilanteesta, jossa yksi tai useampi lainkäyttöalue ei ole tehokkaasti kerännyt aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvää täydennysveroa. Säännöksen mukaan aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvää täydennysveroa ei kohdennettaisi sellaiselle lainkäyttöalueelle, joka ei ole tosiasiallisesti kerännyt edelliseen tilikauteen liittyvää täydennysveroa. Pykälän 10 momentin mukaan 9 momentin säännöstä ei kuitenkaan sovellettaisi, mikäli yksikään lainkäyttöalueista ei ole tehokkaasti perinyt aliverotettujen voittoon liittyvää täydennysveroa edellisen tilikauden osalta.

Pykälän 11 momentin mukaan lainkäyttöalueen aineellista omaisuutta tai työntekijöitä ei huomioitaisi kohdentamislaskelmissa, mikäli tämän pykälän mukaisesti määritetyllä lainkäyttöalueen aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvällä prosenttiosuus on nolla.

11 §. *Aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron kohdentaminen suomalaisille konserniyksiköille.* Pykälässä säädettäisiin siitä, miten Suomeen 11 §:n nojalla kohdennettu täydennysverorasitus jaettaisiin Suomessa sijaitsevien konserniyksiköiden kesken. Vastaavaa kohdentamissääntöä ei sisälly direktiivin tai GloBE-mallisääntöihin.

Pykälän 1 momentin mukaan aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvä täydennysvero kohdennettaisiin suomalaisille konserniyksiköille samassa suhteessa kuin niillä on aineellista omaisuutta ja työntekijöitä. Näille kummallekin annettaisiin kohdentamisosuutta laskettaessa sama painoarvo.

Pykälän 2 momentin mukaan aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvää täydennysveroa ei kohdennettaisi sijoitusyksiköille.

Suomen kotimainen täydennysvero

OECD-mallisäännöt ja direktiivi sisältävät kumpikin mahdollisuuden kotimaisen täydennysveron käyttöön ottamiseen. Tällöin lainkäyttöalue, joka on alhaisen verotuksen lainkäyttöalue, kantaa muutoin tuloksilukemissäännön (IIR) tai aliverotettujen voittojen säännön (UTPR) perusteella kannettavan veron kotimaisena täydennysverona lainkäyttöalueella verovelvollisia yksiköitä rasittaen. Tällainen kansallinen vero arvioidaan OECD:n erityisessä vertaisarviomenetelyssä. Mikäli sääntöjen katsotaan vastaavan tarkasti IIR- ja UTPR-sääntöjen perusteella kannettavaa veroa, kansallista veroa pidettäisiin ehdot täyttävänä kotimaisena täydennysverona. Ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero vähennetään 5 luvun 3 §:n mukaisesti lainkäyttöalueen täydennysverosta, mikä yleensä johtaisi siihen, ettei IIR- ja UTPR-sääntöjen perusteella maksuun pantavaa veroa jäisi jäljelle.

Jos ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron verotussäännöt ja muut toiminnalliset piirteet vastaavat erittäin tarkasti IIR- ja UTPR-veron vastaavia, on mahdollista, että konserni voi valita

hyödyntävänsä lainkäyttöalueen osalta olettamasaäntöä (eng. ”QDMTT Safe Harbor”), jonka perusteella lainkäyttöalueen IIR- ja UTPR-sääntöjen perusteella maksuunpantava vero katsotaan nollassa tekemättä 5 luvun 3 §:n hyvityslaskelmaa. Lainkäyttöalueen ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron kelpoisuutta olettamasaännön soveltamista varten arvioitaisiin OECD:n vertaisarviossa erikseen. Lainkäyttöalueen kotimainen täydennysvero voi siten olla ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero ilman, että konserni voi kuitenkaan tehdä edellä mainittua olettamasaäntöä koskevaa valintaa.

Kotimaista täydennysveroa kuvataan GloBE-mallisaäntöjen 10.1 luvussa ja sen kommentaarisissa, sekä kommentaaria täydentävässä ohjeistuksessa (eng. ”Administrative Guidance”), jota on julkaistu helmikuussa ja heinäkuussa 2023. Heinäkuussa julkaistu ohjeistus käsittelee myös olettamasaäntöä. Direktiivissä kotimaista täydennysveroa koskevat määräykset sisältyvät 11 artiklaan.

12 §. Suomen kotimaisen täydennysveron soveltamisala. Pykälässä määriteltäisiin Suomen kotimaisen täydennysveron soveltamisala. Kotimainen täydennysvero olisi täydennysvero, joka laskettaisiin Suomessa sijaitsevien yksiköiden tulosten perusteella. Määrä vastaisi siten Suomessa syntyneen vajaaverotuksen määrää tilikaudelta. Pykälässä säädettäisiin laskennan perustuvan samoihin sääntöihin kuin muunkin täydennysveron laskenta, soveltaen kuitenkin 13–18 §:ää. Säännöksestä johtuisi, että minimiverolakia sovellettaisiin kokonaisuudessaan kotimaisen täydennysveroon, ellei 13–18 §:stä muuta johdu. Kotimainen täydennysvero korvaisi täydennysveron, joka muutoin laitettaisiin maksuun tuloksilukemissäännön tai aliverotettujen voittojen säännön perusteella. Veron olisi siten tarkoitus vastata sitä määrää, joka olisi Suomessa sijaitsevien konserniyksiköiden ja yhteisyrityskonsernien jäsenten määriteltujen tulosten ja oikaistujen huomiotavien verojen perusteella lasketun veron määrä, eikä se saisi ainakaan alittaa tätä määrää. Veron kohdistamiseen kunkin yksikön täydennysveroksi sovellettaisiin 5 luvun 5 ja 8 §:n määräyksiä.

Pykälän 2 momentissa veron suorittamisvelvollisuus määrättäisiin niille konserniyksiköille, joille vero 5 luvun 5 tai 8 §:n mukaisesti kohdistettaisiin. Vero ei siten olisi ensisijaisesti Suomessa sijaitsevan emoyksikön veroa. 5 luvun kohdistamissääntö ottaa huomioon yksikön määritellyn tuloksen määrän. Määriteltujen tulosten suhteessa kohdistamisen voidaan arvioida tyyppillisesti johtavan siihen, ettei kotimaista täydennysveroa yleensä määrättäisi yksikölle, joka on tehnyt kirjanpidollisen tappion.

13 §. Suomen kotimaisen täydennysveron laskeminen. Pykälässä säädettäisiin kotimaisen täydennysveron laskemisessa noudatettavista periaatteista. Pykälässä säädettäisiin, että 14–18 §:n poikkeuksia lukuun ottamatta kotimainen täydennysvero laskettaisiin samoin kuin täydennysvero, joka kannettaisiin tuloksilukemissäännön tai aliverotettujen voittojen säännön mukaan. Tästä seuraisi esimerkiksi, että kotimaisen täydennysveron piirissä oleva yksiköiden ja konsernien joukko on sama kuin muunkin täydennysverotuksen osalta.

14 §. Suomen kotimaisen täydennysveron soveltaminen yhteisyrityksiin ja niiden tytäryksiköihin. Pykälässä säädettäisiin yhteisyrityskonsernien osalta poikkeus veron kohdistamiseen. Tuloksilukemissäännön soveltamista varten yhteisyrityskonsernin samalla lainkäyttöalueella olevien yksiköiden täydennysvero lasketaan erillään samalla lainkäyttöalueella sijaitsevista konserniyksiköistä ikään kuin ne muodostaisivat erillisen konsernin, jonka ylin emoyhtiö yhteisyritys olisi. Tuloksilukemissääntöä sovellettaessa yhteisyritystä omistavat emoyksiköt soveltavat tuloksilukemissääntöä osuuteensa yhteisyrityskonsernien jäsenten täydennysverosta. Tämä johtaa siihen, että vero ei tule yhteisyrityskonsernien jäsenten, vaan konserniin kuuluvien emoyksiköiden kannettavaksi. Mahdollinen tuloksilukemissäännön perusteella kantamatta jäävä vero kannettaisiin aliverotettujen voittojen säännön mukaan.

Kotimaisen täydennysveron olisi vastattava tarkasti lainkäyttöalueen tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön perusteella kannettavaa täydennysveroa, eivätkä säännöt saa johtaa siihen, että kotimainen täydennysvero määräytyisi alemmaksi. Yhteisyrityksen omistavat emoyksiköt saattavat sijaita Suomen ulkopuolella. Lisäksi on mahdollista, että toinen yhteisyrityskonsernia omistava konserni ei ole minimiverosääntöjen piirissä, jolloin osa verosta kannettaisiin aliverotettujen voittojen säännön perusteella yhteisyrityskonsernin sijaintialueen ulkopuolella. Kun kansallisen täydennysveron osalta vaadittaisiin, että lainkäyttöalueen täydennysvero kannetaan kokonaisuudessaan sillä lainkäyttöalueella, jolla sijaitseviin yksiköihin se liittyy, olisi yhteisyrityskonsernin jäsenten kotimainen täydennysvero kannettava aina Suomessa. Pykälässä säädettäisiin tästä syystä, että yhteisyrityskonsernien jäsenille kohdistettu vero olisi 12 §:n 2 momentin mukaisesti niiden maksettavaa veroa.

15 §. Sijoitusyksiköitä koskeva poikkeus. Pykälässä säädettäisiin poikkeuksesta, jota sovelletaan 7 luvun 11 §:ssä tarkoitettuihin sijoitusyksiköihin. Tällaisten yksiköiden tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero laskettaisiin tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön soveltamista varten erillään lainkäyttöalueen muista yksiköistä, pois lukien muut vastaavat sijoitusyksiköt. Laskennassa huomioitaisiin kuitenkin konsolidoivan konsernin laskennallinen osuus sijoitusyksikön kirjanpidolliseen tulokseen ja veroihin ja laskenta pohjautuisi vain konsernin osuuteen. Tuloksilukemissääntöä soveltavan emoyksikön veroa olisi 100 prosentin osuus näin lasketusta sijoitusyksikön täydennysveron määrästä. Kun kotimainen täydennysvero tulee laskea vastaavasti kuin tuloksilukemissäännön perusteella kannettava vero, myös kotimaisen täydennysveron laskennassa otettaisiin huomioon konsernin ylimmän emoyksikön osuus sijoitusyksikössä.

Koska kotimainen täydennysvero tulisi kantaa kokonaisuudessaan Suomessa, veroa ei kuitenkaan voisi kantaa sijoitusyksikön emoyksikön verona silloin, kun emoyksikkö ei sijaitse Suomessa. Toisaalta veron ohjaaminen sijoitusyksikön itsensä kannettavaksi olisi vastoin sijoitusyksiköiden verotuksessa yleensä noudatettavaa neutraliteettiperiaatetta. Tästä syystä pykälän 1 momentissa säädettäisiin veron kantamisesta ensisijaisesti sijoitusyksikön suomalaisen omistavan konserniyksikön verona. Pykälän 2 momentissa säädettäisiin toissijaisesta veronmaksajasta, joka olisi sijoitusyksikkö itse. Ratkaisun tavoitteena olisi yleensä estää veron määräytyminen sijoitusyksikölle itselleen, jolloin se rasittaisi myös konsernin ulkopuolisia omistajia.

16 §. Väliyhteisöveroja koskeva poikkeus. Pykälässä säädettäisiin kotimaisen täydennysveron laskennassa sovellettavasta poikkeuksesta väliyhteisöverojen rajat ylittävään kohdistamiseen. Tuloksilukemissääntöä sovellettaessa 4 luvun 18 §:n mukaan väliyhteisön tulosta emoyksikön kotivaltiossa maksetut verot vähennetään emoyksikön huomioitavista veroista ja lisätään väliyhteisön huomioitaviin veroihin, lukuun ottamatta tiettyjä passiivitulosta kannettuja väliyhteisöveroja.

Kotimaisen täydennysveron laskennassa emoyhtiön huomioitaviin veroihin ei 1 momentin mukaan sisältyisi osaakaan väliyhteisötulosta maksetusta verosta, millä on tarkoitus yksinkertaistaa veron laskemista. Passiivitulosta kannetun veron jättäminen emoyksikön laskennan ulkopuolelle ei vaikuttaisi negatiivisesti sen tosiasialliseen veroasteeseen, koska väliyhteisötulo ei ole kirjanpidollista tuloa.

Väliyhteisö ei saisi 2 momentin perusteella kotimaisen täydennysveron laskennassa lukea huomioitaviin veroihinsa osaakaan emoyksikön kotivaltiossa maksetusta väliyhteisöverosta.

17 §. Hybridiyksikön veroja koskeva poikkeus. Pykälässä säädettäisiin 16 §:n väliyhteisöjä koskevan poikkeuksen sisältöinen poikkeus myös kaikkien hybridiyksikön omistajan hybridiyksikön tulosta maksamien verojen jättämisestä omistavan konserniyksikön huomioitavien verojen

ulkopuolelle kotimaisen täydennysveron laskelmassa. Samoin kuin väliyhteisöverojen osalta, tuloksilukemissääntöä sovellettaessa 4 luvun 18 §:ssä vaaditaan hybridiyksikön omistajan hybridiyksikön tulosta maksamien verojen kohdistamista hybridiyksikölle, lukuun ottamatta tiettyjä 4 momentissa tarkoitettuja passiivitulosta kannettuja veroja, joita ei 2 luvun 17 §:n perusteella siis luettaisi suomalaisen omistavan konserniyksikön huomioitaviin veroihin. Lisäksi pykälän 2 momentissa säädettäisiin 16 §:n 2 momenttia vastaavasti, että suomalainen hybridiyksikkö ei saa lukea huomioitaviin veroihinsa ulkomaisen omistavan konserniyksikön sen tuloksesta maksamia veroja.

18 §. Kiinteitä toimipaikkoja koskeva poikkeus. Pykälässä säädettäisiin poikkeuksesta kiinteän toimipaikan ja sen pääyksikön verojen kohdistamiseen. Säännöksen mukaan kiinteä toimipaikka ei saisi lukea huomioitaviin veroihinsa pääyksikön kiinteän toimipaikan tulosta maksamaa veroa.

Poiketen siitä, mitä 4 luvun 16 §:n 1 momentissa säädetään, jos suomalainen konserniyksikkö on ulkomaisen pääyksikön kiinteä toimipaikka, suomalainen konserniyksikkö ei sisällytä oikaistujen huomioitavien verojensa laskelmaan 1 momentissa tarkoitettuja pääyksikön kirjanpitoon sisältyviä veroja kotimaisen täydennysveron laskemista varten. Säännöksen tarkoituksena on paitsi yksinkertaistaa laskentaa, myös antaa kotimaiselle täydennysverolle etusija.

19 §. Vaikutus tilikauden täydennysveron määrään. Pykälässä säädettäisiin direktiivin 11(3) artiklaa vastaavasti kotimaisesta täydennysverosta, jota ei saada kerätyksi neljän tilikauden kuluessa sen määräämisestä. Vero lisättäisiin tilikauden täydennysveroon. Säännös vastaa direktiivin 11(3) artiklaa. Veronkantolakiin tehtäisiin tähän liittyvä muutos perinnästä luopumisesta.

3 luku Määritellyn tuloksen tai tappion laskenta

Kirjanpidon tulos tai tappio

1 §. Määritelty tulos tai tappio ja kirjanpidon tulos. Pykälä sisältäisi säännöt määritellyn tuloksen tai tappion laskemiseksi sekä konserniyksikön kirjanpidon tuloksen tai tappion määrittelyn. Säännöt vastaavat direktiivin 15 artiklaa ja GloBE-mallisääntöjen 3.1.1–3.1.2 artiklaa.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin määrittelystä tuloksesta tai tappiosta. Lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden määritellyn tuloksen tai tappion määrittäminen (GloBE-mallisäännöissä GloBE income or loss) on lainkäyttöalueen tosiasiallisen veroasteen laskemisen ensimmäinen osa. Konserniyksikön määritelty tulos tai tappio laskettaisiin sen kirjanpidon tuloksen tai tappion perusteella tekemällä 4–22 §:ssä tarkoitettut oikaisut. Pakollisten oikaisujen lisäksi mainitut pykälät sisältävät tiettyjä valintamahdollisuuksia, jotka konserniyksikön määriteltyä tulosta tai tappiota laskettaessa voidaan ehtojen täytyessä ottaa huomioon.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin konserniyksikön kirjanpidon tuloksen tai tappion määrittämisestä. Pääsääntöisesti tarkasteltaisiin konserniyksikön kirjanpidon tulosta tai tappiota ennen konsernin sisäisten liiketoimien eliminointeja. Tilinpäätösstandardi olisi tällöin ylimmän emoyhtiön konsernitilinpäätöksen laatimisessa käytetty standardi. Tulokseen tai tappioon ei siten esimerkiksi sisältyisi mahdollisia konsernitilinpäätökseen kirjattuja liiketoiminnan hankintamenolaskelman mukaisia oikaisuja (purchase accounting adjustments), jotka sisältyvät konsernitilinpäätökseen, mutta eivät yksikön erillistilinpäätökseen.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin 2 momentille vaihtoehtoinen tapa määrittää konserniyksikön kirjanpidon tulos tai tappio määritellyn tuloksen tai tappion laskemista varten. Jos konserniyksikön tulosta tai tappiota ei kohtuudella voitaisi määrittää ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätöksessä käytetyn standardin perusteella, voitaisiin konserniyksikön kirjanpidon tulos tai tappio määrittää myös toisen standardin perusteella. Tällainen standardi voisi olla joko 1 luvun 32 §:ssä tarkoitettu hyväksyttävä tilinpäätösstandardi, tai 1 luvun 33 §:ssä tarkoitettu hyväksytty standardi. Jos viimeksi mainittua käytetään, tilinpäätökseen olisi tehtävä 1 luvun 34 §:ssä tarkoitetuista olennaisista kilpailua vääristävistä eroista johtuvat oikaisut.

Ehdotetun 3 momentin soveltumisen ei olisi tarkoitus olla laajaa. Oikeus määritellä konserniyksikön kirjanpidon tulos tai tappio muun kuin konsernitilinpäätöksessä käytettävän tuloksen tai tappion perusteella olisi rajoitettu ensinnäkin tilanteisiin, joissa konsernitilinpäätöksessä käytetyn standardin soveltaminen ei olisi kohtuullista. Tällainen tilanne voisi olla käsillä esimerkiksi konserniin hiljattain hankitun uuden yhtiön tai yhtiöryhmän osalta, jos näiden käyttämä tilinpäätösstandardi poikkeaa uuden konserniomistajan käyttämästä standardista.

Konserniyksikkö voisi soveltaa 3 momenttia vain, jos konserniyksikön kirjanpito on tehty joko hyväksyttävän tai hyväksytyn tilinpäätösstandardin mukaisesti. Muussa tapauksessa määritellyn tuloksen tai tappion laskemisessa käytettävä kirjanpidon tulos tai tappio on aina määritettävä konsernitilinpäätöksen standardin mukaan. Lisäksi edellytettäisiin, että käytettävän kirjanpidon tietojen tulisi olla luotettavia. Luotettavuus edellyttäisi riittäviä sisäisiä ja ulkoisia kontrollimekanismeja, kuten tilintarkastusta. Lisäksi 3 momentin soveltaminen edellyttäisi, että suuruudeltaan yli miljoonan euron pysyvät erot, jotka aiheutuvat liiketapahtumien käsittelyn eroista konserniyksikön standardin ja konsernitilinpäätöksen standardin välillä oikaistaisiin vastaamaan konsernitilinpäätösstandardin mukaista käsittelyä. Eroja arvioitaisiin laskemalla kaikki pysyvät erot yhteen – jos yhteenlaskettu summa ylittäisi miljoonan euron arvon, oikaisu olisi tehtävä. Toisaalta arviossa otettaisiin huomioon vain pysyvät erot, eikä jaksotuksesta johtuvia eroja.

Määritellyn tuloksen tai tappion määrittämiseksi tehtävät oikaisut

2 §. Kirjanpidon tuloksen tai -tappion oikaisut. Pykälässä säädettäisiin oikaisuksista, joita 1 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettuun kirjanpidon tulokseen olisi tehtävä määritellyn tuloksen tai tappion laskemiseksi. Säännös vastaisi direktiivin 16.2 artiklaa ja GloBE-mallisäännöissä 3.2.1 artiklaa.

3 §. Määritellyn tuloksen ja tappion laskennassa käytettävät määritelmät. Pykälässä säädettäisiin luvussa käytettävistä määritelmistä. Direktiivissä vastaavat määritelmät sisältyvät 16 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä 10.1 lukuun.

4 §. Osakeperusteisiin kannustinjärjestelmiin liittyvä valinta. Pykälässä säädettäisiin osakeperusteisten kannustinjärjestelmien kuluihin liittyvästä valinnasta. Säännös vastaisi direktiivin 3.2.2 artiklaa ja direktiivin 16.3 artiklaa. Valinta mahdollistaa kirjanpidollisen kohtelun ja konserniyksikön sijaintipaikan paikallisen verokohtelun yhdenmukaistamisen sallimalla verovähennyksenä käytettävän kulun käyttämisen kirjanpidollisen kulun asemesta. Pykälä sisältäisi myös oikaisusäännöksen koskien optioita, jotka raukeavat käyttämättöminä, mutta joihin liittyviä kuluja koskeva vähennys on jo tehty.

Valinta olisi 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta. Valintaa olisi sovellettava kaikkiin samalla lainkäyttöalueella sijaitseviin konserniyksiköihin. Jos valinta tehtäisiin tilikaudelle, jota

edeltäviltä kausilta on jo tehty osakeperusteisiin kannustinjärjestelmiin liittyen määritellyn tuloksen tai tappion laskennassa huomioituja vähennyksiä tilinpäätöksessä, konserniyksikön on oikaistava valintatilikauden määriteltä tulostaan tai tappiotaan. Oikaisussa määriteltä tulokseen tai tappioon lisättäisiin määrä, joka vastaisi sitä, mitä yksikkö on vähentänyt aiempina tilikausina siltä osin kuin vähennykset ylittävät määrän, jonka yhtiö olisi voinut vähentää, jos valinta olisi ollut voimassa kyseisinä aiempina tilikausina.

5 §. Konserniyksiköiden välisten liiketoimien oikaisut. Pykälä sisältäisi säännöt, jotka edellyttävät konserniyksiköiden välisten liiketoimien oikaisua tietyissä tilanteissa. Kun laskennan perusteena olisi 1 ja 2 §:n mukaisesti konserniyksikön kirjanpidon tulos tai tappio ennen konsernierien eliminointia, luvut sisältäisivät myös konserniyksiköiden väliset toimet. Vastaavat säännöt sisältäisivät GloBE-mallisääntöjen 3.2.3 artiklaan ja direktiivin 16.4 artiklaan.

Suurten konsernien on yleisesti noudatettava konserninsisäisissä liiketoimissaan markkinaehtoperiaatetta. Mikäli konserni olisi käyttänyt kirjanpidossaan hinnoittelua, joka on katsottu hyväksyttäväksi yksiköiden paikallisen verotettavan tulon määrittämisessä, tätä hintaa sovellettaisiin yleisesti myös minimiverolaskennassa. Tässä tapauksessa konsernit eivät tekisi 6 §:ssä tarkoitettuja oikaisuja.

Ehdotetussa 1 momentissa vaadittaisiin rajat ylittävien liiketoimien oikaisua markkinaehtoperiaatteen mukaisiksi. Liiketoimet olisi myös oikaistava niin, että ne sisältyvät saman määräisinä molempien osapuolten minimiverolaskennassa käytettävään kirjanpidon tulokseen. Säännöksen tarkoituksena on välttää kaksinkertainen minimiverotus ja toisaalta kaksinkertainen nollaverotus.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin oikaisusta saman lainkäyttöalueen sisällä. Oikaisu olisi tehtävä, jos kyseessä on kauppa tai muu varojen siirto, joka tuottaisi tappion, jota ei ole kirjattu tappion tehneen yksikön kirjanpitoon markkinaehtoperiaatteen mukaisesti ja se sisältyy määritellyn tuloksen tai tappion laskentaan. Tyypillisesti saman lainkäyttöalueen sisällä tapahtuvat poikkeamat markkinaehtoperiaatteesta eivät johda paikallisen verotettavan kokonaistulon muuttumiseen. Tästä syystä, 1 momentista poiketen, minimiverosäännöt eivät yleensä edellyttäisi lainkäyttöalueen sisäisten etuysteustoimien oikaisuja. Poikkeuksen muodostavat tilanteet, joissa etuysteustoimista on aiheutunut tappio, joka sisältyy minimiverolaskentaan. Säännöksen tarkoituksena on estää tilanne, jossa konserni voisi markkinaehtoperiaatteesta poikkeavalla hinnoittelulla luoda lainkäyttöalueelle tappioita, jotka huomioitaisiin laskennassa. Jos momentissa tarkoitettu oikaisu on tehtävä, markkinaehtoperiaatteen lisäksi molempien osapuolten olisi käytettävä saman suuruista hintaa. Tästä syystä 2 momentin vaatimus ei koskisi tilanteita, joissa lainkäyttöalueella on 11 §:ssä tarkoitettu konserniverojärjestelmä ja konserni on tehnyt mainituksa pykälässä tarkoitetun valinnan.

6 §. Palautukseen oikeuttavien veronhyvitysten käsittely. Pykälässä säädettäisiin palautukseen oikeuttavien veronhyvitysten käsittelystä tulona minimiverolaskennassa. Säännöksen sisältö vastaisi GloBE-mallisääntöjen 3.2.4 artiklaa ja direktiivin 16.5 artiklaa. Veronhyvitykset (tax credits) vaikuttavat yleensä suoraan veron määrään. 1 luvun 40 §:ssä tarkoitettuihin ehdot täyttäviin palautukseen oikeuttaviin veronhyvityksiin sovellettaisiin kuitenkin poikkeavaa kohtelua, eikä niitä vähennettäisi oikaistuja huomioitavia veroja määritettäessä. Ehdotetussa 7 §:n säännöksessä täydennettäisiin 4 luvun säännöksiä säätämällä ehdot täyttävien palautukseen oikeuttavien veronhyvitysten kohtelusta tulona laskettaessa määriteltä tuloa tai tappiota. Vastavasti ehtoja täyttämättömiä veronhyvityksiä ei kohdeltaisi tulona, sillä niistä tehdään 4 luvussa oikaisu huomioitaviin veroihin. Suomessa ei tätä lakia säädettäessä ole voimassa ehdot täyttäviä palautukseen oikeuttavia veronhyvityksiä.

7 §. *Käyvän arvon laskentaa ja alaskirjauksia koskeva valinta.* Pykälässä säädettäisiin valinnasta, jonka käyvän arvon laskentaa tai alaskirjauksia kirjanpidossaan tekevä konserni voi tehdä. Säännös vastaisi GloBE-mallisääntöjen 3.2.5 ja direktiivin 16.6 artikloja.

Valinnan voimassa ollessa samalla lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden voitot ja tappiot määriteltäisiin realisoitumisperiaatteella minimiverolaskentaa varten. Valinta koskisi kaikkia varoja ja velkoja, jollei valintaa ole rajoitettu koskemaan vain aineellisia varoja tai konserniyksikköjä, jotka ovat sijoitusyksikköjä.

Valinta toteutettaisiin siten, että kaikki sen piiriin kuuluvat käyvän arvon laskennasta ja alaskirjauksista johtuvat voitot ja tappiot jätettäisiin määritellyn tuloksen ja tappion laskelman ulkopuolelle. Määritellyn tuloksen tai tappion laskennassa tällaisten varojen ja velkojen kirjanpitoarvona luovutuksen yhteydessä pidettäisiin kirjanpitoarvoa valintatilikauden ensimmäisenä päivänä tai jos varoja tai velkoja ei vielä tuolloin ollut olemassa, niiden hankkimispäivää.

Valinta olisi 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta. Jos valinta peruutettaisiin, määritellyn tuloksen ja tappion laskennassa käytettäviä arvoja olisi oikaistava siten, että arvoihin lisättäisiin peruutustilikauden alkupäivän käyvän arvon ja valinnan aikaisen kirjanpitoarvon välinen erotus.

8 §. *Yhdisteltyjen luovutusvoittojen jaksottamista koskeva valinta.* Pykälä sisältäisi valintamahdollisuuden tiettyihin verojärjestelmiin sisältyvän luovutusvoittojen jaksottamissäännön osalta. Säännös vastaisi malliverosääntöjen 3.2.6 ja direktiivin 16.7 artikloja. Joidenkin lainkäyttöalueiden verojärjestelmä sallii luovutusvoittojen vähittäisen tulouttamisen usean verovuoden aikana. Valinta mahdollistaisi tällaisen paikallisen verokohtelun noudattamisen myös minimiverolaskennassa tietyin edellytyksin. Suomessa ei ole voimassa säännöksessä kuvattua luovutusvoiton jaksottamista koskevaa sääntöä.

9 §. *Konserninsisäiset rahoitusjärjestelyt.* Pykälä sisältäisi konserninsisäisiä rahoitusjärjestelyjä koskevan oikaisusäännön. Sääntö vastaa sisällöltään malliverosääntöjen 3.2.7 ja direktiivin 16.8 artikloja. Sääntö on luonteeltaan veronkiertosäännös, jonka tarkoituksena on estää aliverotetun konserniyksikön tosiasiallisen veroasteen nostaminen ilman, että järjestelyssä osapuolena olevan toisen konserniyksikön tosiasiallinen veroaste laskee vastaavasti.

Ehdotetussa 1 momentissa säädettäisiin aliverotetun konserniyksikön määritellyn tuloksen tai tappion oikaisemisesta. Määritellystä tuloksesta tai tappiosta olisi poistettava kulut, jotka liittyvät tiettyihin konserninsisäisiin rahoitusjärjestelyihin, jos järjestelyyn liittyvä toinen osapuoli, joka on korkeasti verotettu konserniyksikkö, ei ota vastaavaa määrää tulona huomioon oman lainkäyttöalueensa verotettavaa tuloa laskettaessa. Esimerkkinä tilanteesta, jossa korkeasti verotetun osapuolen ei katsottaisi ottavan järjestelyyn liittyvää tuloa huomioon, olisi esimerkiksi tilanne, jossa rahoitusjärjestelyn tuotto on osapuolen verovapaata tuloa, tai jos tulon saaja on muuten tulon perusteella oikeutettu vähennykseen tai hyvitykseen. Aliverotettu konserniyksikkö ja korkeasti verotettu osapuoli määriteltäisiin 2 momentissa.

10 §. *Lainkäyttöalueen sisäistä konserniverojärjestelmää koskeva valinta.* Pykälä sisältäisi valintasäännön, jota konserniverojärjestelmän piiriin kuuluvaan konsernin osaan voidaan soveltaa. Säännös vastaisi sisällöltään GloBE-mallisääntöjen 3.2.8 ja direktiivin 16.9 artikloja.

Valinnassa konsernin ylin emoyksikkö voi soveltaa tietyllä lainkäyttöalueella kirjanpidollista konsolidointikohteluun kyseisellä lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden välisten toimien eliminoinemiseksi minimiverolaskennassa, jos kyseisellä lainkäyttöalueella on voimassa konserniverojärjestelmä, jonka mukaisesti konserniyksiköitä verotetaan osana verotusryhmää.

Tällä tarkoitettaisiin verotussääntöjä, joissa toisiinsa yhteydessä olevien yksiköiden voitot ja tappiot yhdistettäisiin verotusta varten. Suomessa ei ole voimassa pykälässä tarkoitettua konserniverojärjestelmää.

Valinta rajoittuu yksiköihin, jotka sijaitsevat samalla lainkäyttöalueella. Lainkäyttöalueen tavallisia konserniyksiköitä koskeva valinta ei siten kata esimerkiksi sijoitusyksiköitä tai osin omistettuja yksiköitä, joiden katsotaan sijaitsevan muista konserniyksiköistä erillisellä lainkäyttöalueella. Valinta on 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta.

11 §. Eräitä vakuutus sopimukseen liittyviä veloituksia koskeva oikaisu. Pykälässä säädettäisiin vakuutus sopimukseen liittyvistä oikaisuista. Säännös vastaa sisällöltään malliverosääntöjen 3.2.9 ja direktiivin 16.10 artikloja.

Vakuutusyhtiön tulisi oikaista määritellyn tulonsa tai tappionsa laskelmaa tiettyjen vakuutus sopimukseen liittyvien veloitusten osalta. Oikaisu koskisi tilannetta, jossa vakuutusyhtiö on maksanut veroja sellaisista tuotoista, joiden määrän se maksaa sopimuksen perusteella vakuutuksen ottajalle siten, että yhtiön suorittaman veron määrä korvataan yhtiölle esimerkiksi tekemällä vakuutuksenottajalle maksettavasta tuotosta veron suuruinen vähennys. 4 luvun 1 §:n 2 momentin 5 kohdassa säädettäisiin tällaiseen tilanteeseen liittyvän vakuutusyhtiön maksaman veron vähentämisestä huomioitavista veroista. Vakuutusyhtiön tulisi sisällyttää määritellyn tulonsa tai tappionsa laskelmaan vakuutuksenottajien tuotot, joita ei ole sisällytetty sen kirjanpidolliseen tulokseen siltä osin kuin niihin liittyvien velvoitteiden suurentuminen tai pienentyminen on sisällytetty kirjanpitoon.

12 §. Ensisijaista lisäpääomaa koskeva oikaisu. Pykälässä säädettäisiin ensisijaista lisäpääomaa koskevasta oikaisusta. Pankit ja vakuutusyhtiöt voivat pääomavaatimuksia koskevan lainsäädännön puitteissa laskea liikkeeseen rahoitusvälineitä vakavaraisuutensa kasvattamiseksi. Tällaisia rahoitusvälineitä pidetään tavallisesti liikkeeseenlaskijan kirjanpidossa omaan pääomaan verrannollisena rahoituksena. Verotuksessa tällaisiin instrumentteihin liittyvät suoritukset voivat kuitenkin olla vähennyskelpoista kulua liikkeeseenlaskijalle ja vastaavasti saajalleen veronalaista tuloa, mistä aiheutuu kirjanpidon ja verotuksen välille pysyvä ero. Koska kysymys on näillä sektoreilla varsin tavanomaisesta tilanteesta, pykälässä säädettäisiin tällaisiin instrumentteihin liittyvien pääomakirjausten lukemisesta tuloksi tai kuluksi määriteltä tulosta ja tappiota laskettaessa. Vastaava säännös sisältyy GloBE-mallisääntöjen 3.2.10 ja direktiivin 16.10 artiklaan.

13 §. Muista luvuista johtuvat muutokset. Pykälässä säädettäisiin 6 ja 7 lukujen edellyttämistä oikaisuista kirjanpidon tulokseen tai tappioon. Jos esimerkiksi konserniyksikön olisi käytettävä historiallista kirjanpitoarvoa 6 luvun mukaan ja se olisi käyttänyt käypää arvoa esimerkiksi poistojensa määrittämiseen, sen olisi korjattava poiston määrä sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos historiallista kirjanpitoarvoa olisi käytetty. Vastaava säännös sisältyy GloBE-mallisääntöjen 3.2.11 artiklaan.

Kansainvälisen merenkulun tulot

14 §. Kansainvälisen merenkulun tulosten poissulkeminen. Pykälässä säädettäisiin GloBE-mallisääntöjen 3.3 ja direktiivin 17 artiklaa vastaavasti kansainvälisen merenkulun tulon ja määritellyn kansainvälisen merenkulun liitännäistulon sulkemisesta minimiverolaskennan ulkopuolelle. Kyseessä ei olisi varsinainen toimialapoikkeus, eikä kansainvälistä merenkulkua harjoittava yksikkö olisi tällä perusteella vapautettu yksikkö. Kansainvälisen merenkulun tulon käsite

GloBE-mallissäännöissä noudattee pääasiallisesti OECD:n malliverosopimuksen (Model Tax Convention on Income and Capital) 8 artiklaa.

Tulon poissulkemisen edellytyksenä olisi, että alusten kaupallinen tai strateginen johtaminen tapahtuu konserniyksikön lainkäyttöalueelta käsin.

15 §. Kansainvälisen merenkulun tuloa koskevat määritelmät. Pykälässä säädettäisiin kansainvälisen merenkulun tuloa koskevista, tässä laissa sovellettavista määritelmistä. Vastaavat määritelmät sisältyvät GloBE-mallissääntöjen 3.3.2 sekä direktiivin 17.1 artikloihin.

16 §. Kansainvälisen merenkulun liitännäistulot. Pykälässä säädettäisiin kansainvälisen merenkulun liitännäistulon määritelmästä GloBE-mallissääntöjen 3.3.3 ja direktiivin 17.1 artikloja vastaavasti.

17 §. Kansainvälisen merenkulun tappio. Pykälässä säädettäisiin kansainvälisen merenkulun ja kansainvälisen merenkulun liitännäistulon tappion rajaamisesta pois konserniyksikön määritellyn tuloksen tai tappion laskelmalta. Säännös on tarpeen, sillä konserniyksiköllä voi merenkulun tulojen lisäksi olla myös muita tuloja, joita vapautus ei koske. Lisäksi kun merenkulun tuloja saava yksikkö on kuitenkin konsernin maakohtaisen veroasteen laskennassa mukana, tällainen laskennan ulkopuolinen tappio voisi vaikuttaa konsernin muiden tulojen veroasteen laskemiseen. Vastaava säännös sisältyy GloBE-mallissääntöjen 3.3.1 ja direktiivin 17.3 artikloihin.

18 §. Kansainvälisen merenkulun liitännäistulojen enimmäismäärä. Pykälä sisältäisi rajaussäännöksen, jonka perusteella liitännäistulot eivät saisi ylittää 50 prosenttia samalla lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden kansainvälisen merenkulun tulosta. Jos osuus ylittyisi, ylimenevä osuus olisi konsernin tavanomaista, määritellyn tuloksen ja tappion laskelmassa huomioitavaa tuloa. Säännös vastaa sisällöltään GloBE-mallissääntöjen 3.3.4 ja direktiivin 17.4 artikloja.

19 §. Kansainvälisen merenkulun tulon ja liitännäistulon määrän laskeminen. Pykälässä säädettäisiin kansainvälistä merenkulkua ja sen liitännäistoimintaa harjoittavien yksiköiden kulujen kohdentamisesta. Vastaava säännös sisältyy GloBE-mallissääntöjen 3.3.5 ja direktiivin 17.5 ja 17.6 artikloihin. Suoraan kansainvälisestä merenkulusta tai sen liitännäistoiminnasta aiheutuneet kulut huomioitaisiin näitä tuloja laskettaessa. Tällaisia kuluja olisivat esimerkiksi alusten operointiin liittyvät kustannukset, kuten miehistö, polttoaine, huolto ja satamakustannukset, sekä alusten käyttöön liittyvät kustannukset, kuten poistot ja vuokrat. Epäsuorat kulut kohdennettaisiin liikevaihtojen suhteessa. Esimerkiksi jos yksikön tuloista 80 prosenttia olisi kansainvälisen merenkulun toimintaa ja 20 prosenttia sen liitännäistoimintaa, epäsuorat kulut kohdistettaisiin liikevaihtojen suhteessa. Epäsuorien kulujen kohdistamisessa otettaisiin huomioon myös sellainen osa liikevaihtoa, joka ei ole kansainvälisen merenkulun tuloa tai sen liitännäistuloa. Kuluja, jotka liittyvät vapautettuihin tuloihin, ei saisi huomioida konserniyksikön määritellyn tuloksen tai tappion laskelmassa.

Määritellyn tuloksen tai tappion kohdentaminen pääyksikön ja kiinteän toimipaikan välillä

Luvun 20 ja 21 §:ssä säädettäisiin pääyksikön ja kiinteän toimipaikan välillä tehtävästä määritellyn tuloksen ja tappion kohdentamisesta. Minimiverolaskenta tapahtuu lainkäyttöalueittain ja kiinteät toimipaikat muodostavat omat, pääyksiköstä erilliset konserniyksikkönsä.

20 §. Kiinteän toimipaikan kirjanpidon tulos tai tappio. Pykälässä säädettäisiin siitä, mitä pidetään kiinteän toimipaikan kirjanpidon tuloksena tai tappiona. Pääsääntöisesti, kun kiinteä toimipaikka täyttää tämän määritelmän 1 luvun 15 §:n 1, 2 tai 3 kohdan perusteella, käytettäisiin kiinteän toimipaikan omaa kirjanpidon tulosta. Toisinaan kiinteällä toimipaikalla ei kuitenkaan ole omaa tilinpäätöstä. Tällaisessa tilanteessa kiinteälle toimipaikalle olisi laskentaa varten luotava tilinpäätös, joka vastaisi sisällöltään tilinpäätöstä, joka sille olisi laadittu ylimmän emoyhtiön konsernitilinpäätösstandardin mukaisesti, jos se olisi itsenäinen yksikkö. Vastaava säännös sisältyy GloBE-mallisääntöjen 3.4.1 ja direktiivin 18.1 artikloihin.

21 §. Kiinteän toimipaikan tuloksen oikaiseminen. Pykälä sisältäisi erityissäännöksen tilanteisiin, joissa kiinteän toimipaikan kirjanpidon tulosta on oikaistava. Oikaisu tehdäisiin siten, että kiinteiden toimipaikkojen tuloksi luettaisiin vain ne tulot ja menot, jotka liittyvät kiinteään toimipaikkaan joko sovellettavan verosopimuksen (1 momentti) tai OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan mukaisesti (2 momentti).

Jos kiinteä toimipaikka olisi muodostunut 1 luvun 15 §:n 4 kohdan mukaan, sen kirjanpidon tulokseksi katsottaisiin yksinkertaisesti se määrä, jonka pääyksikön lainkäyttöalueella on vapautettua tuloa.

Pykälän 4 momentti sisältäisi määräyksen kiinteän toimipaikan tuloksen rajaamisesta pääyksikön määritellyn tuloksen tai tappion laskelman ulkopuolelle. Säännös merkitsee pääyksikön ja kiinteän toimipaikan eriyttämistä, jotta molempien tulot ja kulut vaikuttavat vain niiden oman sijaintilainkäyttöalueen tosiasiallisen veroasteen laskentaan. Pykälän 4 momenttia ei kuitenkaan sovellettaisi niissä tilanteissa, joissa 5 ja 6 momentti soveltuvat.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin 4 momenttiin nähden poikkeustilanteesta, jossa kiinteän toimipaikan tappiota käsitellään osana pääyksikön määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaa. Pykälän 5 momentin mukaan kiinteän toimipaikan tappiota tulee kohdella pääyksikön määritellyn tuloksen tai tappion laskelmassa kuluna, jos kiinteän toimipaikan tappio on vähennyskelpoinen pääyksikön lainkäyttöalueen verotettavaa tuloa laskettaessa ja sitä ei ole vähennetty tuloerästä, joka on veronalainen molemmilla lainkäyttöalueilla. Viimeksi mainittu tilanne saattaisi syntyä esimerkiksi, jos pääyksikön lainkäyttöalueella olisi kaksi pääyksikköä, joilla molemmilla olisi kiinteä toimipaikka samalla toisella lainkäyttöalueella. Jos tällaisista kiinteistä toimipaikoista toinen tekisi tappion, joka on vähennyskelpoinen sekä sen sijaintialueella että pääyksikön tulosta, ja toinen yksikkö taas tekisi tuloksen, ja molemmilla lainkäyttöalueilla olisi voimassa konsolidoiva konserniverojärjestelmä, tappion siirtäminen ei olisi minimiverolaskennassa tarpeen, sillä kummallakaan lainkäyttöalueella ei syntyisi ylimääräistä veroa.

Kiinteän toimipaikan tappion siirtoa koskeva ratkaisu olisi tarpeen tilanteissa, joissa pääliikkeen sijaintivaltio ei vapauta kiinteän toimipaikan tuloa verosta, vaan verottaa tulon osana pääliikkeen tuloa. Jos kiinteän toimipaikan tappiota ei huomioitaisi pääyksikön minimiverolaskennassa, pääyksikön tosiasiallinen veroaste muodostuisi keinotekoisen alhaiseksi. Tällaista verojärjestelmää sovelletaan esimerkiksi Suomessa. Pykälän 5 momentti vastaa sisällöltään malliverosääntöjen 3.4.5 ja direktiivin 18.5 artikloja.

Ehdotetun 6 momentin sääntö täydentäisi 5 momentin poikkeusta. Momentissa säädettäisiin kiinteän toimipaikan tuloksen lukemisesta osaksi pääyksikön määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaa tilanteessa, jossa aiempina tilikautena on sovellettu 5 momentin sääntöä. Jos kiinteän toimipaikan tulos ei tilikaudelta riitä kattamaan aikaisemmin vähennetyn tappion määrää, 6 momentin säännön soveltamista jatkettaisiin tulevana tilikautena siihen saakka kuin aiemmin vähennetty tappio on saatu katetuksi.

Läpivirtaavan yksikön määritelty tulos tai tappio

22 §. *Läpivirtaavan yksikön määritellyn tuloksen tai tappion kohdentaminen.* Pykälässä säädettäisiin läpivirtaavien yksiköiden määritellyn tuloksen ja tappion kohdentamisesta. Vastaavat säännökset sisältyvät GloBE-mallisääntöjen 3.5 ja direktiivin 19 artikloihin.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin konsernin ulkopuolisten omistajien osuudesta. Tällaisten omistajien osuus rajattaisiin 22 §:n kohdentamissäännösten ulkopuolelle.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin ylimpiä emoyksiköitä koskevasta poikkeuksesta 1 momentin sääntöön. Jos konsernin ylin emoyksikkö on läpivirtaava yksikkö, sen tulosta ei kohdistettaisi sen omistajille, vaan yksikölle itselleen.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin läpivirtaavan yksikön määriteltyyn tulokseen tehtävästä oikaistusta; määrittelystä tuloksesta tai tappiosta vähennettäisiin se määrä, joka 22 §:ää sovellettaessa kohdennetaan toiselle konserniyksikölle.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin kiinteille toimipaikoille kohdennettavasta osuudesta. Tyyppillinen läpivirtaava yksikkö on esimerkiksi yhtymä, jonka osakkaita verotetaan sen tulosta, toisin sanoen yksikön omistajia voidaan verottaa yhtymän toiminnassa syntyvän kiinteän toimipaikan perusteella. Pykälän 4 momentin mukaisesti kirjanpidon tulos, joka kuuluu kiinteälle toimipaikalle, kohdennetaan sille siltä osin kuin tuloa ei ole rajattu pois 1 momentin perusteella.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin läpivirtaavan yksikön residuaalituloksen kohdentamisesta. Läpivirtaavan yksikön tulos, joka jää jäljelle edellisten momenttien soveltamisen jälkeen kohdennetaan sen omistaville konserniyksiköille näiden omistusosuuksien suhteessa. Pykälän 5 momentin säännös ei koske 2 momentin tilanteita, joissa läpivirtaava yksikkö on konsernin ylin emoyksikkö.

4 luku **Oikaistut huomioitavat verot**

Oikaistujen huomioitavien verojen laskenta

Luvun 1–5 § sisältäisivät erityissäännökset tosiasiallisen veroasteen laskennassa huomioitavista veroista.

1 §. *Huomioitavat verot.* Pykälässä säädettäisiin huomioitavien verojen määritelmästä. Konserniyksikön verot, joita pidettäisiin huomioitavina veroina, otettaisiin huomioon lainkäyttöalueen tosiasiallisen veroasteen laskennassa. Pykälässä säädettäisiin lisäksi veroista, joita ei pidettäisi huomioitavina veroina. Direktiivissä säännöt huomioitavista veroista sisältyvät 20 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 4.2.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 20 artiklan 1 kohdan mukaisesti siitä, mitä tarkoitettaisiin konserniyksikön huomioitavilla veroilla. GloBE-kommentaarin kohdan 4.2.1 mukaan verolla tarkoitetaan pakollista yksipuolista maksua keskushallinnolle, mukaan lukien sen paikallistasot. Kun pohdittaisiin tietyn veron kuulumista huomioitaviin veroihin, tarkastelun painopiste olisi veron luonteessa, ei sen nimessä tai keräämismenetelmässä. Veronmaksun tosiasiallisella ajankohdalla ei myöskään olisi merkitystä.

Momentin 1 kohdan mukaan huomioitavina veroina pidettäisiin ensinnäkin kaikkia veroja, jotka olisi kirjattu konserniyksikön kirjanpitoon sen tuloista tai voitoista. Vaikka tuloveroista ei ole

kansainvälisesti sovittua yleistä määritelmää, tuloverot kerätään yleisesti rahavirrasta tai rahan arvon kasvusta tietyinä ajanjaksona. Tuloverot huomioivat hankintaan liittyvät kulut ja verottavat nettotulota. Kirjanpitoon kirjatut tuloverot täyttäisivät yleisesti huomioitavien verojen määritelmän. Huomioitavina veroina pidettäisiin myös veroja, jotka olisi maksettu konserniyksikön osuudesta toisen konserniyksikön tuloihin tai voittoihin, joissa sillä olisi omistusosuus. Tällaisina pidettäisiin myös läpivirtaavien yksiköiden (yhtymät, väliyhteisöt) jakamattomista voitoista maksettua veroja. Tiettyjen alojen (esimerkiksi pankkitoiminta, öljyn ja kaasun tutkiminen ja tuottaminen) nettotulota koskevat verot tai lisämaksut sisältyisivät myös huomioitaviin veroihin. Kohta perustuu artiklaa 4.2.1 (a) koskevaan GloBE-kommentaarin.

Momentin 2 kohdan mukaan huomioitavina veroina pidettäisiin veroja voitonjaoista, oletetuista voitonjaoista ja muista kuin yritystoiminnan kuluista ehdot täyttävässä voitonjaon verotukseen perustuvassa verojärjestelmässä määrättyjä veroja.

Momentin 3 kohdan mukaan yleisesti sovellettavan yhteisöveron sijasta kannettavat verot olisivat huomioitavia veroja. Kohta kattaisi esimerkiksi verot, jotka eivät mahdu varsinaisen tuloveron määritelmään, mutta jotka toimivat tällaisten verojen sijasta. Tällaisia veroja ovat esimerkiksi joillakin lainkäyttöalueilla hyvitettävät ulkomaiset lähdeverot koroista, vuokrista ja rojalteista, joita on lähdevaltiossa verotettu bruttotulon perusteella. Tämän kohdan mukaisesti huomioitavina veroina pidettäisiin myös muita veroja, joiden verotus perustuisi muuhun kuin nettotuloon, esimerkiksi valmistettujen yksikköjen määrään tai kaupalliseen alueeseen, ja joita pidetään vaihtoehtona yleiselle tuloverolle kyseisellä lainkäyttöalueella. Kohta perustuu artiklaa 4.2.1 (c) koskevaan GloBE-kommentaarin.

Momentin 4 kohdan mukaan huomioitavina veroina pidettäisiin myös kertyneiden voittovarojen ja oman pääoman perusteella kannettavia veroja. Jotkin lainkäyttöalueet verottavat yhteisön nettotulon lisäksi omaa pääomaa ja joillakin lainkäyttöalueilla yhteisön tuloveroa hyvitetään oman pääoman perusteella maksettua veroa vastaan. Jotkin lainkäyttöalueet määräävät veroja, jotka määrätään useammalla kuin yhdellä perusteella. Vero voidaan laskea esimerkiksi useiden sekä tuloihin että varoihin liittyvien erien perusteella. Jos kaikki osat sisältyvät GloBE-mallisääntöjen tulon tai voiton määritelmään, vero on kokonaisuudessaan huomioitavaa veroa. Joitakin veroja voidaan kantaa perustuen yhtiön toimiin kyseisellä lainkäyttöalueella ja nämä voivat hallinnollisesti ja käsitteellisesti olla osa yhteisöjen tuloverotusta, mutta saattavat silti sisältää niin tulon kuin ei-tulon elementtejä. Kun tällaiset verot ovat pääasiassa tulosta maksettavia veroja ja ottaen huomioon, että verojen jakaminen tulon ja ei-tulon osille olisi hallinnollisesti työlästä, veroja tulisi pitää tällöin kokonaisuutena GloBE-sääntöjen mukaisina huomioitavina veroina. Esimerkkinä voidaan pitää Saudi-Arabian Zakat-veroa. Kohta perustuu artiklaa 4.2.1 (d) koskevaan GloBE-kommentaarin.

Artiklaa 4.2.2 koskevan GloBE-kommentaarin mukaan vaikka huomioitavien verojen määritelmä on pelkkää tuloveroa laajempi, on joitakin yleisesti tunnettuja veroja poissuljettu huomioitavien verojen määritelmästä: 1) kulutusverot, kuten myyntiverot ja arvonlisäverot, 2) valmisteverot, 3) digiverot (yleisesti palvelun brutto- eikä nettotulosta, jotka maksetaan tuloveron lisäksi, ei sen sijasta), 4) leimaverot, arvoverot ja muut tiettyyn toimintaan perustuvat verot (eivät ole tuloista, pääomista tai tuloveron sijasta kannettuja veroja), 5) ennakonpidätys ja muut työntekijäverot kuten sosiaaliturvamaksut, 6) varallisuusvero (perustuvat tiettyjen omaisuuserien omistamiseen). Näitä veroja ei siten voitaisi pitää 1–4 kohdassa tarkoitettuina huomioitavina veroina.

Verot, joita ei pidetä tämän momentin mukaisina huomioitavina veroina, ovat kuitenkin yksikön tulosta kuluna vähennyskelpoisia laskettaessa 5 luvun mukaista tosiasiallista veroastetta.

Vaikka huomioitava vero voitaisiin vähentää toisen huomioitavan veron veropohjasta, se ei kuitenkaan tarkoita, ettei veroa voitaisi silti pitää huomioitavana verona.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin GloBE-mallisaäntöjen 4.2.2 artiklan ja direktiivin 20 artiklan 2 kohdan mukaisesti, mitä konserniyksikön huomioitavilla veroilla ei tarkoiteta. Artiklaa 4.2.2 koskevan GloBE-kommentaarin mukaan huomioitavien verojen määritelmästä poissuljetut verot voidaan yleisesti jakaa kahteen kategoriaan; täydennysveroihin ja palautukseen oikeutaviin veroihin. Täydennysverot on poissuljettu huomioitavien verojen määritelmästä, sillä niiden huomioiminen täydennysveron määrää laskettaessa johtaisi kehälaskelmaan kyseisenä tilikautena. Niiden sisällyttäminen huomioitaviin veroihin alentaisi sovittua vähimmäisverokantaa, sillä niiden huomioiminen tosiasiallisen veroasteen laskennassa vähentäisi maksettavaksi määrättävän täydennysveron määrää kyseisenä tilikautena. Ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron määrä on poissuljettu huomioitavista veroista samasta syystä. Nämä verot ovat kuitenkin vähennettävissä lainkäyttöalueen täydennysveron määrästä 5 luvun 3 §:n 1 momentin perusteella. Toisaalta muu paikallinen vero, joka ei täytä kotimaisen täydennysveron määritelmää, on huomioitava vero, jos se muutoin täyttää huomioitavan veron määritelmän. Ehtoja täyttämättömät palautukseen oikeuttavat verot on poissuljettu huomioitavien verojen määritelmästä, sillä niiden vähennysajankohta on konsernin päätettävissä, ne vastaavat talletuksia eikä niitä siksi huomioida kokonaan tosiasiallisen veroasteen laskennassa. Mikäli vakuutusyhtiö on maksanut 3 luvun 11 §:n mukaisesti veroja vakuutuksenottajan tuotoista, näistä maksetut verot eivät kuulu huomioitavien verojen piiriin.

Pykälän 3 momentissa rajattaisiin direktiivin 20 artiklan 3 kohdan ja GloBE-mallisaäntöjen 3.2.6 artiklan mukaisesti huomioitavien verojen laskennan ulkopuolelle 3 luvun 8 §:n 2 momentin 8 ja 9 kohdassa tarkoitettuihin nettoluovutusvoittoon ja nettoluovutustappioon liittyvät huomioitavat verot sinä tilikautena, jona pykälässä tarkoitettu valinta tehdään. Kohta tulee sovellettavaksi vain, mikäli konserniyksikkö on tehnyt pykälän soveltamista koskevan vuosittaisva-linnan.

2 §. Tilikauden oikaistut huomioitavat verot. Huomioitavien verojen määrään tehtäisiin pykälässä määritellyt oikaistut ennen lainkäyttöalueen tosiasiallisen veroasteen laskentaa. Huomioitaviin veroihin lisätään ne verot, joita ei ole huomioitu verotettavan tulon laskennassa ja vähennetään määritellyn tulon tai tappion laskentaan liittymättömät verot. Direktiivissä säännöt oikaistuihin huomioitavista veroista sisältyvät 21 artiklan 1 kohtaan ja GloBE-mallisaännöissä artiklaan 4.1.1.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 21 artiklan 1 kohdan mukaisesti huomioitaviin veroihin tehtävistä oikaisuista. Momentin 1 kohdan mukaisia veroja käsitellään 3 ja 4 §:n perustelujen yhteydessä, 2 kohdassa tarkoitettua laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärää käsitellään 6 §:n perustelujen yhteydessä ja 3 kohdassa varmistetaan, että mikäli huomioitavat verot liittyvät määritellyn tuloksen tai tappion laskentaan sisältyviin määriin, verot tulevat huomioiduiksi, vaikka niitä ei ole huomioitu tilikauden veroissa eikä ilmoitettu tuloslaskelmalla. Momentin 3 kohta soveltuu vain, mikäli huomioitavan veron perusteena oleva tulo tai tappio on veronalaista kansallisen verolainsäädännön perusteella.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 21 artiklan 4 kohdan ja GloBE-mallisaäntöjen 4.1.4 artiklan mukaisesti, ettei huomioitavien verojen määrää tule huomioida oikaistujen huomioitavien verojen laskennassa kuin kerran.

3 §. Huomioitavien verojen lisäykset. Huomioitavien verojen määrään tehtäisiin pykälässä määritellyt lisäykset. Direktiivissä säännöt huomioitavien verojen lisäyksistä sisältyvät 21 artiklan 2 kohtaan ja GloBE-mallisaännöissä artiklaan 4.1.2.

Pykälän 1 kohdan mukaan kirjanpidon tuloksesta ennen veroja kuluina vähennetyt huomioitavat verot lisätään huomioitaviin veroihin ja vastaava oikaisu tehdään kirjanpidon tulokseen laskettaessa 3 luvun määriteltyä tulosta tai tappiota. Pykälän 2 kohdan mukaan 15 §:ssä tarkoitetun määritellystä tappiosta muodostetun laskennallisen verosaamisen määrän pieneneminen sitä käytettäessä lisätään huomioitaviin veroihin, mikäli konserniyksikkö on päättänyt soveltaa menetelmää. Mikäli huomioitavat verot liittyvät liiketoimen epävarmaan verokohteluun ja ne on sisällytetty aikaisempana vuonna 4 §:n 4 kohdan vähennyksiin, lisätään ne huomioitaviin veroihin, mikäli ne on suoritettu tilikauden aikana. Mukaan ei kuitenkaan oteta näihin mahdollisesti liittyviä seuraamusmaksuja tai korkoja. Ehdot täyttävän palautukseen oikeuttavan veronhyvityksen määrä lisätään huomioitaviin veroihin, mikäli se on vähennetty huomioitavan veron määrästä. Ehdot täyttävä palautukseen oikeuttava veronhyvitys on määritelty 1 luvun 40 §:ssä. Palautukseen oikeuttavaa veronhyvitystä kohdellaan tulon eränä määriteltyä tulosta tai tappiota laskettaessa. Mikäli veronhyvitys tehdään, huomioiduista veroista kirjanpidossa tehty vähennys kumotaan kyseisenä tilikautena, jottei hyvityksellä ole vaikutusta tosiasiallisen veroasteen laskentaan. Suomen ulkomaisen veron hyvitys ei ole ehdot täyttävä eikä ehtoja täyttämätön veronhyvitys, sillä hyvityksiä ei makseta käteisenä eikä hyvitys ole muuten saatavilla käteistä vastaavana eränä.

4 §. Huomioitavien verojen vähennykset. Huomioitavien verojen määrään tehtäisiin pykälässä määritellyt vähennykset, jotta konserniyksikön tosiasiallisen veroasteen laskentaan vaikuttavat vain verot, jotka liittyvät 3 luvun määritellyn tuloksen tai tappion laskentaan ja jotka oletetaan maksettavaksi kolmen vuoden kuluessa. Direktiivissä säännöt huomioitavien verojen vähennyksistä sisältyvät 21 artiklan 3 kohtaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 4.1.3.

Pykälän 1 kohdan perusteella huomioiduista veroista vähennettäisiin verot, jotka liittyvät määritellyn tuloksen tai tappion laskennan ulkopuolelle nimenomaisesti rajattuihin tuloeriin, kuten vapautettuihin osinkoihin tai voittoihin. Tällaisesta tulosta maksettu vero liittyy tuloeraan, jota ei huomioida määriteltyä tulosta tai tappiota laskettaessa ja siksi sitä ei huomioida oikaistujen huomioitavien verojen määrässä. Mikäli kansainvälisen merenkulun tuloja ei huomioida määritellyn tuloksen tai tappion laskennassa, näihin liittyvät verot vähennetään vastaavasti huomioitavien verojen määrästä. Pykälän 1 kohdan soveltuessa on tärkeää huomioida poissuljettavien verojen oikea määrä. Mikäli tuloeran osalta ei ole määrätty veroa, ei ole myöskään veroa, joka tulisi vähentää. Jos koko tulo poissuljetaan, myös kaikki siihen liittyvät verot poistetaan. Jos taas tulo poissuljetaan osittain, myös verot poistetaan samoilla perusteilla.

Konserninsisäiset osingot huomioitaisiin jakavan yksikön määriteltyä tulosta tai tappiota laskettaessa, jolloin näihin kohdistuvat verot tulee huomioida vastaavasti jakavan yhtiön oikaistuissa huomioiduissa veroissa.

Pykälän 2 kohdan mukaisesti ehtoja täyttämättömään palautukseen oikeuttavan veronhyvityksen määrä sisällytettäisiin huomioitavien verojen vähennyksiin, sillä se poissuljetaan määritellyn tuloksen ja tappion laskennasta 3 luvun perusteella.

Pykälän 3 kohdassa varmistettaisiin, että mikäli konserniyksikkö saa palautukseen oikeuttavaa veronhyvitystä huomioitavista veroista, tätä määrää kohdeltaisiin vähennyksenä tilikauden oikaistuja huomioitavia veroja laskettaessa. Kohta soveltuu esimerkiksi tilanteessa, jossa lainkäyttöalueella on käytössä hyvitys aikaisemmin maksetuista veroista oman pääoman osalta ja hyvitys huomioidaan kirjanpidossa kuluna sinä tilikautena, jona hyvitys tehdään. Kohta soveltuu myös tilanteisiin, joissa hyvitys annetaan eri konserniyksikölle kuin sille, joka alun perin on veron maksanut.

Pykälän 4 kohdan mukaan vähennyksiin lisättäisiin liiketoimen epävarmaan verokohteluun (niin sanottuun epävarmaan veropositioon) liittyvät verot, sillä näiden verojen maksamisesta ei ole vielä täyttä varmuutta.

Pykälän 5 kohdan mukaisesti vähennettäisiin verot, joita ei oleteta maksettavan kolmen tilikauden kuluessa. Verojen maksaminen on konsernien omassa päätäntävallassa, joten myöhemmin kuin kolmen vuoden päästä maksettuja veroja ei huomioitaisi lainkaan oikaistuissa huomioiduissa veroissa. Tämä myös estää verojen maksuajankohdan siirtämisen sellaisesta vuodesta, jona verojen määrä ylittää vähimmäisverokannan sellaiseen vuoteen, jona verotuksen taso jää vähimmäisverokannan alle. Kohta soveltuu tilikauden maksuunpantuihin veroihin. Kohtaa ei sovelleta 20 ja 21 §:n verovuoden jälkeisiin oikaisuihin eikä edellä 4 kohdan liiketoimen epävarmaan verokohteluun liittyviin veroihin.

5 §. Eräiden pysyvien erojen käsittely. Pykälässä säädettäisiin erityistilanteesta, jossa lainkäyttöalueella ei olisi tilikautena määriteltyä nettotulosta, ja konsernin oikaistut huomioitavat verot olisivat negatiiviset ja paikallisen verolainsäädännön mukaisesti lasketun verotettavan tulon ja GloBE-sääntöjen mukaisesti lasketun tulon välille muodostuisi pysyvä ero. Direktiivissä säännöt eräiden pysyvien erojen käsittelystä sisältyvät 21 artiklan 5 kohtaan ja GloBE-mallisiinnoissa artiklaan 4.1.5.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 21 artiklan 5 kohdan mukaisesti erityistilanteesta, jossa pysyvän eron määrän vaikutusta konsernin oikaistuihin veroihin kohdeltaisiin 5 luvun 8 §:n mukaisena tilikauden ylimääräisenä täydennysverona. Ylimääräisen täydennysveron määrä lasketaan konsernin tilikauden oikaistujen huomioitavien verojen ja odotettujen oikaistavien huomioitavien verojen erotuksesta. Odotettujen oikaistujen huomioitavien verojen määrällä tarkoitettaisiin määritellyn tappion määrää kerrottuna vähimmäisverokannalla.

Tällainen pysyvä ero saattaisi syntyä, jos paikallinen verolainsäädäntö sallii tulosta tehtävän vähennyksen, joka ylittäisi kirjanpidossa sallitun määrän ja paikallisen verolainsäädännön ja GloBE-sääntöjen ero ei katoaisi ajan myötä, eli kyse ei olisi jaksotuserosta. Tällaisia olisivat esimerkiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys ja koulutusvähennys. Pysyvä ero saattaisi syntyä myös tilanteissa, joissa paikallinen verolainsäädäntö ei verottaisi tuloa tai voittoa, joka sisältyisi GloBE-säännöissä määritellyn tuloksen tai tappion laskentaan. Ehdotetun 15 §:n mukaisen valinnan kattama määritelty tappio ei kuitenkaan johtaisi tämän momentin mukaiseen ylimääräiseen täydennysveroon, sillä mikäli määriteltyä tappiota koskeva valinta tehtäisiin, sovellettaisiin kyseistä pykälää tämän momentin sijasta.

Yleensä olisi kyseessä tilanne, jossa paikallisen verolainsäädännön mukainen verotettava tappio olisi suurempi kuin GloBE-sääntöjen mukainen määritelty tappio. Momentin tarkoituksena olisi poistaa pysyvästä erosta muodostuva verohyöty tilikautena, jolloin ero muodostuisi. Pykälän 2 momentissa säädettäisiin GloBE-soveltamisohjeiden 2.7 kohdan mukaisesti ylimääräisen negatiivisen verokulun jaksotusta koskevasta valinnasta, jonka tuloksena 1 momentissa tarkoitettua tilikauden ylimääräistä täydennysveroa ei syntyisi. Mikäli konserniyksikkö tekisi jaksotusta koskevan valinnan, negatiivista verokulua ei huomioitaisi tilikauden oikaistujen huomioitavien verojen määrässä. Tilikautena jona konsernilla ei ole määriteltyä nettotulosta, negatiivisella verokululla tarkoitettaisiin 1 momentin mukaan laskettavaa määrää. Ylimääräinen negatiivinen verokulu poistetaan tilikauden oikaistuista huomioitavista veroista ja siirrettäisiin vähennettäväksi tulevina tilikausina, jona lainkäyttöalueelle muodostuisi määritelty tulos. Ylimääräisen negatiivisen verokulun vähentämättä oleva määrä vähennettäisiin tällaisen tilikauden lainkäyttöalueen oikaistujen huomioitavien verojen positiivisesta määrästä. Negatiivisen verokulun jaksotus huomioitaisiin kaikissa myöhemmissä lainkäyttöalueen tosiasiallisen veroasteen laskelmissa, kunnes se olisi kokonaan vähennetty.

Mikäli kuitenkin negatiivinen verokulu liittyisi tappioon, joka olisi jaksotettu vähennettäväksi aikaisemman tilikauden tulosta paikallisen verolainsäädännön mukaisesti, sitä ei voitaisi jaksottaa enää tämän momentin mukaisesti, vaan se tulisi huomioida 1 momentin mukaisessa tilikauden ylimääräisen täydennysveron määrän laskelmassa.

Mikäli konserni luovuttaisi yhden tai useamman konserniyksikön, jonka osalta se olisi tehnyt negatiivisen verokulun jaksotusta koskevan valinnan, siirtyisi negatiivisen verokulun jäljellä oleva määrä näiden mukana.

Ajallisten erojen käsittely

Ehdotetun luvun 6–15 § sisältäisivät laskennallisia veroja koskevat erityissäännökset.

6 §. Laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärä. Pykälä sisältäisi määritelmän huomioitaviin veroihin lisättävästä laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärästä. Pykälä soveltuisi tilanteisiin, joissa tulojen jaksottaminen eroaa verotuksen ja kirjanpidon välillä. Oikaisulla on tarkoitus sisällyttää oikaistuihin huomioitaviin veroihin GloBE-sääntöjen mukaan määritellyn tulon tai tappion ja verotettavan tulon tai tappion välisistä väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verosaamiset ja -velat. Direktiivissä säännöt laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärästä sisältyvät 22 artiklaan ja GloBE-mallissäännöissä artiklaan 4.4.

Tilikauden laskennallisten verojen kokonaismäärä olisi kirjanpidon tulokseen tai tappioon kirjattujen laskennallisten verosaamisten ja -velkojen muutosten nettomäärä tilikauden alun ja lopun välillä. Syntyessään laskennalliset verosaamiset kirjattaisiin negatiivisena verokuluna ja laskennalliset verovelat verokuluna. Kun laskennalliset verosaamiset ja velat purkautuvat, ne purkautuvat saman suuruisina ja samalla prosentilla kuin ovat syntyneet. Laskennallisen verovelan purkautuminen vastaa negatiivista verokulua, kun taas laskennallisen verosaamisen purkautuminen vastaa verokulua. Kun laskennallisten verosaamisten lisäys ylittää laskennallisten verovelkojen lisäyksen, laskennallinen verokulu on negatiivinen.

Artiklaa 4.4.1 koskevan GloBE-kommentaarin mukaan laskennalliset verosaamiset ja -velat huomioidaan oikaistujen huomioitavien verojen määrää laskettaessa kirjanpidossa sovellettavalla verokannalla, paitsi tilanteessa, jossa sovellettava verokanta ylittää vähimmäisverokannan, jolloin ne lasketaan uudelleen vähimmäisverokannalla.

GloBE-soveltamisohjeiden 1.3 kohdan mukaan myös konsernitilinpäätöksessä olevat konserniyksikölle kohdistuvat laskennalliset verosaamiset ja -velat (pl. hankintamenolaskelman erät, engl. purchase accounting adjustments) tulee huomioida konserniyksikön laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärää laskettaessa ja huomioida konserniyksikön oikaistuissa huomioitavissa veroissa. Tämä perustuu siihen, että oikaistut huomioidut verot ja määritelty tulos tai tappio, tulee määrittää käyttäen samaa tilinpäätösstandardia. Laskennalliset verot sisällytetään siten oikaistuihin huomioitaviin veroihin, kun ne liittyvät väliaikaisiin eroihin määritellyn tuloksen tai tappion laskennassa käytettävän tilinpäätösstandardin ja paikallisen verolainsäädännön mukaan lasketun verotettavan tulon välillä. Lisäksi on huomattava, että laskennalliset verot (samoin kuin tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verot) sisältyvät oikaistuihin huomioitaviin veroihin vain, jos niitä vastaava tulo sisältyy määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaan.

7 §. Lisäykset laskennallisten verojen määrään. Pykälässä säädettäisiin laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään tehtävistä lisäyksistä. Huomioitavien verojen osalta kirjanpidon tulokseen kirjattuun laskennallisen verokulun muutokseen lisätään 10 §:n mukainen vähennyskelvottoman kertymän määrän muutos, jota vastaava vero on tilikauden aikana tosiasiallisesti

maksettu. Tätä määrää ei sen luonteen vuoksi ole sisällytetty oikaistuihin huomioitaviin veroihin kirjausvuonna (9 §:n 2 kohdan nojalla). Tällöin kun laskennallinen verovelka puretaan, purkua ei sisällytetä huomioitaviin veroihin. Tosiasiassa maksettua veroa vastaava verokulu sisältyy yksikön tilikauden verotettavan tulon perusteella maksettavaan veroon. Laskennallisiin veroihin lisättäisiin myös 11 §:ssä tarkoitettua vähentämättä jätetyn kertymän määrä sekä 13 §:ssä tarkoitettu aiemmin oikaistu määrä, jotka on maksettu tilikauden aikana. Direktiivissä säännöt laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään tehtävistä lisäyksistä sisältyvät 22 artiklan 3 kohtaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 4.4.2.

8 §. Vähennykset laskennallisten verojen määrään. Pykälässä säädettäisiin laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään tehtävistä vähennyksistä. Mikäli jonakin tilikautena tappiosta muodostettava laskennallinen verosaamista ei kirjata tilinpäätökseen, tai sen vaikutus eliminoidaan kirjaamalla laskennallinen verovelka (valuation allowance), koska tilinpäätösstandardissa määritellyt laskennallisen verosaamisen kirjaamisedellytykset eivät täyty, laskennallinen verosaaminen huomioidaan laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään laskennassa kuten se olisi kirjattu. Tämän vuoksi laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärää vähennetään vastaavalla määrällä, joka olisi vähentänyt laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärää, jos tilikaudelle olisi kertynyt tappiosta muodostettu laskennallinen verosaaminen. Säännös on seuraus 9 §:n 3 kohdan säännöksestä, jonka mukaan edellytetään laskennallisen verosaamisen alaskirjauksen muutoksen huomioimatta jättämistä. Direktiivissä säännöt laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään tehtävistä vähennyksistä sisältyvät 22 artiklan 4 kohtaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 4.4.2.

9 §. Laskennallisten verojen määrään sisällyttämättömät erät. Pykälässä säädettäisiin eristä, joita ei sisällytetä laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään. Direktiivissä säännöt laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään sisällyttämättömistä eristä sisältyvät 22 artiklan 5 kohtaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 4.4.1.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan kokonaismäärään ei saisi sisällyttää laskennallisen veron määrää sellaisten erien osalta, jotka on rajattu 3 luvun määritellyn tuloksen tai tappion laskennan ulkopuolelle.

Momentin 2 kohdan perusteella kokonaismäärään ei saisi sisällyttää 10 §:ssä tarkoitettuun liiketoimen epävarmaan verokohteluun tai konserniyksiköiden mahdolliseen tulevaan voitonjakoon liittyvää laskennallisen verokulun määrää, tai sitä osuutta laskennallisesta verovelasta, jonka osalta on tehty 11 §:ssä tarkoitettu valinta. Momentin 2 kohdan säännöksellä estettäisiin liiketoimen epävarmaan verokohteluun tai konserniyksiköiden mahdolliseen tulevaan voitonjakoon liittyvien laskennallisten verojen sisällyttäminen oikaistuihin huomioitaviin veroihin ennen kuin ne ovat maksettu. Voitonjakoja verotetaan yleensä, kun varoja jaetaan osakkeenomistajille ja konsernit voivat käytännössä itse päättää verojen suoritusajankohdan, jolloin olisi sopimatonta sisällyttää näitä oikaistuihin huomioitaviin veroihin. Myös laskennallisen veron kirjaamiseen liiketoimen epävarmasta verokohtelusta liittyy merkittävää harkintaa konsernissa.

Momentin 3 kohdan mukaan määrään ei sisällytettäisi laskennallisen veron muutosta, joka johtuu laskennallisen verosaamisen alaskirjauksesta kirjanpidossa tai sen kirjaamisesta myöhempanä vuonna. Kohta liittyy 8 §:n säännökseen, jonka mukaan oikaistuihin laskennallisiin veroihin on sisällyttävä tappioon liittyvän laskennallisen verosaamisen määrä, vaikkei sitä olisi kirjattu kirjanpitoon. Vastaavasti laskennallisen verosaaminen on voitu kirjata, mutta mikäli ennuste sen hyödynnettävyydestä muuttuu tulevaisuudessa, se saatetaan kirjata alas myös tappiovuotta myöhempanä tilikautena, tai aikaisemmin kirjaamatta jätetty tai alaskirjattu laskennallinen verosaaminen saatetaan kirjata taseeseen tappiovuotta myöhempanä tilikautena. Näitä muutoksia ei kuitenkaan sisällytetä oikaistujen laskennallisten verojen määrään, kun ne kirjataan.

Laskennallisen verosaamisen muutos (negatiivinen verokulu) sisällytetään laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään tilikautena, jona tappio muodostuu verotuksessa ja vastaavasti myöhempänä vuonna, kun se hyödynnetään ja laskennallinen verosaaminen purkautuu (verokulu).

Momentin 4 kohdan mukaan kokonaismäärään ei sisällytettäisi sovellettavan kotimaisen verokannan muutoksesta johtuvaa laskennallista verokulua.

Momentin 5 kohdan perusteella kokonaismäärään ei sisällytettäisi veronhyvitysten syntymiseen ja käyttöön liittyvää laskennallista verokulua. Koska veronhyvitysten syntyminen ja käyttäminen on suljettu pois laskennallisten verojen kokonaismäärästä, muutokset veronhyvitysten syntymisessä tai käyttämisessä ovat myös poissuljettuja oikaistujen huomioitavien verojen laskennasta. Tämän takia veronhyvitysten muodostuminen ei myöskään aiheuta ylimääräistä täydennysveroa 5 §:n 1 momentin perusteella.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin GloBE-soveltamisohjeiden 2.8 kohdan mukaisesti poikkeuksesta 1 momentin 5 kohdassa säädettyyn, jonka mukaisesti väliyhteisön omistavalle tappiolliselle konserniyksikölle väliyhteisötulosta ulkomaille maksetusta verosta syntyvä laskennallinen verosaaminen huomioidaan laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärässä.

Joissakin tilanteissa ei ole sopivaa, ettei veronhyvitysten syntymiseen ja käyttöön liittyvää laskennallista verosaamista huomioida laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärässä. Tällaisesta tilanteesta on kysymys, kun lainkäyttöalue verottaa ulkomaantuloa ja paikallisen verolainsäädännön mukaisesti konserniyksikkö voi käyttää ulkomaisen veron hyvityksiä vähentämään kansallisesta tulosta myöhempinä tilikausina maksettavaa veroa vastaan sen jälkeen, kun kotimaan verotappio on käytetty ulkomaantuloja vastaan. Tällöin konserniyksikölle muodostuisi pienempi laskennallinen verosaaminen tappioista, sillä kotimaan verotappio kuitataan ulkomaantuloja vastaan. Mikäli ulkomaantuloa ei olisi kuitattu kansallista verotappiota vastaan, koko verotappion määrä olisi vaikuttanut laskennallisen verosaamisen määrään ja sisällytetty huomioitaviin veroihin käytettäessä myöhempänä tilikautena.

Kaikkien 2 momentissa säädettävien vaatimusten tulee täyttyä, jotta veronhyvityksen syntymiseen ja käyttämiseen liittyvä laskennallinen verosaaminen huomioidaan konserniyksikön laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärässä tilikautena, jona se syntyy, sekä tilikautena tai tilikausina, jona se purkautuu sen määräisenä, jona se hyvittää veroja 3 luvun määritellyn tuloksen tai tappion laskentaan sisältyvää tuloa vastaan.

Pykälän 3 momentin mukaan huomioitava laskennallinen verosaaminen on pienempi seuraavista:

- 1) kyseiseen ulkomaantuloon liittyvä ulkomaisen veron hyvityksen määrä, joka voidaan paikallisen verolainsäädännön mukaan hyvittää tappiollista vuotta seuraavina tilikausina;
- 2) konserniyksikön verotappion määrä (ennen ulkomaan tulojen huomioimista) kerrottuna sovellettavalla verokannalla.

Laskennallinen verosaaminen sisältyy 1 momentin 1 kohdan rajauksiin ja tulee laskea uudelleen vähimmäisverokannalla 9.1.1 artiklaa koskevan GloBE-kommentaarin mukaisesti.

Jotkin lainkäyttöalueet eivät salli ulkomaisen veron hyvitysten käyttämistä myöhempinä tilikausina, mutta tarjoavat vastaavia hyötyjä tappion oikaisumekanismin avulla, joka vastaavasti

sallii ylimääraisten ulkomaisten veron hyvitysten kuittaamisen myöhemminä tilikausina kotimaista veroa vastaan. Tappion oikaisumekanismin tappion määrää kohdellaan kuten ulkomaisen veron hyvittämisestä syntyvää laskennallista verosaamista.

10 §. Vähennyskelvoton kertymä. Pykälässä määriteltäisiin GloBE-mallisaäntöjen 4.4.6 ja direktiivin 22 artiklan 1 a kohdan mukaisesti vähennyskelvoton kertymä. Vähennyskelvottomalla kertymällä tarkoitettaisiin laskennallisia verovelkoja, jotka liittyvät liiketoimien epävarmaan verokohteluun, sekä laskennallisia verovelkoja, jotka liittyvät yksikön tulevaisuudessa mahdollisesta saamaan voitonjakoon ja siitä tuolloin maksettavaiin veroihin.

11 §. Vähentämättä jätetty kertymä. Pykälässä säädettäisiin GloBE-mallisaäntöjen 4.4.7 ja direktiivin 22 artiklan 1 b kohdan mukaisesti, että mikäli laskennallisen verovelan ei voida olettaa tulevan maksetuksi 13 §:ssä tarkoitettussa viiden tilikauden ajassa, ilmoittava konserniyksikkö voi valita olla sisällyttämättä kyseistä laskennallisen verovelan lisäystä tilikauden laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään (*vähentämättä jätetty kertymä*). Vähentämättä jätettyä kertymää koskeva valinta mahdollistaa yksinkertaistetun vaihtoehdon 13 §:ssä säädetylle laskennallisen verovelan oikaisulle. Konserniyksikkö voi jättää sisällyttämättä sellaisen laskennallisen verovelan määrän laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään, jota ei olla todennäköisesti maksamassa viiden seuraavan tilikauden aikana. Tämä vähentää hallinnollista työtä ja täydennysveron uudelleenlaskentaa useina myöhemminä tilikausina.

12 §. Määritellystä tappiosta muodostettu laskennallinen verosaaminen. Pykälässä säädettäisiin tilanteesta, jossa laskennallinen verosaaminen, joka on kirjattu tilikautena vähimmäisverokantaa alhaisemmalla verokannalla, voidaan laskea uudelleen vähimmäisverokannalla, mikäli verosaaminen liittyy määritelyyn tappioon. Uudelleenkirjaus tulee tehdä samana tilikautena kuin määritelty tappio syntyy. Direktiivissä säännöt määritellyn tappion laskennallisesta verosaamisesta sisältyvät 22 artiklan 6 kohtaan ja GloBE-mallisaännöissä artiklaan 4.4.3.

13 §. Laskennallisen verovelan oikaisu. Pykälässä säädettäisiin laskennallisesta verovelasta, joka ei purkaudu viiden seuraavan tilikauden aikana. Tällaiset laskennalliset verovelat käsitellään vähennyksenä huomioitaviin veroihin tilikautena, jona oikaistava laskennallinen verovelka alun perin sisällytettiin laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään. Tällä pidetään huoli siitä, että laskennalliset verovelat tosiasiaassa puretaan sovitun määräajan kuluessa.

Kaikki laskennalliset verovelat, jotka eivät sisälly 14 §:ssä säädettyihin laskennallisen verovelan oikaisua koskeviin poikkeuksiin tulisi testata jokaisena tilikautena tämän pykälän mukaisesti. Esimerkiksi tilikautena nolla konserniyksikkö raportoi laskennallisen verovelan määrästä ja lisää summan oikaistuihin huomioitaviin veroihin. Laskennallinen verovelka ei liity 14 §:ssä säädettyihin poikkeuksiin. Tilikautena viisi, joka on viisi tilikautta laskennallisen verovelan raportoinnista, laskennallinen verovelka ei ole purkautunut, joten laskennallisen verovelan määrä korjataan ja täydennysveron määrä on laskettava uudelleen 5 luvun 8 §:n perusteella. Direktiivissä säännöt laskennallisen verovelan oikaisusta sisältyvät 22 artiklan 7 kohtaan ja GloBE-mallisaännöissä artiklaan 4.4.4.

14 §. Laskennallisen verovelan oikaisua koskeva poikkeus. Pykälässä säädettäisiin poikkeuksista 13 §:ssä säädettyyn. Tässä pykälässä lueteltuihin eriin liittyvät laskennalliset verovelat jäävät 13 §:n soveltamisalan ulkopuolelle eikä niitä tarkastella tai oikaista 13 §:n mukaisesti. Poikkeuslista kuvaa tilapäisiä eroja, jotka ovat yleisiä GloBE:n lainkäyttöalueilla ja ovat yleisesti oleellisia konserneille. Tällaiset vähäisen riskin erät myös kumoutuvat yleisesti ajan kuluessa. Direktiivissä säännöt laskennallisen verovelan oikaisua koskevasta poikkeuksesta sisältyvät 22 artiklan 8 kohtaan ja GloBE-mallisaännöissä artiklaan 4.4.5.

Pykälän 1 kohta koskisi aineellisen omaisuuden hankintamenoa koskevia laskennallisia verovelkoja, jotka kumoutuvat omaisuuden käyttöaikana. Aineellisena omaisuutena pidettäisiin kiinteää omaisuutta, koneita ja kalustoa sekä kirjanpidon varastoa sekä luonnonvaroja, kuten mineraaliesiintymiä, metsäalueita, öljy- ja kaasuesiintymiä ja tutkimusomaisuutta. Kohta soveltuisi myös vuokralle otettuun aineelliseen omaisuuteen.

Pykälän 2 kohta koskisi laskennallisia verovelkoja, jotka liittyvät menoihin, jotka liittyvät valtion myöntämään lupaan tai vastaavaan järjestelyyn, joka koskee kiinteän omaisuuden käyttöä tai luonnonvarojen hyödyntämistä ja johon liittyy merkittäviä investointeja. Tällainen kiinteän omaisuuden käyttöä koskeva lupa on esimerkiksi lupa käyttää radioaaltoja (spektri) telekommunikointipalveluihin.

Pykälän 3 kohta koskisi tutkimus- ja kehittämiskuluja koskevia laskennallisia verovelkoja. Lainkäyttöalueiden kansallinen verolainsäädäntö sallii usein tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvien kulujen vähentämisen, vaikka erät aktivoitaisiin kirjanpidossa.

Pykälän 4 kohta koskisi ennallistamiskustannuksiin liittyviä laskennallisia verovelkoja, esimerkiksi tilanteessa, jossa ydinvoimala poistetaan käytöstä.

Pykälän 5 kohta koskisi käypään arvoon arvostamisesta syntyneitä realisoitumattomia nettovoittoja koskevia laskennallisia verovelkoja ja 6 kohta valuuttakurssimuutoksista syntyneiden nettovoittojen laskennallisia verovelkoja.

Pykälän 7 kohdan poikkeus koskisi vakuutusvarauksiin ja vakuutussopimusten lykättyihin aktivoituihin hankintamenoihin liittyviä laskennallisia verovelkoja ja 8 kohdan poikkeus koskisi laskennallisia verovelkoja, jotka on kirjattu konserniyksikön kanssa samalla lainkäyttöalueella sijaitsevan aineellisen omaisuuden myynnistä saatavista voitoista, jotka sijoitetaan uudelleen aineelliseen omaisuuteen samalla lainkäyttöalueella.

Pykälän 9 kohdan mukaan poikkeus soveltuisi edellä olevien erien kirjanpitoperiaatteiden muutoksista johtuvien laskennallisten verovelkojen lisäykseen.

15 §. Määriteltyä tappiota koskeva valinta. Pykälässä säädettäisiin määritellyn tappion perusteella muodostettavasta laskennallisesta verosaamisen valinnasta, jota sovellettaisiin 6 §:ssä laskennallisten verojen oikaisusta säädetyn sijasta. Näin valitessa GloBE-tappioita voidaan tehokkaasti jaksottaa laskennallisen verosaamisen kautta. Direktiivissä määriteltyä tappiota koskevat säännöt sisältyvät 23 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 4.5.

Pykälän 1–3 momentissa säädettäisiin direktiivin 23 artiklan 1–3 ja 5 kohdan mukaisesti ilmoittavan konserniyksikön valinnasta muodostaa lainkäyttöalueelle laskennallinen verosaaminen tilikautena, jona lainkäyttöalueella on määriteltyä tappiota. Laskennallinen verosaaminen voitaisiin jaksottaa eteenpäin ja käyttää määriteltyä tulosta vastaan minä tahansa myöhempänä tilikautena, jona lainkäyttöalueella on määriteltyä tulosta. Määritellystä tappiosta muodostetusta laskennallisesta verosaamisesta vähennettäisiin tilikauden aikana käytetty määrä, ja jäljelle jäävä määrä siirrettäisiin seuraaville tilikausille. Kun laskennallista verosaamista käytettäisiin myöhempänä tilikautena, käytetty määrä lisättäisiin huomioitaviin veroihin 3 §:n nojalla. Koska määriteltyä tappiota koskeva valinta olisi tehtävä ensimmäisenä vuonna, jona kyseinen lainkäyttöalue sisältyy konsernin täydennysveron tietoilmoitukseen, määriteltyä tappiota koskevan valinnan voisi tehdä vain kerran.

Koska määriteltyä tappiota koskeva valinta tehtäisiin maakohtaisesti, laskennallinen verosaaminen ei siirtyisi konserniyksikön mukana, mikäli konserniyksikkö jättäisi konsernin. Mikäli

toinen konserni hankkii konserniyksikön, luovuttavan konsernin näkökulmasta ei ole väliä, onko hankkiva konserni tehnyt määriteltyä tappiota koskevan valinnan vai ei. Myös tilanteessa, jossa kaikki konsernin lainkäyttöalueen konserniyksiköt siirretään, määriteltyä tappiota koskeva laskennallinen verosaaminen säilyy konsernilla.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin direktiivin 23 artiklan 4 kohdan mukaisesti tilanteesta, jossa määriteltyä tappiota koskeva valinta myöhemmin peruutettaisiin. Tämän kohdan mukaisesti laskennallisen verosaamisen määrä vähennettäisiin nolnaan muutoksen yhteydessä. Tällöin lainkäyttöalueella oleville konserniyksiköille lasketaan aikaisempien tilikausien aikana kertyneet laskennalliset verosaamiset ja -velat 6 §:n ja 9 luvun 1 §:n mukaisesti.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin direktiivin 23 artiklan 6 kohdan mukaisesti erityistilanteesta, jossa emoyksikkö, joka on läpivirtaava yksikkö, tekisi määriteltyä tappiota koskevan valinnan. Tällöin määriteltyä tappiota koskeva laskennallinen verosaaminen laskettaisiin yksinomaan läpivirtaavan emoyksikön määritellyn tappion perusteella huomioden 7 luvun 2 §:ssä säädetty. Tätä määriteltyä tappiota koskeva laskennallinen verosaaminen säilyy läpivirtaavalla yksiköllä ja sitä voidaan käyttää tulevaisuudessa vain kyseisen läpivirtaavan yksikön määriteltyä tulosta vastaan. Muita konserniyksiköjä ei yhdistetä läpivirtaavan emoyksikön kanssa, vaikka määriteltyä tappiota koskeva valinta olisi tehty emoyksikön lainkäyttöalueen osalta.

Huomioitavien verojen kohdentaminen erityistilanteissa

Ehdotetun luvun 16–18 §:ssä säädettäisiin tietyn tyyppisten konserniyksikköjen huomioitavien verojen erityiskohdentamisesta. Verojen kohdentamisessa noudatettaisiin samaa periaatetta kuin tulosten kohdentamisessa. Huomioitavat verot kohdennettaisiin pääsääntöisesti konserniyksikölle, mukaan lukien sijaintipaikaton konserniyksikkö, jolla vastaava tulo sisältyy määritellyn tuloksen tai tappion laskentaan ja huomioitaisiin tällöin konserniyksikön lainkäyttöalueen tosiasiallisen veroasteen laskennassa. Yleisesti se konserniyksikkö, jonka tuloon huomioitavat verot liittyisivät, myös maksaisi veron. Joissakin tilanteissa huomioitavat verot saataisivat kohdentua eri konserniyksikölle kuin niiden perusteena oleva tulo tai tulo on kohdistettu eri lainkäyttöalueelle kuin sitä koskeva vero. Tällaisia erityistilanteita olisivat esimerkiksi lähdeverot ja välilyhteistuloista maksetut verot, joiden takia huomioitavien verojen kohdentamista koskevia erityissääntöjä tarvitaan, jotta verot saataisiin kohdennettua konserniyksikölle, jonka tuloon ne liittyvät. Direktiivissä huomioitavien verojen erityiskohdentamista konserniyksiköiden välillä koskevat säännöt sisältyvät 24 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 4.3.

16 §. Verojen kohdentaminen kiinteälle toimipaikalle. Pykälässä säädettäisiin direktiivin 24 artiklan 1 kohdan mukaisesti kiinteälle toimipaikalle kohdennettavista huomioitavista veroista. Huomioitavat verot poistettaisiin pääyksikön tai toisen konserniyksikön huomioitavista veroista ja kohdennettaisiin kiinteälle toimipaikalle, jonka tuloon ne liittyvät.

Artiklaa 4.3.2 koskevan GloBE-kommentaarin mukaan kiinteälle toimipaikalle kohdennettavan huomioitavan veron määrä lasketaan kolmiportaisen menetelmän avulla. Ensin määritellään pääyksikön verotettavaan tuloon sisältyvä kiinteän toimipaikan tulon määrä. Tämä määrä saatetaan erota kiinteän toimipaikan määritellyn tulon tai tappion määrästä. Toiseksi määritellään pääyksikön verovelvollisuus kiinteän toimipaikan tulon osalta. Jos kiinteän toimipaikan tulo on verotettu erillään pääyksikön muista tuloista, sovellettava verokanta voidaan kertoa kiinteän toimipaikan tulon määrällä. Jos kuitenkin kiinteän toimipaikan tulo on verotettu osana pääyksikön muuta tuloa, pääyksikön verovelvollisuus koko tulon osalta ennen mahdollista ulkomaisen veron hyvitystä on määriteltävä ja kohdennettava kiinteän toimipaikan ja pääyksikön välille. Tapauksissa, joissa kiinteän toimipaikan tulo on osana muuta tuloa ja pääyksikön verotettava

tulo on vähemmän kuin kiinteän toimipaikan tulo, koko veronmaksuvelvollisuus ennen ulkomaisen veron hyvittämistä kohdennetaan kiinteälle toimipaikalle. Toisin sanoen paikallisen verolainsäädännön mukaiset verotappiot ja muiden kiinteiden toimipaikkojen verotappiot vähennetään ensin pääyksikön verotettavasta tulosta ja kohdennetaan vasta sitten kiinteän toimipaikan verotettavaan tuloon. Kolmanneksi määritellään mahdollinen kiinteän toimipaikan veroon kohdistuva veronhyvityksen määrä. Hyvityksen määrä saattaa olla helposti määriteltävissä, mutta joissakin tilanteissa kiinteän toimipaikan hyvitetävät verot saattavat olla osa laajempaa pääyksikön hyvitetävien verojen kokonaisuutta. Tällaisissa tilanteissa kiinteälle toimipaikalle kohdennettava ulkomaisen veron hyvitys on määriteltävä paikallisen verolainsäädännön perusteella.

Kiinteän toimipaikan tulosta tosiasiaassa suoritettavan veron määrä muodostaa ylätasoa sille kohdennettavalle huomioitavan veron määrälle. Edellä mainitulla kolmiportaisella säännöllä määritellään se veron määrä, joka vähennetään pääyksikön huomioitavista veroista. Tämä määrä kohdennetaan kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueelle. Jos kiinteitä toimipaikkoja on useita, jokaiselle kiinteälle toimipaikalle on määritettävä veron määrä ennen ulkomaisen veron hyvitystä ja vähentää myönnetty hyvitys näin määritetystä verosta. Veroja määritettäessä sovelletaan pääyksikön paikallisia verolainsäädännöksiä.

Mikäli lainkäyttöalueella ulkomaisen veron hyvitys lasketaan tilikauden ulkomaisten verojen yhteissummasta, jolloin eri tuloista perittyjä veroja voidaan hyvittää toisiaan vastaan, muodostuu kiinteälle toimipaikalle kohdennettavien verojen määrittäminen ongelmalliseksi. Tällöin kiinteälle toimipaikalle kohdennetaan sille kohdistuvaan tuloon kohdennettavat verot vähennettynä niihin kohdistuvilla veron hyvityksillä ja tämän lisäksi sille kohdennetaan asiaankuuluva osuus ylimääräisestä ulkomaisen veron hyvityksestä. Kiinteän toimipaikan laskennalliset verovelat lasketaan vastaavasti.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 24 artiklan 7 kohdan mukaisesti huomioitavien verojen kohdentamisesta pääyksikön ja kiinteän toimipaikan välillä, mikäli kiinteän toimipaikan määriteltä tulosta pidetään pääyksikön määriteltynä tuloksena 3 luvun 21 §:n mukaisesti. Lainkäyttöalueen tavanomaista tuloa koskevalla korkeimmalla verokannalla tarkoitettaisiin täyttä veroastetta, jota lainkäyttöalue yleisesti soveltaa ja joka ei hyödy vapautuksista, poikkeuksista, hyvityksistä tai muista verohelpotuksista.

Tällainen tilanne syntyisi, kun kiinteän toimipaikan tappiota pidettäisiin pääyksikön kuluna 3 luvun 21 §:n mukaan. Yleensä kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueelle ei muodostu veroja, joko koska lainkäyttöalue sallii verotappioiden jaksottamisen tai, harvoin, jos kiinteää toimipaikkaa ei veroteta lainkäyttöalueella. Kun kiinteän toimipaikan määriteltä tappiota kohdeltaisiin pääyksikön kuluna, kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueen verotappioon perustuva laskennallinen verosaaminen ei rajoittaisi kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueen tai pääyksikön lainkäyttöalueen oikaistujen huomioitavien verojen määrää. Toisin sanoen, kun kiinteän toimipaikan laskennallinen verosaaminen kumoutuisi kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueella, oikaistut huomioitavat verot kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueella tai pääyksikön lainkäyttöalueella eivät lisääntyisi.

17 §. Verojen kohdentaminen verotuksellisesti läpinäkyvälle yksikölle. Pykälässä säädettäisiin direktiivin 24 artiklan 2 kohdan mukaisesti verotuksellisesti läpinäkyvän yksikön huomioitavien verojen kohdentamisesta omistavalle konserniyksikölle. Tyypillisesti läpivirtaaville yksiköille ei määrätä veroa lainkäyttöalueella, jonne ne on perustettu. Joissakin tilanteissa niille voidaan kuitenkin määrätä tuloveroa tai lähdeveroa.

Artiklaa 4.3.2 (b) koskevan GloBE-kommentaarin mukaan verotuksellisesti läpinäkyvän yksikön tulot ovat usein veronalaisia lainkäyttöalueella, jossa se sijaitsee, sillä sen toiminta synnyttää kiinteän toimipaikan kyseiselle lainkäyttöalueelle. Tällöin verotuksellisesti läpinäkyvän yksikön tulo kohdennetaan ensiksi kiinteälle toimipaikalle 3 luvun mukaan. Tämän jälkeen tulot, joita ei ole kohdennettu kiinteälle toimipaikalle, kohdennetaan 3 luvun mukaisesti verotuksellisesti läpinäkyvän yksikön omistaville konserniyksiköille. Näihin tuloihin liittyvät verot kohdennetaan tulojen mukaisesti.

18 §. Verojen kohdentaminen väliyhteisölle ja hybridiyksikölle. Pykälässä säädettäisiin väliyhteisön tuloon liittyvien huomioitavien verojen kohdentamisesta väliyhteisölle sekä hybridiyksikön määritelyyn tulokseen liittyvien huomioitavien verojen kohdentamisesta hybridiyksikölle.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 24 artiklan 3 kohdan mukaisesti väliyhteisön tuloon liittyvien huomioitavien verojen kohdentamisesta. Huomioitavien verojen kohdentamisessa väliyhteisön ja pääyksikön välillä noudatettaisiin samaa kolmiportaista menetelmää kuin edellä 16 §:n kiinteän toimipaikan ja pääyksikön välillä huomioiden 3 ja 4 momentin rajoitukset.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 24 artiklan 4 kohdan mukaisesti hybridiyksikön määritelyyn tulokseen liittyvien huomioitavien verojen kohdentamisesta hybridiyksikölle. Jos omistava konserniyksikkö sijaitsi lainkäyttöalueella, jossa sitä verotetaan osuudesta hybridiyksikön tulokseen, omistavan konserniyksikön kirjanpitoon sisältyvät huomioitavat verot kohdennettaisiin hybridiyksikölle. Huomioitavien verojen kohdentamisessa omistavan konserniyksikön ja hybridiyksikön välillä noudatettaisiin samaa kolmiportaista menetelmää kuin 16 §:n kiinteän toimipaikan ja pääyksikön välillä. Hybridiyksikölle kohdennettavia passiivisia tuloja koskisivat kuitenkin 3 ja 4 momentin rajoitukset. Jos omistavalle konserniyksikölle määritettäisiin lähdeveroja tai muita veroja hybridiyksikön voitonjaoista, verot kohdennettaisiin hybridiyksikölle.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin direktiivin 24 artiklan 6 kohdan mukaisesti konserniyksikölle 1 ja 2 momentin perusteella kohdennettujen passiiviseen tuloon liittyvien huomioitavien verojen sisällyttämisestä konserniyksikön oikaistuihin huomioitaviin veroihin. Mikäli kuitenkin passiivisen tulon määrä kerrottuna lainkäyttöalueen täydennysveroprosentilla olisi pienempi kuin passiiviseen tuloon kohdistuvat huomioitavat verot, konserniyksikkö sisällyttäisi oikaistuihin huomioitaviin veroihinsa tämän pienemmän määrän.

Artiklaa 4.3.3 koskevan GloBE-kommentaarin mukaisesti ilman tätä kohtaa väliyhteisöistä ja hybridiyksiköistä omistaville konserniyksiköille maksettavaksi määrätty verot omistavien konserniyksiköiden korkean veron lainkäyttöalueilla sekoittuisivat matalan verotuksen lainkäyttöalueella muusta tulosta määrättyyn veroon. Käytännössä passiivisia tuloja koskevat huomioitavat verot tulisivat tällöin huomioiduiksi kokonaisuutena vähimmäisverokannalla. Jäljelle jääviä omistavalle konserniyksikölle passiivisista tuloista aiheutuneita huomioitavia veroja ei kohdennettaisi 3 ja 4 momentin mukaisesti, vaan ne huomioitaisiin omistavan konserniyksikön oikaistuissa huomioitavissa veroissa.

Pykälän 4 momentissa määriteltäisiin direktiivin 24 artiklan 6 kohdan mukaisesti, mitä 3 momentin passiivisilla tuloilla tarkoitettaisiin.

19 §. Voitonjakoon liittyvien verojen kohdentaminen. Pykälässä säädettäisiin direktiivin 24 artiklan 5 kohdan mukaisesti voitonjaoista kertyneiden huomioitavien verojen kohdentamisesta jakavalle konserniyksikölle. Artiklaa 4.3.2 koskevan GloBE-kommentaarin mukaan huomioitavat verot sisältävät omistaville konserniyksiköille määrätty lähdeverot ja nettoperusteiset ve-

rot konserniyksikön voitonjaosta niiden omistusosuuksien perusteella, jotka kohdennetaan jakavalle konserniyksikölle. Pykälää sovellettaisiin kaiken tyyppiseen omistusosuuteen perustuvaan voitonjaon verotukseen.

GloBE-soveltamisohjeiden 2.6 kohdan mukaan myös suoritukset, jotka eivät täytä osingon määritelmää saajayksikön lainkäyttöalueella, mutta perustuvat saajan omistusosuuteen jakavasta yksiköstä, kohdennettaisiin tämän kohdan perusteella jakavalle yksikölle. Pykälä kattaisi myös oletetuista voitonjaoista omistavalle konserniyksikölle aiheutuneet huomioitavat verot, jossa suoritusta verotettaisiin omistavan konserniyksikön lainkäyttöalueella sen omistusosuuden perusteella (muut kuin väliyhteisöt).

Voitonjaosta kertyneet huomioitavat verot tulisi kohdentaa sen lainkäyttöalueen konserniyksikölle, joka alun perin kerrytti kyseisen tulon. Voitonjakojen selvittely omistusketjujen läpi saattaa olla monimutkaista. Tämän pykälän mukaisesti tällaiset voitonjaosta kertyneet verot kohdennettaisiin välittömälle jakavalle konserniyksikölle, joka aiheutti veronmaksuvelvollisuuden.

Täydennysveron tietoilmoituksen jälkeiset oikaisut ja verokannan muutokset

Ehdotetun luvun 20 ja 21 § sisältäisivät erityissääntöjä täydennysveron tietoilmoituksen jälkeisistä tilikauden oikaisuista ja verokannan muutoksista. Oikaisuille saattaisi olla vaikutusta tilikauden tosiasiallisen veroasteen laskentaan, täydennysveron määrään sekä laskennallisen verokulun kokonaismäärään. Direktiivissä täydennysveron tietoilmoituksen jälkeisiä oikaisuja ja verokannan muutoksia koskevat säännöt sisältyvät 25 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 4.6.

20 §. *Täydennysveron tietoilmoituksen jälkeiset oikaisut.* Pykälässä säädettäisiin täydennysveron tietoilmoituksen jälkeisistä kyseisen tilikauden oikaisuista. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 25 artiklan 1 kohdan mukaisesti konserniyksikön huomioitaviin veroihin aikaisemman tilikauden osalta tehtävän oikaisun käsittelemisestä sen tilikauden huomioitavien verojen oikaisuna, jonka aikana oikaisu tehtäisiin, paitsi jos oikaisun seurauksena tilikauden huomioitavien verojen määrä alenisi, olisi kyseisen tilikauden tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero laskettava uudelleen.

Artiklaa 4.6.1 koskevan GloBE-kommentaarin mukaan huomioitavien verojen määrän kasvun huomioimisella tilikautena, jona oikaisu tehdään, varmistetaan, ettei aikaisempien tilikausien oikaisujen seurauksena synny täydennysveron palautuksia.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 25 artiklan 1 kohdan mukaisesti huomioitavien verojen alle 1 000 000 euron yhteenlasketusta vähennyksestä, jolloin vähennys voitaisiin konserniyksikön niin valitessa käsitellä sen tilikauden vähennyksenä, jona oikaisu tehdään. Tätä suuremmat vähennykset olisi käsiteltävä kyseisen tilikauden oikaisuina, sillä ylisuurilla huomioitavilla veroilla olisi saatettu välttää täydennysveron maksu kyseisenä tilikautena, eikä oikaisuuden huomioitavien verojen aleneminen täysin korvaisi aikaisempana vuonna vältettyä täydennysveron määrää.

Artiklaa 4.6.2 koskevan GloBE-kommentaarin mukaan tämän pykälän nojalla tehtävien oikaisujen osalta on huomioitava myös 3 luvun 3 §:n 10 kohdan mukainen määritellyn tuloksen tai tappion laskentaan vaikuttavan virheen korjaaminen kuluvana tilikautena ylimääräisenä tulona tai kuluna. Mikäli kuitenkin virheen korjaaminen olisi alentanut aikaisemman tilikauden huomioitavien verojen määrää yli tässä momentissa säädetyn rajan, olisi oikaisu käsiteltävä kyseisen tilikauden oikaisuina. Tällä varmistettaisiin, että oikaisut määritellyn tuloksen tai tappion

laskentaan ja huomioitaviin veroihin kohdistettaisiin samalle tilikaudelle. Konsernin olisi ensinnäkin selvítettävä, johtuiko verolaskennan virhe verotettavan tulon virheestä ja löytyykö kirjanpidosta vastaava virhe. Jos molemmat löytyvät, huomioitavat verot ja määritellyn tuloksen tai tappion laskenta olisi laskettava uudelleen. Toiseksi kyseisen tilikauden tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero olisi laskettava uudelleen sen selvittämiseksi, kohdistuuko kyseiselle tilikaudelle 5 luvun 8 §:n 1 momentin mukaista tilikauden ylimääräistä täydennysveroa. Mikäli tilikauden ylimääräistä täydennysveroa olisi, lisättäisiin se lainkäyttöalueen täydennysveron laskentaan 5 luvun 3 §:n 1 momentin mukaisesti. Kohtaa sovellettaisiin myös tilanteeseen, jossa kotimainen verotappio voitaisiin jaksottaa aikaisemmille tilikausille.

21 §. Verokantamuutokset. Pykälässä säädettäisiin täydennysveron tietoilmoituksen jälkeisistä verokannan muutoksista. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 25 artiklan 2 kohdan mukaisesti tilanteesta, jossa sovellettavaa verokantaa alennettaisiin alle vähimmäisverokannan ja vähennys aiheuttaisi laskennallisen verokulun. Artiklaa 4.6.2 koskevan GloBE-komentaarin mukaan tällä pyritään takaamaan, että tilanteessa jossa sovellettavaa verokantaa myöhemmin alennetaan, laskennallisen verokulun määrä oikaistaan oikeaan arvoon, eli vastaamaan määrää, jolla se tosiasiasa maksetaan purkautumisen yhteydessä.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 25 artiklan 3 kohdan mukaisesti tilanteesta, jossa laskennallinen verokulu on alun perin kirjattu vähimmäisverokantaa alhaisemmalla verokannalla ja sovellettavaa verokantaa myöhemmin korotetaan. Korotuksesta johtuvaa laskennallisen verokulun muutoksen määrää kohdellaan 20 §:ssä tarkoitettuna oikaisuina konserniyksikön aikaisemman tilikauden huomioitaviin veroihin. Ehdotetun 20 §:n mukaan aiemman tilikauden verojen oikaisu tehdään joko sille tilikaudelle, jolta laskennallinen vero alun perin kirjattiin tai sille tilikaudelle, jonka aikana oikaisu tehtiin, riippuen siitä, johtaako muutos huomioitavien verojen kasvuun vai vähenemiseen.

22 §. Oikaistujen huomioitavien verojen maksamaton määrä. Pykälässä säädettäisiin direktiivin 25 artiklan 4 kohdan mukaisesti erityistilanteesta, jonka mukaisesti tilikauden tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero laskettaisiin uudelleen, mikäli yli 1 000 000 euroa oikaistuihin huomioitaviin veroihin sisältyvää veroa ei maksettaisi kolmen vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä.

5 luku **Tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron laskenta**

1 §. Tosiasiallinen veroaste. Pykälä sisältäisi säännöt suuren monikansallisen konsernin tai suuren kotimaisen konsernin tosiasiallisen veroasteen laskemisesta. Tosiasiallinen veroaste lasketaan maakohtaisesti. Direktiivissä tosiasiallista veroastetta koskevat erityissäännöt sisältyvät 26 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 5.1.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 26 artiklan 1 kohdan mukaisesti konsernin tosiasiallisen veroasteen laskemisesta. Tosiasiallinen veroaste laskettaisiin konserniyksiköiden maakohtaisesti yhteenlaskettujen määriteltyjen tulosten perusteella syntyvän nettotuloksen ja oikaistujen huomioitavien verojen avulla. Lainkäyttöalueen nettotulos olisi siten kaikkien alueen konserniyksiköiden yhdistetty määritelty tulos silloin, kun summa on positiivinen. Konserniyksiköiden oikaistuilla huomioitavilla veroilla tarkoitettaisiin samoin kaikkien samalla lainkäyttöalueella säännöksiä sovellettaessa sijaitsevien konserniyksiköiden 4 luvun 2 §:ssä tarkoitettujen oikaistujen huomioitavien verojen summaa. Tosiasiallista veroastetta ei laskettaisi, mikäli lainkäyttöalueelle ei muodostu määriteltyä nettotulosta eli esimerkiksi, kun konserniyksiköiden määriteltyjen tulosten summa lainkäyttöalueella on negatiivinen. Tosiasiallisen veroas-

teen laskennassa huomioitaisiin kaikki konserniyksikön määritellyn tuloksen ja oikaistujen huomioitavien verojen laskelmissa huomioidut verot ja tulot. Laskelmassa ei tässä vaiheessa huomioitaisi mahdollisia konsernin ulkopuolisten omistajien osuuksia konserniyksiköissä.

Tosiasiallinen veroaste laskettaisiin seuraavan kaavan mukaisesti:

$$\text{Tosiasiallinen veroaste} = \frac{\text{lainkäyttöalueen konserniyksiköiden oikaistut huomioitavat verot}}{\text{lainkäyttöalueen konserniyksiköiden määritelty nettotulos}}$$

Tosiasiallisen veroasteen maakohtaisesta laskennasta johtuen joissakin tilanteissa konserniyksikölle saattaisi muodostua täydennysveroa, vaikka yksikköä ei pidettäisi erikseen arvioituna matalasti verotettuna konserniyksikkönä. Lisäksi maakohtaisesta laskennasta johtuen tilanteissa, jossa emoyksikkö, joka ei ole ylin emoyksikkö, soveltaa tuloksilukemissääntöä, tarkastettavan lainkäyttöalueen tosiasiallisen veroasteen laskennassa huomioidaan myös muut kuin kyseisen emoyksikön omistuksessa olevat konserniyksiköt. Lainkäyttöaluekohtaiseen laskentaan olisi kuitenkin joitain poikkeuksia; tietyt sijoitusyksiköt laskettaisiin erikseen, minkä lisäksi tietyille vähemmistöomisteisille yksiköille olisi oma laskentasääntö. Sijaintipaikkattomien yksiköiden katsottaisiin sijaitsevan omilla alueillaan.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 26 artiklan 2 kohdan mukaisesti lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden määritellyn nettotuloksen laskemisesta. Konserniyksiköiden lainkäyttöalueen määritelty tulos on kaikkien lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden 3 luvussa tarkoitettujen määriteltyjen tulosten mahdollinen positiivinen summa.

$$\text{Määritelty nettotulos} = \text{konserniyksiköiden määritelty tulos} - \text{konserniyksiköiden määritellyt tappiot}$$

Pykälän 3 momentissa rajattaisiin direktiivin 26 artiklan 3 kohdan mukaisesti konserniin kuuluvat sijoitusyksiköt lainkäyttöalueen tosiasiallisen veroasteen ja määritellyn nettotuloksen laskennan ulkopuolelle. Sijoitusyksikkö on määritelty 1 luvun 36 §:ssä.

Sijoitusyksikkö, joka on 1 luvussa tarkoitettu sijoitusrahasto tai samassa luvussa tarkoitettu kiinteistösijoitusväline ja joka on konsernin ylin emoyksikkö, on 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettu vapautettu yksikkö, jota ei lainkaan sisällytetä tosiasiallisen veroasteen laskentaan. Muiden konserniin konserniyksiköinä kuuluvien sijoitusyksiköiden tosiasiallinen veroaste laskettaisiin 7 luvun 11 §:n mukaisesti muiden konserniyksiköiden tosiasiallisesta veroasteesta erillään, mutta mikäli samalla lainkäyttöalueella sijaitseisi useampi kuin yksi samaan konserniin kuuluva sijoitusyksikkö, näiden tosiasiallinen veroaste laskettaisiin yhdistäen näiden yksiköiden määritellyt tulokset tai -tappiot ja oikaistut huomioitavat verot.

Vastaavasti, mikäli konserniin kuuluu 10 §:ssä tarkoitettuja vähemmistöomisteisia alakonserneja, tosiasiallinen veroaste lasketaan vähemmistöomisteisten konserniyksiköiden osalta erillään muiden lainkäyttöalueen konserniyksiköiden tosiasiallisesta veroasteesta.

2 §. Täydennysvero. Pykälässä säädettäisiin, milloin monikansallisen konsernin tai suuren kotimaisen konsernin on laskettava lainkäyttöalueelle täydennysvero. Direktiivissä täydennysveron laskentaa koskevat erityissäännöt sisältyvät 27 artiklaan ja GloBE-mallissäännöissä artiklaan 5.2.

Pykälän 1 ja 2 momentissa säädettäisiin velvollisuudesta laskea alhaisen verotason lainkäyttöalueen täydennysvero ja kohdentaa se konserniyksiköille. Lainkäyttöalue on alhaisen verotason lainkäyttöalue sellaisena tilikautena, jolta laskettu lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste on alempi kuin vähimmäisverokanta. Alhaisen verotason lainkäyttöalueella sijaitsevia konserniyksiköitä pidettäisiin 1 luvun 26 §:ssä tarkoitettuina matalasti verotettuina konserniyksikköinä. Jos lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste olisi yhtä suuri kuin vähimmäisverokanta tai ylittäisi sen, alue ei olisi alhaisen verotason lainkäyttöalue eikä lainkäyttöalueen konserniyksiköitä pidettäisi matalasti verotettuina konserniyksikköinä. Matalasti verotettuina konserniyksikköinä pidettäisiin myös yksiköitä, joille kohdennetaan lainkäyttöalueen tilikauden ylimääräistä täydennysveroa 8 §:n mukaisesti.

3 §. Täydennysveron laskeminen. Pykälässä säädettäisiin täydennysveron laskemisen tavasta. Direktiivissä täydennysveron laskentaa koskevat erityissäännöt sisältyvät 27 artiklaan ja GloBE-mallissäännöissä artiklaan 5.2.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 27 artiklan 3 kohdan mukaisesti lainkäyttöalueen tilikauden täydennysveron määrän laskennasta. Täydennysveron määrä saadaan kertomalla 2 momentissa tarkoitettu täydennysveroprosentti 3 momentissa tarkoitetun ylijäämävoiton määrällä ja johon lisätään mahdollinen 8 §:n mukaisesti laskettu tilikauden ylimääräinen täydennysvero ja josta vähennetään 1 luvun 25 §:ssä tarkoitettu ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 27 artiklan 2 kohdan mukaisesti lainkäyttöalueen tilikauden täydennysveroprosentin määrittämisestä. Täydennysveroprosentti lasketaan maakohdaisesti.

Täydennysveroprosentti laskettaisiin seuraavan kaavan mukaisesti:

Lainkäyttöalueen täydennysveroprosentti = vähimmäisverokanta – lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste

Esimerkiksi jos lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste on 8,18 %, täydennysveroprosentti on 6,82 % (15 % - 8,18 %).

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin direktiivin 27 artiklan 4 kohdan mukaisesti lainkäyttöalueen tilikauden ylijäämävoiton määrästä. Artiklaa 5.2.2 koskevan GloBE-kommentaarin mukaan ylijäämävoitto on lainkäyttöaluekohtaisesti määritelty voiton määrä, jolle täydennysvero määrätään.

Ylijäämävoitto laskettaisiin seuraavan kaavan mukaisesti:

Ylijäämävoitto = määritelty nettotulos – substanssiperusteinen vähennys

Mikäli verovelvollinen päättäisi olla vähentämättä substanssiperusteista vähennystä, ylijäämävoitto olisi yhtä suuri kuin lainkäyttöalueen määritelty nettotulos. Jos substanssiperusteinen vähennys on yhtä suuri tai suurempi kuin lainkäyttöalueen määritelty nettotulos, ylijäämävoittoa ei muodostu eikä tilikaudelle lasketa täydennysveroa, ellei kyseiselle tilikaudelle kohdistu tilikauden ylimääräistä täydennysveroa.

Substanssiperusteinen vähennys olisi kaikkien lainkäyttöalueella olevien konserniyksikköjen substanssiperusteisten vähennysten summa. Konserniyksikön substanssiperusteinen vähennys huomioitaisiin lainkäyttöalueen ylijäämävoiton laskennassa myös silloin, kun konserniyksikön määritelty tulos on negatiivinen tai konserniyksiköllä ei ole toimintaa.

Lainkäyttöalueen kotimainen täydennysvero on määritelty 1 luvussa (ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero). Suomen osalta kotimaisella täydennysverolla tarkoitettaisiin veroa, joka on määrätty 2 luvun 12 ja 13 §:ää soveltaen.

Lainkäyttöalueen ylimääräisen täydennysveron määrä laskettaisiin ensin ja tästä määrästä vähennettäisiin mahdollinen lainkäyttöalueen ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero. Jos lainkäyttöalueen täydennysveron määrä on nolla kotimaisen täydennysveron vähentämisen jälkeen, täydennysveroa ei jäisi kohdennettavaksi lainkäyttöalueen konserniyksiköille 5 §:n eikä 8 §:n 1 tai 4 momentin perusteella. Jos kotimaisen täydennysveron määrä ylittäisi lainkäyttöalueen täydennysveron määrän, mahdollinen ylitys ei kuitenkaan vähentäisi lainkäyttöalueen täydennysveron määrää alle nolleen tai aiheuttaisi palautusta tai myöhemmin käytettävää vähennystä.

4 §. Ylimääräinen negatiivinen verokulu. Pykälässä säädettäisiin ylimääräisen negatiivisen verokulun muodostumisesta ja jaksottamisesta. Minimiverolaskenta perustuisi ajallisten erojen käsittelyssä konsernin verolaskentaan ja laskennallisten verojen huomiointiin, jolloin verolainsäädännön mukaan lasketusta tappiosta muodostettu laskennallinen verosaaminen sisällytetään laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään. Tilanteissa, joissa sääntöjen mukaan laskettava määritelty tulos ja kirjanpidon tulos sisältäisivät pysyviä verotuksessa vähennyskelpoisia eroja, mekanismi voisi tällöin johtaa näiden pysyvien erojen katoamiseen, jolloin konsernien tosiasiallinen veroaste vääristyisi. Tästä syystä säännöt sisältävät kaksi mekanismia, joilla pysyvien erojen vaikutusta minimiverolaskentaan oikaistaisiin. Toinen mekanismeista olisi 4 luvun 5 §:n sääntö eräiden pysyvien erojen käsittelystä, joka tuottaisi konsernille tilikauden ylimääräistä täydennysveroa. Toinen mekanismeista olisi ylimääräinen negatiivinen verokulu, joka soveltuu kun yksikölle muodostuu määriteltyä tulosta ja negatiivinen verokulu, eli sen tosiasiallinen veroaste on negatiivinen johtuen verotuksessa vähennyskelpoisesta pysyvästä erosta. Negatiivinen tosiasiallinen veroaste aiheuttaa 2 §:n 1 momentin mukaisessa laskennassa vähimmäisverokannan ylittävän täydennysveroprosentin, jolloin konsernille muodostuisi lisää täydennysveroa. Pykälässä säädettäisiin mekanismi, joilla konsernit näiden sääntöjen soveltumassa jaksottaisivat pysyvästä erosta johtuvan ylimääräisen verokulun, mikä johtaisi siihen, ettei tilikauden ylimääräistä täydennysveroa tulisi maksettavaksi 4 luvun 5 §:n tilanteissa eikä konsernille muodostuisi vähimmäisverokantaa korkeampaa täydennysveroprosenttia 4 §:ää sovellettaessa. Menetelmä olisi pakollinen silloin, kun 4 §:ää sovellettaessa täydennysveroprosentti ylittäisi vähimmäisverokannan. Jos tilikauden ylimääräinen täydennysvero syntyisi 4 luvun 5 §:ää sovellettaessa, menettely olisi valinnainen. Ylimääräistä negatiivista verokulua koskevat ohjeet sisältyvät GloBE-hallinnollisten ohjeiden 2.7 kohtaan.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin tilanteesta, jossa ylimääräinen negatiivinen verokulu voisi muodostua tilanteesta, jossa lainkäyttöalueella olisi määritelty nettotulos ja täydennysveroprosentti ylittäisi vähimmäisverokannan. Täydennysveroprosentti voisi ylittää vähimmäisverokannan esimerkiksi, jos lainkäyttöalueella olisi määritelty tulos, mutta oikaistujen huomioitavien verojen summa muodostuisi negatiiviseksi kirjanpidon ja verotuksen pysyvästä erosta johtuen. Jos lainkäyttöalueen tosiallinen veroaste olisi negatiivinen, täydennysveroprosentin määrä ylittäisi vähimmäisverokannan. Esimerkiksi kun lainkäyttöalueen tosiallinen veroaste olisi -4 %, täydennysveroprosentti olisi 19 % (=15 %-(-4 %)).

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin ylimääräisen negatiivisen verokulun jaksottamisesta tosiasiallinen veroasteen laskelmissa. Kun täydennysveroprosentin määrä ylittäisi vähimmäisverokannan oikaistujen huomioitavien verojen negatiivisen määrän johdosta, konsernin negatiivinen verokulu jaksotettaisiin seuraaville tilikausille. Negatiivinen verokulu olisi jaksotettava, jotta taattaisiin tilikauden substanssiperusteisen vähennyksen eliminoivan vain määriteltyyn tulokseen kohdistuvaa täydennysveroa eikä täydennysveroa, joka kohdistuisi siihen pysyvään eroon, joka aiheutti negatiivisen verokulun. Tilanteessa, jossa negatiivista verokulua jaksotettaisiin ei

verokulun määrää huomioitaisi tilikauden oikaistujen huomioitavien verojen määrässä. Negatiivisen verokulun määrä tilikautena, jona konsernilla olisi vähimmäisverokannan ylittävä täydennysveroprosentti, vastaisi määrältään negatiivista oikaistujen huomioitavien verojen määrää. Jos esimerkiksi konsernin määritelty tulos olisi 100 ja lainkäyttöalueen oikaistut huomioitavat verot olisivat -5, negatiivinen verokulu olisi -5.

Negatiivisen verokulun jaksotus huomioitaisiin myöhemmissä lainkäyttöalueen tosiasiallisen veroasteen laskelmissa. Mikäli konserni luovuttaa yhden tai useamman konserniyksikön, jonka osalta se olisi tehnyt negatiivisen verokulun jaksotusta koskevan valinnan, siirtyisi negatiivisen verokulun jäljellä oleva määrä siirtyvien yksiköiden mukana.

Esimerkki negatiivisen verokulun jaksotuksesta täydennysveroprosentin ylittäessä vähimmäisverokannan:

A-konsernin määritelty tulos lainkäyttöalueella X on 200 vuonna 1. Paikallisen verolainsäädännön mukaan lainkäyttöalueella on kuitenkin samana vuonna vähennyskelpoinen tappio (100). Konserni kirjaa laskennallisen verosaatavan 15 ja sen verokuluksi muodostuu -15, jolloin lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste on negatiivinen ja täydennysveroprosentti ylittää 15 %. Konsernin on tässä tilanteessa valittava negatiivisen verokulun jaksotus vuonna 1. Negatiivinen verokulu (15) poistetaan vuoden 1 oikaistujen huomioitavien verojen laskelmalta, jolloin vuoden 1 oikaistut huomioitavat verot ovat 0. Lainkäyttöalueen tosiasialliseksi veroasteeksi muodostuu 0 % ja täydennysveroprosentiksi 15 % (15 % - 0 %). Lainkäyttöalueen täydennysvero vuonna 1 on 30 (15 % * 200).

Vuonna 2 konsernille muodostuu määritelty tulos 100. Myös paikallisen verolainsäädännön mukainen tulos on 100; tästä konserni vähentää vuonna 1 vahvistetun tappion 100, jolloin paikallinen verotettava tulos on 0. Vuonna 1 syntynyt laskennallinen verosaaminen 15 purkautuu tappioiden käytön seurauksena johtaen positiiviseen verokuluun 15. Koska konserni sovelsi vuonna 1 ylimääräisen negatiivisen verokulun jaksottamista koskevaa sääntöä, se vähentää oikaistuja huomioitavista veroistaan vuodelta 1 syntyneen jaksotuksen (15), minkä johdosta oikaistujen huomioitavien verojen kokonaismäärä vuonna 2 on 0. Tuloksena lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste on 0 % ja täydennysveron määrä on 15 (= määritelty tulos 100 x (vähimmäisverokanta 15 % - tosiasiallinen veroaste 0 %)) vuonna 2. Koska kaikki vuodelta 1 muodostunut ylimääräinen negatiivinen verokulu vähennettiin vuonna 2, siitä ei siirry jäännöstä vähennettäväksi tulevina tilikausina.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin tilanteesta, jossa tilikauden ylimääräistä täydennysveroa olisi muodostunut 4 luvun 5 §:n mukaisesta tilanteesta ja jossa ilmoittava konserniyksikkö valitsisi ylimääräisen negatiivisen verokulun muodostamisen. Valinnan ollessa voimassa jaksottaminen tapahtuisi 2 momentissa tarkoitetulla tavalla. Valinta olisi 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta.

5 §. Konserniyksikön täydennysvero. Pykälässä säädettäisiin konserniyksikön tilikauden täydennysveron määrästä. Direktiivissä säännöt sisältyvät 27 artiklan 5 kohtaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 5.2.4.

Pykälän 1 momentin mukaan lainkäyttöalueen täydennysvero kohdennettaisiin lainkäyttöalueen konserniyksiköille, joiden tilikauden määritelty tulos sisältyisi lainkäyttöalueen määritellyn nettotuloksen laskelmaan. Täydennysveroa ei siten kohdennettaisi konserniyksiköille, joilla on tilikaudella määritelty tappio.

Pykälän 2 momentin mukaan konserniyksikön täydennysvero laskettaisiin seuraavan kaavan mukaisesti:

$$\text{Konserniyksikön täydennysvero} = \frac{\text{lainkäyttöalueen täydennysvero} \times \text{konserniyksikön määritelty tulos}}{\text{kaikkien konserniyksiköiden yhteenlaskettu määritelty tulos}}$$

Vaikka täydennysvero olisi tarkoitettu laskettavaksi lainkäyttöaluekohtaisesti, 2 luvun tuloslukemissäännöt pohjautuisivat emoyksikön laskennalliseen omistusosuuteen matalasti verotetussa konserniyksikössä, minkä vuoksi kullekin matalasti verotetulle konserniyksikölle olisi kohdistettava sen osuus lainkäyttöalueen täydennysverosta 2 luvun laskelmien suorittamiseksi. Kohdistaminen olisi tärkeää silloin kun lainkäyttöalueella sijaitsee konserniyksiköitä, joita konserni omistaisi alle 100 prosenttia.

Pykälän 3 ja 4 momentin mukaan mahdollinen lainkäyttöalueen tilikauden ylimääräinen täydennysvero kohdennettaisiin konserniyksiköille 8 §:n mukaisesti.

6 §. Sijaintipaikattoman konserniyksikön kohtelu. Pykälässä säädettäisiin sijaintipaikattoman konserniyksikön kohtelemisesta 5 lukua sovellettaessa ikään kuin se olisi lainkäyttöalueensa ainoa konserniyksikkö. Sijaintipaikattoman konserniyksikön tosiasiallinen veroaste, täydennysvero ja substanssiperusteinen vähennys laskettaisiin erillään muiden konserniyksiköiden tosiasiallisesta veroasteesta, täydennysverosta ja substanssiperusteisesta vähennyksestä. Direktiivissä sijaintipaikattoman konserniyksikön kohtelua koskevat erityissäännöt sisältyvät 26 artiklan 4 kohtaan, 27 artiklan 7 kohtaan ja 28 artiklan 8 kohtaan sekä GloBE-mallisäännöissä artiklaan 5.1.1. Sijaintipaikatonta konserniyksikköä kohdeltaisiin kuin yksittäistä toisella lainkäyttöalueella sijaitsevaa konserniyksikköä.

7 §. Substanssiperusteinen vähennys. Pykälä sisältäisi säännöt substanssiperusteisesta vähennyksestä, jonka perusteella määritellystä nettotulosta vähennettäisiin viisi prosenttia huomioon otettavista henkilöstömenoista ja viisi prosenttia huomioon otettavasta aineellisesta omaisuudesta. Substanssiperusteinen vähennys voitaisiin jättää tekemättä konserniyksikön vaatimuksesta; vaatimus tulisi esittää tilikausittain. Direktiivissä substanssiperusteista vähennystä koskevat erityissäännöt sisältyvät 28 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 5.3.

Substanssiperusteinen vähennys koostuisi henkilöstömenojen vähennyserästä ja aineellisen omaisuuden vähennyserästä. Mikäli substanssiperusteisen vähennyksen määrä ylittäisi määritellyn nettotulon määrän lainkäyttöalueella, kyseiselle tilikaudelle ei muodostuisi määriteltyä nettotuloa eikä täydennysveroa, ellei kyseisenä vuonna olisi tilikauden ylimääräistä täydennysveroa. Substanssiperusteista vähennystä ei voitaisi siirtää aikaisemmalle tai myöhemmälle tilikaudelle käytettäväksi.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin henkilöstömenojen vähennyserän suuruudeksi viisi prosenttia huomioon otettavista henkilöstömenoista.

Pykälän 3 momentissa määriteltäisiin direktiivin 28 artiklan 1 kohdan mukaisesti, mitä tarkoitettaisiin huomioon otettavilla henkilöstömenoilla. Henkilöstömenot tulisi ymmärtää säännöstä

sovellettaessa laajasti; henkilöstömenoihin luettaisiin kaikki työnantajalle palkoista ja muista korvauksista aiheutuvat kustannukset, mukaan lukien menot, josta voidaan katsoa olevan suoraa ja erillistä henkilökohtaista etua työntekijälle, kuten sairausvakuutus- ja eläkemaksut, työnantajamaksut sekä työnantajan sosiaaliturvamaksut.

Työntekijöillä tarkoitettaisiin konserniyksikön kokoaikaisia ja osa-aikaisia työntekijöitä. Työntekijät työskentelisivät pääasiassa työnantajana toimivan konserniyksikön lainkäyttöalueella. Riippumattomilla toimeksisaajilla tarkoitettaisiin luonnollisia henkilöitä. Huomioon otettavien työntekijöiden määritelmä vastaisi verotuksen maakohtaista raporttia koskevassa BEPS-dokumentointiohjeistuksessa (OECD ja G20 -valtioiden julkaisema ohjeistus siirtohinnoittelun dokumentoinnista ja maakohtaisesta raportista (Action 13: 2015 Final Report, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting)) esitettyä.

Huomioon otettavat henkilöstömenot perustuisivat henkilöstömenojen yhteismäärään tilikauden tilinpäätöksellä. Näihin ei kuitenkaan laskettaisi mukaan sellaisia huomioon otettavia henkilöstömenoja, jotka olisi aktivoitu ja sisällytetty huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvoon. Nämä huomioon otettavat henkilöstömenot tulisivat huomioiduiksi osana aineellisen omaisuuden vähennyserää.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin aineellisen omaisuuden vähennyserän suuruudeksi viisi prosenttia huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvosta.

Pykälän 5 momentissa määriteltäisiin direktiivin 28 artiklan 1 kohdan mukaisesti, mitä tarkoitettaisiin huomioon otettavalla aineellisella omaisuudella. Huomioon otettavalla aineellisella omaisuudella tarkoitettaisiin ensinnäkin lainkäyttöalueella sijaitsevia aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä, joita käytettäisiin tavaroiden ja palveluiden tuotannossa, jakelussa, tai hallinnollisissa tarkoituksissa ja joiden taloudellinen vaikutus ulottuisi usean tilikauden ajalle. Lisäksi aineellisen käyttöomaisuuden määritelmä kattaisi luonnonvarat. Käyttöomaisuushyödykkeisiin sisältyisivät rakennukset, koneet, laitteet ja muut toimistotarvikkeet, moottoriajoneuvot, huonekalut ja kiintokalusteet sekä maa-alueet. Luonnonvaroilla tarkoitettaisiin öljy- ja kaasuesiintymiä, metsäalueita sekä mineraaliesiintymiä.

Aineellisen omaisuuden perusteella tehtävän vähennyksen edellytyksenä olisi, että aineellinen omaisuus sijaitisi samalla lainkäyttöalueella kuin sen omistava tai käyttöoikeuden haltijana oleva konserniyksikkö sijaitsee.

Jotta aineellisen omaisuuden omistaminen ja vuokraaminen ei johtaisi erilaisiin lopputuloksiin, aineellisen omaisuuden vähennys sisältäisi myös vuokratun aineellisen omaisuuden. Vuokranantaja ei vastaavasti olisi oikeutettu vähennykseen vuokralle annetun omaisuuden osalta.

Aineellisen omaisuuden vähennyserän ulkopuolelle jätettäisiin sijoitustarkoituksessa pidettävä omaisuus, jotteivat konserniyksiköt voisi kasvattaa vähennyksen määrää hankkimalla sijoitustarkoituksessa pidettäviä omaisuuseriä kyseiseltä lainkäyttöalueelta. Mikäli omaisuutta kuitenkin käytettäisiin suoraan tai epäsuorasti tavaroiden tai palveluiden tuotannossa tai jakelussa, kuuluisi omaisuus aineellisen omaisuuden vähennyksen piiriin. Samasta syystä myös myytävänä oleva aineellinen omaisuus olisi rajattu aineellisen omaisuuden vähennyksen ulkopuolelle. Kansainvälisen merenkulun tulot olisivat minimiverotuksen ulkopuolella. Näin ollen myös tähän toimintaan liittyvät varat rajattaisiin substanssiperusteisen vähennyksen ulkopuolelle.

Pykälän 6 momentissa säädettäisiin direktiivin 28 artiklan 5 kohdan mukaisesti aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvosta. Vähennyserän laskennassa käytettävä arvo olisi omaisuuserän avaavan ja sulkevan kirjanpitoarvon keskiarvo. Mikäli aineellinen omaisuus hankittaisiin tai

luovutettaisiin tilikauden aikana, sen kirjanpitoarvo tilikauden alussa tai lopussa on nolla. Tiedot kansalliset kirjanpitosäännökset sallivat uudelleenarvostusmalliin perustuvien arvonalennusten tekemisen. Tällöin omaisuus arvostettaisiin uudelleen tietyin väliajoin ja kirjanpitoarvoa korotettaisiin tai alennettaisiin. Tällaisia uudelleenarvostusmenetelmään perustuvia arvonorotuksia tai arvonalennuksia ei olisi tarkoitus huomioida huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvossa.

Pykälän 7–9 momentissa säädettäisiin direktiivin 28 artiklan 6 kohdan 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.

Pykälän 10 ja 11 momentissa säädettäisiin direktiivin 28 artiklan 7 kohdan mukaisesti, miten läpivirtaavan yksikön huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus kohdennettaisiin pääyksikölle ja läpivirtaavalle yksikölle, siltä osin kuin henkilöstömenoja ja aineellista omaisuutta ei olisi kohdennettu pykälän 7–9 momentin perusteella.

Ensimmäinen kohta koskee 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. Kuitenkin 7 luvun 1 §:n soveltuessa tällaiset tulot ja tappiot jäisivät substanssiperusteisen vähennyksen laskennan ulkopuolelle. Konsernin ylimmän emoyksikön kirjanpitoon sisältyvät huomioon otettavat henkilöstömenot ja huomioon otettava aineellinen omaisuus kohdennettaisiin ylimmälle emoyksikölle, jolle 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.

Pykälän 12 momentissa rajattaisiin direktiivin 28 artiklan 9 kohdan mukaisesti sijoitusyksiköinä olevat konserniyksiköt substanssiperusteisen vähennyksen ulkopuolelle.

Pykälän 13 momentissa säädettäisiin direktiivin 28 artiklan 2 kohdan mukaisesti mahdollisuudesta jättää substanssiperusteinen vähennys tekemättä. Konserni voisi tilikausittain valita lainkäyttöaluekohtaisesti, soveltaako se substanssiperusteista vähennystä. Valinta olisi 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta. Ilmoitusta substanssiperusteisen vähennyksen soveltamatta jättämisestä ei voisi perua täydennysveron tietoilmoituksen jättämisen jälkeen.

8 §. Tilikauden ylimääräinen täydennysvero. Pykälä sisältäisi säännöt tilikauden ylimääräisen täydennysveron laskemisesta tilanteesta, jossa GloBE-sääntely sallisi tai velvoittaisi laskemaan aikaisemman vuoden tosiasiallisen veroasteen uudelleen. Jos oikaisu johtaisi siihen, että aiemman vuoden täydennysveron määrä kasvaa, se kohdennettaisiin 8 §:n mukaan konserniyksiköille tilikauden ylimääräisenä täydennysverona. Direktiivissä tilikauden ylimääräistä täydennysveroa koskevat erityissäännöt sisältyvät 29 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 5.4.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 29 artiklan 1 kohdan mukaisesti aikaisempaan tilikauteen tehdyistä oikaisuista johtuvasta ylimääräisestä täydennysverosta. Uudelleenlaskenta tehtäisiin, jos jokin momentissa mainituista lainkohdista sallisi tai velvoittaisi laskemaan tosiasiallisen veroasteen uudelleen. Konserniyksikön tilikauden täydennysvero laskettaisiin 3 ja 5 §:n mukaisesti perustuen konserniyksikön määritettyyn tulokseen niiltä tilikausilta, joilta tämän pykälän 1 momentin mukaiset uudelleenlaskelmat tehtäisiin.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 29 artiklan 2 kohdan mukaisesti konserniyksikön määritellyksi tuloksi katsottavasta määrästä tilanteesta, jossa 1 momentissa tarkoitetun oikaisun johdosta lainkäyttöalueella olisi tilikauden osalta ylimääräistä täydennysveroa, mutta oikaisutilikautena lainkäyttöalueella ei olisi määritettyä nettotulosta. Konserniyksikön määritellyn tulon määrä olisi tiedettävä 2 luvun tuloksilukemissäännön soveltamista varten.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin direktiivin 29 artiklan 4 kohdan mukaisesti konserniyksikön kohtelemisesta 2 lukua sovellettaessa matalasti verotettuna konserniyksikkönä, mikäli konserniyksikölle määritettäisiin ylimääräistä täydennysveroa tämän pykälän tai 5 §:n perusteella.

Pykälän 4 ja 5 momentissa säädettäisiin direktiivin 29 artiklan 3 kohdan mukaisesti ylimääräisen täydennysveron kohdistamisesta lainkäyttöalueella sijaitseville konserniyksiköille, mikäli ylimääräistä täydennysveroa olisi maksettava 4 luvun 5 §:n 1 momentin perusteella.

Täydennysvero määritettäisiin kullekin konserniyksikölle määräsuhteessa seuraavan kaavan mukaisesti:

(määritelty tulos tai tappio $\times$ vähimmäisverokanta) – oikaistut huomioitavat verot.

9 §. Vähäisen toiminnan poikkeus. Pykälä sisältäisi säännöt vähäistä toimintaa koskevasta poikkeuksesta, jonka soveltuessa lainkäyttöalueella sijaitsevista konserniyksiköistä maksettavan tilikauden täydennysveron määräksi katsottaisiin nolla. Direktiivissä vähäisen toiminnan poikkeusta koskevat erityissäännöt sisältyvät 30 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 5.5.

Vähäisen toiminnan poikkeus säädetään 1 ja 2 momentissa direktiivin 30 artiklan 1 kohdan mukaisesti. Poikkeusta sovellettaisiin ilmoittavan konserniyksikön niin valitessa ja molempien ehtojen täytyessä. Valinta olisi 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta.

Pykälän 3 ja 4 momentissa määriteltäisiin direktiivin 30 artiklan 2 kohdan mukaisesti mitä tarkoitettaisiin keskimääräisellä määritellyllä tuotolla ja keskimääräisellä määritellyllä tuloksella tai tappiolla. Lainkäyttöalueen keskimääräistä määritettyä tuottoa ja keskimääräistä määritettyä tulosta tai tappiota laskettaessa huomioitaisiin myös lainkäyttöalueen vähemmistöomisteisen alakonsernin ja vähemmistöomisteisen konserniyksikön määritellyt tuotot ja määritellyt tulokset ja tappiot.

Pykälän 5 ja 6 momentissa määriteltäisiin direktiivin 30 artiklan 3 ja 4 kohdan mukaisesti lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden tilikauden määritetty tuotto ja määritetty tulos tai

tappio. Määritelty tuotto ja määritelty tulos tai tappio laskettaisiin tilikausittain vähäisen toiminnan poikkeuksen soveltuvuuden arvioimiseksi. Täydennysveron tietoilmoituksen jälkeiset oikaisut, jotka vähentäisivät aikaisempien tilikausien määriteltyä tuottoa tai määriteltyä tulosta eivät johtaisi vähäisen toiminnan poikkeuksen soveltamiseen aikaisemmillä tilikausilla. Kuitenkin myöhemmät oikaisut, jotka lisäisivät määritellyn tuoton tai määritellyn tuloksen määrää saattaisivat johtaa keskimääräisen määritellyn tuoton tai keskimääräisen määritellyn tuloksen poikkeusehtojen ylittymiseen, jolloin vähäisen toiminnan poikkeusta ei enää sovellettaisi aikaisemmilte tilikausille.

Pykälän 7 momentissa rajattaisiin direktiivin 30 artiklan 5 kohdan mukaisesti vähäisen toiminnan poikkeuksen soveltamisalan ulkopuolelle sijaintipaikattomat konserniyksiköt ja sijoitusyksiköt. Tällaisten yksiköiden tuotot ja määritelty tulos tai tappio rajattaisiin vähäisen toiminnan poikkeuksen laskennan ulkopuolelle.

10 §. Vähemmistöomisteiset konserniyksiköt. Pykälä sisältäisi säännöt vähemmistöomisteisten alakonsernin jäsenten tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron laskemisesta erillään muusta konsernista. Vähemmistöomisteisella konserniyksiköllä tarkoitettaisiin konserniyksikköä, josta emoyksikön suora tai välillinen omistusosuus olisi enintään 30 prosenttia. Vähemmistöomisteista konsernia kohdeltaisiin muusta konsernista erillisenä vain täydennysveron laskemisen osalta: esimerkiksi GloBE-sääntöjen soveltamiskynnystä tai vähäisen toiminnan poikkeuksen edellytyksiä arvioitaessa vähemmistöomisteinen alakonserni olisi kuitenkin yhdisteltynä mukana muun konsernin luvuissa. Direktiivissä vähemmistöomisteisia konserniyksiköjä koskevat erityissäännöt sisältyvät 31 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 5.6.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 31 artiklan 2 kohdan mukaisesti vähemmistöomisteisen alakonsernin jäsenten tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron laskemisesta ikään kuin kukin vähemmistöomisteinen alakonserni olisi erillinen konserni.

Pykälän 2 momentissa määriteltäisiin direktiivin 31 artiklan 1 kohdan mukaisesti vähemmistöomisteinen konserniyksikkö, vähemmistöomisteinen emoyksikkö ja vähemmistöomisteinen alakonserni. Vähemmistöomisteinen konserniyksikkö voisi olla myös kiinteä toimipaikka, jos sen pääyksikkö olisi vähemmistöomisteinen konserniyksikkö.

Pykälän 3 ja 4 momentissa säädettäisiin direktiivin 31 artiklan 3 kohdan mukaisesti vähemmistöomisteiseen alakonserniin kuulumattoman vähemmistöomisteisen konserniyksikön tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron laskemisesta yksikkökohtaisesti. Pykälän 3 momenttia ei sovellettaisi, mikäli vähemmistöomisteinen konserniyksikkö olisi sijoitusyksikkö. Tällöin sovellettaisiin 7 luvun 11–13 §:ää.

6 luku Yritysten uudelleenjärjestelyä ja holdingrakenteita koskevat erityissäännökset

Eräiden konsernirakenteiden muutosten vaikutus tuottojen kynnysarvon laskentaan

Ehdotetun luvun 1 ja 2 § sisältäisivät erityissääntöjä siitä, kuinka erilaiset konsernijärjestelyt vaikuttaisivat 750 miljoonan euron tuottojen kynnysarvon laskentaan. Ehdotettua 1 §:ää sovellettaisiin tilanteessa, jossa useampia konserneja tai aiemmin konserniin kuulumattomia yksiköitä yhdistyy muodostaen yhdistymisen jälkeen yhden konsernin. Ehdotettua 2 §:ää sovellettaisiin tilanteessa, jossa konsernijärjestelyiden johdosta konserni jatkossa muodostaa useamman konsernin. Direktiivissä konsernijärjestelyitä koskevat erityissäännöt kynnysarvon laskennasta sisältyvät 33 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 6.1.

Sekä direktiivissä että GloBE-mallisäännöissä käytetään näiden säännösten yhteydessä konsernijärjestelyistä termejä sulautuminen ja jakautuminen. Direktiivin 33 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan sulautumisella tarkoitetaan kyseistä artiklaa sovellettaessa järjestelyä, jossa kaikki tai lähes kaikki kahteen tai useampaan eri konserniin kuuluvat konsernin yksiköt saatetaan yhteisen määräysvallan alle siten, että niistä muodostuu yhdistetty konserni. Lisäksi sulautumisella tarkoitetaan järjestelyä, jossa yksikkö, joka ei ole minkään konsernin jäsen, saatetaan toisen yksikön tai konsernin kanssa yhteisen määräysvallan alle siten, että niistä muodostuu yksi konserni. Direktiivin 33 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan jakautumisella tarkoitetaan järjestelyä, jossa samaan konserniin kuuluvat konsernin yksiköt erotetaan kahteen tai useampaan eri konserniin, joita sama konsernin ylin emoyksikkö ei enää yhdistele tilinpäätökseensä.

Direktiivin 33 artiklassa termillä sulautuminen viitataan siis laajasti erilaisiin järjestelyihin, joissa konsernit tai yksiköt yhdistyvät muodostaen jatkossa yhden konsernin. Vastaavasti termillä jakautuminen viitataan laajasti erilaisiin järjestelyihin, joissa yksi konserni pilkotaan siten, että siihen kuuluvat konserniyksiköt muodostavat jatkossa useamman konsernin. Direktiivin 33 artiklassa tarkoitettua sulautumisen ja jakautumisen käsitteet ovat siten sisällöltään laajempia kuin muualla verolainsäädännössämme tarkoitettua sulautuminen ja jakautuminen, joilla tarkoitetaan yleensä erityisiä yhtiöoikeudellisia yleisseuraantotyyppisiä yritysjärjestelyitä. Tämän vuoksi 1 ja 2 §:ssä ei viitattaisi näihin järjestelyihin termeillä sulautuminen ja jakautuminen, vaan näistä järjestelyistä käytettäisiin yleisempiä käsitteitä yhdistyminen ja eriytyminen.

1 §. Konsernien yhdistyminen. Pykälässä otettaisiin käyttöön direktiivin 33 artiklaan sisältyvät säännökset, jotka koskevat konsernien ja konserniyksiköiden yhdistymistä. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin tuottojen kynnysarvon laskennasta silloin, kun kaksi tai useampi konserni yhdistyy muodostaen yhdistymisen jälkeen yhden konsernin. Direktiivin säännöksen sanamuoto (33 artiklan 2 kohta), viittaa sulautumiseen, joka on tapahtunut jonkin neljän testitilikautta edeltäneen tilikauden aikana. Myös GloBE-mallisäännöissä puhutaan testitilikautta edeltäneiden neljän tilikauden aikana tapahtuneista sulautumisesta. Artiklaa 6.1.1 koskevaan GloBE-kommentaariin sisältyy kuitenkin esimerkki tilanteesta, jossa sulautuminen tapahtuu testitilikauden aikana. Tämän vuoksi on arvioitu, että säännöstä olisi tarkoitus soveltaa sekä tilanteissa, joissa yhdistyminen on tapahtunut testitilikauden aikana, että tilanteissa, joissa yhdistyminen on tapahtunut jonkin testitilikautta edeltäneen neljän vertailutilikauden aikana. Arvioitaessa 750 miljoonan euron tuottorajan täyttymistä yhdistymisessä syntyneessä uudessa konsernissa, on lähtökohtaisesti yhdistettävä kunkin tilikauden tuotot niiden konsernien osalta, jotka eivät aiemmin kuuluneet samaan konserniin, mutta jotka nyt muodostavat uuden konsernin. Säännöksen mukaan 750 miljoonan euron vuosituottojen kynnysarvo laskettaisiin laskemalla yhteen kunkin yhdistymiseen osallistuneen konsernin konsernitilinpäätökseen sisältyvät vuosituotot.

Pykälän 2 momentti täydentäisi 1 momentin säännöstä ja siinä säädettäisiin direktiivin 33 artiklan 3 kohdan mukaisesti tilanteesta, jossa yhdistymisen osapuolina on sellaisia yksiköitä, jotka eivät ennen yhdistymistä ole kuuluneet konserniin, eikä niillä tämän vuoksi ole konsernitilinpäätöksiä. Kyseessä voi olla järjestely, jossa yksikkö, joka ei ole ennen kuulunut konserniin, yhdistyy olemassa olevaan konserniin. Kyse voi myös olla järjestelystä, jossa kaksi tai useampi yksikkö, jotka eivät ole kuuluneet konserniin, yhdistyvät muodostaen konsernin. Ehdotetun 2 momentin mukaan myös tällöin 750 miljoonan euron tuottojen kynnysarvo laskettaisiin laskemalla yhteen kunkin yhdistymiseen osallistuneen konsernin ja yksikön tuotot. Yhdistymiseen osallistuvien konsernien osalta laskelmassa otettaisiin huomioon niiden konsernitilinpäätösten mukaiset tuotot. Sellaisten yksiköiden osalta, jotka eivät ole kuuluneet konserniin, huomioon otettaisiin niiden erillistilinpäätöksen tuotot. Direktiivin sanamuodossa viitataan tässä kohtaa sulautumisiin, jotka tapahtuvat testitilikauden aikana, mutta eivät sulautumisiin, jotka ovat ta-

pahtuneet testitilikautta edeltäneen neljän tilikauden aikana. Tältäkin osin on arvioitu, että säännöstä tulisi soveltaa sekä testitilikauden aikana että sitä edeltävän neljän tilikauden aikana tapahtuviin sulautumisiin.

On mahdollista, että yhdistymiseen osallistuvien konsernien tai yksiköiden tilikaudet eivät ole olleet yhteneväisiä ennen yhdistymistä. Tällöin tietyn vertailuvuoden tuottoina otetaan huomioon niiden tilikausien tuotot, jotka päättyvät sen tilikauden aikana, jota konserni käyttää tilikautenaan yhdistymisen jälkeen. GloBE-kommentaariin sisältyy esimerkki siitä, kuinka eri aikaan päättyvät tilikaudet huomioidaan kynnysarvon laskennassa. Säännöksen soveltamistilanne voisi olla seuraava:

Esimerkki 1

A-konserni, jonka tilikausi on kalenterivuosi, hankkii B-yksikön 1. tammikuuta 2023. B-yksikön tilikausi ennen yhdistymistä päättyi syyskuun lopussa. Yhdistymisen jälkeen konsernin tilikausi säilyy kalenterivuotena.

— B-yksikön tuotot tilikausilta, jotka päättyvät 30. syyskuuta 2022, 2021, 2020 ja 2019 yhdistetään A-konsernin tuottoihin tilikausilta, jotka päättyvät 31. joulukuuta 2022, 2021, 2020 ja 2019.

— B-yksikön tuottoja ajalta 1. lokakuuta 2022–31. joulukuuta 2022 ei otettaisi huomioon laskettaessa konsernin tuottoja kalenterivuosille 2022 ja 2023.

2 §. Konsernin eriytyminen. Pykälässä säädettäisiin direktiivin 33 artiklan 4 kohdan mukaisesti tuottojen kynnysarvon laskennasta silloin, kun yksi konserni eriytyy kahdeksi tai useammaksi konserniksi. Ehdotettua 2 §:ää sovellettaisiin omana testinään 1 luvun 2 §:n mukaisen testin rinnalla. Sen tarkoituksena on varmistaa, että eriytymisessä syntyneisiin konserneihin sovelletaan edelleen GloBE-sääntöjä, jos ne eriytymisen jälkeenkin ylittävät 750 miljoonan euron liikevaihtorajan, vaikka ne eivät täyttäisikään 1 luvun 2 §:n mukaista testiä.

Pykälän 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädettäisiin tuottojen kynnysarvon laskennasta eriytymistä seuraavan testitilikauden aikana. Kynnysarvon täyttymistä arvioitaisiin kussakin eriytymisessä syntyneessä konsernissa siten, että kynnysarvon katsottaisiin täyttyneen, jos 750 miljoonan euron tuottoraja ylittyy kyseiseltä tilikaudelta. Ehdotetussa 1 momentin toisessa virkkeessä säädettäisiin tuottojen kynnysarvon laskennasta eriytymistä seuraavalta toiselta, kolmanneelta ja neljänneltä testitilikaudelta. Eriytymisessä syntyneen uuden konsernin katsottaisiin täyttävän 750 miljoonan euron tuottojen kynnysarvon näiltä tilikausilta, jos uuden konsernin vuosituo-
tuotot ovat vähintään 750 miljoonaa euroa vähintään kahtena eriytymisen jälkeisenä tilikautena.

Konserniin liittyvät ja siitä eroavat yksiköt

Ehdotetun luvun 3–6 § sisältäisivät eräitä erityissääntöjä siitä, kuinka GloBE-sääntöjä sovellettaisiin tilanteissa, joissa yksikkö siirtyy yrityskaupan seurauksena konsernista toiseen. Direktiivissä vastaavat säännöt sisältyvät 34 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 6.2.

GloBE-kommentaarista ilmenee, että GloBE-mallisäännöt ja kommentaari on lähtökohtaisesti muotoiltu sillä oletuksella, että sääntöjen soveltamisalaan kuuluva konserni muodostuu samoista konserniyksiköistä koko tilikauden ajan. GloBE-mallisääntöjen yksiköiden siirtoa koskevien säännösten tarkoituksena on varmistaa GloBE-mallisääntöjen toimivuus tilanteessa,

jossa konserniyksikkö myydään tai ostetaan tilikauden aikana. Sääntöjen tarkoitus on varmistaa, että osakekauppa tulee huomioiduksi asianmukaisesti sekä osakkeet luovuttavan että osakkeet hankkivan konsernin näkökulmasta. GloBE-mallisaännöt sisältävät muun muassa määräyksiä, jotka koskevat GloBE-sääntöjen soveltamista sen tilikauden aikana, jolloin yksikkö lähtee konsernista tai alkaa kuulua konserniin sekä sääntöjä, jotka koskevat konserniin liittyvän yksikön veroattribuuttien määrittämistä hankintavuotta seuraavina vuosina.

3 §. Omistusosuuksien siirron vaikutus tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron laskentaan. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 34 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti tilanteista, joissa yksiköstä tulee tai se lakkaa olemasta konsernin osa sen seurauksena, että sen osakkeet tai vastaavat osuudet vaihtavat suoraan tai välillisesti omistajaa tai siitä tulee uuden konsernin emoyksikkö tilikauden aikana. Tilikautta, jonka aikana järjestely tapahtuu, kutsuttaisiin siirtovuodeksi. Siirron kohteena olevaa yksikköä kutsuttaisiin kohdeyksiköksi. Ehdotetussa 1 momentissa säädettäisiin, että kohdeyksikköä kohdeltaisiin siirtovuonna konsernin jäsenenä GloBE-sääntöjä sovellettaessa silloin, kun osa sen varoista, veloista, tuotoista, kuluista ja kassavirroista sisältyvät konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätökseen. Käytännössä on todennäköistä, että siirtovuodelta kohdeyksikön tilinpäätöstietoja yhdistetään osittain sekä luovuttavan konsernin että hankkivan konsernin konsernitilinpäätökseen, jolloin kohdeyksikköä käsiteltäisiin GloBE-sääntöjä sovellettaessa molempien konsernien konserniyksikönä. Momentin toisessa virkkeessä todettaisiin selkeyden vuoksi, että kohdeyksikön tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero laskettaisiin 3 ja 4 momentin ja 4–6 §:n mukaisesti. Säännös vastaisi direktiivin 34 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 34 artiklan 2 kohdan mukaisesti kohdeyksikön kirjanpidon tuloksen tai tappion sekä oikaistujen huomioitavien verojen huomioon ottamisesta GloBE-sääntöjä sovellettaessa. Nämä otettaisiin GloBE-laskennassa huomioon vain siltä osin kuin ne sisältyvät konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätökseen.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin direktiivin 34 artiklan 3 kohdan mukaisesti kohdeyksikön varojen ja velkojen arvostamisesta hankkivan konsernin GloBE-laskennassa siirtovuonna ja sen jälkeisinä vuosina. Varat ja velat arvostettaisiin hankkivan konsernin GloBE-laskennassa jatkuvuusperiaatteen mukaisesti siihen arvoon, jotka niillä oli ennen hankintaa eli niiden historialliseen kirjanpitoarvoon. Toisin sanoen, arvostuksessa ei oteta huomioon mahdollisia yrityskaupasta johtuvia yrityskaupan kirjaamiseen liittyviä oikaisuja, eikä yrityskauppa siten vaikuta yksikön varojen ja velkojen arvoon.

4 §. Substanssiperusteinen vähennys siirtovuonna. Pykälässä säädettäisiin direktiivin 34 artiklan 4 ja 5 kohtaa vastaavasti siitä, kuinka 5 luvun 7 §:n mukaisesti laskettua substanssiperusteista vähennystä oikaistaan tilanteessa, jossa kohdeyksikkö hankitaan tai myydään kesken tilikauden. Pykälän 1 momentti koskisi huomioon otettavien henkilöstömenojen laskentaa. Sen mukaan substanssiperusteista vähennystä määritettäessä otetaan huomioon vain se osa kohdeyksikön huomioon otettavista henkilöstömenoista, jotka sisältyvät konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätökseen.

Ehdotetussa 2 momentissa säädettäisiin puolestaan huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvon oikaisemisesta. Aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvoa oikaistaisiin vastaamaan sitä ajanjaksoa, jonka ajan kohdeyksikkö oli osa kyseistä konsernia. OECD:n julkaisemiin GloBE-esimerkkeihin sisältyy esimerkki siitä, kuinka huomioon otettavan aineellisen omaisuuden kirjanpitoarvoa on oikaistava kesken tilikautta tapahtuvan hankinnan osalta. Säännöksen soveltamistilanne voisi olla seuraava:

Esimerkki 2

A-konserni myy kaikki osakkeet kokonaan omistetussa B-kohdeyksikössä C-konsernille 30. syyskuuta 2024 hintaan 200 euroa. Molempien konsernien tilikausi on kalenterivuosi. B-kohdeyksikön omaisuus koostuu yhdestä varallisuuserästä, joka täyttää huomioon otettavan aineellisen omaisuuden edellytykset. Kyseisen omaisuuden kirjanpitoarvo A-konsernin 31. joulukuuta 2023 päättyvän tilikauden lopussa on 100 euroa. Omaisuuden kirjanpitoarvo 31. joulukuuta 2024 on 20, koska B-kohdeyksikkö kirjasi omaisuuserästä 80 euron poiston kuuluaan A-konserniin. Omaisuuserän arvo substanssiperusteista vähennystä laskettaessa määritettäisiin tilikauden alun ja lopun keskiarvona. Ehdotetun 2 momentin vaikutuksesta arvoa tulisi oikaista suhteellisesti vastaamaan sen ajan pituutta, jolloin B-kohdeyksikkö kuului konserniin.

— Omaisuuserän arvo A-konsernin substanssiperusteisen vähennyksen laskennassa olisi 45 euroa: $(100 \text{ euroa} + 20 \text{ euroa}) / 2 \times 9/12$.

— Laskettaessa omaisuuserän arvoa C-konsernin substanssiperusteista vähennystä varten sen arvo tilikauden alussa olisi nolla euroa. Sen arvo tilikauden lopussa olisi 200 euroa, koska C-konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätöksessä omaisuuserän arvo perustuu sen epäsuoraan hankintameno. Omaisuuserän arvo C-konsernin substanssiperusteisen vähennyksen laskennassa olisi tällöin 25 euroa: $(0 \text{ euroa} + 200 \text{ euroa}) / 2 \times 3/12$.

5 §. *Laskennallisten verosaamisten ja -velkojen käsittely siirron yhteydessä.* Pykälässä säädettäisiin konsernien välillä siirtyvien kohdeyksikölle kuuluvien laskennallisten verovelkojen ja -saamisten käsittelystä hankinnan yhteydessä.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 34 artiklan 6 kohdan mukaisesti siitä, että kohdeyksikön laskennalliset verovelat ja -saamiset, jotka siirtyvät konsernien välillä, otettaisiin hankkivassa konsernissa huomioon samalla tavalla ja samassa laajuudessa, kuin jos hankkivalla konsernilla olisi ollut määräysvalta konserniyksikössä silloin, kun kyseiset laskennalliset verovelat ja -saamiset syntyivät. Se, siirtykö laskennallinen verovelka tai -saaminen hankinnan yhteydessä riippuisi siitä, kuinka erää kohdellaan sovellettavan tilinpäätösstandardin alla. Poikkeus tähän sääntöön on 4 luvun 15 §:ssä tarkoitettu määritellystä tappiosta muodostettu laskennallinen verosaaminen. Tätä perustellaan GloBE-kommentaarissa sen poikkeuksellisella luonteella. Yleensä laskennalliset verovelat ja -saamiset syntyvät yksittäiselle konserniyksikölle ja ne otetaan huomioon yksittäisen konserniyksikön laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärässä. Määritellystä tappiosta muodostettu laskennallinen verosaaminen puolestaan syntyy määriteltä tappiota koskevan valinnan seurauksena liittyen tiettyyn lainkäyttöalueeseen. Se on veroattribuutti, joka syntyy GloBE-laskentaa varten tehtävän valinnan perusteella, mutta ei ilmene konserniyksikön tai konsernin kirjanpidosta. Sitä voidaan luonnehtia lähinnä lainkäyttöalueeseen liittyväksi valinnan tehneen konsernin veroattribuutiksi, eikä se sen vuoksi siirry toiselle konsernille.

Pykälän 2 momentin tarkoituksena olisi, ettei luovuttavalla konsernilla olisi enää siirron jälkeen velvollisuutta oikaista laskennallisia verovelkoja 4 luvun 13 §:n perusteella. Säännöksen sisältö vastaisi direktiivin 34 artiklan 7 kohtaa. Momentin mukaisesti luovuttavan konsernin GloBE-laskennassa kohdeyksikön laskennallisten verovelkojen, jotka ovat aiemmin sisältyneet laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään, katsottaisiin purkautuneen siirtovuonna. Momentin 2 kohdan mukaisesti siirto aloittaisi vastaanottavassa konsernissa kohdeyksikön laskennallisten verovelkojen osalta uudestaan 4 luvun 13 §:n mukaisen viiden vuoden aikajakson. Momentin 2 kohta mukauttaisi myös sellaisten laskennallisten verovelkojen käsittelyä, jotka eivät purkaudu siirtohetkestä alkaneen viiden vuoden aikajakson aikana. GloBE-laskennan pääsääntö on, että tilanteessa, jossa verovelka ei purkaudu viiden vuoden aikajakson aikana, on tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero laskettava uudelleen siltä vuodelta, jolta laskennallinen verovelka on alun perin syntynyt. Hankkiva konserni ei ole kuitenkaan alun perinkään ottanut ennen

hankintaa syntynyttä laskennallista verovelkaa huomioon kyseisen vuoden tosiasiallisen verasteen ja täydennysveron laskennassa. Tämän vuoksi yllä kuvattu GloBE-laskennan pääsääntö ei toimisi tarkoituksenmukaisesti silloin, kun konserniyksiköstä on tullut osa konsernia vasta laskennallisen verovelan syntymisen jälkeen. Tämän vuoksi momentin 2 kohdassa säädettäisiin, että jos laskennallinen verovelka ei purkaudu 5 vuoden ajanjakson aikana, se otetaan huomioon huomioitavien veron vähennyksenä sinä vuonna, jona määrää oikaistaan.

6 §. Tuloksilukemissäännön soveltaminen siirtovuonna. Pykälässä säädettäisiin direktiivin 34 artiklan 8 kohtaa vastaavasti tilanteista, joissa kohdeyksiköllä on velvollisuus soveltaa tuloksilukemissääntöä emoyksikkönä joko molemmissa tai toisessa siirron osapuolena olevassa konsernissa. Pykälän mukaan kohdeyksikön tulisi näissä tilanteissa soveltaa tuloksilukemissääntöä erikseen kummankin konsernin osalta määritettyihin osuuksiin matalasti verotettujen konserniyksiköiden täydennysverosta. GloBE-kommentaarin mukaan tämä tarkoittaa, että arviointi siitä, onko kohdeyksikön omistuksessa oleva konserniyksikkö matalasti verotettu, tulee tehdä erikseen hankkivan ja luovuttavan konsernin osalta. Koska kysymys siitä, onko tietty yksikkö matalasti verotettu, ratkaistaan lainkäyttöaluekohtaisesti, voi olla mahdollista, että tietty sama konserniyksikkö voi olla matalasti verotettu konserniyksikkö toisen siirron osapuolena olevan konsernin näkökulmasta mutta ei toisen konsernin näkökulmasta. Molempien konsernien osalta erikseen arvioidaan myös, onko kohdeyksikkö sellainen emoyksikkö, jonka tulee soveltaa tuloksilukemissääntöä.

7 §. Omistusosuuksien siirron käsittely varojen ja velkojen siirtona. Pykälässä säädettäisiin direktiivin 34 artiklan 9 kohdan mukaisesti tilanteista, joissa edellä kuvattuja 3–6 §:n säännöksiä ei sovellettaisi, vaan omistusosuuksien siirtoa käsiteltäisiin varojen ja velkojen siirtona. Ehdotettu säännös soveltuu vain määräysvallan tuottavien omistusosuuksien siirtoon. Säännöksen soveltaminen ei edellytä, että hankkiva yksikkö hankkii kaikki omistusosuutensa kohdeyksiköstä kyseisessä siirrosta. Säännös voi siten tulla sovellettavaksi tilanteissa, joissa hankkiva yksikkö jo omistaa omistusosuuksia kohdeyksikössä ja nämä omistusosuudet yhdessä arvioinnin kohteena olevassa siirrosta hankittavien omistusosuuksien kanssa johtavat siihen, että hankkivalla yhtiöllä on määräysvallan tuottava omistusosuus kohdeyksikössä. Sen sijaan säännöstä ei sovellettaisi mahdollisiin omistusosuuksien lisähankintoihin tilanteessa, jossa hankkivalla yksiköllä jo on määräysvallan tuottava omistus kohdeyksikössä.

Määräysvallan tuottavan osuuden siirtoa käsiteltäisiin varojen ja velkojen siirtona, jos kaksi edellytystä täyttyisi. Ehdotetun 1 momentin 1 kohdan mukaisesti ensimmäinen edellytys olisi se, että hankintaa käsitellään kohdeyksikön lainkäyttöalueen verotuksessa samalla tai vastaavalla tavalla varojen ja velkojen hankintana. Jos kohdeyksikkö olisi verotuksellisesti läpinäkyvä yksikkö, olisi edellytyksenä 2 momentin mukaan, että luovutusta käsitellään samalla tai vastaavalla tavalla varojen ja velkojen siirtona sillä lainkäyttöalueella, jolla kohdeyksikön varat sijaitsevat. Ehdotetun 1 momentin 2 kohdan mukaisesti toinen edellytys olisi, että kohdeyksikön lainkäyttöalue määrää luovuttavalle yksikölle luovutuksen johdosta huomioitavan veron, jonka suuruus perustuu varojen ja velkojen verotuksessa poistamattomien hankintamenojen ja omistusosuuksista saadun kauppahinnan tai varojen ja velkojen käyvän arvon erotukselle.

Jos omistusosuuksien hankintaa käsitellään varojen ja velkojen siirtona, katsottaisiin luovuttavan yksikön myyneen omistusosuuden kohdeyksikössä. Tästä luovutuksesta syntyvä voitto tai tappio ei lähtökohtaisesti sisältyisi luovuttavan yksikön määritellyn tuloksen tai tappion laskentaan 3 luvun 2 §:n 3 kohdan nojalla. Samaan aikaan kohdeyksikön katsottaisiin myyneen varansa ja velkansa hankkivalle konsernille sitä vastiketta vastaan, jonka luovuttava yksikkö sai omistusosuuksien siirrosta. Kyseiseen siirtoon sovellettaisiin varojen ja velkojen siirtoa koskevaa 8 §:ää, jota kuvataan tarkemmin jäljempänä. Kohdeyksikön voitto tai tappio samoin kuin

luovutuksesta johtuvat huomioitavat verot otettaisiin huomioon määritellyn tuloksen tai tappion, oikaistujen huomioitavien verojen ja luovuttavan konsernin efektiivisen veroasteen laskennassa kohdeyksikön lainkäyttöalueella. Tämän käsittelyn seurauksena voitto ja tappio huomioidaan sillä lainkäyttöalueella, jolla luovutusta käsiteltiin verotuksessa varojen ja velkojen luovutuksena eikä luovuttavan konserniyksikön lainkäyttöalueella.

Varojen ja velkojen siirto

Ehdotetun luvun 8–11 § sisältäisivät säännökset siitä, kuinka varojen ja velkojen siirrosta syntyvää voittoa tai tappiota käsitellään GloBE-laskennassa sekä siitä, kuinka varojen ja velkojen arvo määritellään siirron jälkeen. Säännösten soveltaminen ei edellytä, että luovuttava ja hankkiva konserniyksikkö kuuluvat samaan konserniin. Säännösten soveltamisen edellytyksenä ei myöskään ole, että molemmat siirron osapuolet ovat GloBE-sääntöjen piiriin kuuluvia konserniyksikköjä vaan säännökset voivat tulla sovellettavaksi tilanteessa, joissa vain toinen osapuoli kuuluu GloBE-sääntöjen soveltamisalaan. Direktiivissä varojen ja velkojen siirtoja koskevat säännökset sisältyvät 35 artiklaan ja GloBE-säännöissä artiklaan 6.3 ja tiettyjen määritelmien osalta 10.1 artiklaan.

8 §. Varojen ja velkojen siirtoa koskevat yleiset säännökset. Pykälässä säädettäisiin direktiivin 35 artiklan 2 kohtaa vastaavasti varojen ja velkojen luovutuksiin ja hankintoihin sovellettavasta pääsäännöstä. Varojen ja velkojen luovutuksiin ja hankintoihin viitattaisiin termillä varojen ja velkojen siirto. Säännön tarkoitus on vastata sitä, kuinka varojen ja velkojen siirtoa on yleisesti käsiteltävä kirjanpidossa. Pykälän 1 momentin mukaisesti luovuttavan konserniyksikön tulisi sisällyttää siirrosta syntyvä voitto tai tappio määritellyn tuloksensa tai tappionsa laskentaan. Jos kyseessä on kahden saman konsernin konserniyksikön välinen varojen ja velkojen siirto, olisi siirrosta syntyvä voitto ja tappio laskettava markkinaehtoperiaatteen mukaisesti perustuen varojen ja velkojen käypiin arvoihin silloinkin, kun konserni omassa kirjanpidossaan käsittelee siirtoa kirjanpitoarvoihin perustuen.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin siirron huomioimisesta varat ja velat hankkivassa konserniyksikössä. Hankkivan konserniyksikön GloBE-laskennassa varojen ja velkojen arvoksi katsottaisiin se arvo, jotka niillä on sen tilinpäätösstandardin mukaisesti, jonka perusteella konsernin ylimmän emoyksikön tilinpäätös on laadittu.

9 §. Varojen ja velkojen siirto uudelleenjärjestelyssä. Pykälässä säädettäisiin direktiivin 35 artiklan 3 kohdan mukaisesti varojen ja velkojen siirrosta eräiden uudelleenjärjestelyiden yhteydessä. Uudelleenjärjestelyn yhteydessä luovuttava konserniyksikkö ei ottaisi luovutuksesta mahdollisesti syntyvää voittoa tai tappiota huomioon määritellyn tuloksensa tai tappionsa laskennassa. Vastaavasti hankkiva konserniyksikkö arvostaisi hankitut varat ja velat jatkuvuusperiaatteen mukaisesti niiden historialliseen kirjanpitoarvoon.

Pykälän 2 momentti sisältäisi direktiivin 35 artiklan 1 kohdan mukaisen uudelleenjärjestelyn määritelmän. GloBE-kommentaarista ilmenee, että ehdotetun uudelleenjärjestelyn käsite on laaja määritelmä, joka viittaa lähinnä hankintaan tai luovutukseen, jossa luovuttaja saa vastikkeen oman pääoman ehtoisten instrumenttien muodossa, ja jossa hankittuihin varoihin ja velkoihin liittyvät voitot ja tappiot eivät paikallisten verosääntöjen mukaisesti realisoidu verotettavaksi. Vastaavasti hankkiva yhtiö noudattaa yleensä paikallisten verosääntöjen mukaisesti jatkuvuusperiaatetta varojen verotuksessa poistamattomien hankintamenojen osalta.

Direktiivin ja GloBE-mallisääntöjen mukaisesti uudelleenjärjestelyllä tarkoitettaisiin ensinnäkin yritysmuodon muutosta. Yritysmuodon muutos voisi olla esimerkiksi kommandiittiyhtiön

muuttaminen osakeyhtiöksi. Lisäksi uudelleenjärjestelyllä tarkoitettaisiin varojen ja velkojen siirtoa sulautumisen, jakautumisen, purkautumisen tai vastaavan liiketoimen yhteydessä. Tämä määritelmä voisi kattaa myös esimerkiksi varojen sijoituksen olemassa olevaan yksikköön sen oman pääoman ehtoista vastiketta vastaan.

Jotta kyseessä olisi 2 momentissa tarkoitettu uudelleenjärjestely, tulisi järjestelyn täyttää 2 momentin 1–3 kohdassa säädetyt lisäedellytykset. Ehdotetussa 1 kohdassa säädettäisiin järjestelystä suoritettavaa vastiketta koskevista edellytyksistä. Sen a alakohdan mukaan vastikkeen tulisi muodostua kokonaisuudessaan tai olennaisilta osin vastaanottavan konserniyksikön tai siihen yhteydessä olevan yksikön oman pääoman ehtoista osuuksista. GloBE-kommentaarin mukaisesti yksikön katsottaisiin olevan yhteydessä vastaanottavaan konserniyksikköön, jos se täyttää OECD:n vuoden 2017 malliverosopimuksen 5 artiklan 8 kohdan mukaiset edellytykset. Ehdotetussa b alakohdassa säädettäisiin vastikkeen antamisesta kohdeyhtiön purkautumisen muodossa tapahtuvassa uudelleenjärjestelyssä. GloBE-mallisääntöjen ja direktiivin mukaan kohdeyksikön purkautumisessa vastikkeen tulisi olla kohdeyksikön oman pääoman ehtoisia osuuksia. Käytännössä kohdeyksikkö kuitenkin tyypillisesti lakkaa olemasta purkautumisen seurauksena, jolloin vastikkeena voidaan GloBE-kommentaarin mukaisesti pitää sitä, että kohdeyksikön oman pääoman ehtoiset osuudet mitätöidään järjestelyn yhteydessä. Ehdotetussa c alakohdassa säädettäisiin siitä, että vastiketta ei tarvitsisi antaa silloin, kun vastikkeen antamisella ei olisi taloudellista merkitystä. Vastikkeen antamisella ei olisi taloudellista merkitystä, jos oman pääoman ehtoisen vastikkeen antaminen ei johtaisi muutoksiin suhteellisissa omistusosuuksissa. Kyseeseen voisi tulla esimerkiksi tilanne, jossa yksikkö sijoittaa varoja kokonaan omistamaansa yksikköön, jossa kaksi saman yksikön kokonaan omistamaa yksikköä sulautuu keskenään tai, jossa yksikkö sulautuu sen emoyksikköön.

Ehdotetun 2 momentin 2 ja 3 kohdan kriteerit koskevat järjestelyn käsittelyä paikallisten verosäännösten mukaisesti. Momentin 2 kohdan mukaisesti järjestelyn katsominen uudelleenjärjestelyksi edellyttäisi, että luovuttavan yksikön varojen siirrosta saama voitto tai tappio on kokonaan tai osittain vapautettu verosta. Järjestelyn ei siten tarvitse olla kokonaan verovapaa. Momentin 3 kohdassa säädettäisiin, että järjestelyn katsominen uudelleenjärjestelyksi edellyttäisi myös sitä, että vastaanottavan konserniyksikön olisi sen kotivaltion verolainsäädännön mukaan laskettava verotettava tulonsa perustuen niihin verotuksessa poistamattomiin hankintamenoihin, jotka hankituilla varoilla ja veloilla oli luovuttavan konserniyksikön verotuksessa, kuitenkin oikaistuna mahdollisella luovutuksesta syntyvällä ehtoja täyttämättömällä voitolla tai tappiolla. Ehtoja täyttämättömän voiton tai tappion käsite olisi määritelty 10 §:n 2 momentissa ja sen sisältöä on käsitelty jäljempänä kyseisen pykälän perusteluissa.

10 §. *Varojen ja velkojen siirto ehtoja täyttämättömän voiton tai tappion synnyttävässä uudelleenjärjestelyssä.* Pykälässä säädettäisiin direktiivin 35 artiklan 4 kohdan mukaisesti sellaisista uudelleenjärjestelyistä, jotka johtavat niin sanottujen ehtoja täyttämättömien voittojen tai tappioiden syntymiseen. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin tällaisiin uudelleenjärjestelyihin sovellettavista verotusperiaatteista. Sen 1 kohdan mukaisesti luovuttavan konserniyksikön olisi tässä tilanteessa sisällytettävä luovutuksesta syntyvä voitto tai tappio määritellyn tuloksensa tai tappionsa laskentaan siihen määrään asti, joka vastaa ehtoja täyttämättömän voiton tai tappion määrää. Pykälän 2 kohdassa säädettäisiin varojen arvostamisesta hankkivan konserniyksikön GloBE-laskennassa. Hankkivan konserniyksikön GloBE-laskennassa varat ja velat arvostettaisiin arvoihin, jotka varoilla ja veloilla oli luovuttavan konserniyksikön kirjanpidossa. Vastaanottavan konserniyksikön tulisi kuitenkin oikaista tätä arvoa siten, että siinä huomioidaan ehtoja täyttämätön voitto tai tappio. GloBE-kommentaarin mukaan ehtoja täyttämättömästä voitosta tai tappiosta johtuva oikaaisu tulee allokoida eri varojen ja velkojen välillä yhdenmukaisesti sen kanssa, kuinka kyseisten omaisuuserien arvostusta oikaistaan paikallisten verosäännösten mukaisesti.

Pykälän 2 momentti sisältäisi ehtoja täyttämättömän voiton tai tappion määritelmän. Ehtoja täyttämättömällä voiton tai tappion määrittämiseksi otettaisiin huomioon kahdella eri tavalla määritetty voitto ja tappio. Ensinnäkin huomioitaisiin se uudelleenjärjestelyn yhteydessä syntyvä voitto tai tappio, joka on veronalainen luovuttavan konserniyksikön lainkäyttöalueella. Toiseksi huomioitaisiin uudelleenjärjestelyn yhteydessä syntyvä kirjanpidollinen voitto tai tappio. Ehtoja täyttämättömällä voitolla tai tappiolla tarkoitettaisiin näistä kahdesta erästä pienempää.

11 §. *Varojen ja velkojen käypään arvoon arvostamiseen liittyvä valinta.* Pykälä sisältäisi direktiivin 35 artiklan 5 kohdan mukaisen erityissäännöksen sellaisia tilanteita varten, joissa konserniyksiköllä on velvollisuus tai oikeus oikaista varojensa ja velkojensa arvoa kansallisten verosäännösten perusteella. Tällainen tilanne voisi syntyä esimerkiksi silloin, kun konserniyksiköön kohdistetaan maastapoistumisverotusta rajat ylittävän uudelleenjärjestelyn tai kotipaikan siirron seurauksena. Vastaavasti konserniyksiköllä voi olla velvollisuus tai oikeus oikaista varojensa ja velkojensa arvoa, kun se poistuu tai liittyy konserniverotusryhmään. On tyypillistä, että kansalliset verosäännökset edellyttävät tällaisissa tilanteissa, että varat ja velat arvostetaan niiden käypään arvoon. GloBE-kommentaarin mukaan varojen ja velkojen käypään arvostamiseen liittyvällä valinnalla pyritään siihen, että GloBE-laskennan mukainen tulos heijastelisi näissä tilanteissa paikallisen verolainsäädännön mukaisia vaatimuksia.

Ehdotettua pykälää sovellettaisiin sen 1 momentin mukaan tilanteissa, joissa konserniyksiköllä on oikeus tai velvollisuus oikaista varojensa ja velkojansa arvoa verotuksessa. Konserni voi tällöin tehdä valinnan, jolloin kyseisen konserniyksikön on momentin 1 kohdan mukaisesti sisällytettävä määritellyn tuloksensa tai tappionsa laskentaan kuhunkin omaisuuserään ja velkaan liittyvän voiton tai tappion määrä. Momentin 2 kohdan mukaisesti varat ja velat arvostettaisiin seuraavien vuosien määritellyn tuloksen tai tappion laskennassa niiden käypään arvoon. Valinnan tekisi 1 luvun 11 §:ssä tarkoitettu ilmoittava yksikkö.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin tarkemmin siitä, miten tiettyyn omaisuuserään tai velkaan liittyvä voitto tai tappio laskettaisiin. Lähtökohtana olisi, että voiton tai tappion suuruus laskettaisiin vähentämällä kyseisen omaisuuserän tai velan käyvästä arvosta sen kirjanpitoarvo. Käypä arvo määritettäisiin sen hetken perusteella, jolloin yksikölle syntyy velvollisuus tai oikeus varojen ja velkojensa arvoa. Vastaavasti kirjanpitoarvona otettaisiin huomioon se kirjanpitoarvo, joka omaisuuserällä tai velalla oli välittömästi ennen oikaisuun johtavaa tapahtumaa. Momentin 2 kohdan mukaisesti näin lasketusta voitosta tai tappiosta kuitenkin vähennettäisiin mahdollinen uudelleenjärjestelyn yhteydessä syntynyt ehtoja täyttämätön voitto tai tappio. Säännös on tarpeellinen, jottei saman voiton tai tappion määrä tule otetuksi GloBE-laskennassa huomioon kahteen kertaan silloin, kun ehdotetun pykälän mukaisen oikaisu johtuu uudelleenjärjestelyksi katsottavaksi tapahtumasta.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin siitä, minkä tilikauden aikana omaisuuseriin ja velkoihin liittyvät voitot ja tappiot otettaisiin huomioon määritellyn voiton tai tappion laskennassa. Sen 1 kohdan mukaisesti ne voidaan ottaa huomioon kokonaisuudessaan sinä tilikautena, jolloin oikaisun aiheuttava tapahtuma on. Vaihtoehtoisesti 2 kohdan mukaisesti voittojen ja tappioiden yhteismäärä voidaan ottaa huomioon viitenä yhtä suurena eränä sen tilikauden aikana, jona oikaisuun johtava tapahtuma on ja sitä välittömästi seuraavana neljänä tilikautena. Jos kuitenkin yksikkö eroaa konsernista tämän jakson aikana, olisi jäljellä oleva määrä otettava huomioon sen tilikauden määritellyn tuloksen tai tappion laskennassa, jonka aikana yksikkö eroaa konsernista.

Yhteisyritykset

Ehdotetut 12 ja 13 § sisältäisivät säännökset siitä, kuinka GloBE-sääntöjä sovelletaan yhteisyrityksiin. Direktiivissä vastaavat erityissäännöt sisältyvät 36 artiklaan ja GloBE-mallissäännöissä artiklaan 6.4. Yhteisyrityksellä tarkoitetaan kirjanpito- ja tilinpäätössääntelyssä yritystä, jossa kaksi tai useampi taho käyttää määräysvaltaa yhdessä. Koska yritys ei ole yksin yhdenkään tahon määräysvallassa, sen tilinpäätöslukuja ei tyypillisesti yhdistellä rivi riviltä sen omistajien konsernitilinpäätöksiin. Sen sijaan sen tilinpäätöstiedot raportoidaan tyypillisesti omistajien konsernitilinpäätöksillä käyttäen niin sanottua pääomaosuusmenetelmää. Ilman erityissääntelyä tämä kirjanpitokäsittely rajaisi yhteisyritykset GloBE-sääntöjen ulkopuolelle. Yhteisyrityksiä koskevan erityissääntelyn tarkoituksena on ulottaa GloBE-sääntöjen soveltamisala koskemaan sellaisia yhteisyrityksiä, joissa monikansallinen konserni tai suuri kotimainen konserni omistaa vähintään 50 prosentin omistuosuuden. Yhteisyrityksiä koskevat säännökset eivät edellytä, että yhteisyritykset tai sen tytäryritykset soveltavat suoraan tuloksilukemissääntöä tai aliverotettujen voittojen sääntöä. Sen sijaan edellytetään, että monikansallinen konserni tai suuri kotimainen konserni määrittää aliverotettujen yhteisyritysten osalta täydennysveron ja kohdistaa mahdollisen täydennysveron konserniyksiköille joko tuloksilukemissäännön tai aliverotettujen voittojen säännön nojalla.

12 §. Yhteisyrityksen ja yhteisyrityksen tytäryksikön määritelmä. Pykälässä säädettäisiin direktiivin 36 artiklan 1 kohtaa vastaavasti yhteisyrityksen ja yhteisyrityksen tytäryrityksen määritelmästä.

Pykälän 1 momentissa määriteltäisiin yhteisyritys. Yhteisyrityksellä tarkoitettaisiin yksikköä, jonka tilinpäätöstiedot yhdistellään konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätökselle niin sanotun pääomaosuusmenetelmän mukaisesti. Lisäksi edellytettäisiin, että konsernin ylimmällä emoyksiköllä olisi yksikössä suoraan tai välillisesti vähintään 50 prosentin omistuosuus. GloBE-säännöissä käytetty yhteisyrityksen määritelmä poikkeaa siitä yhteisyrityksen määritelmästä, jota kirjanpito- ja tilinpäätössääntelyssä tyypillisesti käytetään, sillä GloBE-säännöissä edellytetään vähintään 50 prosentin omistuosuutta.

Pykälän 2 momentti sisältäisi listan yksiköistä, joita ei pidettäisi yhteisyrityksinä. Sen 1 kohdan mukaan yhteisyrityksenä ei ensinnäkään pidettäisi yksikköä, joka on sellaisen erillisen konsernin ylin emoyksikkö, joka on itsessään velvollinen soveltamaan GloBE-sääntöjä. Momentin 2 kohdan mukaisesti 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettua vapautettua yksikköä ei pidettäisi yhteisyrityksenä. Momentin 3 kohdassa säädettäisiin, että vapautetun yksikön välittömässä omistuksessa olevaa yksikköä ei pidettäisi yhteisyrityksenä, jos se täyttää kohdan alakohdissa tarkemmin säädetty edellytykset. Momentin 4 kohdassa säädettäisiin, että yksikkö joka on sellaisen konsernin omistuksessa, joka koostuu yksinomaan vapautetuista yksiköistä, ei olisi yhteisyritys. Kohdan tarkoituksena olisi estää tilanne, jossa vapautetuista yksiköistä muodostuvalle konsernille syntyi velvollisuus soveltaa GloBE-sääntöjä pelkästään sillä perusteella, että sillä on osuus 1 momentissa säädetty edellytykset täyttävässä yhteisyrityksessä. Momentin 5 kohdassa säädettäisiin, että yhteisyrityksen tytäryksikköä ei pidettäisi yhteisyrityksenä.

Pykälän 3 momentissa määriteltäisiin yhteisyrityksen tytäryksikkö. Yhteisyrityksen tytäryksiköllä tarkoitettaisiin momentin ensimmäisen virkkeen mukaan sellaista yksikköä, jonka varat, velat, tulot, kulut ja kassavirrat on yhdistelty tai olisi tullut yhdistellä rivi riviltä yhteisyrityksen konsernitilinpäätökseen hyväksytyn tilinpäätösstandardin mukaisesti. Momentin toisessa virkkeessä selvennettäisiin, että kiinteää toimipaikkaa, jonka pääyksikkö on yhteisyritys tai yhteisyrityksen tytäryksikkö, pidettäisiin erillisenä yhteisyrityksen tytäryksikkönä.

13 §. Yhteisyrityksiä koskevia erityisiä säännöksiä. Pykälässä säädettäisiin GloBE-sääntöjen soveltamisesta yhteisyrityksiin ja niiden tytäryksiköihin.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 36 artiklan 3 kohtaa vastaavasti siitä, kuinka yhteisyritysten ja yhteisyritysten tytäryksiköiden täydennysvero lasketaan. Sen mukaan yhteisyrityksen ja sen tytäryksiköiden (yhdessä yhteisyrityksen konserni) täydennysvero laskettaisiin ikään kuin kyseinen yhteisyrityskonserni olisi erillinen GloBE-sääntöjen soveltamisalaan kuuluva konserni ja ikään kuin yhteisyritys olisi tämän konsernin ylin emoyksikkö. Tämä tarkoittaa sitä, että 3–7 lukuja sovelletaan yhteisyrityskonsernin täydennysveron laskentaan. Yhteisyrityskonsernin täydennysveron määrä laskettaisiin 5 luvun mukaisesti ikään kuin yhteisyritys olisi erillisen konsernin ylin emoyksikkö. Tämä tarkoittaisi esimerkiksi sitä, että määriteltäessä maa-kohtaisia tosiasiallisia veroasteita yhteisyrityksen ja sen tytäryksikön määriteltäviä tuloksia tai tappioita ja huomioon otettavia veroja ei yhdistettäisi laajemman konsernin konserniyksiköiden vastaaviin lukuihin vaan ne laskettaisiin erikseen.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 36 artiklan 2 kohtaa vastaavasti emoyksikön velvollisuudesta soveltaa tuloksilukemissääntöä yhteisyrityksen ja yhteisyrityksen tytäryksiköiden täydennysveron osalta. Momenttia sovellettaisiin sellaisiin emoyksiköihin, joilla on suora tai välillinen omistusosuus yhteisyrityksessä tai yhteisyrityksen tytäryksikössä. Momentti edellyttäisi, että emoyksikkö soveltaa tuloksilukemissääntöä 2 luvun 2–7 §:n mukaisesti. Tämä tarkoittaa, että ylimmän emoyksikön ja muiden emoyksiköiden olisi sovellettava tuloksilukemissääntöä niin kutsutun ylhäältä alas -lähestymistavan ja niin sanottujen omistuksen jakautumista koskevien sääntöjen mukaisesti. GloBE-kommentaarin mukaan säännöksen soveltamistilanne voisi olla esimerkiksi seuraava:

Esimerkki 3

A-konsernin ylin emoyksikkö (A-emo) omistaa 50 prosentin omistusosuuden B-yhteisyrityksestä. B-yhteisyritys omistaa 80 prosentin omistusosuuden yhteisyrityksen tytäryrityksestä (C-tytäryritys). B-yhteisyritys ja C-tytäryritys ovat molemmat aliverotettuja konserniyksiköitä ja molempien täydennysvero on 100.

— A-emolle kohdennettava osuus B-yhteisyrityksen täydennysverosta on 50 ($100 \times 50 \%$).

— A-emolle kohdennettava osuus C-tytäryrityksen täydennysverosta on 40 ($100 \times 50 \% \times 80 \%$).

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin direktiivin 36 artiklan 4 kohtaa vastaavasti siitä, kuinka aliverotettujen voittojen sääntöä sovelletaan yhteisyritysten tapauksessa. Käytännössä aliverotettujen voittojen säännöllä olisi merkitystä silloin, kun yhteisyrityksen konserniin kuuluvan yksikön täydennysveron määrää ei ole kohdistettu konsernin ylimmällä emoyksikölle tai muulle emoyksikölle ehdot täyttävän tuloksilukemissäännön perusteella. Pykälässä säädettäisiin, että yhteisyrityksen konsernin täydennysveron määrä lisättäisiin aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron kokonaismäärään siltä osin kuin sitä ei ole otettu huomioon emoyksikölle ehtoja täyttävän tuloksilukemissäännön nojalla allokoitussa täydennysverossa. Pykälän toisessa virkkeessä täsmennettäisiin, että yhteisyrityksen konsernin täydennysveron määrällä tarkoitettaisiin konsernin ylimmälle emoyksikölle kohdennettavaa osuutta kaikkien yhteisyrityksen konsernin yksiköiden täydennysverosta. GloBE-kommentaarin mukaan momentin soveltamistilanne voisi olla esimerkiksi seuraava.

Esimerkki 4

A-konsernin ylin emoyksikkö (A-emo) omistaa 50 prosentin omistusosuuden B-yhteisyrityksestä. B-yhteisyritys omistaa 80 prosentin omistusosuuden yhteisyrityksen tytäryrityksestä (C-

tytäryritys). B-yhteisyritys ja C-tytäryritys ovat molemmat aliverotettuja konserniyksiköitä ja molempien täydennysvero on 100.

— Yhteisyrityksen konsernin täydennysvero on 90 (A-emolle kohdennettava osuus B-yhteisyrityksen täydennysverosta 50 ja A-emolle kohdennettava osuus C-tytäryrityksen täydennysverosta 40).

— Jos tämä täydennysvero on kohdennettu kokonaisuudessaan ehtoja täyttävän tuloksilukemissäännön perusteella A-emolle tai toiselle A-konsernin emoyksikölle, tällä momentilla ei ole merkitystä.

— Jos osaa tästä täydennysverosta ei ole kohdennettu ehtoja täyttävän tuloksilukemissäännön perusteella A-emolle tai toiselle A-konsernin emoyksikölle, sen määrä lisättäisiin aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron kokonaismäärään.

Moniemoiset konsernit

Ehdotetut 14 ja 15 § sisältäisivät erityissäännöksiä siitä, kuinka GloBE-sääntöjä sovellettaisiin sellaisissa tilanteissa, joissa kaksi tai useampi konserni laatii yhdistetyn konsernitilinpäätöksen, jossa näiden erillisten konsernien varoja, velkoja, tuottoja, kuluja ja kassavirta käsitellään ikään kuin ne olisivat syntyneet yhdelle taloudelliselle yksikölle. Erityissäännösten tarkoituksena on, että tällaisia useammasta konserneista muodostuvia yhteenliittymiä eli niin sanottuja moniemoisia konserneja käsiteltäisiin GloBE-sääntöjä sovellettaessa ikään kuin kyse olisi yhdestä sääntelyn soveltamisalaan kuuluvasta konsernista. Direktiivissä vastaavat erityissäännöt sisältyvät 37 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä 6.4 artiklaan ja tiettyjen määritelmien osalta 10.1 artiklaan.

14 §. Moniemoisiin konserneihin liittyvät määritelmät. Pykälässä määriteltäisiin moniemoisia konserneja koskevien erityissääntöjen soveltamisen kannalta keskeiset käsitteet. Sen 1 momentti sisältäisi moniemoisen konsernin määritelmän. Moniemoisella konsernilla tarkoitettaisiin kahta tai useampaa konsernia, joiden ylimmät emoyksiköt toteuttavat niin sanotun toisiinsa sidottuja yhteiskaupattavia konserneja koskevan järjestelyn tai sopimusperusteisen listatun kaksoiskonsernijärjestelyn. Nämä järjestelyt määriteltäisiin pykälän 2 ja 3 momentissa. Direktiivin 37 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukainen moniemoisen konsernin määritelmä kattaa nämä järjestelyt, jos järjestelyyn osallistuviin konserneihin kuuluu vähintään yksi yksikkö tai kiinteä toimipaikka, joka sijaitsee eri lainkäyttöalueella kuin yhdistetyn konsernin muut yksiköt. Direktiivin säännöstä vastaa GloBE-mallisääntöjen 10 artiklan 1 kohdan määritelmä. Artiklaa 6.5 koskevasta GloBE-kommentaarista ilmenee, että tämä tunnusmerkki johtuu siitä, että GloBE-mallisäännöt koskevat vain monikansallisia konserneja. Koska direktiivi koskee myös kansallisia konserneja, on arvioitu, että direktiivin määritelmä tulisi ymmärtää siten, ettei vaatimusta konserniyksikön tai kiinteän toimipaikan sijaitsemisesta toisessa valtiossa asetettaisi.

Pykälän 2 momentissa määriteltäisiin toisiinsa sidottuja yhteiskaupattavia konserneja koskeva järjestely. Määritelmä vastaisi direktiivin 37 artiklan 1 kohdan b alakohdan määritelmää. Toisiinsa sidottuja yhteiskaupattavia konserneja koskeva järjestely olisi sellainen järjestely, jossa vähintään 50 prosenttia omistusosuuksista konsernien ylimpien emoyksiköiden omistusosuuksista on nidottu yhteen ikään kuin kyse olisi yhden yksikön omistusosuuksista. Omistusosuuksien tulisi olla sidottuja toisiinsa siten, ettei niitä voida siirtää, eikä niillä voida käydä kauppaa toisistaan erillään. Tämä sidos voi perustua omistuksen muotoon, siirtorajoitukseen tai muihin ehtoihin tai edellytyksiin. Jos osuudet on listattu, edellytyksenä olisi, että ne noteerataan yhdessä yhdellä hinnalla. Määritelmä sisältää myös vaatimuksen siitä, että yksi järjestelyyn osallistuvien

konsernien ylimmistä emoyksiköistä laatii konsernitilinpäätökseen, jossa kaikkien järjestelyyn osallistuvien konsernien yksiköiden tilinpäätöstiedot yhdistellään ikään kuin kyse olisi yhdestä taloudellista yksiköstä. Määritelmän mukaisesti kyseinen konsernitilinpäätös on tilintarkastettava järjestelyyn sovellettavan sääntelyjärjestelmän mukaan.

Pykälän 3 momentti sisältäisi direktiivin 37 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisen sopimusperusteisen listatun kaksoiskonsernijärjestelyn määritelmän. Tällöin olisi kyse järjestelystä, jossa kaksi konsernia yhdistäisi liiketoimintansa sopimukseen perustuen ilman, että niitä yhdistettäisiin yhteisen omistuksen ja määräysvallan alle (momentin 1 kohta). Momentin 2 kohdan mukaisesti konsernien ylimpien emoyksiköiden varojen jakojen tulisi perustua kiinteään suhdeluukuun. Momentin 3 kohdassa puolestaan edellytettäisiin, että yhdistettyjen konsernien toimintaa johdetaan yhdessä. Momentin 4 kohdan mukaisesti sopimusperusteinen listattu kaksoiskonsernijärjestely eroaisi toisiinsa sidottuja yhteiskaupattavia konserneja koskevasta järjestelystä siinä, että sopimusperusteisen listatun kaksoiskonsernijärjestelyn osapuolien omistusosuudet listataan, niillä käydään kauppaa tai niitä voidaan siirtää toisistaan riippumattomasti ja eri pääomamarkkinoilla. Momentin 5 kohdassa olisi vastaava konsernitilinpäätöstä ja sen tarkastamista koskeva vaatimus, joka liittyy toisiinsa sidottuja yhteiskaupattavia konserneja koskevaan järjestelyyn.

15 §. Moniemoisia konserneja koskevat erinäiset säännökset. Pykälässä säädettäisiin GloBE-sääntöjen soveltamisesta moniemoisiin konserneihin. Sen 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 37 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti, että yksiköitä ja konserniyksiköitä, jotka kuuluvat johonkin moniemoisen konsernin muodostavista konserneista, kohdeltaisiin GloBE-sääntöjä soveltaessa yhden konsernin jäsenenä. Artiklaa 6.5.1 koskevassa GloBE-kommentaarissa todetaan, että säännöksessä viitattaisiin sekä yksiköihin että konserniyksiköihin, koska säännöksellä on kaksi tavoitetta. Ensinnäkin sen tarkoituksena on määrittää yhdistetyn konsernin koostumus eli ne yksiköt, jotka kuuluvat yhdistettyyn konserniin. Tällä on merkitystä erityisesti arvioitaessa, täyttävätkö yhdistettyjen konsernien yksiköt yhdessä 750 miljoonan euron tuottojen kynnyksarvon. Toiseksi säännöksen tarkoituksena on täsmentää, että niihin yhdistettyihin konserneihin kuuluviin yksiköihin, jotka täyttävät konserniyksikön määritelmän, sovelletaan GloBE-sääntöjä ikään kuin ne olisivat yhden konsernin konserniyksiköitä.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 37 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa vastaavasti siitä, että yksikköä pidettäisiin moniemoisen konsernin konserniyksikkönä, jos sen tilinpäätöstiedot yhdistettäisiin rivi riviltä moniemoisen konsernin konsernitilinpäätökseen tai jos moniemoisen konsernin yksiköillä on siinä määräysvallan tuottava osuus. Säännöksen tarkoituksena on laajentaa konserniyksikön määritelmä kattamaan myös tilanteet, jossa yksikkö ei täyttäisi konserniyksikön määritelmää, jos jokaista moniemoiseen konserniin kuuluvaa konsernia arvioitaisiin erikseen.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin direktiivin 37 artiklan 3 kohdan mukaisesti, että moniemoisen konsernin konsernitilinpäätöksenä pidetään sitä konsernitilinpäätöstä, johon viitataan toisiinsa sidottuja yhteiskaupattavia konsernia koskevan järjestelyn ja yhteiskaupattavia konserneja koskevan järjestelyn määritelmässä. Momentissa täsmennettäisiin, että näiden tilinpäätösten on täytettävä konsernitilinpäätökselle asetetut vaatimukset, jotta niitä voidaan käyttää GloBE-laskennan perusteena. Lisäksi momentissa täsmennettäisiin, että kun tässä laissa viitataan ylimmän emoyksikön tilinpäätösstandardiin, tarkoitetaan sillä moniemoisen konsernin tapauksessa sitä tilinpäätösstandardia, jonka perusteella moniemoisen konsernin konsernitilinpäätös on laadittu.

Pykälän 4 momenttiin sisältyisi direktiivin 37 artiklan 4 artiklaan sisältyvä täsmennys siitä, että moniemoisen konsernin muodostavien konsernien ylimpiä emoyksiköitä pidettäisiin lakia sovellettaessa moniemoisen konsernin ylimpinä emoyksikköinä. Säännös tarkoittaisi, että moniemoisella konsernissa olisi useampi ylin emoyksikkö. Säännös merkitsisi myös sitä, että silloin kun ehdotettua lakia sovellettaisiin moniemoisiin konserneihin, viittauksia konsernin ylimpiin yksiköihin on sovellettava ikään kuin ne olisivat viittauksia useisiin ylimpiin emoyksiköihin.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin moniemoisten konsernien emoyksiköiden velvollisuudesta soveltaa tuloksilukemissääntöä niille kohdistettavaan osuuteen matalasti verotettujen konserniyksiköiden täydennysverosta. Säännös tarkoittaa, että jokaisen ylimmän emoyksikön olisi sovellettava tuloksilukemissääntöä ylhäältä alas -lähestymistavan mukaisesti omalla lainkäyttöalueellaan ja että sovellettavaksi tulisivat myös niin sanotut omistuksen jakautumista koskevat säännöt. GloBE-kommentaarissa todetun mukaisesti arvioitaessa sitä, onko tietty yksikkö osittain omistettu emoyksikkö, otetaan huomioon kaikkien moniemoisen konsernin ylimpien emoyksiköiden omistus yksikössä.

On mahdollista, että vain yhteen moniemoisen konsernin ylimmistä emoyksiköistä sovelletaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä. GloBE-kommentaarin mukaisesti näissä tilanteissa, ylhäältä alas -lähestymistavan soveltaminen ratkeaa moniemoisen konsernin konsernirakenteen perusteella. Esimerkiksi tilanteessa, jossa kaikki omistusosuudet välitason emoyksiköstä olisivat sellaisen ylimmän emoyksikön omistuksessa, johon sovelletaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä, välitason emoyksikön velvollisuus suorittaa täydennysveroa väistyisi 2 luvun 3 §:n 3 momentin nojalla. Jos taas molemmat emoyksiköt omistaisivat välitason emoyksikön omistusosuuksia, 2 luvun 3 §:n 3 momentti ei soveltuisi, koska yksi ylimmistä emoyksiköistä ei ole velvollinen soveltamaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä. Tällöin välitason emoyksikkö olisi velvollinen soveltamaan tuloksilukemissääntöä sille kohdennettavaan osuuteen matalasti verotetun konserniyksikön täydennysverosta. Ylin emoyksikkö, johon sovellettaisiin ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä, puolestaan vähentäisi sille kohdistettavaa osuutta täydennysverosta 2 luvun 7 §:n mukaisesti.

Pykälän 6 momentissa säädettäisiin aliverotettujen voittojen säännön soveltamisesta moniemoisissa konserneissa. Moniemoisen konsernin kaikkien konserniyksiköiden olisi sovellettava aliverotettujen voittojen sääntöä 2 luvun 8–11 §:n mukaisesti. Aliverotettujen voittojen sääntöä soveltaessa niiden on otettava huomioon kaikkien moniemoiseen konserniin kuuluvien aliverotettujen yksiköiden täydennysverot.

Pykälän 7 momentissa säädettäisiin moniemoisiin konserneihin liittyvästä raportointivelvollisuudesta. Ehdotuksen mukaisesti kaikkien moniemoisen konsernin ylimpien emoyksiköiden olisi annettava täydennysveron tietoilmoitus. Poikkeuksen muodostaa tilanne, jossa ne nimeävät nimetyn ilmoittavan yksikön. Tämä nimetty ilmoittava yksikkö voisi olla joku moniemoisen konsernin ylimmistä emoyksiköistä tai joku muu moniemoisen konsernin konserniyksikkö. Täydennysverotietoja koskevan ilmoituksen tulisi sisältää tiedot kaikista moniemoisen konsernin muodostavista konserneista ja tiedot tulisi raportoida ikään kuin kyse olisi yhdestä GloBE-sääntöjen soveltamisalaan kuuluvasta konsernista.

7 luku Yhdenkertaista verotusta ja voitonjaon verotusta koskevat järjestelmät

Läpivirtaava yksikkö konsernin ylimpanä emoyksikkönä

1 §. *Läpivirtaavan ylimmän emoyksikön määritely tulos.* Pykälässä säädettäisiin konsernin läpivirtaavan ylimmän emoyksikön määritellystä tuloksesta vähennettävän läpivirtaavan yksikön omistusosuuden haltijalle kuuluvan määritellyn tuloksen määrästä. Jäljelle jäävä määrä sisällytettäisiin ylimmän emoyksikön määritellyn tuloksen tai tappion laskentaan. Direktiivissä säännöt huomioitavien verojen lisäyksistä sisältyvät 38 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 7.1.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 38 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaisesti kolmesta tilanteesta, joissa konsernin läpivirtaavan ylimmän emoyksikön määritellystä tuloksesta vähennettäisiin läpivirtaavan yksikön omistusosuuden haltijalle kuuluva määritellyn tuloksen määrä.

Momentin 1 kohdassa säädettäisiin pääsäännöstä, jonka mukaan tulon tulisi olla verollista omistusosuuden haltijalla. Artiklaa 7.1.1 koskevan GloBE-kommentaarin mukaan omistusosuuden haltijaa tulee ensinnäkin verottaa tällaisesta tulosta; veron ei tarvitse olla maksettuna 12 kuukauden kuluessa kauden päättymisestä, mutta tulon tulee sisältyä omistusosuuden haltijan verotettavaan tuloon paikallisen verolainsäädännön perusteella. Tuloa tulee verottaa omistusosuuden haltijan lainkäyttöalueella vähintään vähimmäisverokannalla. Verotus voi perustua esimerkiksi omistusosuuden haltijalle syntyvään kiinteään toimipaikkaan tai se voi altistua lähdeverolle. Pelkästään omistajan verottamisen lisäksi hyväksyttävää olisi, mikäli voidaan kohtuudella olettaa, että konsernin ylimmän emoyksikön suorittamien oikaistujen huomioitavien verojen ja omistusosuuden haltijan suorittamien verojen yhteismäärä on vähintään yhtä suuri kuin tulo kerrottuna vähimmäisverokannalla. Jälkimmäisessä tilanteessa erillistä tosiasiallisen veroasteen laskentaa ei tarvittaisi, vaan riittävää olisi, jos emoyksikkö pystyisi osoittamaan tulojen altistuvan vähintään vähimmäisverokannan suuruiselle veron määrälle. Kohdassa huomioitaisiin emoyksikön lisäksi muiden samaan verotuksessa läpinäkyvään rakenteeseen kuuluvien yksiköiden suorittamien verojen kokonaismäärä. Verojen tulisi olla huomioitavia veroja ja suoritettu ylimmän emoyksikön tulosta.

Momentin 2 kohta koskisi tilannetta, jossa läpivirtaavan ylimmän emoyksikön omistaa luonnollinen henkilö, jonka omistusosuus olisi alle viisi prosenttia. Vähemmistöomistuksien verotuksellisen tilanteen määrittäminen voisi olla emoyksikölle hankalaa, jolloin tällaista ei edellytetäisi tehtävän, mikäli luonnollisen henkilön verotuksellinen kotipaikka olisi ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueella ja omistusosuus alle viisi prosenttia.

Momentin 3 kohta koskisi tilannetta, jossa läpivirtaavan ylimmän emoyksikön omistaisi julkisvallan yksikkö, kansainvälinen järjestö, voittoa tavoittelematon järjestö tai eläkerahasto. Omistajan verotuksellisen kotipaikan tulisi sijaita samalla lainkäyttöalueella, jossa konsernin ylin emoyksikkö sijaitsee ja sen tulisi omistaa suoraan enintään viisi prosenttia ylimmästä emoyksiköstä.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 38 artiklan 4 kohdan mukaisesti konsernin läpivirtaavan ylimmän emoyksikön huomioitavien verojen vähentämisestä samassa suhteessa 1 momentin mukaisesti vähennettyyn määritellyn tuloksen määrään. Monissa tapauksissa verotuksellisesti läpinäkyvän järjestelmän luonteesta johtuen ylimmällä emoyksiköllä ei olisi lainkaan huomioitavia veroja.

2 §. *Läpivirtaavan ylimmän emoyksikön määritely tappio.* Pykälässä säädettäisiin direktiivin 38 artiklan 3 kohdan mukaisesti konsernin läpivirtaavan ylimmän emoyksikön määritellystä tappiosta vähennettävästä läpivirtaavan yksikön omistusosuuden haltijalle kuuluvasta määritellyn tappion määrästä. Läpivirtaavan yksikön tappiot siirtyvät usein läpivirtaavan yksikön omistajalle, joka on oikeutettu vähentämään ne verotettavasta tulostaan. Mikäli jollakin lainkäyttöalueilla tappiot jäävät läpivirtaavalle yksikölle, voisi ilmoittava konserniyksikkö tehdä 4 luvun

15 §:n mukaisen määritellyä tappiota koskevan valinnan ja muodostaa lainkäyttöalueelle laskennallisen verosaamisen.

3 §. *Läpivirtaavaa ylintä emoyksikköä koskevien sääntöjen soveltaminen kiinteään toimipaikkaan.* Pykälässä säädettäisiin direktiivin 38 artiklan 5 kohdan mukaisesti 1 ja 2 §:n soveltamisesta kiinteään toimipaikkaan, jonka kautta konsernin ylin emoyksikkö tai tietyt muut konsernin läpivirtaavat yksiköt harjoittavat liiketoimintaa. Kohta kattaisi myös tilanteet, joissa läpivirtaavalla konsernin ylimmällä emoyksiköllä olisi omistusosuus verotuksellisesti läpinäkyvästä yksiköstä ja kiinteästä toimipaikasta verotuksellisesti läpinäkyvän rakenteen kautta.

Vähennyskelpoinen osingonjako ylimmän emoyksikön verotuksessa

4 §. *Ylimmän emoyksikön määritellyn tuloksen oikaisu.* Pykälässä säädettäisiin vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmään sisältyvien osinkojen vähennyskelpoisuudesta määritellyä tulosta tai tappiota laskettaessa. Vähennyskelpoisten osinkojen verojärjestelmään sovellettaisiin samankaltaisia sääntöjä kuin verotuksellisesti läpinäkyviin yksiköihin. Tärkein ero muodostuisi kuitenkin konserniyksikölle aiheutuneiden tappioiden käsittelystä; vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavalle konserniyksikölle muodostuneet tappiot eivät siirtyisi omistavalle yksikölle. Direktiivissä säännöt vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavasta konsernin ylimmästä emoyksiköstä sisältyvät 39 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 7.2.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 39 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavan konsernin ylimmän emoyksikön määritellystä tulosta vähennettävästä vähennyskelpoisten osinkojen määrästä. Pykälää sovellettaisiin, mikäli osinko on jaettu 12 kuukauden kuluessa konsernin ylimmän emoyksikön tilikauden päättymisestä ja jonkin 1–5 kohdista soveltuessa. Momentin 1 kohdan soveltamisedellytyksenä osingon saajaa tulee verottaa vähintään vähimmäisverokannalla; 2 kohdassa taas edellytetään voitavan kohtuudella olettaa, että konsernin ylimmän emoyksikön suorittamien huomioitavien verojen määrä ja osinkojen saajan suorittamien verojen yhteismäärä on vähintään kyseinen tulos kerrottuna vähimmäisverokannalla. Erillistä tosiasiallisen veroasteen laskentaa ei tarvitse suorittaa. Momentin 3 kohta koskisi tilannetta, jossa saaja on luonnollinen henkilö ja saatu osinko on hankintaosuuskunnalta saatu asiakassuhdeosinko. Momentin 4 kohta koskisi tilannetta, jossa saaja on luonnollinen henkilö, jonka omistusosuus on alle viisi prosenttia. Vähemmistöomistuksien verotuksellisen tilanteen määrittäminen voisi olla emoyksikölle hankalaa, jolloin tällaista ei edellytetä tehtävän, mikäli luonnollisen henkilön verotuksellinen kotipaikka on ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueella ja omistusosuus alle viisi prosenttia. Momentin 5 kohta koskisi tilannetta, jossa saaja on julkisen vallan yksikkö, kansainvälinen järjestö, voittoa tavoittelematon järjestö tai eläkerahasto, joka ei ole eläkerahastoa palveleva yksikkö. Saajan verotuksellisen kotipaikan tulisi sijaita samalla lainkäyttöalueella, jossa konsernin ylin emoyksikkö sijaitsee.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 39 artiklan 6 kohdan mukaisesti siitä, milloin hankintaosuusosingon voidaan katsoa olevan saajalleen veronalaista tuloa.

5 §. *Vähennyskelpoista osingonjakoa koskevat määritelmät.* Pykälässä annettaisiin sen soveltamisessa tarvittavat määritelmät. Vastaavat määritelmät sisältyvät direktiivin 39 artiklan 1 kohtaan.

6 §. *Muiden verojen oikaiseminen.* Pykälässä säädettäisiin direktiivin 39 artiklan 4 kohdan mukaisesti konsernin ylimmän emoyksikön muiden huomioitavien verojen vähentämisestä sa-

massa suhteessa 4 §:n mukaisesti vähennettyyn määritellyn tuloksen määrään. Muut huomiotavat verot sisältävät esimerkiksi yrityksen omaan pääomaan ja kertyneisiin voittovaroihin perustuvia veroja. Vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmään liittyviä huomioitavia veroja ei vähennettäisi vaan ne huomioitaisiin lainkäyttöalueen tosiasiallista veroastetta laskettaessa.

7 §. Muiden konserniyksiköiden asema. Pykälässä säädettäisiin direktiivin 39 artiklan 5 kohdan mukaisesti tilanteesta, jossa konsernin ylimmällä emoyksiköllä on osuus toisessa vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavassa konserniyksikössä, joko suoraan tai toisen vastaavan yksikön kautta.

Ehdot täyttävä voitonjaon verotukseen perustuva järjestelmä

8 §. Voitonjaon verotukseen perustuvaa järjestelmää koskeva valinta. Ehdot täyttävällä voitonjaon verotukseen perustuvalla verojärjestelmällä tarkoitetaan yhteisöverojärjestelmää, jossa tuloveroa kannetaan voitoista siten, että ne tulevat yleisesti maksettavaksi vasta, kun voittoa jaetaan tai katsotaan jaetuksi osakkaille tai kun yksikölle kertyy liiketoimintaan liittymättömiä kuluja, ja voittoja verotetaan vähintään vähimmäisverokannalla. Ehdot täyttävä voitonjaon verotukseen perustuva verojärjestelmä on määritelty 1 luvun 43 §:ssä. Määritelmä kattaa esimerkiksi tällä hetkellä Virossa ja Latviassa käytössä olevan verojärjestelmän. Ehdotetuissa 8–10 §:ssä säädetään ehdot täyttävää voitonjaon verotukseen perustuvaa verojärjestelmää koskevista erityissäännöistä. Direktiivissä säännöt ehdot täyttävän voitonjaon verotukseen perustuvasta verojärjestelmästä sisältyvät 40 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 7.3.

Pykälän 1 ja 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 40 artiklan 1 kohdan mukaisesti ilmoittavan konserniyksikön mahdollisuudesta valita sisällyttävänsä oletettu voitonjakovero konserniyksikön tilikauden oikaistuihin huomioitaviin veroihin. Valinta on 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuositaisvalinta, ja sitä sovelletaan kaikkiin lainkäyttöalueella sijaitseviin konserniyksiköihin.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin direktiivin 40 artiklan 2 kohdan mukaisesti oletetuksi voitonjakoveroksi määritettävän veron määrästä.

9 §. Oletetun voitonjakoveron oikaisutili. Pykälän 1 ja 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 40 artiklan 3 kohdan mukaisesti jokaiselle 8 §:n 1 momentin valintaa koskevalle tilikaudelle perustettavasta oletetun voitonjakoveron oikaisutilistä. Oletetun voitonjakoveron oikaisutili perustetaan, jotta pystytään varmistamaan oletetun voitonjakoveron tulevan maksetuksi neljän tilikauden määräajan sisällä. Oletetun voitonjakoveron oikaisutilejä ylläpidetään lainkäyttöaluekohtaisesti, joka johtaa lainkäyttöalueen eri konserniyksiköiden tulojen sekoittumiseen keskenään.

Edellä 8 §:n 3 momentin mukaisesti määritetty oletetun voitonjakoveron määrä lisätään oletetun voitonjakoveron oikaisutilille perustamistilikaudelta. Voitonjakoveron oikaisutilin määrää vähennetään konserniyksiköiden tilikauden aikana tosiasiallisten tai oletettujen voitonjakojen osalta maksamien verojen määrällä. Tämän jälkeen jäljellä olevasta määrästä vähennetään lainkäyttöalueen määritettyä nettotappiota kerrottuna vähimmäisverokannalla vastaava määrä. Vähennykset tehdään kronologisessa järjestyksessä.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin direktiivin 40 artiklan 4 kohdan mukaisesti tilanteesta, jossa lainkäyttöalueen määritellyn nettotappion määrä ylittää lainkäyttöalueen kaikilla oletetun voitonjakoveron oikaisutileillä olevien voitonjakoverojen määrän. Vähimmäisverokannalla ker-

rottu määritellyn nettotappion jäljellä oleva määrä siirretään seuraaville tilikausille, ja se vähentää oletetun voitonjakoveron oikaisutililla jäljellä olevaa määrää. Vähimmäisverokannalla kerrotun määritellyn nettotappion määrän hyödyntämiselle ei ole säädetty määräaika.

Mikäli konserniyksikkö eroaa konsernista tai lähes kaikki sen varat siirretään samalla lainkäyttöalueella olevien konserniyksiköiden ulkopuolelle, oletetun voitonjakoveron oikaisutililla jäljellä oleva vähimmäisverokannalla kerrottu määritellyn nettotappion jäljellä oleva määrä vähennetään vastaavasti oletetun voitonjakoveron oikaisutilin määrästä.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin direktiivin 40 artiklan 5 kohdan mukaisesti tilikauden tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron uudelleenlaskennasta tilanteessa, jossa tilikaudelle perustetun oletetun voitonjakoveron oikaisutilin määrä ei vähene nollaan tilin perustamistilikautta seuraavan neljännen tilikauden viimeisen päivään mennessä. Täydennysveron määrä vastaa uudelleenlaskennan jälkeen määrää, joka olisi tullut maksettavaksi, mikäli voitonjakoverot olisi maksettu oletetun voitonjakoveron oikaisutilin perustamistilikautena.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin direktiivin 40 artiklan 6 kohdan mukaisesti, että tilikauden aikana tosiasiallisesti tai oletetuista voitonjaosta maksettujen verojen määrää ei sisällytetä oikaistuihin huomioitaviin veroihin siltä osin kuin ne pienentävät 1–3 momentin mukaisesti oletetun voitonjakoveron oikaisutilia.

10 §. *Oletetun voitonjakoveron oikaisutili konserniyksikön erotilanteessa.* Pykälän 1 ja 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 40 artiklan 7 kohdan mukaisesti tilanteesta, jossa oletetun voitonjakoveron oikaisutilia soveltava konserniyksikkö eroaa konsernista tai lähes kaikki sen varat siirretään samalla lainkäyttöalueella olevien konserniyksiköiden ulkopuolelle. Tällöin oletetun voitonjakoveron oikaisutililla jäljellä olevaa määrää käsitellään oikaistujen huomioitavien verojen vähennyksenä kunkin tällaisen tilikauden osalta ja lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero lasketaan uudelleen.

Määritettäessä lainkäyttöalueelta kannettavan ylimääräisen täydennysveron määrää mahdollinen maksettava ylimääräinen täydennysveron määrä kerrotaan konserniyksikön 3 luvun mukaisesti määritellyn tuloksen ja lainkäyttöalueen 5 luvun 1 §:n 2 momentin mukaisesti määritellyn nettotuloksen suhteella. Konserniyksikön määritelty tulos määritetään 3 luvun mukaisesti jokaiselle tilikaudelle, jona lainkäyttöalueella on jäljellä olevaa määrää oletetun voitonjakoveron oikaisutililla, ja lainkäyttöalueen määritelty nettotulos määritetään 5 luvun 1 §:n 2 momentin mukaisesti jokaiselle tilikaudelle, jona lainkäyttöalueella on jäljellä olevaa määrää oletetun voitonjakoveron oikaisutililla.

Sijoitusyksikön tosiasiallisen veroasteen laskeminen

11 §. *Sijoitusyksikön tosiasiallisen veroasteen erillislaskenta.* Pykälää sovellettaisiin konserniyksiköihin, jotka täyttävät sijoitusyksikön määritelmän ja jotka eivät ole verotuksellisesti läpinäkyviä ja joiden osalta ei ole tehty 13 ja 14 §:ssä säädettyjä valintoja. Direktiivissä säännöt sijoitusyksikön tosiasiallisen veroasteen laskennasta sisältyvät 41 artiklaan ja GloBE-mallisiin noissa artiklaan 7.4.

Pykälän 1 ja 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 41 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaisesti sijoitusyksikön tosiasiallisen veroasteen laskemisesta lainkäyttöalueen tosiasiallisesta veroasteesta erillään. Mikäli lainkäyttöalueella sijaitsisi useampi kuin yksi sijoitusyksikkö, niiden tosiasiallinen veroaste laskettaisiin kuitenkin yhdistämällä niiden oikaistut huomioitavat verot sekä konsernin kohdistettava osuus sijoitusyksikön määritellystä tuloksesta.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin direktiivin 41 artiklan 3 kohdan mukaisesti sijoitusyksikön oikaistujen huomioitavien verojen määrästä.

12 §. Sijoitusyksikön täydennysveron laskeminen. Pykälän 1–4 momentissa säädettäisiin direktiivin 41 artiklan 4 kohdan mukaisesti 11 §:n 1 momentissa tarkoitetun sijoitusyksikön täydennysveron määrästä. Sijoitusyksikön täydennysveron määrä saataisiin kertomalla sijoitusyksikön täydennysveroprosentti konsernin kohdistettavalla osuudella sijoitusyksikön 3 luvun mukaisen määritellyn tuloksen ja sijoitusyksikölle lasketun substanssiperusteisen vähennyksen erotuksella. Sijoitusyksikön täydennysveroprosentti olisi positiivinen määrä, joka vastaa vähimmäisverokannan ja kyseisen sijoitusyksikön tosiasiallisen veroasteen erotusta. Mikäli lainkäyttöalueella sijaitisi useampia sijoitusyksiköitä, niiden täydennysvero ja tosiasiallinen veroaste laskettaisiin yhdistämällä niiden oikaistut huomioitavat verot sekä konsernin kohdistettava osuus niille määritellystä tuloksesta. Sijoitusyksikön substanssiperusteinen vähennys määritettäisiin 5 luvun 7 §:n 1–11 ja 13 momentin mukaisesti. Mikäli lainkäyttöalueella olisi useita sijoitusyksiköitä, näiden substanssiperusteiset vähennykset sekä konsernin kohdistettava osuus niiden määritellystä tuloksesta yhdistettäisiin.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin direktiivin 41 artiklan 5 kohdan mukaisesti, että 6 ja 7 §:ää sovellettaessa konsernin kohdistettava osuus sijoitusyksikön määritellystä tuloksesta olisi määritettävä 2 luvun 6 §:n mukaisesti ottaen huomioon ainoastaan osuudet, joihin ei sovellettaisi 13 tai 14 §:n mukaista valintaa.

13 §. Sijoitusyksikön läpivirtaavuutta koskeva valinta. Pykälässä säädettäisiin viiden vuoden valinnasta, jonka voimassa ollessa sijoitusyksikköä kohdeltaisiin kuin verotuksellisesti läpinäkyvää yksikköä. Sijoitusyksiköllä tarkoitettaisiin tässä pykälässä myös vakuutustoiminnan sijoitusyksikköä. Direktiivissä säännöt sijoitusyksikön läpivirtaavuutta koskevasta valinnasta sisältyvät 42 artiklaan ja GloBE-mallisaännöissä artiklaan 7.5.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 42 artiklan 2 kohdan mukaisesti ilmoittavan konserniyksikön valinnasta kohdella sijoitusyksikkönä olevaa konserniyksikköä verotuksellisesti läpinäkyvänä yksikkönä. Ilmoittava konserniyksikkö voisi valita sijoitusyksikkönä olevan konserniyksikön kohtelemisen verotuksellisesti läpinäkyvänä yksikkönä, mikäli sen omistavaa konserniyksikköä verotettaisiin lainkäyttöalueellaan markkina-arvon muutosten verotukseen tai vastaavaan järjestelmään perustuen. Järjestelmän tulisi perustua omistetun yksikön, jota valinta koskee, omistussuosien vuotuisiin käyvän arvon muutoksiin ja sovellettavan verokannan tulee olla vähintään vähimmäisverokannan suuruinen. Mikäli sijoitusyksikköä valittaisiin kohdeltavan verotuksellisesti läpinäkyvänä yksikkönä, omistavalle konserniyksikölle kuuluva osuus läpinäkyvän yksikön tuloksesta huomioitaisiin omistavan emoyksikön tulona minimiverosääntöjen mukaisesti.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin olettamasaännöstä, jonka perusteella säänneltyjen keskinäisten vakuutusyhtiöiden, joita markkina-arvon muutosten seuraamiseen perustuva verotus koskee, katsottaisiin olevan tällaisesta tulosta verovelvollisia vähintään minimikannalla.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin direktiivin 42 artiklan 3 kohdan mukaisesti 1 momentin valinnan mahdollisuudesta myös välillisesti omistetun sijoitusyksikön osalta.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin direktiivin 42 artiklan 4 kohdan mukaisesti 1 momentin mukaisesta viiden vuoden valinnasta. Mikäli valinta peruutettaisiin, sijoitusyksikön tai vakuutustoiminnan sijoitusyksikön hallussa olevan omaisuuserän tai velan luovutuksesta johtuva voitto tai tappio määritettäisiin sen perusteella, mikä olisi omaisuuserän tai velan markkina-arvo sen vuoden ensimmäisenä päivänä, jona peruuttaminen tehtäisiin.

14 §. *Sijoitusyksikön varojenjaon veronalaisuutta koskeva valinta.* Pykälässä säädettäisiin sijoitusyksikön omistavaa konserniyksikköä koskevasta valinnasta. Varojenjaon verotukseen perustuva menetelmä vähentäisi sijoitusyksikön kautta ansaitun tulon mahdollisuutta altistua täydennysverolle, kun sijoitusyksikkö jakaisi tulojaan neljän tilikauden kuluessa ja tuloja verotettaisiin saajalla vähintään vähimmäisverokannalla. Sijoitusyksiköllä tarkoitettaisiin tässä pykälässä myös vakuutustoiminnan sijoitusyksikköä. Direktiivissä säännöt varojenjaon verotukseen perustuvasta menetelmästä sisältyvät 43 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä artiklaan 7.6.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 43 artiklan 1 kohdan mukaisesti ilmoittavan konserniyksikön mahdollisuudesta valita sijoitusyksikön omistavan konserniyksikön soveltavan varojenjaon verotukseen perustuvaa menetelmää edellä 11 ja 12 §:ssä säädetyn sijasta. Arvioitaessa sijoitusyksikön varojenjaosta maksettavan veron riittävää määrää huomioitaisiin omistavalle konserniyksikölle aiheutuvien verojen lisäksi myös sijoitusyksikölle voitonjaosta aiheutuneet verot. Valintaa ei tarvitsisi tehdä kaikkien sijoitusyksikön omistajien osalta.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 43 artiklan 5 kohdan mukaisesti valinnan olevan 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta. Mikäli valinta myöhemmin peruutettaisiin, omistavan konserniyksikön osuutta sijoitusyksikön jakamattomasta määritellystä nettotuloksesta testausvuoden osalta käsiteltäisiin peruuttamistilikautena edeltävän tilikauden lopun määritellyn tuloksena. Määritellyn tuloksen määrää kerrottuna vähimmäisverokannalla pidettäisiin tilikautena matalasti verotetun konserniyksikön täydennysverona 2 lukua sovellettaessa.

15 §. *Menettely sovellettaessa sijoitusyksikön varojenjaon verollisuutta koskevaa valintaa.* Pykälän 1 momentissa säädettäisiin direktiivin 43 artiklan 2 kohdan mukaisesti sijoitusyksikön määritellyn tuloksen varojenjaon ja oletetun varojenjaon sisällyttämisestä varojenjaon saaneen omistavan konserniyksikön määritelyyn tulokseen. Oletettuina varojenjakoina pidettäisiin myös sijoitusyksikön tuloa, jota ei olisi jaettu tilikaudelta mutta paikallisen verolainsäädännön mukaan se olisi realisoitunut ja sitä verotettaisiin omistavan konserniyksikön tasolla samana tilikautena. Omistava konserniyksikkö, joka olisi sijoitusyksikkö, ei sisällyttäisi voitonjakoa määritelyyn tulokseen tai tappioon.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 43 artiklan 2 kohdan mukaisesti sijoitusyksikölle kertyneistä huomioitavista veroista, jotka voidaan hyvittää sijoitusyksikön varojenjaosta syntyvästä omistavan konserniyksikön verovelasta, sisällyttämisestä varojenjaon saaneen omistavan konserniyksikön määritelyyn tulokseen ja oikaistuihin huomioitaviin veroihin.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin direktiivin 43 artiklan 2 kohdan mukaisesti, että omistavan konserniyksikön osuus sijoitusyksikön jakamattomasta määritellystä nettotuloksesta, joka on syntynyt tilikautta edeltävänä kolmantena vuonna (testausvuosi), olisi käsiteltävä sijoitusyksikön määritellyn tuloksena kyseiseltä tilikaudelta. Matalasti verotetun konserniyksikön täydennysverona 2 lukua sovellettaessa pidettäisiin määritellyn tuloksen määrää kerrottuna vähimmäisverokannalla.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin direktiivin 43 artiklan 2 kohdan mukaisesti sijoitusyksikön määritellyn tuloksen tai tappion ja näistä aiheutuvien huomioitavien verojen rajaamisesta 5 luvun ja 11 ja 12 §:n mukaisen tosiasiallisen veroasteen laskennan ulkopuolelle.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin direktiivin 43 artiklan 3 kohdan mukaisesti sijoitusyksikön jakamattoman määritellyn nettotuloksen määrään tehtävistä vähennyksistä. Jakamattoman määritellyn nettotuloksen määrä laskettaisiin koko sijoitusyksikölle, mutta täydennysveron laskenta perustuisi omistavan konserniyksikön omistusosuutta vastaavaan määrään jakamattomasta määritellystä nettotuloksesta.

Pykälän 6 momentissa säädettäisiin direktiivin 43 artiklan 3 kohdan mukaisesti, ettei sijoitusyksikön jakamattoman määritellyn nettotuloksen määrästä vähennettäisi varojenjakoja tai oletettua varojenjakoja, joka jo vähensi kyseisen sijoitusyksikön jakamatonta määritettyä nettotulosta edellisenä testausvuonna 5 momentin 2 kohdan mukaisesti.

Pykälän 7 momentissa säädettäisiin jakamattoman määritellyn nettotuloksen määrää laskettaessa määritellyn tappion vähentämisestä siltä osin kuin sitä olisi kohdeltu edellisen tilikauden lopussa vähennyksenä jakamattomasta määritellystä nettotuloksesta.

Pykälän 8 momentissa säädettäisiin muodostuvasta sijoitustoiminnan tappiojäämästä. Sijoitusyksikön jakamattoman määritellyn nettotuloksen määrästä vähennettäisiin testausjakson määritetty tappio sekä mahdollinen aikaisemman testausjakson sijoitustoiminnan tappiojäämä. Sijoitustoiminnan tappiojäämällä tarkoitettaisiin ennen testausjaksoa syntynyttä määritellyn tappion määrää, jota ei olisi vähennetty nolnaan ennen viimeisen tappiokauden päättymistä. Sijoitusyksikön jakamattoman määritellyn nettotuloksen määrää laskettaessa määritellyt tappiot vähennettäisiin tilikautena, jona ne käytettäisiin.

Pykälän 9 momentissa säädettäisiin direktiivin 43 artiklan 4 kohdan mukaisesti oletetun varojenjaon syntyvän, kun suora tai välillinen omistusosuus sijoitusyksiköstä siirrettäisiin konsernin ulkopuoliselle yksikölle ja se olisi yhtä suuri kuin tällaiselle omistusosuudelle siirtopäivänä kuuluva jakamattoman määritellyn nettotuloksen osuus, joka määritettäisiin ottamatta huomioon oletettua varojenjakoja.

8 luku **Menettelysäännökset**

Luvussa säädettäisiin minimiverotukseen liittyvistä menettelysäännöksistä. Myös menettelysäännöksiä koskeva luku olisi ryhmitelty käyttäen väliotsikoita. Luku koostuisi seuraavista osista: määritelmät ja tilikausi; ilmoitusvelvollisuus; täydennysveron tietoilmoituksen yhteydessä tehtävät valinnat; verotusmenettely; verotuksen muuttaminen viranomaisen aloitteesta; muutoksenhaku; menettelyyn liittyvät erinäiset säännökset. Täydennysveron tietoilmoitusta koskevat pykälät perustuisivat direktiiviin, minkä lisäksi lukuun otettaisiin kansallisesta verotusmenettelystä johtuvan sääntelytarpeen vuoksi pykälä muun muassa koskien täydennysveroilmoitusta sekä verotusmenettelyä, verotuksen muuttamista ja oikaisua.

Määritelmät ja tilikausi

1 §. *Menettelysäännöksiin liittyvät määritelmät.* Pykälässä määriteltäisiin luvussa käytetyt termit nimetty paikallinen yksikkö sekä määritellyt toimivaltaisia viranomaisia koskeva sopimus. Termit määriteltäisiin direktiivin mallin mukaisesti tämän luvun alussa 1 luvun sijaan, sillä kyse olisi erityisesti tämän luvun pykälien kannalta tarpeellisista käsitteistä. Kyseinen pykälä vastaisi direktiivin 44 artiklan 1 kohtaa.

2 §. *Verotuksen kohteena oleva jakso.* Pykälässä säädettäisiin verotuksen kohteena olevasta jaksosta. Pykälän mukaan verotus toimitettaisiin erikseen kultakin 1 luvun 10 §:ssä tarkoitettulta tilikaudelta. Selventävä pykälä verotuksen kohteena olevasta jaksosta olisi tarpeen, sillä minimiverotuksessa ei ole käytössä verojärjestelmällemme tutumpaa verovuoden käsitettä, vaan verotuksen kohteena on tilikausi, sellaisena kuten se tarkemmin 1 luvun 10 §:ssä määriteltäisiin. Kyseinen 1 luvun 10 §:n määritelmä perustuu direktiiviin, mutta ehdotetulle verotuksen kohteena olevaa jaksoa koskevalle 2 §:lle ei ole direktiivissä vastinetta, vaan kyse olisi kansallisesta tarpeesta johtuvasta täsmentävästä säännöksestä.

Ilmoitusvelvollisuus

Ilmoitusvelvollisuutta koskevassa jaksossa säädettäisiin konserniyksikön velvollisuudesta antaa ensinnäkin direktiiviin pohjautuva täydennysveron tietoilmoitus sekä tämän lisäksi kansallisesta sääntelytarpeesta johtuen tietoilmoituksesta erillinen, varsinainen täydennysveroon liittyvä veroilmoitus, täydennysveroilmoitus, johon täydennysverotus voitaisiin perustaa. Menetellyllisesti minimiverotukseen liittyisi siis kaksi erillistä ilmoitusta; suoraan direktiiviin perustuva täydennysveron tietoilmoitus sekä kansallinen täydennysveroilmoitus.

3 §. *Velvollisuus antaa täydennysveron tietoilmoitus.* Pykälässä säädettäisiin konserniyksikön velvollisuudesta antaa Verohallinnolle direktiiviin perustuva täydennysveron tietoilmoitus. Pykälän 1 momentin mukaan velvollinen täydennysveron tietoilmoituksen antamiselle olisi konserniyksikkö, jonka sijaintipaikka on Suomessa. Direktiiviin perustuvan täydennysveron tietoilmoituksen yhteydessä ei käytettäisi verojärjestelmässämme yleisesti käytettyä verovelvollisen termiä, sillä pelkkä täydennysveron tietoilmoituksen antaminen ei kaikissa tapauksissa välttämättä johda täydennysveron maksuvelvollisuuteen, vaan kyse on ensivaiheessa vain ilmoittamisvelvollisuudesta.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin mahdollisuudesta, että täydennysveron tietoilmoituksen voisi jättää paitsi kukin konserniyksikkö itse myös nimetty paikallinen yksikkö konserniyksikön puolesta. Huomattavaa kuitenkin olisi, että vaikka ilmoituksen voisi antaa nimetty paikallinen yksikkö konserniyksikön puolesta, velvollisuus ja vastuu ilmoituksen antamiseen säilyisi edelleen konserniyksiköllä.

Tämä täydennysveron tietoilmoituksen antamisvelvollisuutta koskeva pykälä vastaisi direktiivin 44 artiklan 2 kohtaa.

4 §. *Velvollisuus antaa täydennysveroilmoitus.* Pykälässä säädettäisiin konserniyksikön velvollisuudesta antaa täydennysveroilmoitus ehdotettujen täydennysverojen toimittamista varten. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin yleisesti, että konserniyksikkö olisi velvollinen antamaan tilikaudelta täydennysveroilmoituksen Verohallinnolle tilikaudelta, jolta se on velvollinen maksamaan täydennysveroa. Ilmoitus olisi annettava myös, jos Verohallinto sitä verovalvontaan liittyvästä syystä pyytää. Veroilmoituksen antamisvelvollisuus koskisi 3 §:n 1 momenttia vastaavasti sellaisia konserniyksiköitä, jotka sijaitsevat Suomessa.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin täydennysveroilmoituksella annettavista tiedoista. Annettaviksi säädettäisiin täydennysveron määrittämiseksi tarpeelliset tiedot.

Kotimaista täydennysveroilmoitusta koskevalle pykälälle ei ole vastinetta direktiivissä, vaan kyse olisi kansallisesta valinnasta perustaa verotuspäätös ensisijaisesti veron maksajan antamaan ilmoitukseen kansainvälisessä tietojenvaihdossa saadun tiedon sijasta. Tästä syystä ilmoitettavat tiedot myös rajoittuisivat kyseisen konserniyksikön maksettavaksi tulevan veron arvioimiseksi tarvittaviin tietoihin.

5 §. *Täydennysveron tietoilmoituksen antaminen toisen puolesta.* Pykälässä säädettäisiin direktiivin mukaisesti tilanteista, joissa konserniyksiköllä ei, ehdotetusta 3 §:stä poiketen, olisikaan velvollisuutta antaa täydennysveron tietoilmoitusta. Konserniyksiköllä itsellään ei olisi velvollisuutta tietoilmoituksen antamiseen, mikäli ilmoituksen on tehnyt joko konsernin ylin emoyksikkö tai nimetty ilmoittava yksikkö, kun nämä sijaitsevat lainkäyttöalueella, jolla on raportoitavan tilikauden osalta voimassa määritelty toimivaltaisia viranomaisia koskeva sopimus Suomen kanssa. Momentin johdantokappaleen sanamuodosta johtuisi, että mikäli ilmoituksen on

tehnyt jompikumpi mainituista tahoista, tämä syrjäyttäisi konserniyksikölle 3 §:ssä asetetun oman velvollisuuden antaa täydennysveron tietoilmoitus.

Ehdotetussa 2 momentissa säädettäisiin kuitenkin, että jos ilmoitus jätetään 1 momentin mukaisesti konsernin ylimmän emoyksikön tai nimetyn ilmoittavan yksikön toimesta, olisi konserniyksiköllä tai sen puolesta toimivalla nimetyllä paikallisella yksiköllä velvollisuus tehdä Verohallinnolle ilmoitus tietoilmoituksen tekvän yksikön tunnistetiedoista ja lainkäyttöalueesta, jolla tietoilmoituksen antaja sijaitsee. Tätä ilmoitusta kutsuttaisiin täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskevaksi ilmoitukseksi.

Kyseinen pykälä koskisi nimenomaan täydennysveron tietoilmoitusta, ja perustuisi direktiivin 44 artiklan 3 ja 4 kohtaan. Täydennysveroilmotusta koskevan velvollisuuden perustuessa kansalliseen sääntelytarpeeseen, sitä eivät koskisi 5, 7 ja 8 §:n direktiivistä johdetut säännökset tietoilmoittamisen velvollisuuksista tai tietosisällöistä, vaan täydennysveroilmotuksen osalta näistä säädetään nimenomaisesti 4 §:ssä.

6 §. Ilmoitusvelvollisuuksiin liittyvät erityiset määräykset. Pykälässä säädettäisiin Verohallinnon toimivallasta täydennysveron tietoilmoittamiseen ja täydennysveroilmotamiseen liittyen. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että Verohallinto voisi antaa tarkempia määräyksiä täydennysveron tietoilmoituksen, täydennysveron tietojen antajaa koskevan ilmoituksen sekä täydennysveroilmotuksen osalta ilmoitusten antamisajankohdasta, antamistavasta sekä ilmoituksella annettavista tiedoista.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin Verohallinnon mahdollisuudesta pidentää ilmoitusten tai niihin liitettävien tietojen ja selvitysten tai muun ilmoituksen antamisaikaa. Tällaiseen tietojen antamisen lisäaikaa koskevaan päätökseen ei saisi hakea muutosta. Momentin sisältö vastaisi verotusmenettelylain 8 §:n 3 momentin toista virkettä.

Myös tämä pykälä olisi puhtaasti kansallisesta lainsäädäntötarpeesta johtuva menettelypykälä, eikä sille ole vastinetta direktiivissä.

7 §. Täydennysveron tietoilmoitukseen sisältyvät tiedot. Pykälässä säädettäisiin direktiivin mallin mukaisesti tiedoista, jotka täydennysveron tietoilmoituksen tulee sisältää. Täydennysveron tietoilmoittaminen tulee olemaan kansainvälistä siten, että tietoja välitetään kattavasti eri maiden välillä, jolloin on tärkeää, että ilmoittamisen tavat ja mallit ovat yhtenevät. Direktiivin perustuvan pykälän mukaisesti tietoilmoitus sisältäisi konserniyksiköiden tunnistetiedot, tiedot yhtiörakenteesta, tiedot tosiasiallisen veroasteen laskemiseksi, tiedot täydennysveron laske-
miseksi eri tilanteissa, tiedot aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron määrän kohdentamiseksi, sekä luettelon 11 ja 12 §:n mukaisesti tehdyistä valinnoista. Pykälä perustuisi direktiivin 44 artiklan 5 kohtaan.

8 §. Täydennysveron tietoilmoitukseen sisältyvät tiedot konsernin ylimmän emoyksikön sijaitessa Euroopan unionin ulkopuolella. Pykälässä säädettäisiin direktiivin mallin mukaisesti tiedoista, jotka täydennysveron tietoilmoituksen tulee sisältää silloin, kun konsernin ylin emoyksikkö sijaitsee EU:n ulkopuolella. Johdantokappaleensa mukaisesti pykälä soveltuisi tilanteessa, jossa konsernin ylin emoyksikkö sijaitsee EU:n ulkopuolella lainkäyttöalueella, jolla kuitenkin sovelletaan sääntöjä, joiden on arvioitu vastaavan tämän lain säännöksiä. Direktiivi sisältää delegoidun säännöksen (artikla 52), jonka mukaan komissio arvioi kolmansien maiden minimiverolainsäädäntöä ja laatii listan niistä maista, joiden lainsäädäntöä voidaan pitää vertailukelpoisena direktiivissä tarkoitettuihin verotussääntöihin. Tällaisessa tilanteessa konserniyksikön tai nimetyn paikallisen yksikön olisi tehtävä täydennysveron tietoilmoitus, jonka sisältämät tarvittavat tiedot luettelaisiin pykälässä. Pykälä perustuisi direktiivin 44 artiklan 6 kohtaan.

9 §. Tarkemmat ilmoitusvelvollisuutta koskevat säännökset. Pykälä sisältäisi eräitä ilmoitusvelvollisuutta koskevia säännöksiä, joita sovellettaisiin täydennysveron tietoilmoitukseen, ilmoitukseen täydennysveron tietoilmoituksen antajasta ja täydennysveroilmoitukseen. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että konserniyksikön tulisi antaa nämä ilmoitukset sähköisesti. Pykälän 2 momentissa säädettäisiin verotusmenettelylain 8 §:n 4 momenttia vastaavasti siitä, koska ilmoitus katsottaisiin annetuksi. Sähköisen ilmoituksen saapumisajan osalta 2 momentti sisältäisi vastaavan viittauksen sähköisestä asioinnista viranomais toiminnassa annettuun lakiin (13/2003), joka sisältyy verotusmenettelylain 8 §:n 4 momenttiin. Pykälän 3 momentin mukaan verovelvollisen ja muun konserniyksikön ilmoittamisvelvollisuuteen sovellettaisiin lisäksi soveltuvien osien verotusmenettelylain 9 ja 11 §:n säännöksiä. Pykälän 4 momentissa säädettäisiin verotarkastuksesta. Verotarkastuksiin sovellettaisiin soveltuvien osien verotusmenettelylain 14 §:ää ja sen nojalla annettuja säännöksiä ja määräyksiä. Velvollisuus esittää tarkastettavaksi tietoja koskisi ehdotetun lain mukaista konserniyksikköä. Pykälän säännökset eivät perustuisi direktiiviin, vaan johtuisivat kansallisesta verotusmenettelyyn liittyvästä sääntelytarpeesta.

10 §. Ilmoitusten määräaika. Pykälässä säädettäisiin täydennysveron tietoilmoituksen, täydennysveroilmoituksen ja täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskevan ilmoituksen määräajasta. Nämä ilmoitukset olisi tehtävä Verohallinnolle viimeistään 15 kuukauden kuluttua raportoitavan tilikauden viimeisestä päivästä. Määräaika koskeva säännös perustuu direktiivin 44 artiklan 7 kohtaan. Kansallisen täydennysveroilmoituksen osalta direktiivi ei sinänsä aseta vastaavaa määräaika. Tarkoituksenmukaista kuitenkin olisi, että tämäkin ilmoitus annettaisiin samassa syklissä kuin muut täydennysveroa koskevat ilmoitukset.

Täydennysveron tietoilmoituksen yhteydessä tehtävät valinnat

Direktiivissä on säädetty GloBE-mallisääntöjen mukaisesti konserniyksiköiden mahdollisuudesta tehdä erilaisia valintoja täydennysverotukseensa liittyen. Valinnat on jaettu kahteen kategoriaan: viisivuotisvalintoihin ja vuosittaisvalintoihin. Valintoja koskevat säännökset perustuisivat direktiiviin; viisivuotisvalintoja koskeva 11 § perustuisi direktiivin 45 artiklan 1 kohtaan ja vuosittaisvalintoja koskeva 12 § perustuisi direktiivin 45 artiklan 2 kohtaan. Lisäksi direktiivin 45 artiklan 3 kohdassa oleva säännös siitä, että valinnat tehdään sen jäsenvaltion veroviranomaisille, jossa ilmoittava konserniyksikkö sijaitsee, ehdotetaan siirrettäväksi suoraan osaksi 11 ja 12 §:n sanamuotoja erillisen pykälän sijaan. Tämä kyseinen säännös ehdotetaan lisättäväksi kummassakin pykälässä 1 momentin loppuun toteamuksella siitä, että valinnat tehtäisiin täydennysveron tietoilmoituksella. Tietoilmoitus annettaisiin 3 §:n mukaan Verohallinnolle.

11 §. Viisivuotisvalinnat. Direktiivin mallin mukaisesti pykälässä säädettäisiin viiden tilikauden ajaksi tehtävistä valinnoista. Näitä viisivuotisvalintoja olisivat 1 luvun 3 §:n 4 momentissa tarkoitettu valinta tuoda vapautetut yksiköt lain soveltamisen piiriin, 3 luvun 4 §:ssä tarkoitettu osakeperusteisiin kannustinjärjestelmiin liittyvä valinta, 3 luvun 7 §:ssä tarkoitettu käyvän arvon laskentaa ja alaskirjauksia koskeva valinta, 3 luvun 10 §:ssä tarkoitettu lainkäyttöalueen sisäistä konserniverojärjestelmää koskeva valinta, 7 luvun 13 §:ssä tarkoitettu valinta sijoitusyksikön kohtelusta verotuksellisesti läpinäkyvänä yksikkönä ja 7 luvun 14 §:ssä tarkoitettu valinta voitonjaon verotukseen perustuvasta menetelmästä. Valinnat olisivat voimassa viisi tilikautta alkaen tilikaudesta, jona valinta tehdään. Valinnat tehtäisiin täydennysveron tietoilmoituksella.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin lisäksi, että viisivuotisvalinnat uusittaisiin ilman eri toimenpiteitä, jollei ilmoittava konserniyksikkö peruuta valintaa viiden tilikauden jakson päättyessä. Lisäksi säädettäisiin, että valinnan peruuttaminen olisi voimassa viisi tilikautta sen tilikauden

lopusta, jona peruuttaminen tehdään. Peruuttamiseen liittyvistä käytännön vaikutuksista säädetäisiin kutakin valintaa koskevan nimenomaisen pykälän yhteydessä.

12 §. Vuosittaisvalinnat. Pykälässä säädettäisiin direktiivin sekä GloBE-mallisääntöjen mukaisesti tilikausittain tehtävistä valinnoista. Vuosittaisvalintoja olisivat 3 luvun 8 §:ssä tarkoitettu yhdistelyjen luovutusvoittojen jaksottamista koskeva valinta, 4 luvun 11 §:ssä tarkoitettu valinta olla sisällyttämättä tiettyjä laskennallisen verovelan lisäyksiä laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään, 4 luvun 20 §:n 2 momentissa tarkoitettu valinta käsitellä huomioitavien verojen alle miljoonan euron yhteenlaskettu vähennys oikaistavan tilikauden vähennyksenä, 5 luvun 7 §:n 13 momentissa tarkoitettu valinta substanssiperusteisen vähennyksen tekemättä jättämisestä, 5 luvun 9 §:n 1 momentissa tarkoitettu valinta de minimis -poikkeuksen käyttämisestä, ja 7 luvun 8 §:n 1 momentissa tarkoitettu valinta oletetuksi voitonjakoveroksi määritetyn määrän sisällyttämisestä tilikauden oikaistuihin huomioitaviin veroihin. Valinnat olisivat voimassa yhden tilikauden ja valinnat tehtäisiin täydennysveron tietoilmoituksella.

Verotusmenettely

Verotusmenettelyä koskevan väliotsikon alle ehdotetaan koottavaksi erityisesti kansalliseen sääntelytarpeeseen liittyviä verotusmenettelyn säännöksiä. Kuten jaksossa 4.1.2 on selostettu, täydennysveron ehdotetaan muodostavan uuden itsenäisen verolajinsa, johon nykyiset verotukseen liittyvät yleislakimme kuten verotusmenettelylaki eivät sellaisenaan sovellu. Näin ollen täydennysveroa koskevaan erillislakiin ehdotetaan säädettäväksi aineellisten verotussäännösten lisäksi verotusmenettelyä koskevat säännökset. Sääntelyteknisesti ehdotetaan lisäksi käytettävän pykäläkohtaisia viittauksia verotukseen liittyviin yleislakeihin sekä muuhun lainsäädäntöön tilanteissa, joissa viittaukset ovat kokonaisuuden ja täydennysveron verotusmenettelyn näkökulmasta perusteltuja eivätkä täydennysveron erityispiirteet edellytä kokonaisen oman erillis-säännöksen kirjaamista ehdotettavaan lakiin.

13 §. Verotuksen toimittaminen. Ehdotetun lain mukaiset täydennysverot olisivat luonteeltaan maksuunpantavia veroja. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että Verohallinto toimittaa verotuksen ja määrää veron verovelvollisen maksettavaksi. Pykälän 2 momentissa säädettäisiin tiettyjen verotusmenettelylain pykälien soveltumisesta täydennysveroon.

14 §. Verohallinnon tiedonsaanti ja tarkastusoikeus. Pykälässä säädettäisiin sivullisen velvollisuudesta antaa Verohallinnolle tietoja verotusta varten. Verohallinnon oikeudesta saada salassapitosäännösten ja muiden tiedonsaantia koskevien rajoitusten estämättä verotusta tai muutoksenhakua koskevan asian käsittelyä varten tietoja sivulliselta ja viranomaiselta sekä oikeudesta tarkastaa ne asiakirjat, joista sivullisen tiedonantovelvollisuuden piiriin kuuluvia tietoja voi olla saatavilla, olisi voimassa, mitä verotusmenettelylain 19–22, 22 a, 23, 23 a, 23 c, 24 ja 25 §:ssä säädetään. Tiedonantovelvollisuus käsittäisi verotusmenettelylain 19 ja 20 §:n mukaisen sivullisen ja viranomaisen velvollisuuden antaa Verohallinnon kehotuksesta tietoja yksittäistapauksessa.

15 §. Veronkorotus. Pykälässä säädettäisiin veronkorotuksesta. Pykälän 1 momentissa säädetäisiin, että veronkorotus määrätään, jos täydennysveroilmoitus, Suomeen annettu täydennysveron tietoilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto, asiakirja tai selvitys on annettu puutteellisenä tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta tai täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskevan ilmoituksen antaja ei ole täyttänyt velvoitettaan säädettyssä määräajassa tai on täyttänyt sen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä.

Pykälän 2 ja 3 momentissa säädettäisiin pitkälti verotusmenettelylain säännöksiä vastaavasti tilanteista, joissa veronkorotusta ei määrättäisi. Veronkorotusta ei 2 momentin mukaan määrättäisi sen johdosta, että konserniyksikkö olisi jättänyt ilmoittamatta konserniyksikön hyväksi vaikuttavan tiedon, ellei kyse olisi toistuvasta laiminlyönnistä tai tilanteesta, jossa ilmoitusvelvollisen toiminta osoittaisi ilmeistä piittaamattomuutta verotusta tai ilmoittamista koskevista velvoitteista. Edelleen 3 momentin mukaan veronkorotusta ei myöskään määrättäisi, mikäli laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy tai jos veronkorotuksen määrääminen olisi 16 §:n 1 momentin 3 kohdan olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin veronkorotuksen määräämättä jättämisestä tilanteessa, jossa sama virhe toistuisi sekä täydennysveron tietoilmoituksella että täydennysveroilmoituksella. Esitystä valmisteltaessa on pidetty perusteltuna, ettei konserniyksikölle määrättäisi saman virheen johdosta kahta eri veronkorotusta. Tämän vuoksi pykälässä säädettäisiin, että täydennysveroilmoituksella olevasta virheestä ei määrättäisi veronkorotusta, jos konserniyksikölle olisi määrätty veronkorotus täydennysveron tietoilmoitukseen liittyvän virheen johdosta ja täydennysveroilmoituksen virheessä on kyse samasta virheestä.

16 §. Veronkorotuksen määrä. Pykälässä säädettäisiin veronkorotuksen määrästä. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin täydennysveroilmoitukseen ja täydennysveron tietoilmoitukseen liittyvän veronkorotuksen määrästä. Koska ehdotetun täydennysveron laskentapohjana on lainkäyttöalueittain laskettu vajaaverotus, on arvioitu, ettei veronkorotuksen laskentapohjaksi voisi säännönmukaista tuloverotusta vastaavasti ottaa lisääntyneen tulon määrää. Veronkorotuksen määrä ehdotetaan tästä syystä sidottavan verotusmenettelylain 32 b §:ää periaatteita vastaavasti lisääntyneen täydennysveron määrään. Ehdotetun 2 momentin mukaan veronkorotuksen perustaso olisi kymmenen prosenttia lisääntyneen veron määrästä. Jos ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti olisi toistuvaa tai konserniyksikön toiminta osoittaisi ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista, veronkorotus olisi 1 momentin 1 kohdan mukaan vähintään 15 ja enintään 50 prosenttia lisääntyneen veron määrästä. Arvioverotuksessa veronkorotus olisi 25 prosenttia lisääntyneen veron määrästä. Jos kyse olisi verotusmenettelylain 26 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla tulkinnanvaraisesta tai epäselvästä asiasta tai jos perustason mukainen veronkorotus olisi muusta erityisestä syystä kohtuuton, veronkorotus olisi viisi prosenttia lisääntyneen veron määrästä. Veronkorotus olisi kaksi prosenttia lisääntyneen veron määrästä, jos konserniyksikkö oma-aloitteisesti vaatisi verotuksessa olevan virheen korjaamista verotuksen päättymisen jälkeen.

Pykälän 2 ja 3 momentissa säädettäisiin veronkorotuksen vähimmäismäärästä. Jos veronkorotus määrättäisiin tilanteessa, jossa virhe on voinut johtaa täydennysveron määräämiseen liian alhaisena tai sen jäämiseen kokonaan määräämättä, veronkorotuksen olisi oltava aina vähintään 10 000 euroa, jollei 15 §:n 3 momentista muuta johtuisi. Jos täydennysveroilmoituksen virhe ei ole voinut johtaa veron määräämättä jättämiseen, veronkorotuksen määrä olisi vähintään 5 000 euroa ja enintään 25 000 euroa.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin, että täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskevaan ilmoitukseen liittyvien laiminlyöntien ja virheiden johdosta määrättävä veronkorotus voisi olla enintään 25 000 euroa tilikaudelta. Pykälän 4 momentin mukainen veronkorotus käsittäisi kaikki kyseiseen ilmoitukseen liittyvät laiminlyönnit eli kattaisi myös tilanteet, jossa ilmoitus on annettu myöhässä.

17 §. Myöhästymismaksu. Pykälässä säädettäisiin konserniyksikölle määrättävästä myöhästymismaksusta pitkälti verotusmenettelyin 33 §:n mukaisesti. Pykälän 1 momentin mukaan konserniyksikölle määrättäisiin veronkorotuksen sijaan myöhästymismaksu, jos konserniyksikkö antaa täydennysveron tietoilmoituksen tai täydennysveroilmoituksen myöhässä tai korjaa oma-

aloitteisesti muun täydennysveroilmoitukseen tai täydennysveron tietoilmoitukseen liittyvän ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen päättymistä.

Pykälän 2 momentin mukaan konserniyksikölle ei kuitenkaan määrättäisi myöhästymismaksua yksinomaan sen johdosta, että konserniyksikkö on jättänyt ilmoittamatta konserniyksikön hyväksi vaikuttavan tiedon. Myöhästymismaksu voitaisiin kuitenkin määrätä, jos konserniyksikön hyväksi vaikuttavien tietojen myöhässä ilmoittaminen on toistuvaa tai sen voidaan katsoa osoittavan verovelvollisen piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin myöhästymismaksun määrästä. Myöhästymismaksu olisi täydennysveron tietoilmoituksen osalta 5 000 euroa, täydennysveroilmoituksen ja muun ilmoituksen tai tiedon osalta 1 000 euroa tilikaudelta.

Pykälän 4 momentin mukaan konserniyksikölle olisi varattava tilaisuus selvityksen antamiseen 26 §:n 3 momentissa säädetyllä tavalla ennen myöhästymismaksun määräämistä, jos se on erityisistä syistä tarpeen. Koska myöhästymismaksun määrätymisperusteeseen ei yleensä sisältyisi Verohallinnon tapauskohtaista harkintaa ja myöhästymismaksun laskentatapa on kaavaomainen, kuulemiseen ei pääsääntöisesti olisi tarvetta. Konserniyksikköä kuultaisiin esimerkiksi silloin, kun ilmoituksen saapumisajankohdasta olisi epäselvyyttä.

Pykälän 5 momentin mukaan myöhästymismaksu jätettäisiin määräämättä, jos veroilmoituksen antaminen on viivästynyt konserniyksiköstä riippumattomasta syystä, laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy tai muu erityinen syy.

Pykälän 6 momentin mukaan myöhästymismaksu ei olisi tuloverotuksessa vähennyskelpoinen meno.

18 §. Verotuksen päättymisen. Pykälässä säädettäisiin verotuksen päättymisajankohdasta. Pykälän ensimmäisen virkkeen mukaan verovelvollisen verotus päättyisi verotuspäätökseen merkittynä päivänä. Verovelvolliselle lähetettäisiin verotuspäätös sen jälkeen, kun verovelvollisen verotus on toimitettu. Verotuspäätöksessä ilmoitettaisiin verovelvollisen verotuksen päättymispäivä.

Pykälän toisessa virkkeessä säädettäisiin verotuksen toimittamisen takarajasta. Konserniyksikön verotus päättyisi viimeistään kahden vuoden kuluttua tilikauden lopusta lukien. Verohallinnon olisi tehtävä täydennysverotusta koskeva verotuspäätös viimeistään virkkeessä säädettyyn määräaikaan mennessä. Ehdotettu määräaika poikkeaisi säännönmukaisen tuloverotuksen päättymisajankohdasta. Pidempi verotuksen toimittamisaika on tarpeen, sillä merkittävä osa verotuksen toimittamisen kannalta tarvittavista tiedoista voi tulla Verohallinnon tietoon täydennysveron tietoilmoitusta koskevan kansainvälisen tietojenvaihdon kautta silloin, kuin kotimainen konserniyksikkö ei itse anna kyseistä ilmoitusta. Kuten edellä on todettu, täydennysveron tietoilmoituksen määräaika perustuu GloBE-mallisääntöihin ja on 15 kuukautta raportoitavan tilikauden päättymisestä lukien. Pykälän säännökset eivät perustuisi direktiiviin, vaan johtuisivat kansallisesta verotusmenettelyyn liittyvästä sääntelytarpeesta.

19 §. Verotuspäätös. Pykälässä säädettäisiin konserniyksikölle lähetettävästä verotusta koskevasta verotuspäätöksestä. Myöskään tämän pykälän säännökset eivät perustuisi direktiiviin, vaan johtuisivat kansallisesta verotusmenettelyyn liittyvästä sääntelytarpeesta. Pykälän 1 momentin mukaisesti verotuspäätökseen merkittäisiin tieto konserniyksikön veron ja maksujen määrästä, tiedot lainkäyttöalueittain tosiasiallisesta veroasteesta ja täydennysverosta, sekä tieto

palautettavasta verosta. Päätökseen merkittäisiin myös kyseisen konserniyksikön yksilöintitiedot ja verotuksen toimittaneen viranomaisen tiedot. Päätökseen liitettäisiin ohje siitä, miten verotusta koskevaan päätökseen haettaisiin muutosta.

Pykälän 2 momentti sisältäisi informatiivisen viittauksen hallintolain (434/2003) 53 g §:n 1 momenttiin, jonka mukaisesti päätöksestä on käytävä ilmi, jos asia on ratkaistu automaattisessa päätöksenteossa. Pykälän 3 momentissa säädettäisiin verotusmenettelylain 51 §:n 3 momenttia vastaavasti mahdollisuudesta oikaista verotuspäätöstä toimittamatta verotusta uudelleen, jos verotuspäätöksessä on sellainen virhe, joka ei vaikuta veron määrään. Edellytyksenä on, että konserniyksikkö, jonka verotuspäätöksestä on kyse, pyytää virheen oikaisemista.

Verotuksen muuttaminen viranomaisen aloitteesta

Osiossa säädettäisiin täydennysverotukseen soveltuvista verotuksen muuttamisen säännöksistä eli siitä, milloin ja miten verotusta voidaan oikaista konserniyksikön hyväksi tai vahingoksi. Säännökset vastaavat soveltuvien osin sisällöltään verotusmenettelylain vastaavia 54–56 §:n säännöksiä.

20 §. Verotuksen muuttaminen. Pykälässä säädettäisiin verotusmenettelylain 54 §:ää vastaavasti siitä, että Verohallinto voi muuttaa verotusta tai toimittaa verotuksen uudelleen muutoksenhakuviranomaisen päätöksen perusteella. Pykälässä säädettäisiin lisäksi, että verotuksen muuttamiseen sovellettaisiin verotusmenettelyin 6 lukuun sisältyviä muutoksiin liittyviä erinäisiä säännöksiä.

21 §. Verotuksen oikaisu konserniyksikön hyväksi. Pykälässä säädettäisiin konserniyksikön hyväksi tehtävästä verotuksen oikaisusta. Verohallinto oikaisisi verotusta konserniyksikön hyväksi, jos verotuksessa on ollut virhe, jonka johdosta täydennysveroa on määrätty liikaa. Pykälän 2 momentin mukaan oikaisu olisi tehtävä kuuden vuoden kuluessa tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Pykälän 3 momentin mukaisesti verotusta ei voitaisi oikaista, jos asia on ratkaistu valitukseen annetulla päätöksellä.

22 §. Verotuksen oikaisu konserniyksikön vahingoksi. Pykälässä säädettäisiin konserniyksikön vahingoksi tehtävästä verotuksen oikaisusta. Sen sisältö vastaisi hyvin pitkälti verotusmenettelylain verovelvollisen vahingoksi tehtävää oikaisua koskevaa 56 §:ää. Verotuksen oikaisu konserniyksikön vahingoksi voitaisiin kuitenkin tehdä kuuden vuoden kuluessa tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verotusmenettelyn lain 56 §:n mukaisen kolmen vuoden määräaikaa pidempi aika on tarpeen ottaen huomioon ehdotuksen mukainen aikataulu veroilmoituksen ja erityisesti täydennysveron tietoilmoituksen antamiselle. Verotuksen oikaisuun konserniyksikön vahingoksi ei sovellettaisi verotusmenettelylain 56 a §:n mukaista mahdollisuutta oikaisuajan jatkamiseen.

23 §. Verotuksen oikaisua koskevia erityisiä säännöksiä. Pykälässä säädettäisiin verotusmenettelylain 57 §:ää vastaavasti verotuksen oikaisun yhteydessä määrättävästä viivästyskorosta ja veronkorotuksesta sekä siitä, koska verotuksen oikaisun katsottaisiin tapahtuneen määräajassa.

Muutoksenhaku

Osiossa säädettäisiin täydennysverotukseen soveltuvista muutoksenhakusäännöksistä. Ehdotetut säännökset eivät perustu direktiiviin vaan johtuvat kansallisesta sääntelytarpeesta.

24 §. Oikeus muutoksenhakuun. Pykälässä säädettäisiin niistä tahoista, joilla olisi oikeus muutoksenhakuun. Verotukseen saisi hakea muutosta ensinnäkin konserniyksikkö itse. Lisäksi muutosta saisi hakea jokainen muu, jonka oman täydennysveron määrään verotus välittömästi saat-
taa vaikuttaa sekä jokainen, joka on vastuussa veron suorittamisesta. Muutoksenhakuoikeus vastaisi tältä osin verotusmenettelylain 62 §:n 1 momentin ensimmäistä virkettä. Pykälän 2 momentissa säädettäisiin Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön muutoksenhakuoikeudesta.

25 §. Oikaisuviranomainen ja oikaisuvaatimuksen tekeminen. Pykälän mukaan oikaisuviranomaiseen ja oikaisuvaatimukseen sovellettaisiin verotusmenettelylain 61 ja 63 §:n säännöksiä.

26 §. Oikaisuvaatimuksen määräaika. Pykälässä säädettäisiin oikaisuvaatimuksen määräajasta. Sen 1 momentin mukaisesti oikaisuvaatimus olisi tehtävä viimeistään neljän vuoden kuluessa raportoitavan tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön olisi kuitenkin tehtävä oikaisuvaatimus neljän kuukauden kuluessa verotuksen päättymisestä. Pykälän 2 momentissa säädettäisiin verotusmenettelylain 64 §:n 2 momenttia vastaavasti siitä, että oikaisuvaatimus voitaisiin aina tehdä 60 päivän kuluessa siitä, kun päätös on saatu tiedoksi. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön 60 päivän määräaika laskettaisiin päätöksen tekemisestä.

27 §. Muutoksenhaku sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskevaan päätökseen. Pykälän mukaan muutoksenhakuun tiedonantovelvollisuutta koskevaan päätökseen sovellettaisiin verotusmenettelylain 65 a §:n 5 ja 6 momenttia.

28 §. Muutoksenhaku hallinto-oikeuteen ja korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Pykälässä säädettäisiin, että muutoksenhakuun hallinto-oikeuteen ja korkeimpaan hallinto-oikeuteen sovellettaisiin verotusmenettelylain 66, 67, 69–71, 71 a–71 d ja 71 f §:ää.

Menettelyyn liittyvät erinäiset säännökset

29 §. Rangaistussäännökset. Pykälässä olisi tavanomainen viittaussäännös rikoslain (39/1889) 29 luvun 1–3 §:n veropetosta koskeviin säännöksiin. Lisäksi pykälässä säädettäisiin verotusmenettelylain 86 §:n 2 momenttia vastaavasti Verohallinnon mahdollisuudesta olla ilmoittamatta rikos syyttäjälle, jos rikos on veron määrä ja muut olosuhteet huomioon ottaen vähäinen. Pykälän 3 momentin viittaussäännöksen mukaisesti verotusta koskevan tiedonantovelvollisuuden laiminlyöntiin sovellettaisiin verotusmenettelylain 87 §:ää.

30 §. Verotusmenettelystä annetun lain soveltaminen. Pykälän sisältämän viittaussäännöksen mukaisesti asiakirjojen tuhoutumiseen, oikeudenkäyntikuluihin, poliisin virka-apuun ja sähköiseen asiointiin ja allekirjoittamiseen sovellettaisiin verotusmenettelylain 91, 92, 93 ja 93 a §:ää.

9 luku Erinäiset säännökset

Siirtyminen säännösten piiriin

**1 §. Laskennallisten verosaamisten, laskennallisten verovelkojen ja siirrettyjen varojen vero-
kohtelu siirtymän yhteydessä.** Pykälässä säädettäisiin laskennallisten verosaamisten ja -velkojen sekä siirrettyjen varojen kohtelusta siirtymävuonna ja sitä seuraavina tilikausina. Määrittäessään lainkäyttöalueen tosiasiallista veroastetta siirtymävuonna ja kunakin sitä seuraavana tilikautena konsernin on otettava huomioon lähtökohtaisesti kaikki laskennalliset verosaamiset ja -velat, jotka ovat sisältyneet lainkäyttöalueen konserniyksiköiden kirjanpitoon (taseeseen) siirtymä-

vuonna. Laskennalliset verosaamiset ja -velat otettaisiin huomioon joko vähimmäisverokannalla tai sovellettavalla kansallisella verokannalla sen mukaan, kumpi näistä on alhaisempi. Laskennallisia verosaamisia ja -velkoja sekä siirrettyjen verojen verokohtelua siirtymän yhteydessä koskevat erityissäännöt sisältyvät direktiivissä 47 artiklaan ja GloBE-mallissäännöissä 9.1 artiklaan.

Laskennallinen verosaaminen, joka olisi kirjattu vähimmäisverokantaa alhaisemmalla verokannalla, voitaisiin kuitenkin ottaa huomioon vähimmäisverokannan mukaisesti, jos konserniyksikkö pystyisi osoittamaan, että laskennallisen verosaamisen voidaan katsoa johtuvan määrittelystä tappiosta.

Pykälän 4 momentin mukaan, vaikka laskennallisten verojen määrään ei sisällytettäisi 4 luvun 9 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaisesti veronhyvitysten syntymiseen ja käyttöön liittyviä laskennallisia veroja, aikaisempien tilikausien veronhyvitysten syntymiseen ja käyttöön liittyvät laskennalliset verot huomioitaisiin siirtymävuonna ja sitä seuraavina tilikausina.

Jos sovellettava kansallinen verokanta ylittäisi vähimmäisverokannan, veronhyvitysten perusteella kirjattavat verosaamiset voitaisiin arvostaa soveltaen yksinkertaista menettelyä seuraavan kaavan mukaisesti

konserniyksikön kirjanpitoon sisältyvä laskennallinen verosaaminen / sovellettava kansallinen verokanta $\times$ vähimmäisverokanta

Mikäli sovellettava kansallinen verokanta kuitenkin muuttuisi myöhempinä tilikausina, olisi uudelleenlaskenta tehtävä uudelleen päivitettyillä luvuilla.

Vaikka 3 luvun 6 §:n mukaisesti ehdot täyttäviä palautukseen oikeuttavia veronhyvityksiä käsiteltäisiin konserniyksikön määriteltä tulosta tai tappiota laskettaessa tulona ja ehtoja täyttämättömiä palautukseen oikeuttavia veronhyvityksiä taas 4 luvun 4 §:n 2 kohdan mukaan huomioitavien verojen vähennyksenä, siirtymän yhteydessä näitä molempia käsiteltäisiin tulona. Myöskään 4 luvun 9 §:n 1–4 kohdassa laskennallisten verojen määrään sisällyttämistä eristä tai 13 §:ssä laskennallisen verovelan oikaisusta säädettyllä ei olisi vaikutusta siirtymän yhteydessä huomioitavan laskennallisen veron määrään.

Artiklaa 9.1.1 koskevan GloBE-kommentaarin mukaan, mikäli olemassa oleva aikaisemman tilikauden tappiosta johtuva laskennallinen verosaaminen käytetään myöhempanä tätä lakia soveltavana tilikautena, huomioitaisiin se laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärässä. Mikäli kuitenkin konserniyksikkö tekisi 4 luvun 15 §:n mukaisen määriteltä tappiota koskevan valinnan, laskennallisia verosaamisia ei huomioitaisi erikseen siirtymän yhteydessä.

Pykälän 5 momentin mukaan kertyneiden laskennallisten verosaamisten määrää laskettaessa huomioon ei oteta laskennallisen verosaamisen alaskirjauksen vaikutusta. Kohta liittyy 4 luvun 8 §:n säännökseen, jonka mukaan oikaistuihin laskennallisiin veroihin on sisällyttävä tappioon liittyvän laskennallisen verosaamisen määrä, vaikkei sitä olisi kirjattu kirjanpitoon.

Pykälän 6 momentin mukaan laskennallisia verosaamisia, jotka johtuvat 3 luvun mukaisesti määritellyn tuloksen tai tappion laskennan ulkopuolelle rajatuista eristä, ei otettaisi huomioon 2 momentissa tarkoitettussa laskennassa, jos tällaiset laskennalliset verosaamiset syntyisivät liiketoimesta, joka tapahtuu 30 päivänä marraskuuta 2021 jälkeen.

Pykälän 7 momentin mukaan, jos varoja siirrettäisiin konserniyksiköiden välillä 30 päivän marraskuuta 2021 jälkeen ja ennen siirtymävuoden alkua, hankittujen varojen perusteen, varastoja

lukuun ottamatta, olisi perustuttava luovuttavan konserniyksikön siirrettyjen varojen kirjanpitoarvoon luovutushetkellä, ja laskennalliset verosaamiset ja -velat määritettäisiin sen pohjalta. Säännöksellä pyritäisiin estämään suuremman kirjanpitoarvon käyttämisen vaikutus minimiverolaskennan tulokseen ja sitä sovellettaisiin kaikkiin liiketoimiin ja liiketoiminnan uudelleenjärjestelyihin, joiden kirjanpitokäsittely vastaisi varojen siirtoa riippumatta käytetystä muodosta ja siitä toteutetaanko ne yksikön sisällä vai yksiköiden välillä. Säännöt soveltuisivat vain niiden konserniyksiköiden välisiin liiketoimiin, jotka olisivat konserniyksikköjä samassa minimiverosäännösten mukaisessa konsernissa jo ennen kyseistä liiketoimea.

Kyseinen 7 momentti soveltuu tilanteessa, jossa luovutushinta on verotettu matalalla verokannalla ennen minimiverosääntöjen soveltumista konserniin, ja arvonnousua vastaavat vähennykset pienentävät tulevaisuudessa määriteltyä tulosta ja suojaavat näin täydennysverolta. Tämän vuoksi hankkivan yksikön on käytettävä luovuttavan yksikön kirjanpitoarvoa varojen luovutushetkellä, eikä hankkiva yksikkö saa myöskään hyötyä siirron yhteydessä kirjatusta laskennallisesta verosaamisesta, jolla olisi vastaava merkitys minimiverolaskennassa kuin korotetulla kirjanpitoarvolla. Siten huomioon otetaan ainoastaan ne laskennalliset verosaamiset ja -velat, jotka ovat olleet varojen osalta kirjattuna siirtävän yhtiön kirjanpidossa ennen siirtoa.

Varojen siirtoa tulee tulkita laajasti, ja säännös soveltuu myös konsernin sisäisiin liiketoimiin, joissa siirto on kirjattu varojen kirjanpitoarvosta ja laskennallinen verosaaminen perustuu hankkivan yksikön kirjanpitoarvon ja verotuksen poistopohjan eroon.

Pykälän 8 momentin mukaan hankkiva yksikkö voisi 7 momentista poiketen huomioida laskennallisen verosaamisen siihen määrään saakka, jonka luovuttava yksikkö maksoi veroa luovutuksesta tai jonka määrä olisi huomioitu 2 momentissa tarkoitetun laskennallisten verojen määrässä, mutta se purettiin tai sitä ei muodostettu luovuttavassa yksikössä. Ehdotetun 7 momentin tarkoitus on estää se, että varojen arvomuutos tuloutetaan ennen minimiverosääntöjen soveltamisen aloittamista. Tällöin oletus on, ettei konserniyksiköiden välillä tapahtunut luovutus aiheuttaisi veronmaksua. Jos luovutuksesta on kuitenkin maksettu veroa, sen määräinen laskennallinen verosaaminen otetaan huomioon.

Pykälän 9 momentin mukaan, mikäli hankkiva yksikkö olisi oikeutettu huomioimaan laskennallisen verosaamisen 8 momentin tilanteissa ja on kirjannut varat kirjanpitoonsa käyttäen käypää arvoa, voi se minimiverolaskennassa käyttää varojen kirjanpitoarvoa kaikkina myöhempinä tilikausina. Pykälän 8 ja 9 momentti perustuvat GloBE-hallinnollisten ohjeiden 4.3 kohtaan.

2 §. *Kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa olevien monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien siirtymäsäännös.* Pykälässä säädettäisiin kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa olevien monikansallisten konsernien sekä suurten kotimaisten konsernien siirtymäsäännöksestä. Säännöksen mukaan jäsenvaltiossa perittäväksi tuleva täydennysvero alennettaisiin näissä tilanteissa nollaan viiden ensimmäisen tilikauden ajan. Pykälän 5–8 momentissa säädettäisiin tarkemmin siitä, miten viiden tilikauden ajanjakso laskettaisiin kussakin tilanteessa. Monikansallisen konsernin katsottaisiin olevan kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa, jos sillä olisi konserniyksiköitä enintään kuudella lainkäyttöalueella; ja kaikkien monikansalliseen konserniin kuuluvien konserniyksiköiden, jotka sijaitsevat kaikilla muilla kuin viitelainkäyttöalueella, aineellisen omaisuuden nettokirjanpitoarvon summa olisi enintään 50 000 000 euroa.

Kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa olevien monikansallisten konsernien sekä suurten kotimaisten konsernien siirtymäsäännöstä koskevat erityissäännöt sisältyvät direktiivissä 49 artiklaan. GloBE-mallisäännöissä vastaavat kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa olevien monikansallisten konsernien siirtymäsäännöt aliverotettujen voittojen säännön osalta sisältyvät artiklaan 9.3.

3 §. *Ilmoitusvelvollisuutta koskeva siirtymävuoden pidennys.* Pykälässä säädettäisiin tavanomaista pidemmästä siirtymävuotta koskevasta määräajasta, jonka kuluessa täydennysveroa koskeva tietoilmoitus, täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskeva ilmoitus ja täydennysveroilmoitus olisi annettava. Määräaika olisi normaalin 15 kuukauden sijaan 18 kuukautta raportoitavan tilikauden viimeisestä päivästä.

Olettamasäännökset

4 §. *Veronkorotusta koskeva siirtymäkauden erityissäännös.* Pykälässä säädettäisiin siirtymäkaudelle poikkeus normaaleista veronkorotuksen määräämisperusteista. OECD-työn yhteydessä on nähty, että hallinnolliset sanktiot voivat soveltamiskauden alkuvaiheessa muodostua kohtuuttomiksi, kun kyse on uuden tyyppisestä ja monimutkaisesta sääntelystä, jonka osalta alkuvaiheessa ei ole vakiintunutta tulkinta- ja verotuskäytäntöä. Tilanteissa, joissa veronkorotus muutoin 8 luvun 15 §:n mukaan määrättäisiin, veronkorotuksesta luovuttaisiin siirtymäkaudella, jos ilmoitusvelvollinen on pyrkinyt hyvässä uskossa selvittämään oikean tulkinnan ja noudattamaan sitä. Poikkeus ei siten koskisi konsernin tahallista tai merkittävän huolimattontaa toimintaa. Siirtymä kautena, joka rajaisi poikkeuksen soveltamisen, pidettäisiin tilikausia jotka alkavat ennen 31 päivää joulukuuta 2026 ja päättyvät ennen 30 päivää kesäkuuta 2028.

5 §. *Verotuksen maakohtaista raportointia koskeva siirtymäkauden olettamasäännös.* Pykälässä säädettäisiin verotuksen maakohtaista raportointia koskevasta siirtymäkauden olettamasäännöstä, jonka aikana tilikauden täydennysvero katsottaisiin nollassi pykälässä tarkemmin säädettyjen edellytysten täytyessä. Pykälässä myös määriteltäisiin säännöksen kannalta oleelliset termit.

6 §. *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.

7 §. *Siirtymäkauden olettamasäännöksen soveltaminen sijoitusyksiköihin ja niiden omistajiin.* Pykälässä säädettäisiin siirtymäkauden poikkeuksen soveltamisesta sijoitusyksiköihin ja niiden osakkaisiin. Pykälässä sijoitusyksiköstä säädettyä sovellettaisiin myös vakuutustoiminnan sijoitusyksikköön.

8 §. *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.

9 §. *Poikkeukset verotuksen maakohtaista raportointia koskevaan siirtymäkauden olettamasäännökseen.* Pykälässä säädettäisiin poikkeuksista, jolloin edellä 5 §:n verotuksen maakohtaista raporttia koskeva siirtymäkauden olettamasääntö ei tulisi sovellettavaksi.

10 §. *Kotimaista täydennysveroa koskeva olettamasäännös.* Pykälässä säädettäisiin direktiivin 11 artiklan 2 kohdan mukaisesti ehdot täyttävää kotimaista täydennysveroa koskevasta olettamasäännöksestä. Pykälän 1 momentin mukaan ilmoitettava konserniyksikkö voisi valita 5 luvun 3 §:ssä tarkoitetun laskelman tekemisen sijasta olettamasäännöksen soveltamisen, jolloin lainkäyttöalueen täydennysvero katsottaisiin nollassi. Edellytyksenä valinnan tekemiselle olisi, että

kotimainen täydennysvero on laskettu ylimmän emoyksikön hyväksyttävän tilinpäätösstandardin tai kansainvälisten tilinpäätösstandardien perusteella. Kansainvälisillä tilinpäätösstandardeilla tarkoitettaisiin IFRS-standardia tai IFRS-standardia siten kuin se on määritelty Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EY) N:o 1606/2002.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin direktiivin 11 artiklan 3 kohdan mukaisesti olettamassäänöksen soveltumattomuudesta kantamatta jääneeseen kotimaiseen täydennysveroon.

10 luku **Voimaantulo ja siirtymäsäännökset**

1 §. Voimaantulo. Laki olisi tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2024 alusta. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 31.12. tai sen jälkeen alkaviin tilikausiin. Sen 2 luvun 8–11 §:ää sovellettaisiin kuitenkin vasta 31.12.2024 tai sen jälkeen alkaviin tilikausiin, lukuun ottamatta konserneja, joiden emoyksikkö sijaitsisi jäsenvaltiossa, joka on tehnyt 3 §:ssä tarkoitetun valinnan.

2 §. Substanssiperusteisen vähennyksen siirtymäsäännös. Pykälässä säädettäisiin substanssiperusteista vähennystä koskevasta siirtymäkauden järjestelystä ensimmäisen kymmenen tilikauden ajalle. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin prosenteista, joiden perusteella laskettaisiin 5 luvun 7 §:n henkilöstömenoihin perustuvan vähennyksen määrä kymmenen vuotta kestävä siirtymäkauden aikana. Vastaavasti pykälän 2 momentissa säädettäisiin prosenteista, joiden perusteella laskettaisiin samassa lainkohdassa säädetyn aineellisen omaisuuden vähennyserän määrä samana kymmenen vuoden siirtymäkauden aikana. Siirtymäkauden prosenttien soveltamiseen ei vaikuttaisi milloin konserni on tullut GloBE-mallisääntöjen soveltamisen piiriin. Substanssiperusteisen vähennyksen siirtymäkauden järjestelyjä koskevat erityissäännöt sisältyvät direktiivissä 48 artiklaan ja GloBE-mallisäännöissä 9.2 artiklaan.

3 §. Nimetyn ilmoittavan yksikön ilmoitusvelvollisuus. Pykälässä säädettäisiin tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön soveltamisen lykkäämisen yhteydessä nimetyn ilmoittavan konserniyksikön ilmoitusvelvollisuudesta. Ylimmän emoyksikön nimeämän Suomessa sijaitsevan nimetyn ilmoittavan yksikön olisi tehtävä 8 luvun 7 §:ssä säädettyjen vaatimusten mukainen täydennysveron tietoilmoitus. Nimetyn ilmoittavan yksikön ilmoitusvelvollisuutta tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön lykkäyksen yhteydessä koskevat erityissäännöt sisältyvät direktiivissä 50 artiklaan.

7.2 Veronkantolaki

1 §. Soveltamisala. Pykälässä säädetään lain soveltamisalasta. Pykälän 1 momenttiin lisättäisiin virke, jonka mukaan veronkantolakia sovellettaisiin myös suurten konsernien vähimmäisverosta annetussa laissa tarkoitettuihin täydennysveroihin.

45 §. Perintätoimenpiteistä luopuminen. Pykälässä säädetään perintätoimenpiteistä luopumisesta. Pykälään lisättäisiin 2 momentti, joka vastaisi neuvoston direktiivin 2022/2523/EU 11 artiklan 3 kohdan vaatimusta kansallisen täydennysveron perimättä jättämisestä.

7.3 Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta

6 §. Ulkomaisen veron hyvittäminen. Pykälässä säädetään väliyhteisötulosta Suomessa maksettavasta verosta väliyhteisön samasta tulosta ulkomaille suorittamien verojen hyvittämisestä. Pykälään lisättäisiin 4 momentti, jonka mukaan väliyhteisötulosta Suomessa maksettavasta verosta vähennettäisiin 1 momentissa säädetyn lisäksi Euroopan talousalueeseen kuuluvalla vieralla

valtiolle suoritetun ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron määrä, jonka ulkomainen väli-yhteisö olisi suorittanut samasta tulosta. Ehdot täyttävällä kotimaisella täydennysverolla tarkoi-tettaisiin suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain 1 luvun 25 §:ssä tarkoitettua veroa.

8 Lakia alemman asteinen sääntely

Minimiverotus on laaja sääntökokonaisuus, jonka yksityiskohdista osa soveltuu parhaiten sään-neltäväksi lakia alemman asteisilla normeilla. Tästä syystä Verohallinnon päätöksellä tul-taisiin 8 luvun 6 §:n 1 momentin mukaisesti antamaan tarkempia määräyksiä minimiverotukseen liit-tyvien ilmoitusten sisällöstä, ilmoitusten antamisajankohdista ja ilmoittamisen tavoista.

9 Voimaantulo

Ehdotetaan, että laki tulee voimaan 1.1.2024. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 31.12.2023 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin. Aliverotettujen voittojen sääntöä sovellettaisiin 31.12.2023 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin kuitenkin vain tilanteissa, joissa toinen Euroopan unionin jäsenvaltio on tehnyt direktiivin 50 artiklassa tarkoitetun valinnan. Muissa tapauksissa aliverotettujen voittojen sääntöä sovellettaisiin 31.12.2024 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin.

10 Toimeenpano ja seuranta

Esityksessä kuvatut ehdot täyttävät verotussäännöt (ehdot täyttävä tuloksilukemissääntö, ehdot täyttävä aliverotettujen voittojen sääntö ja ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero) katsotaan ehdot täyttäväksi OECD:n Inclusive Framework -puitteen piirissä järjestettävän erityisen ver-taisarviointimenettelyn (Peer Review Process) tuloksena. Vertaisarviointimenettelyyn voi tule-vaaisuudessa liittyä myös jatkuvan seurannan prosessi, jossa säännöt käyttöön ottavat maat ovat velvollisia kertomaan kansallisista muutoksistaan, kuten muutoksista lakeihin, oikeuskäytän-töön ja viranomaisohjeistukseen, joilla voi olla vaikutusta minimiverosääntöjen tulkintaan ky-seisessä maassa. Vertaisarviointi- ja seurantaprosesseista johtuen lain täytäntöönpanoa ja sen pohjalta syntyvää viranomaisohjeistusta ja oikeuskäytäntöä on seurattava vuosittain.

Myös OECD:n Inclusive Framework -kehityksessä tuotettua uutta hallinnollista ohjeistusta olisi seurattava mahdollisten siitä johtuvien lainsäädäntötarpeiden kartoittamiseksi.

11 Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys

11.1 Valtion verosta säätäminen

Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännök-set verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Tä-män 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 ennakoida verotustaan.³¹ Verolaista tulee perustuslakivaliokunnan vakiintuneen tulkinnan mukaan ilmetä yksiselitteisesti verovel-vollisuuden piiri. Lain säännösten tulee olla myös sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä on sidottua.

³¹ Reijo Knuutinen, Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa, Lakimies 6/2015, s. 811–833.

Esityksen sisältämät lakiehdotukset sisältävät säännökset täydennysverojen verovelvollisista ja sääntelyn ulkopuolelle jäävistä yksiköistä. Esityksessä on määritelty yksityiskohtaisesti täydennysveron suuruus sekä sen laskentapohja samoin kuin täydennysveron suuruuden laskenta tietyissä erityistilanteissa. Lakiehdotukset sisältävät myös säännökset ilmoittamiseen ja maksamiseen liittyvistä menettelyistä, verotuksen toimittamisessa noudatettavista periaatteista, oikeussuojakeinoista sekä seuraamusmaksujen määräytymisestä.

Esitystä valmisteltaessa on kuitenkin pidetty tarpeellisena arvioida lakiehdotusta perustuslain 81 §:n kannalta erityisesti siitä syystä, että lakiehdotusten mukaisten täydennysverojen peruste ja verovelvollisuus perustuisi, tietyin oikaisuin, tilinpäätöslaskennan perusteella määräytyvään veropohjaan. Tilinpäätösstandardi määräytyisi konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätöstä varten käyttämän standardin perusteella. Suomalaisten konserniyksiköiden GloBE-veropohjan lähtökohta voisi siten olla kansainvälinen tilinpäätösstandardi, kuten IFRS-standardi tai jonkun kolmannen valtion käyttämä oma standardi.

Suomen nykyinen yritysverojärjestelmä ei puolestaan lainsäädännöllisellä tasolla tukeudu suoraan kirjanpitosäännösten mukaiseen tilinpäätökseen, vaan se sisältää oman tuloksenlaskentanormiston. Tiettyjen erien kohdalla elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa (360/1968) on säädetty, että kirjanpidossa valittua kuluksikirjaamis- tai tulouttamistapaa noudatetaan myös verotuksessa. Lisäksi tiettyjen erien kohdalla elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa sallitaan jo nykyisellään IFRS-standardin mukaiset arvostamiskäytännöt. Näistäkin on kuitenkin säädetty erikseen elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa, eikä verotettavan tulon laskenta näiltäkään osin nojaa pelkästään kirjanpitosäännöksiin.

Kysymyksestä verotuksen aineellisesta sidoksesta kirjanpitosäännöksiin tai IFRS-standardeihin ei hallituksen käsityksen mukaan ole olemassa perustuslakivaliokunnan kannanottoa. Oikeuskirjallisuudessa on arvioitu, ettei verotuksen sitomista kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin voitaisi pitää ongelmattomana perustuslain 81 §:n 1 momentin kannalta, sillä verotuksen aineellinen sidos IFRS-standardeihin voisi merkitä sitä, että yksityisoikeudellisen elimen antamat normit ja yksityisoikeudellisen elimen antamat tulkinnat ja ohjeistukset tulevat käytännössä osaksi verolainsäädäntöä. Toisaalta oikeuskirjallisuudessa on painotettu sitä, että lainsäätäjällä on mahdollisuus katkaista tämä sidos osittain tai kokonaan, jos se osoittautuu verotuksessa ongelmalliseksi.³²

Ehdotettujen täydennysverojen perustuslainmukaisuuden arvioinnissa on otettava lisäksi huomioon ehdotukseen liittyvät erityispiirteet. Ehdotuksen taustalla on täytäntöönpanoa vaativa EU-direktiivi. Direktiivissä ja ehdotetussa sääntelyssä on kyse maailmanlaajuisesta uudesta järjestelmästä, jonka tavoitteena on, että suuret konsernit maksaisivat toiminnastaan tietyn minimimäärän veroa riippumatta siitä, missä valtioissa toimintaa harjoitetaan. Kyse olisi nykyisen verojärjestelmän rinnalla sovellettavaksi tulevasta täydennysveromekanismista, joka edellyttää kansainvälistä koordinoitua. Tähän nähden vaikuttaisi perustellulta nojautua ehdotetussa sääntelyssä nimenomaisesti tilinpäätösstandardien käyttöön. Puhtaasti kotimaisten konsernien tilanteessa sovellettavan standardin voidaan arvioida monissa tilanteissa olevan kirjanpitolaki, jolloin vastaavaa linkitystä kansainväliseen standardiin ei syntyisi.

Lain erityispiirteenä voidaan pitää sen taustaa kansainvälisessä veroyhteistyössä. Laki on tulosta OECD:n Inclusive Framework -kehityksen piirissä toteutuneesta yhteistyöstä ja sen tulok-

³² Seppo Penttilä, Elinkeinoverolaki muuttui – muuttuiko verotuksen ja kirjanpidon suhde?, Verotus 2009, s. 125.

sena julkaistusta materiaalista, jonka pohjalta direktiivi on annettu. Koska kyse on maailmanlaajuisesti sovellettavaksi aiotusta järjestelmästä, soveltamisen yhtenäisyydestä eri lainkäyttöalueilla on pyritty huolehtimaan. Ilman yhtenäistä tulkintaa rajat ylittävien toimivien konsernien tilanne voisi tulkintaristiriitojen vuoksi muodostua kohtuuttomaksi. Ongelma on pyritty ratkaisemaan GloBE-mallisääntöihin sisältyvän ns. ”common approach” -periaatteen kautta. Periaatteen mukaan sääntöjen käyttöön ottaminen on vapaaehtoista, mutta jos säännöt otetaan käyttöön, niitä sitoudutaan soveltamaan mallisääntöjen ja niiden kommentaarin tavoitteiden mukaisesti. Myös direktiivin johdanto-osassa on todettu OECD-materiaalin merkitys tulkintalähteenä.

Common approach -periaate on ulotettu GloBE-mallisääntöjen 8.3 artiklassa myös myöhemmän hallinnolliseen ohjeistukseen, jolla GloBE-kommentaarissa aika ajoin päivitetään. 8.3 artiklan mukaan hallinnollista ohjeistusta tulee verotuskäytännössä noudattaa, kotimaisen lainsäädännön vaatimukset huomioiden. GloBE-kommentaarissa on todettu, ettei hallinnollinen ohjeistus voi välttämättä olla kaikilla Inclusive Framework -kehityksen jäsenlainkäyttöalueilla sitovaa suoraan julkaisuhetkellään, vaan paikallisia toimia, mukaan lukien lainsäädäntötoimia, saatetaan edellyttää. Hallituksen käsityksen mukaan Suomi on kommentaarissa tarkoitettu lainkäyttöalue, jolla hallinnollisen ohjeistuksen noudattaminen voi edellyttää lainsäädäntötoimia siltä osin kuin hallinnollinen ohjeistus sisältää verotussäännöiksi tulkittavia kohtia, sillä muutoin perustuslain 81 §:n verosta lailla säätämisen vaatimus ei täyttyisi, eivätkä säännöt olisi Suomessa voimassa olevaa oikeutta. Tästä johtuen hallinnollista ohjeistusta on seurattava, jotta kotimaiseen lainsäädäntöön tuotavat osat voidaan tunnistaa. GloBE-mallisääntöjen 8.3 artikla ei sinänsä sisällä aikataulua kansallisille voimaansaattamistoimenpiteille.

Perustuslain 80 §:n 2 momentin mukaan viranomainen voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määrätyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädettäisiin lailla tai asetuksella. Erityisiä syitä ovat perustuslakia koskevan hallituksen esityksen mukaan lähinnä tekninen ja vähäisiä yksityiskohtia koskeva sääntely, johon ei liity merkittävää harkintavallan käyttöä. Lisäksi sääntelyn kohteeseen liittyvät erityiset syyt saattavat edellyttää usein ja nopeasti muuteltavien säännösten antamista.

Esityksen 8 luvun 6 §:n mukaan Verohallinto voi antaa täydennysveron tietoilmoitukseen, täydennysveroilmoituksen ja täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskevaan ilmoitukseen liittyviä tarkempia määräyksiä annettavista tiedoista, tietojen antamisen tavasta ja ajasta. Verohallinto voi myös erityisestä syystä pidentää ilmoitusten antamisaikaa. Valtuutussäännöksissä olisi kyse laissa säädettyjä tietoja täsmällisemmistä ja teknisluonteisista määräyksistä, joita olisi todennäköisesti tarpeen muuttaa usein, joista ei olisi tarkoituksenmukaista säätää lain tai asetuksen tasolla ja joihin ei liity merkittävää harkintavallan käyttöä. Valtuussäännökset on laadittu siten, että ne kohdistuvat määräyksenantovaltuuksia koskevien periaatteiden mukaisesti selkeästi luvun asianomaisiin perussäännöksiin.

Edellä mainituilla perusteilla ja riittävän täsmällisesti rajattuina valtuussäännökset voitaisiin hallituksen käsityksen mukaan hyväksyä tavallisessa lainsäätämisyjärjestyksessä.

11.2 Seuraamusmaksut

Perustuslakivaliokunnan vakiintuneen tulkintakäytännön mukaan laissa säädettyjen velvollisuuksien rikkomisen johdosta määrättävä seuraamusmaksu, kuten veronkorotus ja myöhästymismaksu, ei ole perustuslain 81 §:n mukainen vero tai maksu vaan lainvastaisesta teosta määrättävä sanktioluonteinen hallinnollinen seuraamusrangaistusluonteinen taloudellinen seuraus-

mus. Valiokunta on asiallisesti rinnastanut tällaisen seuraamuksen rikosoikeudelliseen seuraamukseen (katso esimerkiksi PeVL 12/2019 vp, s. 8, PeVL 9/2018 vp, s. 2, PeVL 2/2017 vp, s. 4–5, PeVL 14/2013 vp ja PeVL 17/2012 vp).

Hallinnollisen seuraamuksen yleisistä perusteista on säädettävä perustuslain 2 §:n 3 momentin edellyttämällä tavalla lailla, koska sen määrittämiseen sisältyy julkisen vallan käyttöä. Laissa on valiokunnan mukaan täsmällisesti ja selkeästi määriteltävä seuraamuksen ja sen suuruuden perusteista ja oikeusturvasta samoin kuin lain täytäntöönpanon perusteista (katso esimerkiksi PeVL 12/2019 vp, s. 8, PeVL 9/2018 vp, s. 2, PeVL 2/2017 vp, s. 5, PeVL 14/2013 vp, PeVL 17/2012 vp, PeVL 9/2012 vp, s. 2/I). Lisäksi säännösten tulee täyttää sanktioiden oikeasuhtaisuuteen liittyvät vaatimukset (katso esimerkiksi PeVL 28/2014 vp, PeVL 15/2014 vp).

Hallinnollisten seuraamusmaksujen osalta perustuslakivaliokunnan käytännössä on kiinnitetty huomiota myös perustuslain 21 §:n syyttömyysolettamaan. Perustuslakivaliokunta on esimerkiksi arvioinut veronkorotuksen määrittämisen sitomista tuottamukseen riippumattomaan vastuuseen veronkorotusta koskevan verotusmenettelylain 32 §:n uudistamisen yhteydessä (PeVL 39/2017 vp). Perustuslakivaliokunta piti sinänsä mahdollisena sitoa veronkorotuksen määrittämisen tuottamuksesta riippumattomaan vastuuseen mutta kiinnitti huomiota siihen, että kynnys seuraamuksen määrittämättä jättämiselle ei saa muodostua sääntelyn perusteella liian korkeaksi ja viranomaisen harkinnan on oltava tältä osin sidottua. Perustuslakivaliokunnan lausunto kattoi tältä osin myös tilanteita, joissa veronkorotus määrättäisiin luonnollisille henkilöille. Ehdotetun lain mukaan hallinnollinen seuraamus voitaisiin määrätä ainoastaan laissa tarkoitetulle konserniyksikölle.

Ehdotuksen mukaan konserniyksikölle voitaisiin määrätä ilmoitusvelvollisuuteen liittyvien laiminlyöntien seurauksena veronkorotus tai myöhästymismaksu. Näiden seuraamusten määrittämisen ja määrittämättä jättämisen perusteet vastaavat olennaisilta osin verotusmenettelylaissa säädettyjen veronkorotuksen ja myöhästymismaksun määrittämisen ja määrittämättä jättämisen perusteita, joista perustuslakivaliokunta on antanut lausunnon PeVL 39/2017 vp. Ehdotetun sääntelyn mukaisten veronkorotusten ja myöhästymismaksujen määrissä on huomioitu sääntelyn soveltuminen vain hyvin suuriin konserneihin. Seuraamusmaksujen tasossa on otettu huomioon myös tavoite edistää oikea-aikaista ja oikeansisältöistä ilmoittamista, jonka vuoksi seuraamusten on oltava riittävällä tasolla.

Hallituksen käsityksen mukaan seuraamusmaksuista on perustuslain kannalta säädetty lain tasolla riittävän täsmällisesti ja seuraamusmaksusääntely on oikeasuhtainen.

11.3 Esitys Ahvenanmaan maakunnan itsehallinnon kannalta

Perustuslain 120 §:n mukaan Ahvenanmaan maakunnalla on itsehallinto sen mukaan kuin Ahvenanmaan itsehallintolaissa (1144/1991) erikseen säädetään. Ahvenanmaan itsehallintolain mukaan Ahvenanmaan maakuntaa koskeva lainsäädäntövalta on jaettu valtakunnan ja maakunnan kesken. Maakunnan lainsäädäntövallasta säädetään lain 18 §:ssä. Valtakunnan lainsäädäntövallasta säädetään lain 27 §:ssä, jonka 36 kohdan mukaan valtakunnalla on lainsäädäntövalta asioissa, jotka koskevat veroja ja maksuja 18 §:n 5 kohdassa säädetyin poikkeuksin. Jälkimmäisen säännöksen mukaan maakunnalla on lainsäädäntövalta asioissa, jotka koskevat maakunnalle tulosta perittävää lisäveroa ja tilapäistä ylimääräistä tuloveroa sekä elinkeino- ja huviveroja, maakunnalle perittävien maksujen perusteita sekä kunnalle tulevaa veroa. Koska maakunnan lainsäädäntövallan ala on lueteltu tyhjentävästi itsehallintolaissa, ei valtakunnalla ole tältä osin lainsäädännöllistä toimivaltaa. Valtakunta ei voi käyttää sille yksinomaan kuuluvaa lainsäädäntövaltaa siten, että sillä puututtaisiin sisällöllisesti maakunnan lainsäädäntövallan alaan kuuluihin asioihin.

Perustuslakivaliokunta on lausuntokäytännössään arvioinut valtakunnan ja maakunnan toimivallan jakoa verolainsäädännön osalta (muun muassa PeVL 5/1991 vp, PeVL 9/1992 vp, PeVL 31/2012 vp ja PeVL 79/2018 vp). Perustuslakivaliokunta on todennut, että toimivallan jako ja sääntelyn sisältö ovat säilyneet muuttumattomina vuosien 1920, 1951 ja nykyisessä, vuoden 1993 itsehallintolaissa. Voimassa olevan itsehallintolain perusteluissa korostetaan, ettei tarkoituksena ollut muuttaa voimassa ollutta valtakunnan ja maakunnan välistä toimivallan jakoa verotuksessa. Arvioidessaan toimivallan jakoa valiokunta on pyrkinyt selvittämään, mitä itsehallintolaissa elinkeinoverolla alun alkaen tarkoitettiin. Elinkeinoveron käsitteellä on ensimmäisen itsehallintolain säätämisen aikoihin tarkoitettu sellaista määrätyn elinkeinon tuottoon kohdistuvaa veroa, jollaisia oli voimassa 1920-luvullakin. Tällaisia veroja olivat muun muassa maakauppiaiden elinkeinomaksut, apteekkioikeuksista menevä elinkeinovero, kulta- ja hopealöydyistä suoritettava maksu, pankki- ja vakuutusliikkeelle pantu vero sekä paloviinan anniskelemisestä maksettava vero. Perustuslakivaliokunta on katsonut, että käsitteellä edelleenkin on sama merkitys itsehallintolaissa, koska myöhempien itsehallintolakien tarkoituksena ei ole ollut uudistaa käsitteen merkityssisältöä (PeVL 5/1991 vp, PeVL 9/1992 vp, PeVL 31/2012 vp). Perustuslakivaliokunta on katsonut, että veron luonteen arvioinnin kannalta on myös relevanttia, onko veron tarkoituksena verottaa tiettyjen elinkeinonharjoittajien saamaa tuottoa normaalia yleistä tuloverotusta ankarammin (PeVL 5/1991 vp).

Vähimmäisveron luonnetta ja sen suhdetta Suomen nykyiseen verojärjestelmään on arvioitu edellä jaksossa 4.1.2 alaotsikon ”Täydennysveron verolaji ja suhde Suomen nykyiseen verojärjestelmään” alla. Siellä todetun mukaisesti tuloksilukemissäännön tai aliverotettujen voittojen säännön perusteella tai erikseen kotimaisena täydennysverona kannettavat verot olisivat Suomen nykyiseen verojärjestelmään verrattuina täysin uudenlaisia veroja. Ehdotetun suurien konsernien vähimmäisverosta annettavan lain mukaisesti kannettuja veroja ei määrättäisi tietyn elinkeinonharjoittajan oman elinkeinotoiminnan tuoton perusteella, vaan ne määrätään suhteessa GloBE-sääntöjen mukaan määritellyyn ylituottoon, mikäli siihen kohdistuva oikaistu verokulu ei johda itsessään riittävän korkeaan veroasteeseen. Riittävää veroastetta ei arvioida yksittäisen elinkeinonharjoittajan näkökulmasta vaan lainkäyttöaluekohtaisesti. Verotuksen kohteena ei siten ole tiettyjen veronalaisten tulojen ja vähennyskelpoisten menojen erotus, vaan kansainvälisesti sovitulla tavalla määritellyn ylituoton laskennallinen verovaje tietyllä lainkäyttöalueella. Yllä kuvatun verovajeen ei myöskään tarvitse esiintyä tietyn elinkeinonharjoittajan omassa verotuksessa, vaan kyse on lähtökohtaisesti samaan konserniin kuuluvan muun yksikön verovajeesta. Tosin kotimainen emoyksikkö voi joutua soveltamaan tuloksilukemissääntöä myös omaan verovajeeseensa, minkä lisäksi kotimaisen täydennysveron mahdollinen käyttöönotto myös samalla tavalla kohdistuisi verovajeeseen yksikköön itseensä. Yleisesti ottaen voidaan kuitenkin todeta, että verovelvollinen on usein muu taho kuin se, jonka toiminnassa verovaje syntyy.

Ehdotetuissa veroissa ei ole kyse myöskään siitä, että tiettyihin elinkeinoihin kohdistettaisiin muista elinkeinoista poikkeavaa tai korkeampaa verotusta, vaan ehdotuksen mukaiset täydennysverot soveltuvat tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta tuottojen kynnysarvot täyttäviin konserneihin niiden toimialasta riippumatta.

Näillä perusteilla ehdotetun lain mukaisten täydennysverojen ei voida katsoa olevan Ahvenanmaan itsehallintolaissa tarkoitettuja elinkeinoveroja. Tästä johtuen arvioidaan, että ehdotetun suurten konsernien vähimmäisverosta annettavan lain mukaisissa täydennysveroissa olisi kyse Ahvenanmaan itsehallintolain 27 §:n 36 kohdan mukaan valtakunnan lainsäädäntövaltaan kuuluvista veroista.

11.4 Johtopäätökset

Edellä mainituilla perusteilla lakiehdotukset voidaan käsitellä tavallisessa lainsäätämisyjärjestyksessä. Koska kyseessä on uudentyyppisestä kansainväliseen yhteistyöhön perustuvasta lainsäädännöstä, eikä perustuslain 81 §:n 1 momentin vaatimuksia verovelvollisuuden perusteiden täsmällisestä ja tarkkarajaisesta sääntelystä ole aikaisemmin arvioitu tällaisessa kontekstissa, perustuslakivaliokunnan lausuntoa olisi hallituksen näkemyksen mukaan suositeltavaa kuitenkin pyytää.

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 pantaviksi täytäntöön lailla, annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

suurten konsernien vähimmäisverosta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 luku

Soveltamisala ja sovellettavat määritelmät

Lain tarkoitus ja soveltamisala

1 §

Lain tarkoitus

Tämän lain tarkoituksena on varmistaa, että suurten monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien ylijäämävoittoon kohdistuu vähintään minimiverokannan tasoinen verorasitus.

2 §

Lain soveltamisala

Lakia sovelletaan Suomessa sijaitseviin konserniyksiköihin, jotka kuuluvat suureen monikansalliseen konserniin tai suureen kotimaiseen konserniin.

Suurena monikansallisena konsernina ja suurena kotimaisena konsernina pidetään tätä lakia sovellettaessa monikansallista konsernia ja kotimaista konsernia, jonka 19 §:ssä tarkoitetun ylimmän emoyksikön 9 §:ssä tarkoitetun konsernitilinpäätöksen mukaiset vuotuiset tuotot ovat olleet vähintään 750 000 000 euroa vähintään kahtena neljästä tilikautta välittömästi edeltävästä tilikaudesta.

Jos yksi tai useampi edellä mainituista neljästä tilikaudesta on pidempi tai lyhyempi kuin 12 kuukautta, tuottojen kynnysarvo oikaistaan suhteellisesti kunkin tällaisen tilikauden osalta.

Lain soveltumisesta yhteisyrityskonserneihin säädetään 6 luvun 13 §:ssä.

3 §

Vapautetut yksiköt

Lakia ei sovelleta vapautettuihin yksiköihin.

Vapautettuja yksiköitä ovat tätä lakia sovellettaessa:

- 1) julkisvallanyksikkö;
- 2) kansainvälinen järjestö;
- 3) eläkerahasto;
- 4) voittoa tavoittelematon järjestö;
- 5) sijoitusrahasto tai kiinteistösijoitusväline, jos sijoitusrahasto tai kiinteistösijoitusväline on konsernin ylin emoyksikkö.

Vapautetulla yksiköllä tarkoitetaan myös:

1) yksikköä, jonka arvosta 2 momentin 1–5 kohdassa tarkoitettu yksikkö, pois lukien 3 kohdassa tarkoitettu eläkerahastojen toimintaa palveleva yksikkö, omistaa vähintään 95 prosenttia suoraan tai välillisesti toisen vapautetun yksikön kautta ja joka toimii yksinomaan tai lähes yksinomaan varojen säilyttämiseksi tai sijoittamiseksi mainituissa kohdissa tarkoitettujen yksiköiden puolesta tai lukuun tai harjoittaa mainituissa kohdissa tarkoitettujen yksiköiden toimintaa avustavaa toimintaa;

2) yksikköä, jonka arvosta 2 momentin 1–5 kohdassa tarkoitettu yksikkö, pois lukien 3 kohdassa tarkoitettu eläkerahastojen toimintaa palveleva yksikkö, omistaa vähintään 85 prosenttia suoraan tai välillisesti vapautettujen yksiköiden ketjun kautta ja jonka tulot muodostuvat lähes kokonaan 3 luvun 3 §:n 2 kohdassa tarkoitetuista laskennan ulkopuolelle rajatuista osingoista tai mainitun pykälän 5 kohdassa tarkoitetuista laskennan ulkopuolelle rajatuista luovutusvoitoista tai -tappioista.

Ilmoittava konserniyksikkö voi tehdä valinnan olla kohtelematta yksikköä vapautettuna yksikkönä vaan konserniyksikkönä. Tämä valinta on 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta.

Laissa sovellettavat määritelmät

4 §

Yksikkö

Yksiköllä tarkoitetaan oikeushenkilöä tai sellaista järjestelyä, joka laatii erillisen kirjanpidon.

5 §

Konserniyksikkö

Konserniyksiköllä tarkoitetaan:

1) yksikköä, joka ei ole 3 §:n 2 tai 3 momentissa tarkoitettu vapautettu yksikkö ja joka kuuluu tässä laissa tarkoitettuun monikansalliseen konserniin tai kotimaiseen konserniin; tai

2) jäljempänä 18 §:ssä tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa, jos kiinteän toimipaikan pääyksikkö on 1 kohdassa tarkoitettu konserniyksikkö.

6 §

Konserni

Konsernilla tarkoitetaan:

1) sellaisten yksiköiden joukkoa, jotka ovat toisiinsa etuyhteydessä omistuksen tai määräysvallan kautta siten, että niiden varat, velat, tulot, menot ja rahavirrat on yhdisteltävä 19 §:ssä tarkoitettun ylimmän emoyhtiön 9 §:ssä tarkoitettuun konsernitilinpäätökseen tai on jätetty yhdistelemättä yksinomaan koon tai epäolennaisuuden takia tai siksi, että sitä pidetään kaupan käyntitarkoituksessa; ja

2) lainkäyttöalueella sijaitsevaa yksikköä, jolla on vähintään yksi toisella lainkäyttöalueella sijaitseva 18 §:ssä tarkoitettu kiinteä toimipaikka.

7 §

Monikansallinen konserni

Monikansallisella konsernilla tarkoitetaan konsernia, johon kuuluu vähintään yksi yksikkö tai kiinteä toimipaikka, joka ei sijaitse konsernin ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueella.

8 §

Kotimainen konserni

Kotimaisella konsernilla tarkoitetaan sellaista konsernia, jonka kaikki konserniyksiköt sijaitsevat samassa Euroopan unionin jäsenvaltiossa.

9 §

Konsernitilinpäätös

Konsernitilinpäätöksellä tarkoitetaan:

1) yksikön 32 §:ssä tarkoitetun hyväksyttävän tilinpäätösstandardin mukaisesti laatimaa tilinpäätöstä, jossa kyseisen yksikön ja sellaisten yksiköiden, joissa sillä on määräysvallan tuottava osuus, varat, velat, tulot, kulut ja kassavirrat esitetään ikään kuin kyseessä olisi yksi taloudellinen yksikkö;

2) yksikön täyttäessä konsernin määritelmän 6 §:n 2 kohdan mukaan, yksikön hyväksyttävän tilinpäätösstandardin mukaisesti laatimaa tilinpäätöstä;

3) ylimmän emoyhtiön 1 tai 2 kohdassa tarkoitettua muun kuin hyväksyttävän tilinpäätösstandardin mukaisesti laadittua tilinpäätöstä, jota on oikaistu 34 §:ssä tarkoitettujen olennaisten kilpailua vääristävien erojen poistamiseksi;

4) tilinpäätöstä, joka ylimmän emoyhtiön olisi tullut laatia, jos sen olisi ollut laadittava konsernitilinpäätös sovellettaessa 33 §:ssä tarkoitettua hyväksyttyä tilinpäätösstandardia, joka voi olla hyväksyttävä tilinpäätösstandardi tai muu tilinpäätösstandardi, jota on oikaistu olennaisten kilpailua vääristävien erojen poistamiseksi, jos ylin emoyksikkö ei laadi 1–3 kohdassa tarkoitettua tilinpäätöstä.

10 §

Tilikausi

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

11 §

Ilmoittava konserniyksikkö

Ilmoittavalla konserniyksiköllä tarkoitetaan yksikköä, joka 8 luvun 3 §:n mukaisesti antaa täydennysveroa koskevan tietoilmoituksen.

12 §

Julkisvallan yksikkö

Julkisvallan yksiköllä tarkoitetaan yksikköä:

1) joka on osa julkishallintoa tai julkishallinnon kokonaan omistama;

2) joka ei harjoita liiketoimintaa ja jonka pääasiallisena tarkoituksena on joko hoitaa julkishallinnon tehtäviä tai sijoittaa lainkäyttöalueen tai sen julkishallinnon varoja tai hoitaa tällaisia

varoja sijoittamalla ja sijoituksia omistamalla sekä harjoittamalla varainhoitoa ja siihen liittyvää sijoitustoimintaa;

3) joka on vastuussa julkishallinnolle yleisestä tuloksellisuudestaan ja raportoi vuosittain julkishallinnolle; ja

4) jonka purkautuessa sen varat siirtyvät lainkäyttöalueen julkishallinnolle, ja jos se jakaa varojaan, niitä jaetaan vain lainkäyttöalueen julkishallinnolle eikä varojenjaosta osakaan kerry yksityishenkilön hyväksi.

13 §

Kansainvälinen järjestö

Kansainvälisellä järjestöllä tarkoitetaan hallitustenvälistä järjestöä, mukaan lukien ylikansallinen järjestö, tai sen kokonaan omistamaa ja sen lukuun toimivaa edustajaa tai toiminnan välittäjää, joka täyttää kaikki seuraavat ehdot:

1) se koostuu pääasiallisesti lainkäyttöalueiden hallituksista;

2) sillä on sijaintilainkäyttöalueensa kanssa voimassa päämajasopimus tai sitä olennaisesti vastaava sopimus; ja

3) siihen soveltuvan lain tai sen toimintaa säätelevien asiakirjojen perusteella sen tulot eivät voi kertyä yksityishenkilöiden hyväksi.

14 §

Eläkerahasto ja eläkerahastoa palveleva yksikkö

Eläkerahastolla tarkoitetaan:

1) lainkäyttöalueelle sijoittautunutta yksikköä, joka toimii siellä yksinomaan tai lähes yksinomaan eläke-etuuksien tai niihin liittyvien etuuksien tarjoamiseksi luonnollisille henkilöille, tai näiden etuuksien hallinnoimiseksi; ja

a) joka on sijaintilainkäyttöalueellaan eläkerahastoja koskevan sääntelyn piirissä; tai

b) jonka tuottamat tai hallinnoimat etuudet on suojattu kansallisen sääntelymekanismin mukaisesti ja rahastoitu erillisen, riippumattoman omaisuudenhoitajan hallinnoiman varallisuuskonaisuuden kautta niiden turvaamiseksi; ja

2) eläkerahastoa palvelevaa yksikköä.

Eläkerahastoa palvelevalla yksiköllä tarkoitetaan yksikköä, joka on perustettu ja toimii yksinomaan tai lähes yksinomaan:

1) 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen eläkerahastojen varojen sijoittamiseksi; tai

2) 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen eläkerahastojen säänneltyä toimintaa avustavan toiminnan harjoittamiseksi, ja joka kuuluu säänneltyä toimintaa harjoittavan eläkerahaston konserniin.

15 §

Voittoa tavoittelematon järjestö

Voittoa tavoittelemattomalla järjestöllä tarkoitetaan yksikköä,

1) joka on perustettu sijaintilainkäyttöalueellaan ja toimii siellä:

a) yksinomaan uskonnollisessa, tieteellisessä, taiteellisessa, kasvatuksellisessa, kulttuuri-, urheilu- tai hyväntekeväisyystarkoituksessa tai muissa vastaavissa tarkoituksissa; tai

b) ammatillisena järjestönä, elinkeinajärjestönä, kauppakamarina, ammattiyhdistyksenä, maatalous- tai puutarhanviljelyjärjestönä, kansalaisjärjestönä tai järjestönä, joka toimii yksinomaan sosiaalisen hyvinvoinnin edistämiseksi;

2) joka ei harjoita muuta kuin sellaista liiketoimintaa, joka välittömästi liittyy siihen tarkoitukseen, jota varten yksikkö on perustettu;

3) jonka 1 kohdassa tarkoitettua toiminnasta saatu tulo on kokonaan tai lähes kokonaan vapautettu verosta yksikön sijaintilainkäyttöalueella;

4) jolla ei ole osakkaita tai sellaisia jäseniä, joilla on yksikössä omistusoikeus tai vastaava oikeus sen tuloihin tai varoihin;

5) jonka varoja ei voida jakaa yksityishenkilöille tai muutoin käyttää yksityishenkilöiden hyväksi muutoin kuin sen harjoittaman 1 kohdassa tarkoitetun toiminnan tarkoituksen toteuttamiseksi, kohtuullisena korvauksena yksikön hyväksi tehdystä työstä tai omaisuuden käytöstä, tai markkinaehtoisena kauppahintana yksikön hankkimasta omaisuudesta; ja

6) jonka toiminnan päättyessä tai sen purkautuessa, sen kaikki varat jaetaan tai ne ohjautuvat toiselle tässä laissa tarkoitettulle voittoja tavoittelemattomalle järjestölle tai yksikön lainkäyttöalueen valtiolliselle toimijalle.

16 §

Sijoitusrahasto

Sijoitusrahastolla tarkoitetaan yksikköä tai järjestelyä, joka täyttää kaikki seuraavat ehdot:

1) se on suunniteltu kokoamaan yhteen varoja sijoittajilta, joista ainakin osa ei ole keskenään etuyhteydessä;

2) se sijoittaa määritellyn sijoituspolitiikan mukaisesti;

3) sen avulla sijoittajat voivat vähentää sijoittamisen kuluja tai hajauttaa riskiä;

4) se on suunniteltu pääasiassa tuottamaan sijoitustulota tai sijoitusvoittoja, tai suojaamaan erityiseltä tai yleiseltä tapahtumalta tai tulokselta;

5) sijoittajilla on oikeus sijoituksensa perusteella laskettuun tuottoon rahaston varoista tai tuloista, jotka varat ovat kerryttäneet;

6) yksikköä tai sen hoitajaa koskee sijaintilainkäyttöalueellaan sääntelyjärjestelmä, sisältäen rahanpesun estämistä ja sijoittajan suojaa koskevan sääntelyn; ja

7) sitä hoidetaan ammattimaisesti sijoittajien lukuun.

17 §

Kiinteistösijoitusväline

Kiinteistösijoitusvälineellä tarkoitetaan hajautetusti omistettua yksikköä, jonka omistukset koostuvat pääsääntöisesti kiinteästä omaisuudesta ja jonka verotuksessa saavutetaan yhdenkertaisuus kohdistamalla verotus joko yksikköön tai sen sijoittajiin kuitenkin niin, että sijoittajiin kohdistuva verotus ei saa lykkääntyä yhtä vuotta kauempaa.

18 §

Kiinteä toimipaikka

Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan:

1) liikepaikkaa tai oletettua liikepaikkaa, joka sijaitsee lainkäyttöalueella ja jota kohdellaan kiinteänä toimipaikkana sovellettavan verosopimuksen mukaan edellyttäen, että sijaintilainkäyttöalue verottaa tällaiseen liikepaikkaan kuuluvaa tuloa taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) tulo- ja varallisuusveroja koskevan malliverosopimuksen 7 artiklan tai vastaavan määräyksen perusteella;

2) jos sovellettavaa verosopimusta ei ole, liikepaikkaa tai oletettua liikepaikkaa, joka sijaitsee lainkäyttöalueella, joka verottaa tällaiseen liikepaikkaan kuuluvaa tuloa nettomääräisesti samaan tapaan kuin se verottaa kyseisellä lainkäyttöalueella verotuksellisesti asuvia;

3) jos lainkäyttöalueella ei ole yritysverojärjestelmää, lainkäyttöalueella sijaitsevaa liikepaikkaa tai oletettua liikepaikkaa, jota kohdeltaisiin 1 kohdassa tarkoitettussa malliverosopimuksessa tarkoitettuna kiinteänä toimipaikkana, jos sen sijaintilainkäyttöalueella olisi ollut oikeus verottaa sitä malliverosopimuksen 7 artiklan mukaisesti; ja

4) liikepaikkaa tai oletettua liikepaikkaa, jota ei ole jo kuvattu 1–3 kohdassa ja jonka kautta toisella lainkäyttöalueella sijaitsevan yksikön liiketoimintaa harjoitetaan, jos yksikön sijaintilainkäyttöalue vapauttaa tällaisen toiselta lainkäyttöalueelta saadun tulon verosta.

19 §

Ylin emoyksikkö

Ylimmällä emoyksiköllä tarkoitetaan:

1) yksikköä, joka omistaa suoraan tai välillisesti määräysvallan tuottavan osuuden toisessa yksikössä ja jossa itsessään mikään toinen yksikkö ei suoraan tai välillisesti omista määräysvallan tuottavaa osuutta; sekä

2) pääyksikköä, jos kyseessä on 6 §:n 2 kohdan perusteella muodostunut konserni.

20 §

Vähimmäisverokanta

Vähimmäisverokannalla tarkoitetaan 15 prosenttia.

21 §

Täydennysvero

Täydennysverolla tarkoitetaan täydennysveroa, joka lasketaan lainkäyttöalueelle tai konserniyksikölle 5 luvun 3 ja 5 §:n mukaisesti.

22 §

Väliyhteisöverotus

Väliyhteisöverotuksella tarkoitetaan verojärjestelmää, joka ei ole 2 luvussa tarkoitettu tuloksilukemissääntö ja jonka perusteella ulkomaisen yksikön suora tai välillinen omistaja on kertymäperusteisesti verovelvollinen osuudestaan tällaisen ulkomaisen yksikön (väliyhteisö) tuloon.

23 §

Ehdot täyttävä tuloksilukemissääntö

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

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.

25 §

Ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero

Ehdot täyttävällä kotimaisella täydennysverolla tarkoitetaan lainkäyttöalueen kantamaa, 2 luvun 12–18 §:ssä kuvattua veroa vastaavaa kotimaista täydennysveroa, joka on OECD:n erityisessä vertaisarviossa katsottu ehdot täyttäväksi kotimaiseksi täydennysveroksi.

26 §

Matalasti verotettu konserniyksikkö

Matalasti verotetulla konserniyksiköllä tarkoitetaan:

- 1) monikansalliseen konserniin tai suureen kotimaiseen konserniin kuuluvaa konserniyksikköä, joka sijaitsee alhaisen verotuksen lainkäyttöalueella; tai
- 2) sijaintipaikatonta konserniyksikköä, jolla jonakin tilikautena on määritelty tulos ja tosiasiallinen veroaste, joka on alhaisempi kuin vähimmäisveroaste.

27 §

Välitason emoyksikkö

Välitason emoyksiköllä tarkoitetaan konserniyksikköä, joka ei ole ylin emoyksikkö, osittain omistettu emoyksikkö, kiinteä toimipaikka tai sijoitusyksikkö, joka omistaa suoraan tai välillisesti omistusosuuden toisessa saman konsernin konserniyksikössä.

28 §

Määräysvallan tuottava osuus

Määräysvallan tuottavalla osuudella tarkoitetaan:

- 1) omistusosuutta, joka velvoittaa omistajan yhdistelemään omistetun yksikön varat, velat, tulot, kulut ja kassavirrat rivi riviltä konsernitilinpäätökseen hyväksyttävän tilinpäätösstandardin mukaisesti tai olisi vaadittu tekemään tällainen yhdistely, jos omistaja olisi laatinut konsernitilinpäätöksen; sekä
- 2) pääyksikön suhdetta kiinteään toimipaikkaansa.

29 §

Osittain omistettu emoyksikkö

Osittain omistetulla emoyksiköllä tarkoitetaan konserniyksikköä, joka ei ole ylin emoyksikkö, kiinteä toimipaikka tai sijoitusyksikkö ja joka omistaa suoraan tai välillisesti omistusosuuden toisesta samaan monikansalliseen konserniin tai suureen kotimaiseen konserniin kuuluvasta konserniyksiköstä ja jonka voittoon oikeuttavasta omistusosuudesta yli 20 prosenttia on suoraan

tai välillisesti yhden tai useamman sellaisen henkilön hallussa, jotka eivät ole saman monikansallisen konsernin tai suuren kotimaisen konsernin konserniyksiköitä.

30 §

Omistususuus

Omistususuudella tarkoitetaan oman pääoman ehtoista osuutta, joka oikeuttaa yksikön voittoon tai omaan pääomaan, mukaan lukien pääyksikön oikeus sivuliikkeensä voittoihin tai omaan pääomaan.

31 §

Emoyksikkö

Emoyksiköllä tarkoitetaan ylintä emoyksikköä, joka ei ole vapautettu yksikkö, välitason emoyksikkö tai osittain omistettu emoyksikkö.

32 §

Hyväksyttävä tilinpäätösstandardi

Hyväksyttävällä tilinpäätösstandardilla tarkoitetaan kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja sekä yleisesti hyväksytyjä kirjanpitoperiaatteita Australiassa, Brasiliassa, Kanadassa, Euroopan unionin jäsenvaltioissa, Euroopan talousalueen jäsenvaltioissa, Hongkongissa (Kiina), Japanissa, Meksikossa, Uudessa-Seelannissa, Kiinan kansantasavallassa, Intian tasavallassa, Korean tasavallassa, Venäjällä, Singaporessa, Sveitsissä, Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja Amerikan Yhdysvalloissa.

33 §

Hyväksytty tilinpäätösstandardi ja kirjanpitokäytäntöjä valvova elin

Hyväksytyllä tilinpäätösstandardilla tarkoitetaan yksikön osalta yleisesti hyväksyttäviä kirjanpitoperiaatteita, jotka kirjanpitokäytäntöjä valvova elin yksikön lainkäyttöalueella on hyväksynyt käytettäväksi.

Kirjanpitokäytäntöjä valvovalla elimellä tarkoitetaan toimielintä, jolla on lainkäyttöalueella toimivalta laatia ja hyväksyä kirjanpitoperiaatteita talousraportointia varten.

34 §

Olennainen kilpailua vääristävä ero

Olennaisella kilpailua vääristävällä erolla tarkoitetaan yleisesti hyväksytyjen kirjanpitoperiaatteiden yksittäisen periaatteen tai käytännön soveltamisesta johtuvaa lopputulosta, joka poikkeaa lopputuloksesta, joka olisi saatu sovellettaessa vastaavaa kansainvälisten tilinpäätösstandardien periaatetta tai käytäntöä, ja joka on suurempi kuin 75 miljoonaa euroa yhden tilikauden aikana.

35 §

Aineellisen omaisuuden nettokirjanpitoarvo

Aineellisen omaisuuden nettokirjanpitoarvolla tarkoitetaan aineellisen omaisuuden tilinpäätökseen kirjattujen tilikauden alun arvon ja tilikauden päättymisajankohdan arvon keskiarvoja kertyneiden poistojen ja arvon alentumisten huomioimisen jälkeen.

36 §

Sijoitusyksikkö ja vakuutustoiminnan sijoitusyksikkö

Sijoitusyksiköllä tarkoitetaan:

1) edellä 16 §:ssä tarkoitettua sijoitusrahastoa tai 17 §:ssä tarkoitettua kiinteistösijoitusvälinettä;

2) yksikköä, josta 1 kohdassa tarkoitettu yksikkö omistaa vähintään 95 prosenttia suoraan tai välillisesti muiden sijoitusyksiköiden kautta ja jonka toiminta käsittää yksinomaan varojen omistamista ja sijoittamista tällaisten yksiköiden lukuun; ja

3) yksikköä, josta 1 kohdassa tarkoitettu yksikkö omistaa vähintään 85 prosenttia edellyttäen, että omistetun yksikön tulot koostuvat lähes yksinomaan 3 luvun 3 §:n 2 kohdassa tarkoitetuista laskennan ulkopuolelle rajatuista osingoista tai mainitun pykälän 5 kohdassa tarkoitetuista laskennan ulkopuolelle rajatuista luovutusvoitoista tai –tappioista.

Vakuutustoiminnan sijoitusyksiköllä tarkoitetaan yksikköä, joka on perustettu vakuutus- tai elinkorkosopimuksen velvoitteiden vuoksi ja jonka omistaa kokonaan yksikkö, jota säädellään sijaintilainkäyttöalueellaan vakuutustoiminnan harjoittajana, mutta joka muutoin täyttäisi 16 §:n sijoitusrahaston tai 17 §:n kiinteistösijoitusvälineen määritelmän.

37 §

Alhaisen verotason lainkäyttöalue

Alhaisen verotason lainkäyttöalueella tarkoitetaan lainkäyttöaluetta, jolla monikansallisella konsernilla tai suurella kotimaisella konsernilla on tilikauden aikana määritelty tulos ja sen perusteella laskettu 5 luvun 1 §:ssä tarkoitettu vähimmäisverokantaa alhaisempi tosiasiallinen veroaste.

38 §

Määritelty tulos tai tappio

Määritellyllä tuloksella tai tappiolla tarkoitetaan 3 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua aikaistua tulosta tai tappiota.

39 §

Ehtoja täyttämätön palautukseen oikeuttava yhtiöveron hyvitys ja ehdot täyttävä yhtiöveron hyvitys

Ehtoja täyttämättömällä palautukseen oikeuttavalla yhtiöveron hyvityksellä tarkoitetaan mitä tahansa veroa, jonka konserniyksikkö kantaa, lukuun ottamatta ehdot täyttävää yhtiöveron hyvitystä, jos:

1) se voidaan palauttaa tällaisen konserniyksikön jakaman osingon tosiasialliselle edunsaa-jalle jaetun osingon perusteella, tai se hyvitetään osingon saajan muusta kuin osinkoon liittyvästä verosta; tai

2) se voidaan palauttaa osinkoa jakavalle yksikölle itselleen osingon jakamisen yhteydessä.

Ehdot täyttävällä yhtiöveron hyvityksellä tarkoitetaan huomioitavaa veroa, jonka konserniyksikkö suorittaa ja joka voidaan palauttaa tällaisen yksikön jakaman osingon tosiasialliselle saajalle tai joka voidaan hyvittää tällaisen osingonsaajan verotuksessa, mikäli:

1) palautuksen tai hyvityksen antaa ulkomaisen veron hyvitysjärjestelmäänsä soveltaen lainkäyttöalue, joka ei ole se lainkäyttöalue, jonka lakien mukaan yksikköön kohdistunut huomioitava vero alun perin kannettiin;

2) palautus tai hyvitys myönnetään osingon tosiasialliselle edunsaajalle, jota verotetaan osingosta vähintään vähimmäisverokannan suuruisella nimellisverokannalla, ja tosiasiallista edunsaajaa verottava lainkäyttöalue on sama, jolla veron alun perin suorittanut konserniyksikkö sijaitsee;

3) palautus tai hyvitys myönnetään sellaiselle tosiasialliselle edunsaajalle, joka on veron kantaneella lainkäyttöalueella verotuksellisesti asuva luonnollinen henkilö, joka on tulosta yleisesti verovelvollinen; tai

4) palautus tai hyvitys myönnetään julkisvallan yksikölle, kansainväliselle järjestölle, voittoa tavoittelemattomalle järjestölle, veron kantaneessa valtiossa asuvalle eläkerahastolle tai veron kantaneessa valtiossa asuvalle sijoitusyksikölle, joka ei ole konsernin jäsen, tai siellä asuvalle henkivakuutusyhtiölle, jos osinko on saatu eläkevakuutustoiminnan yhteydessä ja se on verollista samaan tapaan kuin eläkerahaston saama osinko.

Edellä 2 momentin 4 kohtaa sovellettaessa voittoa tavoittelematon järjestö ja eläkerahasto katsotaan asuviksi lainkäyttöalueella, jos ne on muodostettu ja niitä johdetaan siellä; sijoitusyksikön katsotaan asuvan lainkäyttöalueella, jos se on perustettu ja sitä säännellään siellä ja henkivakuutusyhtiön katsotaan asuvan lainkäyttöalueella, jolla se sijaitsee.

40 §

Ehdot täyttävä palautukseen oikeuttava veronhyvitys ja ehtoja täyttämätön palautukseen oikeuttava veronhyvitys

Ehdot täyttävällä palautukseen oikeuttavalla veronhyvityksellä tarkoitetaan:

1) palautukseen oikeuttavaa veronhyvitystä, joka maksetaan käteissuorituksena tai on muuten saatavilla käteistä vastaavana eränä neljän vuoden kuluessa siitä, kun konserniyksikkö on tullut oikeutetuksi palautukseen; tai

2) palautukseen osittain oikeuttavaa veronhyvitystä siltä osin kuin se on maksettu käteissuorituksena tai on muuten saatavilla käteistä vastaavana eränä 1 kohdan mukaisesti, pois lukien kuitenkin erät, joita on pidettävä ehdot täyttävänä yhtiöveron hyvityksenä tai ehtoja täyttämättömänä palautukseen oikeuttavana yhtiöveron hyvityksenä.

Ehtoja täyttämättömällä palautukseen oikeuttavalla veronhyvityksellä tarkoitetaan hyvitystä, joka ei ole ehdot täyttävä palautukseen oikeuttava veronhyvitys, mutta joka oikeuttaa palautukseen kokonaan tai osittain.

41 §

Pääyksikkö

Pääyksiköllä tarkoitetaan yksikköä, joka sisällyttää tilinpäätökseensä kiinteän toimipaikan kirjanpidon tuloksen tai tappion.

42 §

Omistava konserniyksikkö

Omistavalla konserniyksiköllä tarkoitetaan konserniyksikköä, joka suoraan tai välillisesti omistaa osuuden toisesta samaan konserniin kuuluvasta konserniyksiköstä.

43 §

Ehdot täyttävä voitonjaon verotukseen perustuva verojärjestelmä

Ehdot täyttävällä voitonjaon verotukseen perustuvalla verojärjestelmällä tarkoitetaan yhteisöverojärjestelmää:

- 1) jossa tuloveroa kannetaan voitoista siten, että vero yleisesti tulee maksettavaksi silloin, kun voitto jaetaan tai katsotaan jaetuksi osakkaille tai kun yksikölle kertyy liiketoimintaan liittymättömiä kuluja;
- 2) jossa voittoja verotetaan verokannalla, joka on vähintään vähimmäisverokannan suuruinen; ja
- 3) joka on ollut voimassa 1 päivänä heinäkuuta 2021 tai sitä ennen.

44 §

Nimetty ilmoittava yksikkö

Nimetyllä ilmoittavalla yksiköllä tarkoitetaan konserniyksikköä, joka ei ole konsernin ylin emoyksikkö ja jonka konserni on nimennyt täyttämään 8 luvun 3 §:ssä tarkoitetun ilmoittamisvelvollisuuden konsernin puolesta.

Läpivirtaavat yksiköt ja verotuksessa läpinäkyvät omistusrakenteet

45 §

Läpivirtaava yksikkö ja verotuksellinen läpinäkyvyys

Yksikkö on *läpivirtaava yksikkö* siltä osin kuin se on tulojensa, kulujensa, voittojensa tai tappioidensa osalta verotuksellisesti läpinäkyvä lainkäyttöalueella, jolla se on perustettu, jollei sillä ole verotuksellista asuinpaikkaa jollain toisella lainkäyttöalueella, jolla sen tulo tai voitto on jonkin 4 luvussa tarkoitetun huomioitavan veron alaista.

Yksikkö on *verotuksellisesti läpinäkyvä* lainkäyttöalueella, jos lainkäyttöalue kohtelee sen tuloja, kuluja, voittoja tai tappioita kuin ne kertyisivät tai kuuluisivat yksikön omistajalle tämän omistusosuuden suhteessa.

46 §

Verotuksessa läpinäkyvä yksikkö ja käänteinen hybridiyksikkö

Läpivirtaava yksikkö on *verotuksessa läpinäkyvä yksikkö* siltä osin kuin se on verotuksellisesti läpinäkyvä lainkäyttöalueella, jolla sen omistaja on.

Siltä osin kuin läpivirtaava yksikkö ei ole verotuksellisesti läpinäkyvä lainkäyttöalueella, jolla sen omistaja on, se on *käänteinen hybridiyksikkö*.

47 §

Hybridiyksikkö

Yksikkö, jota kohdellaan sijaintilainkäyttöalueellaan erillisenä verovelvollisena tulojensa, kulujensa, voittojensa tai tappioidensa osalta, on *hybridiyksikkö* siltä osin kuin sitä kohdellaan verotuksellisesti läpinäkyvänä sen omistajan lainkäyttöalueella.

48 §

Verotuksessa läpinäkyvä rakenne

Jos omistusosuus yksikössä tai kiinteässä toimipaikassa, joka on konserniyksikkö, omistetaan välillisesti verotuksessa läpinäkyvien yksiköiden kautta, omistusta pidetään tätä lakia sovellettaessa *verotuksessa läpinäkyvän rakenteen* kautta omistettuna.

49 §

Ei-verovelvollinen yksikkö

Yksikkö, jolla ei ole verotuksellista asuinpaikkaa ja joka ei ole velvollinen maksamaan huomiotavaa veroa tai ehdot täyttävää kotimaista täydennysveroa perustamis- tai johtopaikkansa takia tai muulla sellaisella perusteella (*ei-verovelvollinen yksikkö*), on läpivirtaava yksikkö ja verotuksessa läpinäkyvä yksikkö, siltä osin kuin:

- 1) sen omistajat sijaitsevat lainkäyttöalueella, jolla yksikköä kohdellaan verotuksellisesti läpivirtaavana;
- 2) sillä ei ole liikepaikkaa perustamisvaltioissaan; ja
- 3) sen tulot, kulut, voitot tai tappiot eivät liity kiinteään toimipaikkaan.

Yksikön ja kiinteän toimipaikan sijaintia koskevat säännökset

50 §

Yksikön sijaintipaikka

Tätä lakia sovellettaessa muun kuin läpivirtaavan yksikön sijaintipaikka on:

- 1) sen verotuksellinen asuinpaikka, jos sillä on verotuksellinen asuinpaikka perustamispaikan, johtopaikan, tai vastaavan syyn perusteella; sekä
- 2) muissa kuin 1 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa sen perustamispaikka.

51 §

Läpivirtaavan konserniyksikön sijaintipaikka

Jos läpivirtaava yksikkö on konsernin ylin emoyksikkö, tai jos se soveltaa 2 luvun 2–5 §:ssä tarkoitettua tuloksilukemissääntöä, sen sijaintipaikka on sillä lainkäyttöalueella, jolla se on perustettu.

Muissa kuin 1 momentin tilanteissa läpivirtaavan yksikön katsotaan olevan sijaintipaikaton.

52 §

Kiinteän toimipaikan sijaintipaikka

Jos kiinteä toimipaikka täyttää 18 §:n 1 kohdan määritelmän, sen sijaintipaikka on sillä lainkäyttöalueella, jolla sitä pidetään verosopimusta sovellettaessa kiinteänä toimipaikkana.

Jos kiinteä toimipaikka täyttää 18 §:n 2 kohdan määritelmän, sen sijaintipaikka on sillä lainkäyttöalueella, jossa sitä verotetaan nettomääräisesti sijaintinsa perusteella.

Jos kiinteä toimipaikka täyttää 18 §:n 3 kohdan määritelmän, sen sijaintipaikka on sillä lainkäyttöalueella, jolla se sijaitsee,

Jos kiinteä toimipaikka täyttää 18 §:n 4 kohdan määritelmän, sitä kohdellaan sijaintipaikattomana.

53 §

Usealla lainkäyttöalueella sijaitsevat yksiköt

Jos konserniyksikkö sijaitsee useammalla kuin yhdellä lainkäyttöalueella, sen sijaintipaikka tätä lakia sovellettaessa määräytyy seuraavasti:

1) jos se sijaitsee kahdella lainkäyttöalueella, joilla on voimassaoleva verosopimus, se sijaitsee sillä lainkäyttöalueella, jolla se verosopimusta sovellettaessa sijaitsee;

2) jos sopimuksen soveltaminen edellyttää toimivaltaisten viranomaisten sopimusta sijaintipaikasta, mutta sopimusta ei saavuteta, tai, mikäli sovellettava verosopimus ei tarjoa huojenusta tai vapautusta verotukseen koska yksikköä pidetään molemmissa valtioissa asuvana, sovelletaan, mitä 2 momentissa säädetään.

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 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.

Jos 1 momentissa tarkoitettu yksikkö on emoyksikkö, jonka sijaintipaikka on 1 ja 2 momentin soveltamisen perusteella lainkäyttöalueella, jolla sen ei ole sovellettava ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä, voi 1 tai 2 momentissa tarkoitettu toinen lainkäyttöalue vaatia, että yksikkö soveltaa sen ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä, jollei sovellettavassa verosopimuksessa tätä kielletä.

54 §

Sijaintipaikan muutos

Jos konserniyksikön sijaintipaikka on muuttunut tilikauden aikana, sen katsotaan sijaitsevan sillä lainkäyttöalueella, jolla se sijaitsi tilikauden ensimmäisenä päivänä.

2 luku

Velvollisuus maksaa täydennysveroa

1 §

Täydennysvero ja veronsaajat

Matalasti verotettuun konserniyksikköön liittyen suoritetaan tämän luvun mukaisesti täydennysveroa valtiolle.

2 §

Ylimmän emoyksikön velvollisuus suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa

Konsernin ylin emoyksikkö on velvollinen suorittamaan tilikaudelta 6 §:n mukaisen osuutensa tuloksilukemissääntöön liittyvästä täydennysverosta matalasti verotettujen konserniyksiköiden osalta.

Konsernin ylin emoyksikkö on velvollinen suorittamaan tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa konsernin ylimmän emoyksikön osalta, jos ylin emoyksikkö on tässä laissa tarkoitettu matalasti verotettu konserniyksikkö.

3 §

Välitason emoyksikön velvollisuus suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa

Konsernin välitason emoyksikkö on velvollinen suorittamaan tilikaudelta 6 §:n mukaisen osuutensa tuloksilukemissääntöön liittyvästä täydennysverosta matalasti verotettujen konserniyksiköiden osalta.

Välitason emoyksikkö on velvollinen suorittamaan tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa omalta osaltaan, jos se on tässä laissa tarkoitettu matalasti verotettu konserniyksikkö.

Edellä 1 ja 2 momentissa säädettyä ei sovelleta, jos konsernin ylimpään emoyksikköön sovelletaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä kyseisenä tilikautena tai toisella välitason emoyksiköllä, joka sijaitsee lainkäyttöalueella, jossa siihen sovelletaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä, on suoraan tai välillisesti määräysvalta välitason emoyksikössä.

4 §

Vapautetun ylimmän emoyksikön hallussa olevan välitason emoyksikön velvollisuus suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa

Vapautetun ylimmän emoyksikön hallussa olevan välitason emoyksikkö on velvollinen suorittamaan tilikaudelta 6 §:n mukaisen osuutensa tuloksilukemissääntöön liittyvästä täydennysverosta matalasti verotettujen konserniyksiköiden osalta.

Vapautetun ylimmän emoyksikön hallussa olevan välitason emoyksikkö on velvollinen suorittamaan tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa omalta osaltaan, mikäli välitason emoyksikkö on tässä laissa tarkoitettu matalasti verotettu konserniyksikkö.

Poiketen siitä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään välitason emoyksikön velvollisuudesta suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa, ei 1 ja 2 momenttia sovelleta, jos toisella välitason emoyksiköllä on suoraan tai välillisesti määräysvalta välitason emoyksikössä ja tämä toinen välitason emoyksikkö sijaitsee lainkäyttöalueella, jossa siihen sovelletaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä kyseisenä tilikautena.

5 §

Osittain omistetun emoyksikön velvollisuus suorittaa tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa

Osittain omistettu emoyksikkö on velvollinen suorittamaan tilikaudelta 6 §:n mukaisen osuutensa tuloksilukemissääntöön liittyvästä täydennysverosta matalasti verotettujen konserniyksiköiden osalta.

Osittain omistettu emoyksikkö on velvollinen suorittamaan tuloksilukemissääntöön liittyvää täydennysveroa omalta osaltaan, mikäli se on tässä laissa tarkoitettu matalasti verotettu konserniyksikkö.

Edellä 1 ja 2 momentissa säädettyä ei sovelleta, jos toinen osittain omistettu emoyksikkö, johon sovelletaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä kyseisenä tilikautena, omistaa suoraan tai välillisesti kokonaan osittain omistetun emoyksikön omistusosuudet.

6 §

Täydennysveron kohdentaminen tuloksilukemissäännön mukaisesti

Emoyksikön osuus tuloksilukemissääntöön liittyvästä täydennysverosta on yhtä suuri kuin 5 luvun 5 §:n mukaisesti laskettu matalasti verotetun konserniyksikön täydennysvero kerrottuna emoyksikön kohdennettavalla osuudella tällaisesta täydennysverosta tilikautena.

Emoyksikön osuus matalasti verotetun konserniyksikön täydennysverosta lasketaan suhteessa emoyksikön omistusosuuteen matalasti verotetun konserniyksikön määritellystä tuloksesta. Tämä osuus on yhtä suuri kuin matalasti verotetun konserniyksikön määritetty tulos tilikautena, vähennettynä muiden omistajien hallussa olevista omistusosuuksista johtuvan tuloksen määrällä jaettuna matalasti verotetun konserniyksikön määritellyllä tuloksella kyseisenä tilikautena.

Muiden omistajien hallussa olevista aliverotetun 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 tilanteissa, jossa:

1) emoyksikkö olisi laatinut konsernitilinpäätöksen kyseisen tilinpäätösstandardin mukaisesti (*laskennallinen konsernitilinpäätös*);

2) emoyksiköllä olisi määräysvalta matalasti verotetussa konserniyksikössä siten, että kaikki matalasti verotetun konserniyksikön tuotot ja kulut olisi yhdistelty rivi riviltä emoyksikön laskennallisessa konsernitilinpäätöksessä olevien tuottojen ja kulujen kanssa;

3) koko matalasti verotetun konserniyksikön määritetty tulos johtuisi liiketoimista sellaisten henkilöiden kanssa, jotka eivät ole konserniyksiköitä; ja

4) kaikki omistusosuudet, jotka eivät ole suoraan tai välillisesti emoyksikön hallussa, olisivat muiden henkilöiden kuin konsernin yksiköiden hallussa.

Sen lisäksi, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, emoyksikön suoritettavaksi tulevaan, tuloksilukemissääntöön liittyvään täydennysveroon on sisällytettävä tilikauden osalta kyseiselle emoyksikölle kohdennettu täydennysveron määrä kokonaisuudessaan.

7 §

Tuloksilukemissäännön tasausmekanismi

Jos emoyksiköllä on omistusosuus matalasti verotetussa konserniyksikössä välillisesti sellaisen välitason emoyksikön tai osittain omistetun emoyksikön kautta, johon sovelletaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä kyseisenä tilikautena, 2–5 §:n nojalla suoritettavaa täydennysveroa on alennettava määrällä, joka on yhtä suuri kuin ensiksi mainitun emoyksikön kohdennettavan osuuden osa toisen emoyksikön suoritettavaksi tulevasta täydennysverosta.

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.

Jos monikansallisen konsernin ylin emoyksikkö sijaitsee alhaisen verotuksen lainkäyttöalueella, eikä siihen sovelleta ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä, Suomessa sijaitsevat konserniyksiköt ovat velvollisia suorittamaan aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvää täydennysveroa konsernin ylimmän emoyksikön osalta.

9 §

Aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron laskenta

Tilikauden aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron kokonaismäärä on yhtä suuri kuin kullekin monikansalliseen konserniin kuuluvalla aliverotetulle konserniyksikölle kyseisen tilikauden osalta 5 luvun mukaisesti laskettu täydennysvero.

Aliverotetun konserniyksikön aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvä täydennysvero on nolla, jos kaikki konsernin ylimmän emoyksikön omistusosuudet kyseisestä aliverotetusta konserniyksiköstä ovat tilikautena suoraan tai välillisesti yhden tai useamman sellaisen emoyksikön omistuksessa, johon sovelletaan ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä kyseisen aliverotetun konserniyksikön osalta kyseisenä tilikautena.

Aliverotetun konserniyksikön aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvästä täydennysverosta vähennetään emoyksikön kohdennettava osuus kyseisen aliverotetun konserniyksikön täydennysverosta, joka on kannettu ehdot täyttävän tuloksilukemissäännön mukaisesti.

10 §

Aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron kohdentaminen

Lainkäyttöalueelle kohdennettava aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron määrä lasketaan kertomalla 9 §:n mukaisesti määritetty aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron kokonaismäärä tämän pykälän mukaisesti määritetyllä lainkäyttöalueen aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvällä prosentiosuudella.

Lainkäyttöalueen osuus aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvästä täydennysverosta prosenttiosuus lasketaan lisäämällä 50 prosenttia suhdeluvusta, joka saadaan jakamalla lainkäyttöalueen työntekijöiden lukumäärä työntekijöiden lukumäärällä kaikilla aliverotettujen voittojen sääntöä soveltavilla lainkäyttöalueilla 50 prosenttiin suhdeluvusta, joka saadaan jakamalla aineellisen omaisuuden kokonaisarvo lainkäyttöalueella aineellisen omaisuuden kokonaisarvolla kaikilla aliverotettujen voittojen sääntöä soveltavilla lainkäyttöalueilla.

Tätä pykälää sovellettaessa työntekijöiden lukumääräksi katsotaan kaikkien asianomaisella lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden työntekijöiden lukumäärää kokoaikaiseksi muutettuna.

Tätä pykälää sovellettaessa aineellisenä omaisuutena pidetään kaikkien asianomaisella lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden aineellista omaisuutta, ei kuitenkaan käteisvaroja, muita rahavaroja, aineetonta omaisuutta eikä rahoitusvaroja.

Tätä pykälää sovellettaessa kiinteälle toimipaikalle kohdennetaan aineellista omaisuutta siltä osin kuin kyseinen aineellinen omaisuus sisältyy kiinteän toimipaikan 3 luvun 20 §:n mukaiseen erilliseen tilinpäätökseen 3 luvun 21 §:n mukaisesti oikaistuna. Siltä osin kuin aineellista omaisuutta kohdennetaan kiinteälle toimipaikalle, tätä aineellista omaisuutta ei oteta huomioon pääyksikön verotuksellisen lainkäyttöalueen aineellisenä omaisuutena.

Tätä pykälää sovellettaessa kiinteälle toimipaikalle kohdennetaan ne työntekijät, joiden henkilöstömenot sisällytetään kyseisen kiinteän toimipaikan 3 luvun 20 §:ssä tarkoitettuun erilliseen tilinpäätökseen 3 luvun 21 §:n mukaisesti oikaistuina.

Kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueelle kohdennettuja työntekijöitä ei oteta huomioon pääyksikön verotuksellisen lainkäyttöalueen työntekijöiden lukumäärää määritettäessä.

Siltä osin kuin läpivirtaavan yksikön työntekijöitä tai aineellista omaisuutta ei kohdenneta kiinteälle toimipaikalle tai kiinteän toimipaikan puuttuessa konserniyksiköille, jotka sijaitsevat lainkäyttöalueella, jolla läpivirtaava yksikkö on perustettu, läpivirtaavan yksikön työntekijöitä tai aineellisen omaisuuden nettokirjanpitoarvoa ei oteta huomioon tätä pykälää sovellettaessa.

Tätä pykälää sovellettaessa laskelmiin ei sisällytetä sijoitusyksiköiden työntekijöitä eikä sijoitusyksikön hallussa olevaa aineellista omaisuutta.

Poiketen siitä, mitä tässä pykälässä säädetään, lainkäyttöalueen aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvä prosenttiosuus monikansallisen konsernin osalta katsotaan tilikautena nolaksi, mikäli kyseiselle lainkäyttöalueelle edellisenä tilikautena kohdennettu aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron määrä ei ole johtanut siihen, että kyseisellä lainkäyttöalueella sijaitsevilla kyseiseen monikansalliseen konserniin kuuluvilla konserniyksiköillä on ylimääräinen rahamääräinen verokulu, joka on yhteensä yhtä suuri kuin kyseiselle lainkäyttöalueelle kyseisen edellisen tilikauden osalta kohdennettu aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron määrä.

Mitä edellä 10 momentissa säädetään ei sovelleta tilikauteen, jos kaikilla lainkäyttöalueilla, joilla on tilikautena voimassa ehdot täyttävä aliverotettujen voittojen sääntö, aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvä prosenttiosuus monikansallisen konsernin osalta on kyseisenä tilikautena nolla.

Monikansallisen konsernin, joka sijaitsee lainkäyttöalueella, jonka aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvä prosenttiosuus on tilikautena nolla, konserniyksiköiden työntekijöiden lukumäärä ja aineellisen omaisuuden nettokirjanpitoarvo jätetään pois kohdennettaessa aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron kokonaismäärä kyseisenä tilikautena.

11 §

Aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron kohdentaminen suomalaisille konserniyksiköille

Suomalaisen konserniyksikön on suoritettava se osa konsernin aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvästä täydennysverosta, joka vastaa suomalaisen konserniyksikön osuutta työntekijöiden kokonaismäärästä ja aineellisen omaisuuden kokonaismäärästä Suomessa.

Aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvää täydennysveroa ei kohdenneta konserniyksiköille, jotka ovat sijoitusyksiköitä.

Suomen kotimainen täydennysvero

12 §

Suomen kotimaisen täydennysveron soveltamisala

Tilikauden kotimainen täydennysvero on Suomen osalta 5 luvun 2 §:ssä tarkoitettu määrä, joka lasketaan Suomessa sijaitsevien yksiköiden perusteella soveltaen, mitä jäljempänä 13–19 §:ssä säädetään (*Suomen kotimainen täydennysvero*).

Suomessa sijaitseva konserniyksikkö ja 6 luvun 12 §:ssä tarkoitettu yhteisyrityksen tytäryksikkö on velvollinen suorittamaan tilikaudelta 5 luvun 5 ja 8 §:n mukaisen osuutensa Suomen kotimaisesta täydennysverosta.

13 §

Suomen kotimaisen täydennysveron laskeminen

Suomen kotimaisen täydennysveron määrää laskettaessa sovelletaan, mitä tässä laissa säädetään tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön perusteella kannettavan täydennysveron määrän laskemisesta ja kohdentamisesta matalasti verotetulle konserniyksikölle, jolle jäljempänä 14–19 §:ssä säädetä toisin.

14 §

Suomen kotimaisen täydennysveron soveltaminen yhteisyrityksiin ja niiden tytäryksiköihin

Poiketen siitä, mitä 6 luvun 13 §:n 2 ja 3 momentissa säädetään, Suomessa sijaitseville yhteisyrityksen tytäryksiköille 5 luvun 5 ja 8 §:n mukaisesti kohdistettu kotimainen täydennysvero on 12 §:n 2 momentin mukaisesti kyseisten yksiköiden osuus Suomen kotimaisesta täydennysverosta.

15 §

Sijoitusyksiköitä koskeva poikkeus

Jos sijoitusyksikölle on 7 luvun 11 ja 12 §:n ja 5 luvun 5 ja 8 §:n soveltamisen tuloksena kohdennettu kotimaista täydennysveroa, velvollinen suorittamaan veron on Suomessa sijaitseva konserniyksikkö, joka ei ole sijoitusyksikkö, ja jolla on välitön tai välillinen omistusosuus sijoitusyksikössä. Jos tällaisia yksiköitä on enemmän kuin yksi, veron määrä jaetaan yksiköiden kesken niiden omistusosuuksien suhteessa.

Jos 1 momentissa tarkoitettuja yksiköitä ei ole, velvollinen suorittamaan veron on sijoitusyksikkö, jolle tilikauden kotimainen täydennysvero on 5 luvun 5 §:n mukaan kohdennettu.

16 §

Väliyhteisöveroja koskeva poikkeus

Poiketen siitä, mitä 4 luvun 18 §:n 3 ja 4 momentissa säädetään, laskettaessa konserniyksikön oikaistuja huomioitavia veroja Suomen kotimaisen täydennysveron määrittämistä varten, veroihin ei sisällytetä ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (1217/1994) perusteella kannettua veroa, jonka konserniyksikkö on suorittanut.

Poiketen siitä, mitä 4 luvun 18 §:n 1 momentissa säädetään, jos suomalaisen konserniyksikön tulosta on ulkomailla maksettu veroa paikallisen väliyhteisöverojärjestelmän perusteella, tällaista veroa ei sisällytetä suomalaisen konserniyksikön oikaistujen huomioitavien verojen laskelmaan Suomen kotimaisen täydennysveron määrittämistä varten.

17 §

Hybridiyksikön veroja koskeva poikkeus

Poiketen siitä, mitä 4 luvun 18 §:n 3 ja 4 momentissa säädetään, jos suomalainen konserniyksikkö omistaa osuuden hybridiyksikössä, suomalaisen konserniyksikön huomioitaviin veroihin ei sisällytetä mainitun pykälän 4 momentissa tarkoitettuja hybridiyksikön maksamia veroja.

Poiketen siitä, mitä 4 luvun 18 §:n 2 momentissa säädetään, jos suomalaisen hybridiyksikön tulosta on ulkomailla maksettu veroa, tällaista veroa ei sisällytetä kyseisen suomalaisen yksikön

oikaistujen huomioitavien verojen laskelmaan Suomen kotimaisen täydennysveron määrittämistä varten.

18 §

Kiinteitä toimipaikkoja koskeva poikkeus

Poiketen siitä, mitä 4 luvun 16 §:n 1 momentissa säädetään, jos suomalainen konserniyksikkö on ulkomaisen pääyksikön kiinteä toimipaikka, suomalainen konserniyksikkö ei sisällytä oikaistujen huomioitavien verojensa laskelmaan mainitun pykälän 1 momentissa tarkoitettuja pääyksikön kirjanpitoon sisältyviä veroja kotimaisen täydennysveron laskemista varten.

19 §

Vaikutus tilikauden täydennysveron määrään

Jos tilikauden kotimaisen täydennysveron määrää ei ole maksettu neljän tilikauden kuluessa siitä tilikaudesta, jonka aikana se on pantu maksuun, jäljellä oleva määrä lisätään 5 luvun 3 §:ssä tarkoitettuun lainkäyttöalueen tilikauden täydennysveroon.

3 luku

Määritellyn tuloksen tai tappion laskenta

Kirjanpidon tulos tai tappio

1 §

Määritelty tulos tai tappio ja kirjanpidon tulos

Konserniyksikön määritelty tulos tai tappio lasketaan tekemällä 2–22 §:ssä tarkoitettut oikaisut konserniyksikön 2 momentissa tai 2 §:ssä tarkoitettuun tilikauden kirjanpidon tulokseen tai tappioon.

Tätä lakia sovellettaessa konserniyksikön kirjanpidon tulos tai tappio on konserniyksikön tulos tai tappio ennen konserniyksiköiden välisten liiketoimien poistamista koskevia oikaisuja, siten kuin se on määritetty konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätöksen laadinnassa käytettävän tilinpäätösstandardin mukaan.

Jos konserniyksikön kirjanpidon tulosta tai tappiota ei ole kohtuudella mahdollista määrittää ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätöksen laatimisessa käytettävän tilinpäätösstandardin perusteella, konserniyksikön kirjanpidon tulos tai tappio tilikaudelta voidaan määrittää toisen hyväksyttävän tilinpäätösstandardin tai hyväksytyn tilinpäätösstandardin mukaisesti, jos konserniyksikön kirjanpito tehdään kyseisen standardin mukaan, kirjanpitoon sisältyvät tiedot ovat luotettavia, ja yli miljoonan euron suuruiset pysyvät erot, jotka aiheutuvat ylimmän konsernitilinpäätöksen laatimisessa käytettävän tilinpäätösstandardin ja konserniyksikön tilinpäätösstandardin välisistä eroista tietyn tulo- tai kuluerän tai liiketoiminnan käsittelyssä, oikaistaan vastaamaan ylimmän emoyhtiön konsernitilinpäätöksen laatimisessa käytettyä standardia.

Määritellyn tuloksen tai tappion määrittämiseksi tehtävät oikaisut

2 §

Kirjanpidon tuloksen tai -tappion oikaisut

- Konserniyksikön kirjanpidon tulosta tai tappiota oikaistaan seuraavien erien määrällä:
- 1) nettoverokulut;
 - 2) laskennan ulkopuolelle rajatut osingot;
 - 3) laskennan ulkopuolelle rajatut luovutusvoitot tai -tappiot;
 - 4) sisällytetyt uudelleenarvostusmenetelmän mukaiset voitot tai tappiot;
 - 5) voitot tai tappiot laskennan ulkopuolelle 6 luvun 8–11 §:ää sovellettaessa rajattujen varojen ja velkojen luovutuksista;
 - 6) epäsymmetriset valuuttakurssivoitot ja -tappiot;
 - 7) kelvottomat kulut;
 - 8) aiempia kausia koskevat virheet ja kirjanpitoperiaatteiden muutokset; ja
 - 9) kertyneet eläkekulut.

3 §

Määritellyn tuloksen ja tappion laskennassa käytettävät määritelmät

Määritellyn tuloksen ja tappion laskennassa:

- 1) *nettoverokululla* tarkoitetaan seuraavien erien yhteenlaskettua määrää:
 - a) kuluina kertyneet huomioitavat verot, sekä kirjanpidon tuloverokuluihin sisällytetyt kauden verotettavaan tulokseen perustuvat ja laskennalliset huomioitavat verot, mukaan lukien huomioitavat verot sellaisesta tulosta, jota ei ole luettu mukaan määritellyn tuloksen tai tappion laskentaan;
 - b) tilikauden tappioon liittyvä laskennallinen verosaatava;
 - c) kuluna kertynyt ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero;
 - d) tämän lain, monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa annetussa neuvoston direktiivin (EU) 2022/2523, tai globaalia minimiveroa koskevien OECD:n mallisääntöjen mukaan kannettavat verot, jotka ovat kertyneet kuluina; ja
 - e) kuluina kertyneet ehtoja täyttämättömät palautukseen oikeuttavat yhtiöveron hyvitykset;
- 2) *laskennan ulkopuolelle rajatulla osingolla* tarkoitetaan osinkoa tai muuta voitonjakoa, joka on saatu omistusosuuden perusteella, lukuun ottamatta omistusosuuksia, jotka ovat lyhytaikaisia pienomistuksia tai omistusosuuksia sellaisessa sijoitusyksikössä, joka on tehnyt 7 luvun 14 §:ssä tarkoitetun valinnan;
- 3) *pienomistuksella* tarkoitetaan konsernin omistusosuutta yksikössä, jos omistusosuus tuottaa pienemmän kuin kymmenen prosentin osuuden kyseisen yksikön voittoon, omaan pääomaan, tai äänivaltaan sinä päivänä, jona yksikkö jakaa varojaan tai sen osuudet luovutetaan;
- 4) *lyhytaikaisella pienomistuksella* tarkoitetaan pienomistusta, jonka konserniyksikkö on omistanut omaksi hyväkseen alle vuoden ajan ennen pienomistuksen perusteella saatavaa osinkoa tai muuta varojenjakoa;
- 5) *laskennan ulkopuolelle rajatulla luovutusvoitolla tai -tappiolla* tarkoitetaan konserniyksikön kirjanpidon tulokseen sisältyvää:
 - a) omistusosuuden, pois lukien pienomistukset, käyvän arvon muutoksista johtuvaa voittoa ja tappiota;
 - b) pääomaosuusmenetelmän mukaisesti sisällytetyistä omistusosuudesta johtuvaa voittoa ja tappiota; tai
 - c) omistusosuuden, pois lukien pienomistukset, luovutuksesta johtuvaa voittoa ja tappiota;
- 6) *sisällytetyllä uudelleenarvostusmenetelmän mukaisella voitolla tai tappiolla* tarkoitetaan nettovoittoa tai tappiota, johon on lisätty tai josta on vähennetty tilikauden osalta niihin liittyvät huomioitavat verot ja joka johtuu sellaisen kirjanpitomenetelmän tai käytännön soveltamisesta, jolla kaikkien aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden osalta:
 - a) oikaistaan määräajoin tällaisen omaisuuden kirjanpitoarvo sen käypään arvoon;
 - b) kirjataan arvon muutokset muihin laajan tuloksen eriin; ja

c) ei kirjata myöhemmin muihin laajan tuloksen eriin kertynyttä voittoa tai tappiota tulostavasti;

7) *epäsymmetrisellä valuuttakurssivoitolla tai -tappiolla* tarkoitetaan yksikön kurssivoittoa tai -tappiota, jos yksikön kirjanpidollinen ja verotuksellinen toimintavaluutta eivät ole sama valuutta, mikäli voitto tai tappio on syntynyt:

a) konserniyksikön kirjanpidollisen ja verotuksellisen toimintavaluutan välisistä kurssivaihteluista ja sisältyy sen verotettavaan tulokseen tai tappioon;

b) konserniyksikön kirjanpidollisen ja verotuksellisen toimintavaluutan välisistä kurssivaihteluista ja sisältyy sen kirjanpidon tulokseen tai tappioon;

c) konserniyksikön kirjanpidollisen toimintavaluutan ja kolmannen ulkomaanvaluutan välisistä kurssivaihteluista ja sisältyy sen kirjanpidolliseen tulokseen tai tappioon; tai

d) konserniyksikön verotuksellisen toimintavaluutan ja kolmannen ulkomaanvaluutan välisistä kurssivaihteluista, riippumatta siitä, onko voitto tai tappio sisältynyt konserniyksikön verotettavaan tulokseen;

8) 7 kohtaa sovellettaessa *verotuksellisella toimintavaluutalla* tarkoitetaan valuuttaa, jota käytetään määrittäessä konserniyksikön verotettavaa tuloa tai tappiota huomioitavan veron osalta sillä lainkäyttöalueella, jolla konserniyksikkö sijaitsee; *kirjanpidollisella toimintavaluutalla* tarkoitetaan valuuttaa, jota käytetään määrittäessä konserniyksikön kirjanpidon tulosta tai tappiota ja *kolmannella ulkomaanvaluutalla* tarkoitetaan valuuttaa, joka ei ole konserniyksikön verotuksellinen toimintavaluutta tai kirjanpidollinen toimintavaluutta;

9) *kelvottomilla kuluilla* tarkoitetaan kuluja, jotka kertyvät laittomista suorituksista, mukaan luettuna lahjukset ja voitelurahat, sekä sakkoja ja rangaistusmaksuja, joiden määrä on vähintään 50 000 euroa tai vastaava summa siinä toiminnallisessa valuutassa, jossa konserniyksikön kirjanpidon tulos tai tappio on laskettu;

10) *aikaisempaa kautta koskevilla virheillä ja kirjanpitoperiaatteiden muutoksilla* tarkoitetaan konserniyksikön tilikauden alussa tehtävää avaavan taseen oman pääoman muutosta, joka johtuu:

a) aiemman tilikauden kirjanpidon tuloksen tai tappion määrittämisessä tapahtuneen sellaisen virheen oikaisusta, joka on vaikuttanut kyseisen tilikauden määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaan sisältyneisiin tuloihin tai kuluihin, paitsi jos tällainen oikaisu on johtanut 4 luvun 20 §:n 1 momentissa tarkoitettuun huomioitavien verojen määrän vähenemiseen; tai

b) kirjanpitoperiaatteiden tai menettelytapojen muutoksesta, joka vaikuttaa määritellyn tuloksen tai tappion laskemiseen sisältyneisiin tuloihin tai kuluihin ja;

11) *eläkekulujen kertymällä* tarkoitetaan kirjanpidon tulokseen tai tappioon sisältyvän eläkevastuuta koskevan kulun ja eläkerahastoon tilikauden osalta maksetun määrän erotusta.

4 §

Osakeperusteisiin kannustinjärjestelmiin liittyvä valinta

Ilmoittavan konserniyksikön niin valitessa konserniyksikkö voi korvata määrän, joka kyseisen konserniyksikön tilinpäätöksessä on kirjattu kuluksi osakeperusteisena korvauksena suoritettujen menojen perusteella määrällä, joka on sallittu vähennyksenä laskettaessa sen verotettavaa tuloa sen sijaintipaikassa.

Jos 1 momentissa tarkoitettu osakeperusteinen meno liittyy optioon, joka raukeaa käyttämättömänä, konserniyksikön on sisällytettävä koko aiemmin vähennetty summa määritellyn tulon tai tappion laskelmaansa sinä tilikautena, jona optio raukeaa.

Tämän pykälän mukainen valinta on 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta ja sitä on sovellettava johdonmukaisesti kaikkiin 1 momentissa tarkoitettuihin osakeperusteisten korvausten perusteella suoritettuihin menoihin sinä vuonna, jona valinta tehdään, sekä sitä seuraavina tilikausina niiden konserniyksiköiden osalta, jotka sijaitsevat samalla lainkäyttöalueella.

Jos tässä pykälässä tarkoitettu valinta on tehty tilikautena, jota edeltävinä tilikausina osa järjestelyyn liittyvästä osakeperusteisesta korvauksesta on kirjattu kuluna kirjanpitoon ja siten tulut vähennetyksi yksikön määritellyä tulosta tai tappiota laskettaessa, konserniyksikön on sisällytettävä valintavuoden määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaansa määrä, joka vastaa sitä kertyneiden kulujen summaa, joka on ollut vähennyskelpoinen aiempien vuosien määritellyn tulon tai tappion laskelmissa siltä osin kuin kyseinen kertymä ylittää sen kertyneen määrän, joka olisi ollut vähennyskelpoista, jos valinta olisi tehty tällaisten tilikausien ajaksi.

Jos tässä pykälässä tarkoitettu valinta peruutetaan, konserniyksikön on sisällytettävä peruu-tustilikaudelle määritellyyn tulokseensa tai tappioonsa summa, joka vastaa valinnan perusteella aiemmin vähennettyjä määriä siltä osin kuin aiempien vähennysten summa ylittää konserniyksikön kirjanpitoon kertyneen, osakeperusteisen korvauksen johdosta syntyneen kulun, jota ei ole maksettu.

5 §

Konserniyksiköiden välisten liiketoimien oikaisut

Jos kaikkia eri lainkäyttöalueilla sijaitsevien konserniyksiköiden välisiä liiketoimia ei ole kirjattu samaan määrään molempien konserniyksiköiden kirjanpidossa tai ne eivät ole markkinaehtoperiaatteen mukaisia, liiketoimet oikaistaan siten, että ne ovat saman suuruisia ja markkinaehtoperiaatteen mukaisia.

Jos samalla lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden välisestä omaisuuden luovutuksesta tai muusta siirrosta aiheutuu tappio, jota ei ole kirjattu markkinaehtoperiaatteen mukaisesti, tappio lasketaan uudelleen markkinaehtoperiaatteen mukaisesti, jos kyseinen tappio sisältyy määritellyn tuloksen tai tappion laskentaan.

Tätä pykälää sovellettaessa *markkinaehtoperiaatteella* tarkoitetaan tätä pykälää sovellettaessa periaatetta, jonka mukaan konserniyksiköiden väliset liiketoimet on kirjattava siten, että niiden ehdot vastaavat ehtoja, jotka olisi saavutettu toisistaan riippumattomien yritysten välillä vertailukelpoisissa liiketoimissa ja vertailukelpoisissa olosuhteissa.

6 §

Palautukseen oikeuttavien veronhyvitysten käsittely

Ehdot täyttäviä palautukseen oikeuttavia veronhyvityksiä pidetään konserniyksikön määritellyä tulosta tai tappiota laskettaessa tulona. Ehtoja täyttämättömiä palautukseen oikeuttavia veronhyvityksiä ei pidetä tulona laskettaessa konserniyksikön määritellyä tulosta tai tappiota.

7 §

Käyvän arvon laskentaa ja alaskirjauksia koskeva valinta

Ilmoittavan konserniyksikön niin valitessa voitot ja tappiot, jotka liittyvät sellaisiin varoihin ja velkoihin, joihin konsernitilinpäätöksessä sovelletaan käyvän arvon laskentaa tai joista on konsernitilinpäätöksessä kirjattu arvonalentuminen, voidaan tässä pykälässä tarkemmin säädettyllä tavalla määrittää realisoitumisperiaatteen mukaisesti laskettaessa konserniyksikön määritellyä tulosta tai tappiota.

Sovellettaessa tätä valintaa:

- 1) kaikki voitot ja tappiot, jotka johtuvat varoihin tai velkoihin sovelletusta käyvän arvon laskennasta tai alaskirjauksesta, jätetään määritellyn tulon tai tappion laskelman ulkopuolelle;
- 2) varojen tai velkojen kirjanpitoarvoksi voittoa tai tappiota laskettaessa katsotaan niiden kirjanpitoarvo, myöhäisempänä seuraavista hetkistä:

- a) ensimmäinen päivä siitä vuodesta, jonka aikana valinta tehtiin; tai
- b) varojen hankintapäivä tai velkasuhteen alkamispäivä; ja
- 3) jos valinta peruutetaan, konserniyksikön määriteltyä tulosta tai tappiota oikaistaan erotuksella, joka vastaa sitä erotusta, joka varojen tai velkojen käyvän arvon ja tämän valinnan mukaan määritellyn kirjanpitoarvon välillä on sen vuoden alussa, jonka aikana valinta peruutetaan.

Tässä pykälässä tarkoitettu valinta on 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta ja sitä on sovellettava kaikkiin samalla lainkäyttöalueella sijaitseviin konserniyksiköihin. Valintaa sovelletaan kaikkiin näiden konserniyksiköiden varoihin ja velkoihin, paitsi jos ilmoitettava konserniyksikkö päättää rajata valinnan koskemaan vain konserniyksiköiden aineellista omaisuutta tai vain sellaisia konserniyksiköitä, jotka ovat sijoitusyksikköjä.

8 §

Yhdisteltyjen luovutusvoittojen jaksottamista koskeva valinta

Ilmoittavan konserniyksikön niin valitessa, lainkäyttöalueella syntyvä yhdistelty luovutusvoitto voidaan määriteltyä tulosta tai tappiota laskettaessa oikaista siten kuin tässä pykälässä säädetään. Oikaisussa kyseisen lainkäyttöalueen määriteltyä tulosta tai tappiota oikaistaan kaikkien takautuvuusjaksolle sijoittuvien aiempien tilikausien osalta 3 momentin 2 ja 3 kohdassa tarkoitettulla tavalla, sekä 3 momentin 4 kohdassa tarkoitettulla tavalla jäljelle jäävän luovutusvoiton jaksottamiseksi takautuvuusjaksolle.

Tässä pykälässä tarkoitetaan:

1) *yhdistellyllä luovutusvoitolla* valintavuoden nettovoittoa, joka syntyy kaikkien valinnan piirissä olevalla lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden saamista paikallisen aineellisen omaisuuden luovutuksista syntyvästä nettovoitosta, pois lukien voitto tai tappio, joka syntyy varojen luovuttamisesta konserniyksiköiden välillä;

2) *oikaistulla luovutusvoitolla* tämän pykälän mukaisen valinnan piirissä olevan yhdistellyn luovutusvoiton osalta määrää, joka vastaa valintavuoden yhdisteltyä luovutusvoittoa, josta on vähennetty määrät, jotka on vähennetty aikaisemman tappiovuoden nettoluovutustappiosta;

3) *valintavuodella* sitä vuotta, jota koskien tässä pykälässä tarkoitettu yksivuotisvalinta on tehty;

4) *kohdennetulla luovutusvoitolla* tilikaudelle tämän pykälän 3 momentin 2 kohdan mukaisesti takautuvuusjaksolla kohdistettua oikaistua luovutusvoittoa;

5) *paikallisella aineellisella omaisuudella* kiinteää omaisuutta, joka sijaitsee samalla lainkäyttöalueella kuin konserniyksikkö;

6) *takautuvuusjaksolla* valintavuotta ja sitä edeltävää neljää tilikautta;

7) *tappiovuodella* lainkäyttöalueella, jota koskien on tehty tässä pykälässä tarkoitettu yksivuotisvalinta, takautuvuusjaksolle sijoittuvaa tilikautta, jonka aikana tällä lainkäyttöalueella sijaitsevalle konserniyksikölle on syntynyt nettoluovutustappio, jos kaikkien samanlaisten konserniyksiköiden nettoluovutustappiot ylittävät niiden nettoluovutusvoittojen määrän;

8) *nettoluovutusvoitolla* tässä pykälässä tarkoitettun valinnan osalta nettovoittoa, jonka valinnan piirissä olevalla lainkäyttöalueella sijaitseva konserniyksikkö saa paikallisen aineellisen omaisuuden luovuttamisesta, pois lukien toiselle konserniyksikölle tapahtuneesta varojen siirrosta johtuva voitto tai tappio;

9) *nettoluovutustappiolla* nettotappiota, pois lukien toiselle konserniyksikölle tapahtuneesta varojen siirrosta aiheutunut voitto tai tappio, jonka konserniyksikkö tilikauden aikana saa paikallisen aineellisen omaisuuden luovuttamisesta, ja josta on 3 momentin 1 tai 3 kohdan mukaisesti vähennetty nettoluovutusvoitto tai oikaistu nettovoitto aikaisemmasta tässä pykälässä tarkoitettua valinnasta johtuen.

Tämän pykälän mukaan tehtyä valintaa sovellettaessa:

1) huomioitavia veroja, jotka liittyvät syntyvään kokonaisluovutusvoittoon tai kokonaisluovutustappioon sinä vuonna, jona valinta on tehty, ei lueta mukaan oikaistujen huomioitavien verojen laskelmaan;

2) valintavuoden yhdistelty luovutusvoitto jaksetaan ajallisesti taaksepäin aikaisimmalle tappiovuodelle ja vähennetään suhteellisesti mahdollisesta kokonaisluovutusvoitosta, jonka mikä tahansa konserniyksikkö on samalla lainkäyttöalueella saanut;

3) jos oikaistu luovutusvoitto tappiovuotena ylittää kaikkien samalla lainkäyttöalueella olevien konserniyksiköiden kokonaisluovutustappioiden kokonaismäärän, oikaistu luovutusvoitto siirretään vähennettäväksi mahdolliselle seuraavalle tappiovuodelle ja vähennetään suhteellisesti kaikkien saman lainkäyttöalueen konserniyksiköiden kokonaisluovutustappioista;

4) jos 2 ja 3 kohdan soveltamisen jälkeen osa oikaistusta luovutusvoitosta jää jäljelle, se kohdistetaan tasaisesti jokaiselle tilikaudelle takautuvuusjaksolla.

Tilikauden osuus luovutusvoitosta sisältyy konserniyksikön määritellyn tuloksen tai tappion laskelmaan sillä lainkäyttöalueella ja sinä vuotena määrästä, joka vastaa tarkasteltavan konserniyksikön valintavuoden kokonaisluovutusvoiton määrän ja kaikkien tarkasteltavien konserniyksiköiden valintavuoden kokonaisluovutusvoittojen määrän suhdetta kerrottuna vuoden allokoitavan luovutusvoiton määrällä, missä tarkasteltavalla konserniyksiköllä tarkoitetaan konserniyksikköä, jolla on valintavuonna kokonaisluovutusvoitto ja joka sijaitsee valintavuonna lainkäyttöalueella; jos tarkasteluvuonna lainkäyttöalueella ei ole tarkasteltavaa konserniyksikköä, oikaistu kokonaisluovutusvoitto jaetaan tasan kaikkien sinä vuonna lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden kesken.

Valinta on 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta.

Aikaisemman tilikauden tosiasiallinen veroaste ja mahdollinen täydennysvero on laskettava uudelleen siten, kuin 5 luvun 8 §:ssä säädetään.

9 §

Konserninsisäiset rahoitusjärjestelyt

Aliverotetun yksikön määriteltyyn tulokseen tai tappioon ei lueta kuluja, jotka liittyvät sellaiseen konserninsisäiseen rahoitusjärjestelyyn, jonka kuluessa seuraavien tunnusmerkkien voidaan kohtuudella odottaa täyttyvän:

1) aliverotetun yksikön kulut, jotka otettaisiin huomioon kyseisen yksikön määriteltyä tulosta tai tappiota laskettaessa, kasvavat;

2) ilman, että järjestelyssä osallisena olevan korkeasti verotetun osapuolen verotettava tulo lisääntyy vastaavasti.

Tässä pykälässä tarkoitetaan:

1) *aliverotetulla yksiköllä* konserniyksikköä, joka sijaitsee matalan verotuksen lainkäyttöalueella tai lainkäyttöalueella, joka olisi matalan verotuksen lainkäyttöalue, jos sille laskettu tosiasiallinen veroaste olisi määritetty ilman tuloa tai kuluja, jotka kertyvät yksikölle konserninsisäisen rahoitusjärjestelyn tuloksena;

2) *korkeasti verotetulla osapuolella* konserniyksikköä, joka sijaitsee lainkäyttöalueella, joka ei ole matalan verotuksen lainkäyttöalue, tai ei olisi matalan verotuksen lainkäyttöalue, jos sille laskettu tosiasiallinen veroaste olisi määritetty ilman tuloa tai kuluja, jotka kertyvät yksikölle konserninsisäisen rahoitusjärjestelyn tuloksena.

10 §

Lainkäyttöalueen sisäistä konserniverojärjestelmää koskeva valinta

Konsernin ylin emoyksikkö voi valitessaan soveltaa keskenään samalla lainkäyttöalueella sijaitseviin ja samaan konserniverotusryhmään kuuluviin konserniyksiköihin yhdistellyssä kirjanpidossaan sovellettua kohtelua, jonka myötä näiden yksiköiden välisistä liiketoimista johtuvat tulot, kulut, voitot ja tappiot eliminoidaan laskettaessa tällaisen konserniyksikön määriteltyä tulosta tai tappiota.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu valinta on 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta. Kun valinta tehdään tai perutaan, konserniyksiköiden määritellyn tulon tai tappion laskennassa on tehtävä oikaisu, jotka varmistavat, ettei määritellyn tuloksen tai tappion laskennassa huomiotavia eriä oteta laskennassa huomioon kahdesti, tai ettei niitä jätetä kokonaan huomioimatta tässä pykälässä tarkoitetun valinnan tekemisen tai peruuttamisen seurauksena.

11 §

Eräitä vakuutus sopimuksiin liittyviä veloituksia koskeva oikaisu

Vakuutusyhtiö ei saa sisällyttää määritellyn tulon tai tappion laskelmaansa määrää, joka vastaa sen maksamaa vakuutuksenottajien tuottoihin liittyvää veroa, jonka määrän se on veloittanut vakuutuksenottajilta. Vakuutusyhtiön tulee sisällyttää määritellyn tuloksensa tai tappionsa laskentaan ne vakuutuksenottajille maksetut tuotot, joita ei ole sisällytetty sen kirjanpidon tulokseen tai tappioon siihen määrään saakka, johon vastaavien vakuutuksenottajille olevien velvoitteiden suurentuminen tai pienentyminen on sisällytetty sen kirjanpidon tulokseen tai tappioon.

12 §

Ensisijaista lisäpääomaa koskeva oikaisu

Määrät, jotka kirjataan konserniyksikön oman pääoman vähennykseksi ja johtuvat konserniyksikön liikkeeseen laskemalle ensisijaiselle lisäpääomalle maksetusta tai maksettavasta varojenjaosta, katsotaan kuluksi laskettaessa kyseisen konserniyksikön määriteltyä tulosta tai tappiota.

Määrät, jotka kirjataan konserniyksikön oman pääoman lisäykseksi ja johtuvat konserniyksikön hallussaan pitämälle ensisijaiselle lisäpääomalle maksetusta tai maksettavasta varojenjaosta, sisällytetään tulona konserniyksikön määritellyn tulon tai tappion laskelmaan.

Ensisijaisella lisäpääomalla tarkoitetaan tässä pykälässä kyseisen konserniyksikön pankkisektorin tai vakuutussektorin vakavaraisuutta koskevien sääntelyvaatimusten mukaisesti liikkeeseen laskemaa rahoitusvälinettä.

13 §

Muista luvuista johtuvat muutokset

Konserniyksikön kirjanpidon tulosta tai tappiota on oikaistava vastaamaan 6 ja 7 luvun säännöksistä johtuvaa lopputulosta.

Kansainvälisen merenkulun tulot

14 §

Kansainvälisen merenkulun tulojen poissulkeminen

Konserniyksikön kansainvälisen merenkulun tulo ja määritelty kansainvälisen merenkulun liitännäistulo rajataan pois laskettaessa sen määriteltyä tulosta tai tappiota sillä lainkäyttöalueella, jolla se sijaitsee, jos konserniyksikkö osoittaa, että kaikkien asianomaisten alusten strateginen tai kaupallinen johtaminen tapahtuu tosiasiallisesti siltä lainkäyttöalueelta käsin, jolla konserniyksikkö sijaitsee.

15 §

Kansainvälisen merenkulun tuloa koskevat määritelmät

Tässä laissa tarkoitetaan *kansainvälisen merenkulun tuloilla* nettotuloja, jotka konserniyksikkö saa:

1) matkustajien tai rahdin kuljettamisesta aluksella, jota liikennöidään kansainvälisessä liikenteessä, riippumatta siitä, onko alus konserniyksikön omistama, vuokraama, tai muulla perusteella sen käytettävissä;

2) matkustajien tai rahdin kuljettamisesta aluksella, jota liikennöidään kansainvälisessä liikenteessä, jos kuljettaminen perustuu paikanvuokrausta koskevaan järjestelyyn;

3) aluksen vuokraamisesta toiselle konserniyksikölle täysin varusteltuna, miehitettynä ja huollettuna matkustajien tai rahdin kuljettamiseen kansainvälisessä liikenteessä;

4) aluksen vuokraamisesta sellaisenaan ilman miehistöä käytettäväksi matkustajien tai rahdin kuljettamiseen kansainvälisessä liikenteessä;

5) osallistumisesta jakoryhmään, yhteiseen liiketoimintaan tai kansainväliseen meriliikenneyritykseen matkustajien tai rahdin kuljettamiseksi aluksilla kansainvälisessä liikenteessä;

6) aluksen myymisestä edellyttäen, että alusta on käytetty matkustajien tai rahdin kuljettamiseen kansainvälisessä liikenteessä ja laivan luovuttanut konserniyksikkö on pitänyt alusta käytössään vähintään vuoden ajan.

Edellä 1 momentissa tarkoitettuna kansainvälisen merenkulun tulona ei pidetä tuloa, jonka konserniyksikkö saa matkustajien tai rahdin kuljettamisesta sisämaan vesireiteillä saman lainkäyttöalueen sisällä.

16 §

Kansainvälisen merenkulun liitännäistulot

Tässä laissa määritellyllä *kansainvälisen merenkulun liitännäistulolla* tarkoitetaan nettotuloja, jotka konserniyksikkö saa toiminnoista, jotka suoritetaan pääsääntöisesti matkustajien tai rahdin kuljettamisesta kansainvälisessä liikenteessä:

1) vuokraamalla alusta ilman miehistöä toiselle varustamolle, joka ei ole konserniyksikkö edellyttäen, että vuokraus ei ylitä kolmea vuotta;

2) myymällä toisen varustamon myöntämiä lippuja, jotka liittyvät kansainvälisen matkan kottimaan osuuteen;

3) vuokraamalla ja lyhytaikaisesti säilyttämällä kontteja, sekä keräämällä haltuunottomaksuja myöhässä palautetuista konteista;

4) tarjoamalla insinöörien, huoltohenkilökunnan, lastinkäsittelijöiden, ravintolahenkilöstön ja asiakaspalvelushenkilöstön palveluita toisille varustamoille; sekä

5) saamalla sijoitustoiminnan tuloja, jos tulon tuottava sijoitus on tehty olennaisena osana liiketoimintaa, joka koskee alusten liikennöintiä kansainvälisessä liikenteessä.

17 §

Kansainvälisen merenkulun tappio

Jos konserniyksikön kansainvälisen merenkulun tulojen ja määriteltyjen kansainvälisen merenkulun liitännäistulojen laskelma johtaa tappioon, tätä tappiota ei huomioida laskettaessa konserniyksikön määriteltyä tulosta tai tappiota.

18 §

Kansainvälisen merenkulun liitännäistulojen enimmäismäärä

Edellä 14 §:ssä tarkoitetussa tulon poisrajaamisessa otetaan huomioon samalla lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden määriteltyjen kansainvälisen merenkulun liitännäistulojen yhteenlaskettu kokonaismäärä siltä osin kuin se ei ylitä 50:tä prosenttia kyseisten yksiköiden kansainvälisen merenkulun tuloista. Ylimenevä osuus otetaan huomioon kyseisten konserniyksiköiden määriteltyä tulosta tai tappiota laskettaessa.

19 §

Kansainvälisen merenkulun tulon ja liitännäistulon määrän laskeminen

Kulut, jotka kertyvät konserniyksikölle ja jotka liittyvät suoraan sen harjoittamaan 15 §:ssä tarkoitettuun kansainväliseen merenkulkuun ja 16 §:ssä tarkoitettuun kansainvälisen merenkulun liitännäistoimintaan, vähennetään konserniyksikön näistä toiminnoista saamista tuotoista laskettaessa konserniyksikön kansainvälisen merenkulun tuloa ja määriteltyä kansainvälisen merenkulun liitännäistuloa. Muut kulut, jotka konserniyksikölle kertyvät välillisesti sen kansainvälisen merenkulun toiminnasta tai määritellyn kansainvälisen merenkulun liitännäistoiminnasta kohdennetaan näiden toimintojen ja konserniyksikön muun toiminnan suhteessa.

Konserniyksikön kansainväliseen merenkulkuun ja määriteltyyn kansainvälisen merenkulun liitännäistoimintaan kohdistuvia suoria ja välillisiä kuluja ei oteta huomioon sen määritellyn tuloksen tai tappion laskennassa.

Määritellyn tuloksen tai tappion kohdentaminen pääyksikön ja kiinteän toimipaikan välillä

20 §

Kiinteän toimipaikan kirjanpidon tulos tai tappio

Jos konserniyksikkö on 1 luvun 15 §:n 1–3 kohdassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka, sen kirjanpidon tulos tai tappio on kiinteän toimipaikan erillisen kirjanpidon osoittama tulos tai tappio.

Jos kiinteällä toimipaikalla ei ole erillistä kirjanpitoa, sen kirjanpidon tuloksi tai tappioksi katsotaan määrä, jota olisi pidetty sen kirjanpidon tuloksena tai tappiona, jos yksikölle olisi laadittu erillinen kirjanpito käyttäen konsernin ylimmän emoyksikön tilinpäätösstandardia.

21 §

Kiinteän toimipaikan tuloksen oikaiseminen

Jos konserniyksikkö on 1 luvun 18 §:n 1 tai 2 kohdassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka, sen kirjanpidon tulosta tai tappiota oikaistaan siten, että siinä huomioidaan vain ne tulot ja kulut, jotka liittyvät kiinteään toimipaikkaan verosopimuksen tai lainkäyttöalueen lain mukaan riippumatta tulon veronalaisuudesta tai kulujen vähennyskelpoisuudesta kyseisellä lainkäyttöalueella.

Jos konserniyksikkö on 1 luvun 18 §:n 3 kohdassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka, sen kirjanpidon tulosta tai tappiota oikaistaan siten, että siinä huomioidaan vain ne tulot ja kulut, joiden

olisi katsottu liittyvän kiinteään toimipaikkaan taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) tulo- ja varallisuusveroja koskevan malliverosopimuksen 7 artiklan mukaisesti.

Jos konserniyksikkö on 1 luvun 18 §:n 4 kohdassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka, sen kirjanpidon tuloksen tai tappion laskennassa huomioitavaksi tuloksi katsotaan se määrä, joka on vapautettu verosta sillä lainkäyttöalueella, jolla pääyksikkö sijaitsee ja joka liittyy toimintaan, jota harjoitetaan pääyksikön lainkäyttöalueen ulkopuolella. Laskennassa käytettäväksi kuluiksi katsotaan ne kulut, jotka eivät ole vähennyskelpoisia pääyksikön lainkäyttöalueella ja liittyvät kiinteän toimipaikan pääyksikön lainkäyttöalueen ulkopuolella harjoittamaan toimintaan.

Lukuun ottamatta tilanteita, joista säädetään tämän pykälän 5 ja 6 momentissa, kiinteän toimipaikan kirjanpidon tulosta tai tappiota ei oteta huomioon määrittäessä pääyksikön määriteltä tulosta tai tappiota.

Kiinteän toimipaikan määriteltä tappiota käsitellään pääyksikön määriteltä tulosta tai tappiota laskettaessa sen kuluna siltä osin kuin kiinteän toimipaikan tappio on vähennyskelpoinen laskettaessa tällaisen pääyksikön kotimaista verotettavaa tuloa, eikä sitä vähennetä sellaisesta tulosta, joka on veronalaista sekä pääyksikön lainkäyttöalueen että kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueen lakien nojalla.

Kiinteän toimipaikan määriteltä tulosta seuraavilta vuosilta käsitellään pääyksikön määriteltynä tuloksena siihen määritellyn tappion määrään asti, jota aiemmin käsiteltiin pääyksikön kuluna 5 momentin mukaisesti.

Läpivirtaavan yksikön määriteltä tulos tai tappio

22 §

Läpivirtaavan yksikön määritellyn tuloksen tai tappion kohdentaminen

Ennen läpivirtaavan yksikön määritellyn tuloksen tai tappion kohdentamista tässä pykälässä tarkoitettulla tavalla, läpivirtaavan yksikön kirjanpidon tuloksesta tai tappiosta vähennetään määrä, joka voidaan kohdistaa sellaisille omistajille, jotka eivät ole samaan konserniin kuuluvia yksiköitä ja jotka omistavat osuutensa läpivirtaavassa yksikössä suoraan tai verotuksellisesti läpinäkyvistä yksiköistä koostuvan ketjun kautta.

Mitä edellä 1 momentissa säädetään, ei sovelleta kuitenkaan tilanteessa, jossa:

- 1) läpivirtaava yksikkö on konsernin ylin emoyksikkö; tai
- 2) läpivirtaava yksikkö on konsernin ylimmän emoyksikön omistama joko suoraan tai verotuksellisesti läpinäkyvien yksiköiden ketjun kautta.

Läpivirtaavan yksikön kirjanpidon tuloksesta tai tappiosta vähennetään se osa, joka kohdistetaan toiselle konserniyksikölle.

Jos läpivirtaava yksikkö harjoittaa liiketoimintaa kokonaan tai osittain kiinteän toimipaikan kautta, sen kirjanpidon tulos tai tappio, joka jää jäljelle 1 momentissa kuvatun oikaisun jälkeen, kohdistetaan kyseiselle kiinteälle toimipaikalle 21 §:n mukaisesti.

Jos verotuksellisesti läpinäkyvä yksikkö ei ole konsernin ylin emoyksikkö, sen kirjanpidon tulos tai tappio, joka jää jäljelle 1, 2 ja 4 momentin soveltamisen jälkeen, kohdennetaan omistaville konserniyksiköille sen mukaan, mikä on niiden omistusosuus läpivirtaavassa yksikössä.

Jos läpivirtaava yksikkö on joko verotuksessa läpinäkyvä yksikkö, joka on konsernin ylin emoyksikkö tai tässä laissa tarkoitettu käänteinen hybridiyksikkö, se osuus läpivirtaavan yksikön kirjanpidon tuloksesta tai tappiosta, joka jää jäljelle 1, 2 ja 4 momentin soveltamisen jälkeen, kohdennetaan läpivirtaavalle yksikölle itselleen.

Edellä 4–6 momenttia sovelletaan erikseen kuhunkin läpivirtaavan yksikön omistusosuuteen.

4 luku

Oikaistut huomioitavat verot

Oikaistujen huomioitavien verojen laskenta

1 §

Huomioitavat verot

Konserniyksikön huomioitavia veroja ovat:

- 1) verot, jotka on kirjattu konserniyksikön kirjanpitoon sen tuloista tai voitoista tai sen osuudesta sellaisen konserniyksikön tuloista tai voitoista, jossa sillä on omistusosuus;
- 2) verot voitonjaoista, oletetuista voitonjaoista ja muista kuin yritystoiminnan kuluista ehdot täyttävässä voitonjaon verotukseen perustuvassa verojärjestelmässä;
- 3) yleisesti sovellettavan yhteisöveron sijasta kannettavat verot; ja
- 4) kertyneiden voittovarojen ja yrityksen oman pääoman perusteella kannetut verot, mukaan lukien verot, jotka määräytyvät useiden tulo- ja varallisuuserien perusteella.

Huomioitavia veroja eivät ole:

- 1) täydennysvero, joka emoyksikölle kertyy ehdot täyttävän tuloksilukemissäännön mukaisesti;
- 2) täydennysvero, joka konserniyksikölle kertyy ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron mukaisesti;
- 3) verot, jotka johtuvat oikaisusta, jonka konserniyksikkö on tehnyt ehdot täyttävän aliverotettujen voittojen säännön soveltamisen vuoksi;
- 4) ehtoja täyttämätön palautukseen oikeuttava yhtiöveron hyvitys; ja
- 5) verot, jotka vakuutusyhtiö on maksanut vakuutuksenottajien tuottojen osalta.

Huomioitaviin veroihin ei lasketa 3 luvun 8 §:n 2 momentin 8 ja 9 kohdassa tarkoitettuihin nettoluovutusvoittoon ja nettoluovutustappioon liittyviä huomioitavia veroja tilikautena, jolloin 3 luvun 8 §:ssä tarkoitettu valinta tehdään.

2 §

Tilikauden oikaistut huomioitavat verot

Konserniyksikön tilikauden oikaistujen huomioitavien verojen määrä on kirjanpidon tulokseen kirjattu tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan huomioitavan veron määrä oikaistuna seuraavilla erillä:

- 1) huomioitavien verojen 3 ja 4 §:n mukaiset lisäykset ja vähennykset tilikaudelta;
- 2) laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärä 6 §:n mukaisesti; ja
- 3) omaan pääomaan tai muihin laajan tuloksen eriin kirjattujen huomioitavien verojen muutos, jos se liittyy 3 luvun määritellyn tuloksen tai tappion laskentaan sisältyviin eriin, joita verotetaan konserniyksikön sijaintilainkäyttöalueen paikallisen verolainsäädännön perusteella.

Kaikki huomioitavien verojen erät voidaan ottaa oikaistujen huomioitavien verojen laskelmassa huomioon vain kerran.

3 §

Huomioitavien verojen lisäykset

Konserniyksikön tilikauden huomioitavan veron määrään lisätään:

- 1) kirjanpidon tuloksesta ennen veroja kuluina kertyneiden huomioitavien verojen määrät;
- 2) verovuonna käytetyn 15 §:n 2 momentissa tarkoitetun määritellystä tappiosta muodostetun laskennallisen verosaamisen määrä;

3) tilikautena suoritettu huomioitavan veron määrä, joka liittyy liiketoimen epävarmaan vero-kohteluun ja joka ei ole aikaisempaan vuonna sisältynyt oikaistuihin huomioitaviin veroihin 4 §:n 4 kohdan perusteella; ja

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

4 §

Huomioitavien verojen vähennykset

Konserniyksikön tilikauden huomioitavan veron määrästä vähennetään:

1) tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan veron määrä, kun vastaava tulo on rajattu 3 luvun määritellyn tuloksen tai tappion laskennan ulkopuolelle;

2) sellaisen ehtoja täyttämättömän palautukseen oikeuttavan veronhyvityksen määrä, jota ei ole vähennetty tilikauden verotettavaan tuloon perustuvasta veron määrästä;

3) huomioitavasta verosta saatu hyvitys tai palautus, joka ei ole ehdot täyttävä palautukseen oikeuttava veronhyvitys, jos hyvitystä tai palautusta ei ole vähennetty tilikauden veron määrästä;

4) tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan veron määrä, joka liittyy liiketoimen epävarmaan vero-kohteluun; ja

5) tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan veron määrä, jonka ei odoteta tulevan suorite-
tuksi kolmen vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä.

5 §

Eräiden pysyvien erojen käsittely

Jos lainkäyttöalueella ei ole tilikautena määriteltyä nettotulosta ja lainkäyttöalueen oikaistut huomioitavat verot ovat negatiiviset ja pienemmät kuin odotetut oikaistut huomioitavat verot, lainkäyttöalueelle katsotaan muodostuvan 5 luvun 8 §:ssä tarkoitettua tilikauden ylimääräistä täydennysveroa, joka on suuruudeltaan oikaistujen huomioitavien verojen ja odotettujen oikaistujen huomioitavien verojen välistä erotusta vastaava määrä. Tilikauden ylimääräisen täydennysveron määrä kohdennetaan konserniyksiköille 5 luvun 8 §:n 4 momentin mukaisesti. Odotettujen oikaistujen huomioitavien verojen määrällä tarkoitetaan määritellyn tappion määrää kerrottuna vähimmäisverokannalla.

Ilmoittava konserniyksikkö voi valita 5 luvun 4 §:n 3 momentin mukaisen ylimääräisen negatiivisen verokulun muodostamisen 1 momentin tilanteissa tilikauden ylimääräisen täydennysveron sijasta. Näin muodostettavaan ylimääräiseen negatiiviseen verokuluun sovelletaan 5 luvun 4 §:n 2 momentin menettelyä. Valinta on 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta.

Ajallisten erojen käsittely

6 §

Laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärä

Konserniyksikön tilikauden huomioitavia veroja oikaistaan määrällä, joka vastaa huomioitavien verojen osalta kirjanpidon tulokseen kirjattua tilikauden laskennallisen veron muutosta, mikäli laskennallisen veron määrittämisessä sovellettava verokanta on alempi kuin vähimmäisverokanta, tai muissa tilanteissa vähimmäisverokannalla uudelleen laskettuna, lisättynä ja vähennettynä 7–12 §:n mukaisten oikaisujen määrällä (*laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärä*).

7 §

Lisäykset laskennallisten verojen määrään

Huomioitavien verojen osalta kirjanpidon tulokseen kirjattuun laskennallisen veron muutokseen lisätään tilikauden aikana:

- 1) 10 §:ssä tarkoitetun vähennyskelvottoman kertymän määrä tilikautena, jonka aikana sitä vastaava vero on maksettu tai tilikauden aikana maksettu 11 §:ssä tarkoitetun vähentämättä jätetyn kertymän määrä; sekä
- 2) tilikauden aikana maksettu 13 §:ssä tarkoitettu oikaistu määrä.

8 §

Vähennykset laskennallisten verojen määrään

Jos jonakin tilikautena tappiosta muodostettavaa laskennallista verosaamista ei kirjata kirjanpitoon, koska kirjaamisedellytykset eivät täyty, laskennallisten verojen 6 §:n määrää vähennetään samoin kuin, jos tilikaudelle olisi kirjattu tappiosta muodostettu laskennallinen verosaaminen.

9 §

Laskennallisten verojen määrään sisältyvät erät

Laskennallisten verojen määrään ei sisällytetä seuraavia eriä:

- 1) laskennallisen veron määrä sellaisten erien osalta, jotka on rajattu 3 luvussa tarkoitetun määritellyn tuloksen tai tappion laskennan ulkopuolelle;
- 2) laskennallisen veron määrä, joka liittyy 10 §:n vähennyskelvottomaan kertymään tai 11 §:n vähentämättä jätettyyn kertymään;
- 3) laskennallisen veron muutos, joka johtuu laskennallisen verosaamisen alaskirjauksesta tai sen kirjaamisesta myöhemmänä vuonna;
- 4) laskennallinen vero, joka johtuu sovellettavan kotimaisen verokannan muutokseen liittyvästä uudelleenlaskennasta; ja
- 5) veronhyvitysten syntymiseen ja käyttöön liittyvä laskennallinen verokulu.

Edellä 1 momentin 5 kohdasta poiketen, väliyhteisön omistavan konserniyksikön, jolla on tilikaudelta sijaintilainkäyttöalueensa verotuksessa vähennyskelpoinen tappio, väliyhteisön tulosta muualla maksetusta ja omistavan konserniyksikön verosta hyvityskelpoisesta verosta kirjattu laskennallinen verosaaminen huomioidaan laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärässä, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- 1) pääyksikön kotimaiset tappiot käytetään ulkomaantuloa vastaan ennen mahdollista ulkomaisen veron hyvittämistä;
- 2) konserniyksiköllä on kotimaan verotappio, joka on kokonaan tai osittain vähennetty ulkomaisesta tulosta; ja
- 3) paikallinen verolainsäädäntö sallii ulkomaisen veron hyvittämisen myöhemmänä vuonna määritellyn tuloksen tai tappion laskentaan sisältyvää tuloa vastaan.

Edellä 2 momentissa tarkoitettu huomioitava laskennallinen verosaaminen on pienempi seuraavista:

- 1) kyseiseen ulkomaantuloon liittyvä ulkomaisen veron hyvityksen määrä, joka voidaan paikallisen verolainsäädännön mukaan hyvittää tappiollista vuotta seuraavina tilikausina;
- 2) konserniyksikön verotappion määrä ennen ulkomaan tulojen huomioimista kerrottuna sovellettavalla verokannalla.

10 §

Vähennyskelvoton kertymä

Vähennyskelvottomalla kertymällä tarkoitetaan:

- 1) liiketoimen epävarmaan verokohteluun liittyvän laskennallisen verokulun muutosta konserniyksikön kirjanpidossa; ja
- 2) konserniyksikön voitonjakoon liittyvän laskennallisen verokulun muutosta konserniyksikön kirjanpidossa.

11 §

Vähentämättä jätetty kertymä

Mikäli laskennallisen verovelan ei voida olettaa tulevan maksetuksi 13 §:ssä tarkoitettussa ajassa, ilmoittava konserniyksikkö voi valita olla sisällyttämättä kyseistä laskennallisen verovelan lisäystä tilikauden laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään (*vähentämättä jätetty kertymä*). Valinta on 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta.

12 §

Määritellystä tappiosta muodostettu laskennallinen verosaaminen

Jos laskennallinen verosaaminen, joka johtuu konserniyksikön määritellystä tappiosta, on kirjattu tilikautena vähimmäisverokantaa alhaisemmalla verokannalla, se voidaan laskea uudelleen saman tilikauden vähimmäisverokannan mukaisesti edellyttäen, että verovelvollinen pystyy osoittamaan, että laskennallinen verosaaminen johtuu määritellystä tappiosta.

13 §

Laskennallisen verovelan oikaisu

Laskennallinen verovelka, joka ei purkautu 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.

14 §

Laskennallisen verovelan oikaisua koskeva poikkeus

Edellä 13 §:ssä säädettyä ei sovelleta, mikäli laskennallinen verovelka liittyy seuraaviin eriin:

- 1) aineellisen omaisuuden hankintameno;
- 2) menot, jotka aiheutuvat valtion myöntämästä luvasta tai vastaavasta järjestelystä, joka koskee kiinteän omaisuuden käyttöä tai luonnonvarojen hyödyntämistä ja johon liittyy merkittäviä investointeja aineelliseen omaisuuteen;
- 3) tutkimus- ja kehittämiskulut;
- 4) ennallistamiskustannukset;
- 5) käypään arvoon arvostamisesta syntyneet realisoitumattomat nettovoitot;
- 6) valuuttakurssimuutoksista syntyneet nettovoitot;

- 7) vakuutusvaraukset ja vakuutussopimusten lykätyt aktivoidut hankintamenot;
- 8) konserniyksikön kanssa samalla lainkäyttöalueella sijaitsevan aineellisen omaisuuden myynnistä saatavat voitot, jotka sijoitetaan uudelleen aineelliseen omaisuuteen samalla lainkäyttöalueella; tai
- 9) kirjanpitoperiaatteiden muutoksista johtuvat lisäykset 1–8 kohdassa lueteltujen erien osalta.

15 §

Määriteltyä tappiota koskeva valinta

Ilmoittava konserniyksikkö saa valita poikkeavansa 6 §:ssä säädetystä ja muodostaa lainkäyttöalueelle laskennallisen verosaamisen 3 luvussa tarkoitetun määritellyn tappion perusteella. Tällöin määritellystä tappiosta muodostettu laskennallinen verosaaminen on määritettävä jokaiselle tilikaudelle, jona lainkäyttöalueelle muodostuu määriteltyä nettotappiota. Määritellystä tappiosta muodostetun laskennallisen verosaamisen määrä vastaa määritellyn nettotappion määrää kerrottuna vähimmäisverokannalla.

Määritellystä tappiosta muodostettua laskennallista verosaamista on käytettävä myöhemmän tilikautena, jona lainkäyttöalueella on määriteltyä nettotulosta, määrä, joka vastaa vähimmäisverokannalla kerrottua määriteltyä nettotulosta tai, jos tämä määrä on pienempi, käytettävissä olevan määritellystä tappiosta muodostetun verosaamisen määrää.

Määriteltyä tappiota koskeva valinta on tehtävä ensimmäisenä vuonna, jona lainkäyttöalue sisältyy konsernin täydennysveron tietoilmoitukseen. Valintaa ei saa tehdä lainkäyttöalueelle, jolla on 7 luvun 8 §:n mukainen ehdot täyttävä voitonjaon verotukseen perustuva verojärjestelmä.

Mikäli määriteltyä tappiota koskeva valinta peruutetaan, jäljelle jäävä määritellystä tappiosta muodostettu verosaaminen lakkaa sen tilikauden ensimmäisestä päivästä lukien, jona määriteltyä tappiota koskeva valinta ei ole enää sovellettavissa.

Jos emoyksikkö, joka on läpivirtaava yksikkö, tekee määriteltyä tappiota koskevan valinnan, määritellystä tappiosta muodostettu laskennallinen verosaaminen on laskettava huomioimalla läpivirtaavan yksikön määritelty tappio 7 luvun 2 §:ssä tarkoitetun vähennyksen jälkeen.

Huomioitavien verojen kohdentaminen erityistilanteissa

16 §

Verojen kohdentaminen kiinteälle toimipaikalle

Kiinteälle toimipaikalle kohdennetaan huomioitavat verot, jotka sisältyvät konserniyksikön kirjanpitoon ja liittyvät kiinteän toimipaikan 3 luvussa tarkoitettuun määriteltyyn tulokseen tai tappioon.

Jos kiinteän toimipaikan määriteltyä tulosta käsitellään pääyksikön määriteltynä tuloksena 3 luvun 21 §:n mukaisesti, kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueella syntyvät ja pääyksikön määriteltyn tulokseen liittyvät huomioitavat verot käsitellään pääyksikön huomioitavina veroina siihen määrän asti, joka vastaa tällaista tuloa kerrottuna pääyksikön lainkäyttöalueen tavanomaista tuloa koskevalla korkeimmalla verokannalla.

17 §

Verojen kohdentaminen verotuksellisesti läpinäkyvälle yksikölle

Omistavalle konserniyksikölle kohdennetaan huomioitavat verot, jotka sisältyvät verotuksellisesti läpinäkyvän yksikön kirjanpitoon ja jotka liittyvät 3 luvun 22 §:n 5 momentin mukaisesti omistavalle konserniyksikölle kohdennettuun määriteltyyn tulokseen tai tappioon.

18 §

Verojen kohdentaminen väliyhteisölle ja hybridiyksikölle

Konserniyksikölle, joka on väliyhteisö, kohdennetaan mahdolliset huomioitavat verot, jotka sisältyvät sen suoraan tai välillisesti omistavien konserniyksiköiden kirjanpitoon ja jotka koskevat niiden osuutta ulkomaisen väliyhteisön tuloksesta.

Konserniyksikölle, joka on hybridiyksikkö, kohdennetaan mahdolliset huomioitavat verot, jotka sisältyvät omistavan konserniyksikön kirjanpitoon ja liittyvät hybridiyksikön määriteltyyn tulokseen.

Mikäli yksikölle kohdennetaan 1 tai 2 momentin perusteella huomioitavaa veroa, joka on aiheutunut yksikön kerryttämästä passiivitulosta, yksikön oikaistuihin huomioitaviin veroihin sisällytetään tällaiset verot:

- 1) kohdennettavan, passiivitulosta maksettavan huomioitavan veron määräisinä; tai
- 2) määrästä, joka saadaan kertomalla väliyhteisön tai hybridiyksikön lainkäyttöalueen täydennysveroprosentti, joka tätä varten määritetään ilman passiivitulosta omistavan konserniyksikön lainkäyttöalueella kannettuja huomioitavia veroja, konserniyksikön sellaisen passiivitulon, johon on sovellettu väliyhteisöverotusta tai läpivirtaavuusperiaatetta, määrällä, sen mukaan, kumpi 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuista määristä on pienempi.

Jäljelle jäävät passiivisista tuloista aiheutuneet huomioitavat verot jäävät omistavalle konserniyksikölle.

Edellä 3 momentissa passiivituloilla tarkoitetaan seuraavia määriteltyyn tulokseen sisältyviä tuloeria siltä osin kuin omistavaa konserniyksikköä on verotettu ulkomaisten väliyhtiöiden verorajajärjestelmän mukaisesti tai johtuen omistusosuudesta hybridiyksikössä:

- 1) osinko ja vastaavat;
- 2) korko ja vastaavat;
- 3) vuokra;
- 4) rojalti;
- 5) elinkorko; tai
- 6) nettovoitot sellaisista omaisuuslajeista, jotka tuottavat 1–5 kohdassa tarkoitettuja tuloja.

19 §

Voitonjakoon liittyvien verojen kohdentaminen

Konserniyksikölle, joka on jakanut voittoa tilikauden aikana, kohdistetaan voitonjaosta sen suoraan omistavien konserniyksiköiden kirjanpitoon kertyneet huomioitavat verot. Mitä tässä säädetään voitonjaosta, sovelletaan myös oletettuihin voitonjakoihin.

Täydennysveron tietoilmoituksen jälkeiset oikaisut ja verokannan muutokset

20 §

Täydennysveron tietoilmoituksen jälkeiset oikaisut

Konserniyksikön huomioitaviin veroihin aikaisemman tilikauden osalta tehtävä lisäys käsitellään sen tilikauden huomioitavien verojen oikaisuna, jonka aikana oikaisu tehdään. Jos kuitenkin

kin aikaisemman tilikauden huomioitavien verojen määrä vähenee, kyseisen tilikauden huomioitavia veroja on oikaistava. Tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero lasketaan uudelleen 5 luvun 8 §:n 1 momentin mukaisesti. Tilikausien määriteltä tulosta on oikaistava vastaavasti.

Ilmoittavan konserniyksikön niin valitessa lainkäyttöalueen huomioitavien verojen yhteenlaskettu vähennys, joka alittaa 1 000 000 euroa tilikaudelta, voidaan käsitellä sen tilikauden vähennyksenä, jona oikaisu tehdään. Valinta on 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta.

21 §

Verokantamuutokset

Mikäli sovellettava verokanta alennetaan alle vähimmäisverokannan ja vähennys pienentää aikaisempaa vuonna huomioitavasta verosta kirjattua laskennallista verokulua, konserniyksikön aikaisemman tilikauden huomioitavia veroja oikaistaan 20 §:n 2 momentin mukaisesti.

Laskennallisen verokulun määrä joka, kun se maksetaan, on aiheutunut sovellettavan kotimaisen verokannan kasvusta sen jälkeen, kun laskennallinen vero on kirjattu, on 20 §:ssä tarkoitettu oikaisu konserniyksikön huomioitaviin veroihin, jos kyseinen laskennallinen verokulu on alun perin kirjattu vähimmäisverokantaa pienemmällä verokannalla. Tässä lainkohdassa tarkoitettun oikaisun määrä on kuitenkin enintään verokulun kasvanut määrä arvostettuna vähimmäisverokantaan.

22 §

Oikaistujen huomioitavien verojen maksamaton määrä

Mikäli yli 1 000 000:aa euroa konserniyksikön tilikauden verotettavaan tuloon perustuvaa veroa, joka sisältyy tilikauden oikaistuihin huomioitaviin veroihin, ei makseta kolmen vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä, tilikauden tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero lasketaan uudelleen 5 luvun 8 §:n 1 momentin mukaisesti jättämällä maksamaton määrä oikaistujen huomioitavien verojen ulkopuolelle.

5 luku

Tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron laskenta

1 §

Tosiasiallinen veroaste

Konsernin tosiasiallinen veroaste lainkäyttöalueella, jolla on 2 momentissa tarkoitettu määriteltä nettotulos, lasketaan tilikausittain jakamalla lainkäyttöalueen konserniyksiköiden 4 luvun 2 §:ssä tarkoitettujen oikaistujen huomioitavien verojen yhteenlaskettu määrä lainkäyttöalueen määritellyllä nettotuloksella.

Lainkäyttöalueen tilikauden määriteltä nettotulos on positiivinen luku, joka saadaan vähentämällä kaikkien lainkäyttöalueen konserniyksiköiden 3 luvussa tarkoitettua määritellystä tuloksesta niiden mainitussa luvussa tarkoitettut määritellyt tappiot.

Jos konserniyksikkö on sijoitusyksikkö, sen oikaistuihin huomioitaviin veroihin ja määritellyn tulokseen tai tappioon ei sovelleta tätä pykälää.

2 §

Täydennysvero

Lainkäyttöalueelle lasketaan täydennysvero, jos sen tilikauden tosiasiallinen veroaste on alempi kuin vähimmäisverokanta.

Lainkäyttöalueen täydennysvero kohdennetaan konserniyksikölle 5 ja 8 §:n mukaisesti.

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 kotimainen täydennysvero.

Lainkäyttöalueen tilikauden täydennysveroprosentti lasketaan vähentämällä vähimmäisverokannasta 1 §:n 1 momentin mukaisesti laskettu tosiasiallinen veroaste.

Tilikauden ylijäämävoitto lasketaan vähentämällä lainkäyttöalueen määritellystä nettotuloksesta 7 §:ssä tarkoitettu substanssiperusteinen vähennys. Tilikauden ylijäämävoittona ei kuitenkaan pidetä laskelman tuloksena saatavaa negatiivista määrää.

4 §

Ylimääräinen negatiivinen verokulu

Jos lainkäyttöalueella on määritelty nettotulos ja täydennysveroprosentti ylittää vähimmäisverokannan, konsernille muodostuu ylimääräinen negatiivinen verokulu.

Ylimääräinen negatiivinen verokulu poistetaan tilikauden oikaistuista huomioitavista veroista ja siirretään vähennettäväksi tulevana tilikausina, joilta lainkäyttöalueelle muodostuu määritelty tulos. Ylimääräisen negatiivisen verokulun vähentämättä oleva määrä vähennetään tällaisen tilikauden lainkäyttöalueen oikaistujen huomioitavien verojen positiivisesta määrästä.

Ylimääräinen negatiivinen verokulu voi muodostua myös 4 luvun 5 §:ää sovellettaessa, jos ilmoittava konserniyksikkö valitsee ylimääräisen negatiivisen verokulun muodostamisen tilikauden ylimääräisen täydennysveron sijasta. Näin muodostuvaan negatiiviseen verokuluun sovelletaan 2 momentissa tarkoitettua menettelyä. Valinta on 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta.

5 §

Konserniyksikön täydennysvero

Lainkäyttöalueen täydennysvero, lukuun ottamatta 8 §:n 4 momentin mukaisesti kohdennettavaa tilikauden ylimääräistä täydennysveroa, kohdennetaan lainkäyttöalueen konserniyksiköille, joiden tilikauden määritelty tulos sisältyy lainkäyttöalueen määritellyn nettotuloksen laskelmaan.

Konserniyksikön tilikauden täydennysvero on lainkäyttöalueen tilikauden täydennysvero kerrottuna suhdeluvulla, joka saadaan jakamalla konserniyksikön 3 luvussa tarkoitettu määritelty tulos saman lainkäyttöalueen kaikkien konserniyksiköiden yhteenlasketulla määritellyllä tuloksella.

Jos lainkäyttöalueella on tilikauden ylimääräistä täydennysveroa, se kohdennetaan konserniyksiköille 8 §:n mukaisesti.

Jos lainkäyttöalueen täydennysvero johtuu 8 §:n 1 momentin mukaisesta uudelleenlaskennasta ja lainkäyttöalueella ei ole määriteltyä nettotulosta, ylimääräinen täydennysvero on kohdennettava kullekin konserniyksikölle käyttäen 2 momentissa säädettyä laskutapaa perustuen

konserniyksiköiden määriteltyihin tuloksiin niiltä tilikausilta, joilta ylimääräinen täydennysvero määrätään.

6 §

Sijaintipaikattoman konserniyksikön kohtelu

Tätä lukua sovellettaessa kutakin sijaintipaikatonta konserniyksikköä kohdellaan kuin se olisi lainkäyttöalueensa ainoa konserniyksikkö.

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 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.

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.

8 §

Tilikauden ylimääräinen täydennysvero

Jos 2 luvun 12 §:n, 3 luvun 8 §:n, 4 luvun 12, 20 ja 22 §:n ja 7 luvun 9 §:n 4 momentin soveltaminen johtaa aikaisempien tilikausien tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron uudelleen laskemiseen, tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero lasketaan 1–7 §:n mukaan ottaen laskelmissa huomioon ne oikaisut, jotka uudelleen laskentaan johtaneen oikaisupykälän soveltamisesta aiheutuu. Uudelleen laskemisessa mahdollisesti syntyvä täydennysvero (*tilikauden ylimääräinen täydennysvero*) on sen vuoden täydennysveroa, jonka aikana uudelleenlaskenta tehdään.

Jos tilikauden osalta lainkäyttöalueella on 1 momentista johtuen tilikauden ylimääräistä täydennysveroa, mutta ei 1 §:n 2 momentin mukaista määriteltä nettotulosta, kunkin lainkäyttöalueella sijaitsevan konserniyksikön määriteltä tulos 2 luvun 6 §:n 2 momentin soveltamista varten on määrä, joka vastaa tällaisille konserniyksiköille 5 §:n mukaisesti määritettyä täydennysveroa jaettuna vähimmäisverokannalla.

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 määriteltä tulos tai tappio vähimmäisverokannalla ja vähentämällä näin saadusta tulosta konserniyksikön tilikauden huomioitavat verot.

Edellä 4 momentissa tarkoitettu tilikauden ylimääräinen täydennysvero kohdennetaan ainoastaan sellaisille konserniyksiköille, joiden kirjaama oikaistujen huomioitavien verojen määrä on

pienempi kuin nolla ja pienempi kuin tällaisten konserniyksiköiden määritelty tulos tai tappio kerrottuna vähimmäisverokannalla.

9 §

Vähäisen toiminnan poikkeus

Jos toiminta lainkäyttöalueella on vähäistä, ilmoittavan konserniyksikön niin valitessa lainkäyttöalueen konserniyksiköiden täydennysveron katsotaan olevan nolla (*vähäisen toiminnan poikkeus*). Valinta on 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta.

Valinnan edellytyksenä on, että:

- 1) kaikkien kyseisen lainkäyttöalueen konserniyksiköiden keskimääräinen määritelty tuotto on vähemmän kuin 10 000 000 euroa; ja
- 2) kaikkien kyseisen lainkäyttöalueen konserniyksiköiden keskimääräinen määritelty tulos tai tappio on vähemmän kuin 1 000 000 euroa.

Edellä 2 momenttia sovellettaessa lainkäyttöalueen keskimääräinen määritelty tuotto tai keskimääräinen määritelty tulos tai tappio on lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden tilikauden ja kahden sitä edeltäneen tilikauden keskimääräinen määritelty tuotto tai keskimääräinen määritelty tulos tai tappio.

Mikäli 3 momentissa tarkoitettuina kahtena edeltäneenä tilikautena lainkäyttöalueella ei ole ollut konserniyksiköitä, tai lainkäyttöalueella on ollut vain konserniyksiköitä, joilla ei ole määriteltyä tuottoa tai määriteltyä tappiota, tällainen tilikausi tai tilikaudet rajataan 2 momentin mukaisen laskennan ulkopuolelle.

Tätä pykälää sovellettaessa konserniyksiköiden tilikauden määriteltyinä tuottoina pidetään kyseisellä lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden kaikkien tuottojen summaa, josta on vähennetty tai johon on lisätty 3 luvun mukaisesti tehdyt oikaisut.

Konserniyksiköiden tilikauden määritelty tulos tai tappio on tätä pykälää sovellettaessa 1 §:n 2 momentin mukaisesti laskettu määritelty nettotulos tai -tappio

Tämän pykälän mukaista vähäisen toiminnan poikkeusta ei sovelleta sijaintipaikkatomiin konserniyksiköihin eikä sijoitusyksiköihin. Tällaisten yksiköiden tuotot ja määritelty tulos tai tappio rajataan vähäisen toiminnan poikkeuksen laskennan ulkopuolelle.

10 §

Vähemmistöomisteiset konserniyksiköt

Lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero lasketaan vähemmistöomisteisen alakonsernin konserniyksiköiden osalta ikään kuin kukin vähemmistöomisteinen alakonserni olisi erillinen monikansallinen konserni tai suuri kotimainen konserni. Vähemmistöomisteisen alakonsernin jäsenten oikaistut huomioitavat verot ja määritellyt tulokset tai tappiot rajataan laskennan ulkopuolelle määritettäessä muun konsernin 1 §:n 1 momentin mukaisesti laskettavaa tosiasiallisen veroasteen jäljelle jäävää määrää ja määritettäessä 1 §:n 2 momentin mukaisesti laskettavaa määriteltyä nettotulosta.

Tässä pykälässä tarkoitetaan:

- 1) *vähemmistöomisteisella konserniyksiköllä* konserniyksikköä, jossa konsernin ylimmän emoyksikön suora tai välillinen omistusosuus on enintään 30 prosenttia;
- 2) *vähemmistöomisteisella emoyksiköllä* vähemmistöomisteista konserniyksikköä, jolla on suoraan tai välillisesti määräysvallan tuottava osuus toisessa vähemmistöomisteisessa konserniyksikössä, paitsi jos ensin mainitun vähemmistöomisteisen konserniyksikön määräysvallan tuottava osuus on suoraan tai välillisesti toisen vähemmistöomisteisen konserniyksikön hallussa;

3) vähemmistöomisteisella alakonsernilla vähemmistöomistuksessa olevaa emoyksikköä ja sen vähemmistöomisteisia tytäryrityksiä; ja

4) vähemmistöomistuksessa olevalla tytäryrityksellä vähemmistöomistuksessa olevaa konserniyksikköä, jonka määräysvallan tuottava osuus on suoraan tai välillisesti vähemmistöomistuksessa olevan emoyksikön hallussa.

Vähemmistöomisteiseen konserniin kuulumattoman vähemmistöomisteisen konserniyksikön tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero lasketaan yksikkökohtaisesti. Tällaisen vähemmistöomisteisen konserniyksikön oikaistut huomioitavat verot ja määritelty tulos tai tappio rajataan laskennan ulkopuolelle määritettäessä konsernin 1 §:n 1 momentin mukaisesti laskettavaa tosiasiallisen veroasteen jäljelle jäävää määrää ja määritettäessä 1 §:n 2 momentin mukaisesti laskettavaa määriteltyä nettotulosta.

Edellä 3 momentissa sanottua ei sovelleta vähemmistöomisteiseen konserniyksikköön, joka on sijoitusyksikkö.

6 luku

Yritysten uudelleenjärjestelyä ja holdingrakenteita koskevat erityissäännökset

Eräiden konsernirakenteiden muutosten vaikutus tuottojen kynnysarvon laskentaan

1 §

Konsernien yhdistyminen

Jos kahden tai useamman konsernin kaikki tai lähes kaikki konserniyksiköt ovat yhdistyneet yhdeksi konserniksi testitilikauden aikana tai testitilikautta välittömästi edeltävän neljän tilikauden aikana, katsotaan yhdistyneen konsernin täyttävän 1 luvun 2 §:n 2 momentissa tarkoitetun tuottojen kynnysarvon yhdistymisvuodelta tai miltä tahansa yhdistymistä edeltäneeltä tilikaudelta, jos kunkin yhdistyneen konsernin konsernitilinpäätöksiin sisältyvien tuottojen yhteenlaskettu summa kyseiseltä tilikaudelta on vähintään 750 000 000 euroa.

Mitä 1 momentissa säädetään kahden tai useamman konsernin yhdistymisestä, sovelletaan myös tilanteessa, jossa yksikkö, joka ei kuulu konserniin, yhdistyy konserniin tai muodostaa konsernin toisen sellaisen yksikön kanssa, joka ei kuulu konserniin. Tällöin yksikön, joka ei kuulu konserniin ja jolla ei ole konsernitilinpäätöstä, tuottoina otetaan huomioon sen tilinpäätökseen sisältyvät tuotot.

2 §

Konsernin eriytyminen

Jos konserni eriytyy kahdeksi tai useammaksi uudeksi konserniksi, katsotaan uuden konsernin täyttävän 1 luvun 2 §:n 2 momentissa tarkoitetun tuottojen kynnysarvon eriytymisen jälkeen päättyneeltä ensimmäiseltä testitilikaudelta, jos uuden konsernin kyseisen tilikauden tuotot ovat vähintään 750 000 000 euroa.

Uuden konsernin katsotaan täyttävän tuottojen kynnysarvon eriytymisen jälkeen päättyneiltä toiselta, kolmannelta tai neljänneltä testitilikaudelta, jos uuden konsernin tuotot ovat vähintään 750 000 000 euroa vähintään kahtena eriytymisen jälkeen päättyneenä tilikautena.

Konserniin liittyvät ja siitä eroavat yksiköt

3 §

Omistusosuuksien siirron vaikutus tosiasiallisen veroasteen ja täydennysveron laskentaan

Jos yksiköstä (*kohdeyksikkö*) tulee monikansalliseen konserniin tai suureen kotimaiseen konserniin kuuluva konserniyksikkö tai se lakkaa olemasta sellainen tilikauden aikana sen seurauksena, että yksikön suoria tai välillisiä omistusosuuksia siirretään tai yksiköstä tulee uuden konsernin emoyksikkö, käsitellään yksikköä osana monikansallista konsernia tai suurta kotimaista konsernia, jos osa sen varoista, veloista, tuloista, kuluista ja kassavirroista sisällytetään kyseiseltä tilikaudelta (*siirtovuosi*) rivi riviltä konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätökseen. Kohdeyksikön tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero lasketaan 2 ja 3 momentin sekä 4–6 §:n mukaisesti.

Siirtovuonna huomioidaan vain konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätökseen sisältyvä osuus kohdeyksikön kirjanpidon tuloksesta tai tappiosta sekä oikaistuista huomioitavista veroista.

Laskettaessa kohdeyksikön määriteltyä tulosta tai tappiota ja oikaistujen huomioitujen verojen määrää siirtovuonna ja sitä seuraavina tilikausina otetaan kohdeyksikön varojen ja velkojen arvona huomioon niiden kirjanpitoarvo välittömästi ennen siirtoa.

4 §

Substanssiperusteinen vähennys siirtovuonna

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.

5 §

Laskennallisten verosaamisten ja -velkojen käsittely siirron yhteydessä

Hankkiva konserni ottaa konsernien välillä siirtyvät kohdeyksikölle kuuluvat laskennalliset verovelat ja -saamiset huomioon samalla tavalla ja samassa laajuudessa kuin jos hankkivalla konsernilla olisi ollut määräysvalta kohdeyksikössä siirtyvien verovelkojen ja -saamisten syntyhetkellä. Mitä tässä momentissa säädetään, ei kuitenkaan sovelleta 4 luvun 15 §:ssä tarkoitettuun määritellystä tappiosta muodostettuun laskennalliseen verosaamiseen.

Kohdeyksikön laskennallisia verovelkoja, jotka on aiemmin sisällytetty sen laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään, käsitellään 4 luvun 13 §:ää sovellettaessa seuraavasti:

- 1) luovuttavan konsernin katsotaan purkaneen laskennallisen verovelan siirtovuonna;
- 2) laskennallisen verovelan katsotaan muodostuneen hankkivalle konsernille siirtovuonna kuitenkin siten, että mahdollinen myöhempi 4 luvun 13 §:n mukainen huomioitavien verojen vähennys huomioidaan tilikautena, jona määrä oikaistaan.

6 §

Tuloksilukemissäännön soveltaminen siirtovuonna

Jos siirron kohteena on emoyksikkö, joka on siirtovuoden aikana konserniyksikkö kahdessa tai useammassa konsernissa, sovelletaan tuloksilukemissääntöä erikseen emoyksikön osuuteen kunkin konsernin osalta määritettyjen matalasti verotettujen konserniyksiköiden täydennysverosta.

7 §

Omistussuuksien siirron käsittely varojen ja velkojen siirtona

Poiketen siitä, mitä 3–6 §:ssä säädetään, kohdeyksikössä määräysvallan tuottavaa osuuden siirtoa käsitellään varojen ja velkojen siirtona, jos:

1) siirtoa käsitellään kohdeyksikön lainkäyttöalueella samalla tai vastaavalla tavalla varojen ja velkojen siirtona; ja

2) luovuttavalle yksikölle määrätään kohdeyksikön lainkäyttöalueella siirrosta huomioitava vero, jonka suuruus perustuu varojen verotuksessa poistamatta olevan hankintamenon ja kaup-pahinnan tai varojen ja velkojen käyvän arvon erotukselle.

Jos siirron kohteena on verotuksellisesti läpinäkyvä yksikkö, tarkoitetaan yksikön lainkäyttö-alueella 1 momenttia sovellettaessa sitä lainkäyttöaluetta, jolla yksikön varat sijaitsevat.

Varojen ja velkojen siirto

8 §

Varojen ja velkojen siirtoa koskevat yleiset säännökset

Konserniyksikön, joka luovuttaa varoja ja velkoja (*luovuttava konserniyksikkö*), on sisällytet-tävä luovutuksesta syntyvä voitto tai tappio määritellyn tuloksensa tai tappionsa laskentaan.

Konserniyksikön, joka hankkii varoja ja velkoja (*vastaanottava konserniyksikkö*), on lasket-tava määritelty tuloksensa tai tappionsa perustuen niihin kirjanpitoarvoihin, jotka varoilla ja veloilla on konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätöksen laatimiseksi käytetyn hy-väksyttävän tilinpäätösstandardin mukaisesti.

9 §

Varojen ja velkojen siirto uudelleenjärjestelyssä

Jos varoja ja velkoja siirretään uudelleenjärjestelyssä, sovelletaan 8 §:n sijasta seuraavaa:

1) siirrosta syntynyttä voittoa tai tappiota ei oteta huomioon luovuttavan konserniyksikön määritellyn tuloksen tai tappion laskennassa; ja

2) vastaanottavan konserniyksikön määritelty tulos tai tappio lasketaan perustuen niihin kir-janpitoarvoihin, jotka hankituilla varoilla ja veloilla oli luovuttavan konserniyksikön kirjanpi-dossa.

Uudelleenjärjestelyllä tarkoitetaan yritysmuodon muutosta tai varojen ja velkojen siirtoa su-lautumisen, jakautumisen, purkautumisen tai vastaavan liiketoimen yhteydessä, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

1) vastike siirrosta määräytyy seuraavin perustein:

a) vastike muodostuu kokonaisuudessaan tai olennaisilta osin vastaanottavan konserniyksikön tai siihen yhteydessä olevan yksikön oman pääoman ehtoisista osuuksista;

b) yksikön purkautuessa vastikkeen on oltava kohdeyksikön oman pääoman ehtoisia osuuksia;

c) vastiketta ei tarvitse antaa, jos oman pääoman ehtoisten osuuksien antamisella ei ole talou-dellista merkitystä;

2) luovuttavan konserniyksikön siirretyistä varoista saama voitto tai tappio on kokonaan tai osittain vapautettu verosta; ja

3) sen lainkäyttöalueen verolainsäädännössä, jossa vastaanottava konserniyksikkö sijaitsee, edellytetään, että vastaanottava konserniyksikkö laskee veronalaiset tulonsa hankinnan jälkeen

käyttäen varojen osalta luovuttavan konserniyksikön verotuksessa poistamatonta hankintamenoa oikaistuna luovutuksesta mahdollisesti syntyvällä 10 §:n 2 momentissa tarkoitettulla ehtoja täyttämättömällä voitolla tai tappiolla.

10 §

Varojen ja velkojen siirto ehtoja täyttämättömän voiton tai tappion synnyttävässä uudelleenjärjestelyssä

Poiketen siitä mitä 8 ja 9 §:ssä säädetään, jos varojen ja velkojen siirto tapahtuu sellaisessa uudelleenjärjestelyssä, jossa luovuttavalle konserniyksikölle syntyy 2 momentissa tarkoitettu ehtoja täyttämätön voitto tai tappio:

1) luovuttavan konserniyksikön on sisällytettävä siirrosta syntyvä voitto tai tappio määritellyn tuloksensa tai tappionsa laskentaan ehtoja täyttämättömän voiton tai tappion määrään asti;

2) vastaanottavan konserniyksikön on laskettava määritelty tuloksensa tai tappionsa perustuen niihin kirjanpitoarvoihin, jotka hankituilla varoilla ja veloilla oli luovuttavan konserniyksikön kirjanpidossa kuitenkin niin, että arvoissa otetaan huomioon mahdollinen vastaanottavan konserniyksikön paikallisten verosäätöjen mukaisesti ehtoja täyttämättömän voiton tai tappion huomioimiseksi tehtävä oikaisu.

Ehtoja täyttämättömällä voitolla tai tappiolla tarkoitetaan pienempää luovuttavan konserniyksikön uudelleenjärjestelyn yhteydessä syntyvästä voitosta tai tappiosta, joka on veronalainen luovuttavan konserniyksikön lainkäyttöalueella, ja uudelleenjärjestelyn yhteydessä syntyvästä kirjanpidollisesta voitosta tai tappiosta.

11 §

Varojen ja velkojen käypään arvoon arvostamiseen liittyvä valinta

Ilmoittaman konserniyksikön niin valitessa, jos konserniyksikkö saa tai on velvollinen oikaisemaan varojensa ja velkojensa arvoa verotusta varten käypään arvoon, tämä konserniyksikkö voi:

1) sisällyttää määritellyn tuloksensa tai tappionsa laskentaan kuhunkin omaisuuseräänsä ja velkaansa liittyvän voiton tai tappion määrän; ja

2) laskea määritellyn tuloksensa tai tappionsa tämän momentin mukaisen oikaisuun johtavan tapahtuman (*oikaisuun johtava tapahtuma*) jälkeen päätyviltä tilikausilta perustuen niihin käypiin arvoihin, jotka hankituilla varoilla ja veloilla oli kirjanpidollisesti välittömästi oikaisuun johtavan tapahtuman jälkeen.

Edellä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu omaisuuserään tai velkaan liittyvä voitto ja tappio lasketaan siten, että:

1) omaisuuserän tai velan käyvästä arvosta välittömästi oikaisuun johtavan tapahtuman jälkeen vähennetään omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvo välittömästi ennen oikaisuun johtavaa tapahtumaa; ja

2) 1 kohdan mukaisesti lasketusta määrästä vähennetään mahdollinen oikaisuun johtavasta tapahtumasta johtuva 10 §:n 2 momentissa tarkoitettu ehtoja täyttämätön voitto.

Omaisuuseriin ja velkoihin liittyvien voittojen ja tappioiden yhteismäärä sisällytetään määriteltyyn tulokseen tai tappioon:

1) kokonaisuudessaan sinä tilikautena, jolloin oikaisuun johtava tapahtuma toteutuu; tai

2) viitenä yhtä suurena eränä tilikautena, jona oikaisuun johtava tapahtuma toteutuu ja sitä välittömästi seuraavana neljänä tilikautena kuitenkin niin että, jos konserniyksikkö eroaa konsernista jonkin tähän ajanjaksoon kuuluvan tilikauden aikana, otetaan jäljelle jäävä määrä kokonaisuudessaan huomioon kyseisenä tilikautena.

Yhteisyritykset

12 §

Yhteisyrityksen ja yhteisyrityksen tytäryksikön määritelmä

Yhteisyrityksellä tarkoitetaan sellaista yksikköä, jossa konsernin ylimmällä emoyksiköllä on suoraan tai välillisesti vähintään 50 prosentin omistusosuus ja jonka tilinpäätöstiedot yhdistellään pääomaosuusmenetelmällä konsernin ylimmän emoyksikön konsernitilinpäätökseen.

Edellä 1 momentissa tarkoitettuna yhteisyrityksenä ei pidetä:

- 1) konsernin ylintä emoyksikköä, jonka on sovellettava ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä;
- 2) vapautettua yksikköä;
- 3) yksikköä, jonka omistusosuudet ovat suoraan vapautetun yksikön omistuksessa, jos se täyttää vähintään yhden seuraavista lisäedellytyksistä:
 - a) yksikkö toimii yksinomaan tai lähes yksinomaan varojen säilyttämiseksi tai varojen sijoittamiseksi sijoittajiensa hyväksi;
 - b) yksikkö harjoittaa toimintaa, joka on vapautetun yksikön harjoittaman toiminnan avustavaa toimintaa;
 - c) yksikön tuotot jäävät 3 luvun 2 §:n 2 ja 3 kohdan perusteella kokonaan tai lähes kokonaan määritellyn tuloksen tai tappion laskennan ulkopuolelle;
- 4) yksikköä, joka on yksinomaan vapautetuista yksiköistä koostuvan konsernin omistuksessa; ja
- 5) yksikköä, joka on 3 momentissa tarkoitettu yhteisyrityksen tytäryksikkö.

Yhteisyrityksen tytäryksiköllä tarkoitetaan yksikköä, jonka varat, velat, tulot, kulut ja kassavirrat on yhdistelty tai olisi tullut yhdistellä rivi riviltä yhteisyrityksen konsernitilinpäätökseen hyväksyttävän tilinpäätösstandardin mukaisesti. Kiinteää toimipaikkaa, jonka pääyksikkö on yhteisyritys tai edellä tarkoitettu yhteisyrityksen tytäryksikkö, pidetään erillisenä yhteisyrityksen tytäryksikkönä.

13 §

Yhteisyrityksiä koskevia erityisiä säännöksiä

Laskettaessa yhteisyrityksen ja sen tytäryksiköiden (*yhteisyrityskonserni*) täydennysveroa 3–7 luvun mukaisesti, käsitellään yhteisyritystä ja sen tytäryksiköitä erillisen monikansallisen tai suuren kotimaisen konsernin konserniyksiköinä ja yhteisyritystä tämän erillisen konsernin ylimpänä emoyksikkönä.

Emoyksikön, jolla on suora tai välillinen omistusosuus yhteisyrityksessä tai yhteisyrityksen tytäryksikössä, on sovellettava tuloksilukemissääntöä 2 luvun 2–7 §:n mukaisesti kohdennettavaan osuuteensa kunkin kyseisen yhteisyrityksen tai yhteisyrityksen tytäryksikön täydennysverosta.

Yhteisyrityskonsernin täydennysverosta vähennetään kunkin emoyksikön 2 momentissa tarkoitettu osuus yhteisyrityskonsernin kunkin jäsenen täydennysverosta, joka kannetaan 1 momentin mukaisesti. Mahdollinen jäljelle jäävä täydennysveron määrä lisätään aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron kokonaismäärään 2 luvun 9 §:n 1 momentin mukaisesti. *Yhteisyrityskonsernin täydennysverolla* tarkoitetaan tässä momentissa konsernin ylimmälle emoyksikölle kohdistettavaa osuutta yhteisyrityskonsernin kaikkien yksiköiden täydennysverosta.

Moniemoiset konsernit

14 §

Moniemoisiin konserneihin liittyvät määritelmät

Moniemoisella konsernilla tarkoitetaan kahta tai useampaa konsernia, joiden ylimmät emoyksiköt toteuttavat 2 momentissa tarkoitetun toisiinsa sidottuja yhteiskaupattavia konserneja koskevan järjestelyn tai 3 momentissa tarkoitetun sopimusperusteisen listatun kaksoiskonserni-järjestelyn.

Toisiinsa sidottuja yhteiskaupattavia konserneja koskevalla järjestelyllä tarkoitetaan kahden tai useamman erillisen konsernin ylimmän emoyksikön toteuttamaa järjestelyä, jossa:

1) vähintään 50 prosenttia omistusosuuksista erillisten konsernien ylimmissä emoyksiköissä ovat:

a) keskenään sidoksissa omistajuuden muodon, siirron rajoitusten tai muiden ehtojen tai edellytysten vuoksi;

b) sellaisia, joita ei voida siirtää ja joilla ei voi käydä kauppaa toisistaan riippumattomasti;

c) jos omistusosuudet on listattu, ne noteerataan yhdellä hinnalla; ja

2) yksi näistä konsernin ylimmistä emoyksiköistä laatii konsernitilinpäätöksen, jossa kyseisiin konserneihin kuuluvien kaikkien yksiköiden varat, velat, tulot, kulut ja kassavirrat esitetään yhdessä siten kuin ne olisivat yhden taloudellisen kokonaisuuden varoja, tuloja, kuluja ja kassavirtoja, ja joka on tilintarkastettava järjestelyyn sovellettavan sääntelyjärjestelmän mukaan.

Sopimusperusteisella listatulla kaksoiskonsernijärjestelyllä tarkoitetaan kahden tai useamman erillisen konsernin ylimmän emoyksikön toteuttamaa järjestelyä, jossa:

1) konsernien ylimmät emoyksiköt sitoutuvat yhdistämään liiketoimintansa pelkästään sopimuksella;

2) konsernien ylimmät emoyksiköt suorittavat sopimusjärjestelyjen mukaisesti osakkeenomistajilleen voitonjakoa, joko osingon muodossa tai purkautumisen yhteydessä, kiinteän suhdetuvun perusteella;

3) konsernien toimintoja johdetaan yhtenä taloudellisenä yksikkönä sopimusjärjestelyjen mukaisesti säilyttäen ne samalla erillisinä oikeushenkilöinä;

4) konsernien ylimpien emoyksiköiden omistusosuudet noteerataan, niillä käydään kauppaa tai niitä siirretään toisistaan riippumattomasti eri pääomamarkkinoilla; ja

5) konsernien ylimmät emoyksiköt laativat konsernitilinpäätöksen, jossa kaikkien kyseisten konsernien yksiköiden varat, velat, tulot, kulut ja kassavirrat esitetään yhdessä siten kuin ne olisivat yhden taloudellisen kokonaisuuden varoja, tuloja, kuluja ja kassavirtoja, ja joka on tilintarkastettava järjestelyyn sovellettavan sääntelyjärjestelmän mukaan.

15 §

Moniemoisia konserneja koskevat erinäiset säännökset

Yksiköitä ja konserniyksiköitä, jotka kuuluvat johonkin moniemoisen konsernin muodostavista konserneista, kohdellaan tätä lakia sovellettaessa yhden monikansallisen tai suuren kotimaisen konsernin jäseninä.

Yksikköä, joka ei ole vapautettu yksikkö, on pidettävä moniemoisen konsernin konserniyksikkönä, jos:

1) moniemoisen konserni on yhdistelty sen konsernitilinpäätökseensä rivi riviltä; tai

2) moniemoisen konsernin yksiköillä on siinä määräysvallan tuottava osuus.

Moniemoisen konsernin konsernitilinpäätös on 14 §:n 2 momentin 2 kohdassa tai 3 momentin 5 kohdassa tarkoitettu yhdistetty konsernitilinpäätös, joka on laadittu hyväksyttävän tilinpäätösstandardin mukaisesti, jota pidetään konsernin ylimmän emoyrityksen tilinpäätösstandardina.

Moniemoisen konsernin muodostavien konsernien ylimpiä emoyksiköitä pidetään tätä lakia sovellettaessa moniemoisen konsernin ylimpinä emoyksikköinä. Kun tätä lakia sovelletaan moniemoiseen konserniin, viittauksia konsernin ylimpään emoyksikköön on tarvittaessa sovellettava ikään kuin ne olisivat viittauksia useisiin ylimpiin emoyksiköihin.

Moniemoisen konsernin emoyksiköiden, mukaan lukien sen ylimpien emoyksiköiden, on sovellettava tuloksilukemissääntöä 2 luvun 2–7 §:n mukaisesti niille kohdistettavaan osuuteen matalasti verotettujen konserniyksiköiden täydennysverosta.

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.

Moniemoisen konsernin ylimpien emoyksiköiden on toimitettava täydennysverotietoja koskeva ilmoitus 8 luvun 3, 5, 7 ja 8 §:n mukaisesti, jolleivät ne nimeä mainitun luvun 5 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua nimettyä ilmoittavaa yksikköä. Ilmoitukseen on sisällyttävä tiedot kustakin moniemoisen konsernin muodostavasta konsernista.

7 luku

Yhdenkertaista verotusta ja voitonjaon verotusta koskevat järjestelmät

Läpivirtaava yksikkö konsernin ylimpänä emoyksikkönä

1 §

Läpivirtaavan ylimmän emoyksikön määritely 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 kauden päättymisestä, tai voidaan kohdella olettaa, että konsernin ylimmän emoyksikön 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;

2) omistusosuuden haltija on luonnollinen henkilö, jonka verotuksellinen kotipaikka on konsernin ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueella ja jonka omistusosuudet edustavat enintään viittä prosenttia konsernin ylimmän emoyksikön voitoista ja varoista; tai

3) omistusosuuden haltija on julkisvallan yksikkö, kansainvälinen järjestö, voittoa tavoittelematon järjestö tai eläkerahasto, jonka verotuksellinen kotipaikka on konsernin ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueella ja jonka omistusosuudet edustavat enintään viittä prosenttia konsernin ylimmän emoyksikön voitoista ja varoista.

Konsernin läpivirtaavan ylimmän emoyksikön huomioitavia veroja vähennetään suhteessa 1 momentin mukaisesti vähennettyyn määritellyn tuloksen määrään.

2 §

Läpivirtaavan ylimmän emoyksikön määritely tappio

Konsernin läpivirtaavan ylimmän emoyksikön määritellystä tappiosta vähennetään sen omistusosuuden haltijalle kuuluva määritellyn tappion määrä. Määritellyn tappion määrää ei vähennetä, mikäli omistusosuuden haltijalla ei ole oikeutta käyttää tappiota verotettavan tulonsa laskemiseen.

3 §

Läpivirtaavaa ylintä emoyksikköä koskevien sääntöjen soveltaminen kiinteään toimipaikkaan

Mitä 1 ja 2 §:ssä säädetään, sovelletaan kiinteään toimipaikkaan, jonka kautta konsernin läpivirtaava ylin emoyksikkö harjoittaa liiketoimintaansa kokonaan tai osittain tai jonka kautta verotuksellisesti läpinäkyvän yksikön liiketoiminta toteutetaan kokonaan tai osittain edellyttäen, että konsernin ylimmällä emoyksiköllä on omistusosuus kyseisessä verotuksellisesti läpinäkyvässä yksikössä joko suoraan tai verotuksellisesti läpinäkyvien yksiköiden kautta.

Vähennyskelpoinen osingonjako ylimmän emoyksikön verotuksessa

4 §

Ylimmän emoyksikön määritellyn tuloksen oikaisu

Vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltava konsernin ylin emoyksikkö vähentää tilikauden määriteltä tulostaan enintään nollaan vähennyskelpoisina osinkoina 12 kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä jaetulla määrällä, mikäli:

1) osingoista verotetaan saajaa vähintään vähimmäisverokannalla kaudelta, joka päättyy 12 kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä;

2) voidaan kohtuudella olettaa, että ylimmän emoyksikön suorittamien huomioitavien verojen ja kyseisten osinkojen saajan suorittamien verojen yhteismäärä on vähintään yhtä suuri kuin kyseinen tulos kerrottuna vähimmäisverokannalla;

3) saaja on luonnollinen henkilö ja saatu osinko on hankintaosuuskunnalta saatu asiakassuhdeosinko;

4) saaja on luonnollinen henkilö, jonka verotuksellinen kotipaikka on konsernin ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueella ja jonka omistusosuudet edustavat enintään viittä prosenttia konsernin ylimmän emoyksikön voitoista ja varoista; tai

5) saaja on julkisvallan yksikkö, kansainvälinen järjestö, voittoa tavoittelematon järjestö tai eläkerahasto, joka ei ole eläkerahastoa palveleva yksikkö, ja jonka verotuksellinen kotipaikka on konsernin ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueella.

Edellä 1 momentin 3 kohtaa sovellettaessa hankintaosuuskunnan jakamaa asiakassuhdeosinkoa käsitellään saajalle verollisena siltä osin kuin tällainen osinko vähentää vähennyskelpoista kuluja tai menoa osingonsaajan verotettavan tuloksen tai tappion laskennassa.

5 §

Vähennyskelpoista osingonjakoa koskevat määritelmät

Tässä laissa tarkoitetaan:

1) *vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmällä* verojärjestelmää, jossa sovelletaan yksikön omistajien tulojen yhdenkertaista verotusta vähentämällä tai jättämällä pois yksikön tuloista omistajille jaetut voitot tai vapauttamalla osuuskunta verosta;

2) *vähennyskelpoisella osingolla* vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavan konserniyksikön osalta:

a) konserniyksikön omistusosuuden haltijalle jaettavaa voittoa, joka on vähennyskelpoinen konserniyksikön verotettavasta tulosta lainkäyttöalueen kansallisen lainsäädännön mukaisesti, jossa se sijaitsee; tai

b) osuuskunnan jäsenelle maksettavaa asiakassuhdeosinkoa; ja

3) *hankintaosuuskunnalla* yksikköä, joka yhteisesti markkinoi tai hankkii tavaroita tai palveluja jäsentensä puolesta ja johon sovelletaan sen sijaintipaikan lainkäyttöalueella verojärjestelmää, jolla varmistetaan verotuksen neutraalius niiden tavaroiden tai palvelujen osalta, joita sen jäsenet myyvät tai hankkivat osuuskunnan kautta.

6 §

Muiden verojen oikaiseminen

Jos konsernin ylimmän emoyksikön määritellystä tulosta tehdään 4 §:ssä tarkoitettu vähennys, myös sen huomiotavia veroja, lukuun ottamatta vähennyskelpoisiin osinkoihin liittyviä veroja, vähennetään samassa suhteessa ja vastaava vähennys tehdään sen määritellystä tulosta.

7 §

Muiden konserniyksiköiden asema

Jos konsernin ylimmällä emoyksiköllä on omistus vähennyskelpoisten osinkojen järjestelmää soveltavassa konserniyksikössä suoraan tai välillisesti muiden tällaisten konserniyksiköiden kautta, 4 ja 6 §:ää sovelletaan jokaiseen tällaiseen ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueella sijaitsevaan konserniyksikköön siltä osin kuin konsernin ylin emoyksikkö jakaa määriteltyä tulosta 4 §:n 1 momentin 1–5 kohdassa tarkoitetuille vaatimukset täyttävälle saajille.

Ehdot täyttävä voitonjaon verotukseen perustuva järjestelmä

8 §

Voitonjaon verotukseen perustuvaa järjestelmää koskeva valinta

Ilmoittavan konserniyksikön niin valitessa 3 momentin oletetuksi voitonjakoveroksi määritetty määrä sisällytetään konserniyksikön tilikauden oikaistuihin huomiotaviin veroihin. Ilmoittava konserniyksikkö voi tehdä valinnan itsensä, tai ehdot täyttävän voitonjaon verotukseen perustuvan verojärjestelmän piiriin kuuluvan toisen konserniyksikön osalta.

Valinta on 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettu vuosittaisvalinta, ja sitä sovelletaan kaikkiin lainkäyttöalueella sijaitseviin konserniyksiköihin.

Oletetuksi voitonjakoveroksi määritettävän veron määrä on pienempi seuraavista:

1) määrä, joka on tarpeen 5 luvun 3 §:n tosiasiallisen veroasteen nostamiseksi vähimmäisverokantaan; tai

2) voitonjakoveron määrä, joka olisi ollut maksettava, jos lainkäyttöalueella sijaitsevat konserniyksiköt olisivat jakaneet kaikki tulonsa, joita verotetaan ehdot täyttävän voitonjaon verotukseen perustuvan verojärjestelmän mukaisesti, kyseisen tilikauden aikana.

9 §

Oletetun voitonjakoveron oikaisutili

Mikäli 8 §:n 1 momentin valinta tehdään, jokaiselle tilikaudelle perustetaan oletetun voitonjakoveron oikaisutili. Edellä 8 §:n 3 momentin mukaisesti lainkäyttöalueelle määritetyn oletetun voitonjakoveron määrä lisätään oletetun voitonjakoveron oikaisutilille tilikaudelta, jona se on perustettu.

Kunkin 1 momentissa tarkoitettua tilikautta seuraavan tilikauden lopussa aiempina tilikausina perustettujen oletetun voitonjakoveron oikaisutilien jäljellä olevasta määrästä vähennetään kronologisessa järjestyksessä nollaan saakka verot, jotka konserniyksiköt ovat suorittaneet tilikauden aikana tosiasiallisten tai oletettujen voitonjakojen osalta. Tämän jälkeen oletetun voitonjakoveron oikaisutileillä mahdollisesti jäljellä olevaa määrää vähennetään nollaan saakka määrällä, joka vastaa lainkäyttöalueen määriteltä nettotappiota kerrottuna vähimmäisverokannalla.

Edellä 2 momentin soveltamisen jälkeen vähimmäisverokannalla kerrottu määritellyn nettotappion jäljellä oleva määrä siirretään seuraaville tilikausille, ja se vähentää oletetun voitonjakoveron oikaisutileillä jäljellä olevaa määrää.

Oletetun voitonjakoveron oikaisutilillä tilin perustamistilikautta seuraavan neljännen tilikauden viimeisenä päivänä mahdollista jäljellä olevaa määrää käsitellään tällaiselle tilikaudelle aiemmin määritettyjen oikaistujen huomioitavien verojen vähennyksenä. Tällaisen tilikauden tosiasiallinen veroaste ja täydennysvero lasketaan vastaavasti uudelleen 5 luvun 8 §:n 1 momentin mukaisesti.

Veroja, jotka maksetaan tilikauden aikana tosiasiallisista tai oletetuista voitonjaoista, ei sisällytetä oikaistuihin huomioitaviin veroihin siltä osin kuin ne pienentävät 1–3 momentin mukaisesti oletetun voitonjakoveron oikaisutiliä.

10 §

Oletetun voitonjakoveron oikaisutili konserniyksikön erotilanteessa

Mikäli 8 §:n 1 momentin valintaa soveltava konserniyksikkö eroaa konsernista tai lähes kaikkien varat siirretään samalla lainkäyttöalueella olevien konserniyksiköiden ulkopuolelle, oletetun voitonjakoveron oikaisutilillä jäljellä olevaa määrää aiemmilta tilikausilta käsitellään 5 luvun 8 §:n 1 momentin mukaisesti oikaistujen huomioitavien verojen vähennyksenä kunkin tällaisen tilikauden osalta.

Määritettäessä lainkäyttöalueelta kannettavan ylimääräisen täydennysveron määrää mahdollinen maksettava ylimääräinen täydennysveron määrä kerrotaan konserniyksikön 3 luvun mukaisesti määritellyn tuloksen ja lainkäyttöalueen 5 luvun 1 §:n 2 momentin mukaisesti määritellyn nettotuloksen suhteella.

Sijoitusyksikön tosiasiallisen veroasteen laskeminen

11 §

Sijoitusyksikön tosiasiallisen veroasteen erillislaskenta

Mikäli konserniyksikkö on sijoitusyksikkö, joka ei ole verotuksellisesti läpinäkyvä yksikkö eikä ole tehnyt 13 tai 14 §:n mukaista valintaa, sen tosiasiallinen veroaste lasketaan erillään lainkäyttöalueen tosiasiallisesta veroasteesta.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen sijoitusyksikön tosiasiallinen veroaste on yhtä suuri kuin sen oikaistut huomioitavat verot jaettuna konsernin 12 §:n 5 momentissa tarkoitettulla kohdistettavalla osuudella sijoitusyksikön 3 luvun mukaisesta määritellystä tuloksesta. Mikäli lainkäyttöalueella sijaitsee useampi kuin yksi sijoitusyksikkö, niiden tosiasiallinen veroaste lasketaan yhdistämällä niiden oikaistut huomioitavat verot ja konsernin kohdistettava osuus niiden määritellyistä tuloksista.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen sijoitusyksikön oikaistujen huomioitavien verojen määrä on sijoitusyksikön 4 luvussa tarkoitettujen oikaistujen huomioitavien verojen määrä siltä osin kuin ne liittyvät 12 §:n 5 momentissa tarkoitettuun konsernin kohdistettavaan osuuteen sijoitusyksikön määritellystä tulosta, lisättynä 4 luvun 16–19 §:n mukaisesti kohdistettavilla huomioi-

tavilla veroilla. Tässä tarkoitetut sijoitusyksikön oikaistut huomioitavat verot eivät sisällä muihin sijoitusyksikön tuloihin kuin konsernin kohdistettavaan osuuteen liittyviä huomioitavia veroja.

12 §

Sijoitusyksikön täydennysveron laskeminen

Edellä 11 §:n 1 momentissa tarkoitetun sijoitusyksikön täydennysvero on määrä, joka saadaan kertomalla sijoitusyksikön täydennysveroprosentti konsernin 5 momentissa tarkoitetun kohdistettavan osuuden ja sijoitusyksikölle lasketun substanssiperusteisen vähennyksen erotuksella.

Sijoitusyksikön täydennysveroprosentti on positiivinen määrä, joka vastaa vähimmäisverokannan ja kyseisen sijoitusyksikön tosiasiallisen veroasteen erotusta.

Jos lainkäyttöalueella sijaitsee useampi kuin yksi sijoitusyksikkö, niiden tosiasiallinen veroaste lasketaan yhdistämällä niiden substanssiperusteiset vähennykset sekä konsernin kohdistettava osuus niiden 3 luvussa tarkoitetusta määritellystä tuloksesta.

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.

Konsernin kohdistettava osuus sijoitusyksikön 3 luvun mukaisesta määritellystä tuloksesta on määritettävä 2 luvun 6 §:n mukaisesti ottaen huomioon ainoastaan osuudet, joihin ei sovelleta 13 ja 14 §:n mukaista valintaa.

13 §

Sijoitusyksikön läpivirtaavuutta koskeva valinta

Ilmoittavan konserniyksikön niin valitessa konserniyksikköä, joka on sijoitusyksikkö tai vakuutustoiminnan sijoitusyksikkö, voidaan kohdella verotuksellisesti läpinäkyvänä yksikkönä, jos omistavaa konserniyksikköä verotetaan lainkäyttöalueella, jolla se sijaitsee, markkina-arvon muutoksia seuraavan tai vastaavan järjestelmän, joka perustuu yksikössä olevien omistuosuuksien vuotuisiin käyvän arvon muutoksiin, perusteella, ja omistavaan konserniyksikköön sovelletaan vähintään vähimmäisverokannan suuruista verokantaa.

Edellä 1 momenttia sovellettaessa omistavan konserniyksikön, joka on vakuutusyhtiön omistama säännelty keskinäinen vakuutusyhtiö, katsotaan olevan valinnan kohteena olevasta tulosta veronalainen vähintään vähimmäisverokannalla.

Konserniyksikköä, joka omistaa välillisesti omistuosuuden sijoitusyksiköstä tai vakuutustoiminnan sijoitusyksiköstä välittömästi toisen sijoitusyksikön tai vakuutustoiminnan sijoitusyksikön kautta, pidetään verovelvollisena osuudestaan ensin mainitusta yksiköstä markkina-arvon muutoksia seuraavan tai vastaavan järjestelmän perusteella, jos se on verovelvollinen osuudestaan yksikköön, jossa sen välitön omistuosuus on markkina-arvon muutoksia seuraavan tai vastaavan järjestelmän perusteella.

Edellä 1 momentin mukainen valinta on 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta. Jos valinta peruutetaan, sijoitusyksikön hallussa olevan omaisuuserän tai velan luovutuksesta johutuva voitto tai tappio on määritettävä sen perusteella, mikä on omaisuuserän tai velan markkina-arvo sen vuoden ensimmäisenä päivänä, jona peruuttaminen tehdään.

14 §

Sijoitusyksikön varojenjaon veronalaisuutta koskeva valinta

Ilmoittavan konserniyksikön niin valitessa sijoitusyksikön omistava konserniyksikkö voi soveltaa varojenjaon verotukseen perustuvaa menetelmää omistussuhteensa sijoitusyksikössä edellyttäen, että omistava konserniyksikkö ei ole sijoitusyksikkö ja että sen voidaan kohtuudella olettaa olevan velvollinen maksamaan sijoitusyksikön varojenjaosta veroa vähintään vähimmäisverokannalla. Tämän valinnan osalta sijoitusyksiköstä säädettyä sovelletaan myös vakuutustoiminnan sijoitusyksikköön.

Tämän pykälän mukainen valinta on 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta. Mikäli valinta peruutetaan, omistavan konserniyksikön osuutta sijoitusyksikön jakamattomasta määritellystä nettotuloksesta testausvuoden osalta käsitellään peruuttamistilikautena edeltävän tilikauden lopun määriteltynä tuloksena. Määritellyn tuloksen määrää kerrottuna vähimmäisverokannalla pidetään tilikautena matalasti verotetun konserniyksikön täydennysverona 2 lukua sovellettaessa.

15 §

Menettely sovellettaessa sijoitusyksikön varojenjaon verollisuutta koskevaa valintaa

Edellä 14 §:ssä tarkoitetun valinnan ollessa voimassa sijoitusyksikön määritellyn tuloksen varojenjaot ja oletetut varojenjaot sisällytetään ne saaneen 14 §:n 1 momentissa tarkoitetun omistavan konserniyksikön määriteltyyn tulokseen.

Sijoitusyksikölle kertyneet huomioitavat verot, jotka voidaan hyvittää sijoitusyksikön varojenjaosta syntyvästä omistavan konserniyksikön verovelasta, sisällytetään varojenjako saaneen omistavan konserniyksikön määriteltyyn tulokseen ja oikaistuihin huomioitaviin veroihin.

Omistavan konserniyksikön osuutta sijoitusyksikön jakamattomasta määritellystä nettotuloksesta, joka on syntynyt tilikautta edeltäneenä kolmantena vuonna (*testausvuosi*), käsitellään sijoitusyksikön määriteltynä tuloksena kyseiseltä tilikaudelta. Määritellyn tuloksen määrää kerrottuna vähimmäisverokannalla pidetään tilikautena matalasti verotetun konserniyksikön täydennysverona 2 lukua sovellettaessa.

Sijoitusyksikön määritelty tulos tai tappio ja tällaisesta tuloksesta aiheutuvat oikaistut huomioitavat verot tilikauden osalta rajataan 5 luvun ja 11 ja 12 §:n mukaisen tosiasiallisen veroasteen laskennan ulkopuolelle, lukuun ottamatta 2 momentissa tarkoitettujen huomioitavien verojen määrää.

Sijoitusyksikön jakamaton määritelty nettotulos testausvuoden osalta on kyseisen sijoitusyksikön testausvuoden määritellyn tuloksen määrä, josta vähennetään enimmillään nollaan:

- 1) sijoitusyksikön huomioitavat verot;
- 2) varojenjaot ja oletetut varojenjaot osakkeenomistajille, jotka eivät ole sijoitusyksiköitä, ajanjaksolta, joka alkaa tilikautta edeltävän kolmannen vuoden ensimmäisenä päivänä ja päättyy raportoitavan tilikauden, jona omistussuus oli hallussa, viimeisenä päivänä (*testausjakso*);
- 3) testausjakson aikana syntyneet määritellyt tappiot; ja
- 4) 8 momentissa tarkoitettu sijoitustoiminnan tappiojäännös.

Sijoitusyksikön jakamattomasta määritellystä nettotuloksesta ei vähennetä varojenjako tai oletettua varojenjako, jota kohdeltiin vähennyksenä laskettaessa sijoitusyksikön jakamatonta määriteltyä nettotulosta edellisenä testausvuonna 5 momentin 2 kohdan mukaisesti.

Laskettaessa jakamattoman määritellyn nettotuloksen määrää, määriteltyä tappiota vähennetään siltä osin kuin sitä on kohdeltu edellisen tilikauden lopussa vähennyksenä jakamattomasta määritellystä nettotuloksesta.

Jos tilikauden määriteltyä tappiota ei ole vähennetty nolaksi ennen kuin viimeinen testausjakso, joka sisälsi edellä tarkoitetun tilikauden, on päättynyt, jäännöksestä muodostuu sijoitustoiminnan tappiojäännös, jota vähennetään tulevina tilikausina samaan tapaan kuin määriteltyä tappiota.

Tätä pykälää sovellettaessa oletettu varojenjako syntyy, kun suora tai välillinen omistussuus sijoitusyksiköstä siirretään yksikölle, joka ei kuulu konserniin, ja se on yhtä suuri kuin tällaiselle

omistusosuudelle siirtopäivänä kuuluva jakamattoman määritellyn nettotuloksen osuus, joka määritetään ottamatta huomioon oletettua varojenjako.

8 luku

Menettelysäännökset

Määritelmät ja tilikausi

1 §

Menettelysäännöksiin liittyvät määritelmät

Tässä laissa tarkoitetaan:

1) *nimetyllä paikallisella yksiköllä* monikansalliseen konserniin tai suureen kotimaiseen konserniin kuuluvaa konserniyksikköä, jonka muut Suomessa sijaitsevat monikansalliseen konserniin tai suureen kotimaiseen konserniin kuuluvat konserniyksiköt ovat nimenneet tekemään täydennysverotietoja koskevan ilmoituksen tai toimittamaan ilmoitukset niiden puolesta;

2) *määritellyllä toimivaltaisella viranomaisella koskevalla sopimuksella* kahden tai useamman toimivaltaisen viranomaisen välillä solmittua kahden- tai monenvälistä sopimusta tai järjestelyä, jossa määrätään vuotuisten täydennysverotietoja koskevien ilmoitusten automaattisesta vaihdosta.

2 §

Verotuksen kohteena oleva jakso

Verotus toimitetaan erikseen kultakin 1 luvun 10 §:ssä tarkoitetulta tilikaudelta.

Ilmoitusvelvollisuus

3 §

Velvollisuus antaa täydennysveron tietoilmoitus

Konserniyksikkö, jonka sijaintipaikka on Suomessa, on velvollinen antamaan Verohallinnolle täydennysveron tietoilmoituksen.

Ilmoituksen voi antaa kukin konserniyksikkö itse tai nimetty paikallinen yksikkö konserniyksikön puolesta.

4 §

Velvollisuus antaa täydennysveroilmoitus

Edellä 3 §:n 1 momentissa tarkoitettu konserniyksikkö on velvollinen antamaan Verohallinnolle täydennysveroilmoituksen tilikaudelta, jolta konserniyksikkö on velvollinen maksamaan täydennysveroa, tai jolta Verohallinto sitä verovalvontaan liittyvistä syistä pyytää.

Täydennysveroilmoituksessa on oltava konserniyksikön maksettavaksi tulevaan täydennysveroon liittyvät tiedot määrittelystä tuloksesta tai tappiosta, oikaistuista huomioitavista veroista, tosiasiallisesta veroasteesta ja täydennysverosta, konserniyksikölle kohdennettavista täydennysveroista sekä muut tarvittavat tiedot täydennysveron määrittämisestä ja verotuksen toimittamiseksi varten.

5 §

Täydennysveron tietoilmoituksen antaminen toisen puolesta

Poiketen siitä, mitä 3 §:ssä säädetään, konserniyksiköllä ei ole velvollisuutta antaa täydennysveron tietoilmoitusta, jos tällaisen ilmoituksen on antanut 7 ja 8 §:ää noudattaen:

1) konsernin ylin emoyksikkö, joka sijaitsee lainkäyttöalueella, jolla on raportoitavan tilikauden osalta voimassa määritelty toimivaltaisia viranomaisia koskeva sopimus Suomen kanssa; tai

2) nimetty ilmoittava yksikkö, joka sijaitsee lainkäyttöalueella, jolla on raportoitavan tilikauden osalta voimassa määritelty toimivaltaisia viranomaisia koskeva sopimus Suomen kanssa.

Mikäli ilmoitus on jätetty 1 momentin mukaisesti, konserniyksikön tai nimetyn paikallisen yksikön on annettava Verohallinnolle ilmoitus 1 tai 2 kohdassa tarkoitetun yksikön tunnistetiedoista ja sijaintilainkäyttöalueesta (*täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskeva ilmoitus*).

6 §

Ilmoitusvelvollisuuksiin liittyvät erityiset määräykset

Verohallinto voi antaa täydennysveron tietoilmoitukseen, täydennysveroilmoitukseen ja täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskevaan ilmoitukseen liittyviä tarkempia määräyksiä annettavista tiedoista, tietojen antamisen tavasta ja ajasta.

Verohallinto voi erityisestä syystä pyynnöstä pidentää 1 momentissa tarkoitettujen ilmoitusten tai niihin liitettävien tietojen ja selvitysten taikka muun ilmoituksen antamisaikaa. Päätökseen ei saa hakea muutosta.

7 §

Täydennysveron tietoilmoitukseen sisältyvät tiedot

Täydennysveron tietoilmoituksen on sisällettävä seuraavat tiedot konsernista:

1) konserniyksiköiden tunnistetiedot, mukaan lukien niiden mahdolliset verotunnisteet, lainkäyttöalue, jolla ne sijaitsevat, ja niiden asema tämän lain säännösten mukaisesti;

2) tiedot monikansallisen konsernin tai suuren kotimaisen konsernin yleisestä yhtiöraakenteesta, mukaan lukien määräysvallan tuottavasta osuudesta konserniyksiköissä, jotka ovat muiden konserniyksiköiden hallussa;

3) tiedot, jotka ovat tarpeen seuraavien laskemiseksi:

a) kunkin lainkäyttöalueen tosiasiallinen veroaste ja kunkin konserniyksikön täydennysvero;

b) yhteisyrityskonsernin jäsenen täydennysvero;

c) tuloksilukemissäännön mukaisen täydennysveron ja aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän täydennysveron määrän kohdentaminen kullekin lainkäyttöalueelle; ja

4) luettelo 11 ja 12 §:n mukaisesti tehdyistä valinnoista.

8 §

Täydennysveron tietoilmoitukseen sisältyvät tiedot konsernin ylimmän emoyksikön sijaitessa Euroopan unionin ulkopuolella

Poiketen siitä, mitä 7 §:ssä säädetään, jos konsernin ylin emoyksikkö sijaitsee Euroopan unionin ulkopuolella lainkäyttöalueella, jolla sovelletaan sääntöjä, joiden on arvioitu vastaavan tämän lain säännöksiä, konserniyksikön tai nimetyn paikallisen yksikön on tehtävä täydennysveron tietoilmoitus, joka sisältää:

1) kaikki 2 luvun 5 §:n soveltamiseksi tarvittavat tiedot, mukaan lukien:

a) kaikkien niiden konserniyksiköiden tunnistetiedot, joissa Suomessa sijaitsevalla osittain omistetulla emoyksiköllä on suora tai välillinen omistusosuus jossakin vaiheessa tilikautta, sekä tällaisten omistusosuuksien rakenne;

b) kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen niiden lainkäyttöalueiden tosiasiallisen veroasteen laskemiseksi, joilla jossakin Euroopan unionin jäsenvaltiossa sijaitsevalla osittain omistetulla emoyksiköllä on omistusosuuksia a alakohdassa tarkoitetuissa konserniyksiköissä, sekä maksettavan täydennysveron laskemiseksi; ja

c) kaikki tiedot, joilla on merkitystä tätä tarkoitusta varten 2 luvun 6 ja 7 §:n ja 5 luvun 3 §:n mukaisesti;

2) kaikki 2 luvun 8 §:n soveltamiseksi tarvittavat tiedot, mukaan lukien:

a) kaikkien konsernin ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden tunnistetiedot ja tällaisten omistusosuuksien rakenne;

b) kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen konsernin ylimmän emoyksikön lainkäyttöalueen tosiasiallisen veroasteen ja sen maksettavaksi tulevan täydennysveron laskemiseksi; ja

c) kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen tällaisen täydennysveron kohdentamiseksi 2 luvun 10 §:ssä esitetyn aliverotettujen voittojen sääntöön liittyvän kohdentamiskaavan perusteella; ja

3) kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen Euroopan unionin jäsenvaltion ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron kantamiseksi.

9 §

Tarkemmat ilmoitusvelvollisuutta koskevat säännökset

Konserniyksikön on annettava täydennysveron tietoilmoitus, täydennysveroilmoitus sekä täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskeva ilmoitus sähköisesti.

Ilmoitukset katsotaan annetuksi, kun ne ovat saapuneet Verohallinnolle. Sähköisesti annetun ilmoituksen saapumisajankohdasta säädetään sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annetun lain (13/2003) 10 §:ssä.

Konserniyksikön ja muun ilmoitusvelvollisen velvollisuuteen antaa tietoja verotuksen toimitamista tai verotusta koskevaa muutoksenhakua varten sovelletaan tämän lain lisäksi soveltuvien osin, mitä verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 9 ja 11 §:ssä säädetään ilmoittamisvelvollisuudesta.

Verotarkastukseen sovelletaan soveltuvien osin verotusmenettelystä annetun lain 14 §:ää ja sen nojalla annettuja säännöksiä ja määräyksiä.

10 §

Ilmoitusten määräaika

Täydennysveron tietoilmoitus, täydennysveroilmoitus ja täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskeva ilmoitus annetaan Verohallinnolle viimeistään 15 kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä.

Täydennysveron tietoilmoituksen yhteydessä tehtävät valinnat

11 §

Viisivuotisvalinnat

Edellä 1 luvun 3 §:n 4 momentissa, 3 luvun 4, 7 ja 10 §:ssä ja 7 luvun 13 ja 14 §:ssä tarkoitetut valinnat ovat voimassa viisi tilikautta alkaen tilikaudesta, jona valinta tehdään. Valintakauden päätyttyä valinta voidaan peruuttaa. Valinnat tehdään täydennysveron tietoilmoituksella.

Valinta uusiutuu ilman eri toimenpiteitä, jollei ilmoittava konserniyksikkö peruuta valintaa. Valinnan peruuttaminen on voimassa viisi tilikautta sen tilikauden lopusta, jona peruuttaminen tehdään. Peruuttamiskauden päätyttyä valinta voidaan tehdä uudelleen 1 momentin mukaisesti.

12 §

Vuosittaisvalinnat

Edellä 3 luvun 9 §:ssä, 4 luvun 11 §:ssä ja 20 §:n 2 momentissa, 5 luvun 7 §:n 13 momentissa ja 9 §:n 1 momentissa sekä 7 luvun 8 §:n 1 momentissa tarkoitetut valinnat ovat voimassa yhden tilikauden. Valinnat tehdään täydennysveron tietoilmoituksella.

Verotusmenettely

13 §

Verotuksen toimittaminen

Verohallinto toimittaa verotuksen ja määrää veron konserniyksikön maksettavaksi.

Verotuksen yleisiin menettelysäännöksiin ja verotuksen toimittamiseen sovelletaan tämän lain lisäksi soveltuvien osin verotusmenettelystä annetun lain 26 ja 26 a–26 f §:ää sekä 27 §:n 1 ja 3 momenttia.

14 §

Verohallinnon tiedonsaanti ja tarkastusoikeus

Verohallinnon oikeuteen saada salassapitosäännösten ja muiden tiedonsaantia koskevien rajoitusten estämättä verotusta tai muutoksenhakua koskevan asian käsittelyä varten tietoja sivulliselta ja viranomaiselta sekä oikeuteen tarkastaa ne asiakirjat, joista sivullisen tiedonantovelvollisuuden piiriin kuuluvia tietoja voi olla saatavilla, sovelletaan verotusmenettelystä annetun lain 19–22, 22 a, 23, 23 a, 23 c, 24 ja 25 §:ää.

15 §

Veronkorotus

Verohallinto määrää ilmoitus- ja tiedonantovelvolliselle veronkorotuksen, jos:

- 1) täydennysveroilmoitus taikka muu siihen liittyvä säädetty tieto, asiakirja tai selvitys on annettu puutteellisenä tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta;
- 2) Suomessa annettava täydennysveron tietoilmoitus taikka muu siihen liittyvä säädetty tieto, asiakirja tai selvitys on annettu puutteellisenä tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta;
- 3) täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskevan ilmoituksen antaja ei ole täyttänyt velvollisuuttaan säädettyssä määräajassa tai on täyttänyt sen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä.

Veronkorotusta ei kuitenkaan määrätä sen johdosta, että konserniyksikkö on jättänyt ilmoittamatta hyväkseen vaikuttavan tiedon, ellei kyse ole toistuvasta laiminlyönnistä tai konserniyksikön toiminta osoita ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvollisuuksista.

Veronkorotus jätetään määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy tai jos veronkorotuksen määrääminen olisi 16 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettussa tilanteessa olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta.

Veronkorotus jätetään määräämättä täydennysveroilmoitusta koskevan virheen osalta, jos konserniyksikölle on määrätty tämän lain mukainen veronkorotus täydennysveron tietoilmoitukseen liittyvän virheen johdosta ja täydennysveroilmoituksen virheessä on kyse samasta virheestä.

16 §

Veronkorotuksen määrä

Edellä 15 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettua laiminlyönnistä veronkorotus määrätään lisääntyneen täydennysveron määrästä. Veronkorotus on tällöin:

1) vähintään 15 ja enintään 50 prosenttia, jos 15 §:n 1 momentin 1 tai 2 kohdassa tarkoitettu laiminlyönti on toistuvaa tai konserniyksikön toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista;

2) arvioverotuksessa 25 prosenttia lisääntyneen veron määrästä;

3) 5 prosenttia verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 2 momentissa tarkoitettussa tulkinnanvaraisessa tai epäselvässä tilanteessa tai tilanteessa, jossa 1 tai 2 kohdan mukainen veronkorotus on muusta erityisestä syystä kohtuuton;

4) 2 prosenttia, jos konserniyksikkö oma-aloitteisesti vaatii virheen korjaamista verotuksen päättymisen jälkeen ja on täyttänyt selvittämisvelvollisuutensa;

5) muissa kuin 1–4 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa 10 prosenttia.

Edellä 15 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettua laiminlyönnistä 1 momentin mukaan määrättävä veronkorotus on kuitenkin vähintään 10 000 euroa.

Jos virhe ei johda täydennysveron määräämiseen liian alhaisena, veronkorotuksen määrä on kuitenkin vähintään 5 000 euroa ja enintään 25 000 euroa.

Edellä 15 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua laiminlyönnistä veronkorotus on enintään 25 000 euroa.

17 §

Myöhästymismaksu

Verohallinto määrää konserniyksikölle veronkorotuksen sijasta myöhästymismaksun, jos konserniyksikkö antaa täydennysveron tietoilmoituksen, täydennysveroilmoituksen, tai täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskevan ilmoituksen tai oma-aloitteisesti korjaa muun 15 §:n 1 momentin 1 tai 2 kohdassa tarkoitettua laiminlyönnin ennen verotuksen päättymistä.

Myöhästymismaksua ei kuitenkaan määrätä sen johdosta, että konserniyksikkö on jättänyt ilmoittamatta konserniyksikön hyväksi vaikuttavan tiedon, ellei kyse ole toistuvasta laiminlyönnistä tai konserniyksikön toiminta osoita ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista.

Konserniyksikölle määrättävä myöhästymismaksu täydennysveron tietoilmoituksen osalta on 5 000 euroa, täydennysveroilmoituksen ja muun ilmoituksen tai tiedon osalta 1 000 euroa tilikaudelta.

Konserniyksikölle on varattava tilaisuus selvityksen antamiseen ennen myöhästymismaksun määräämistä, jos se on erityisestä syystä tarpeen.

Myöhästymismaksu jätetään määräämättä, jos ilmoituksen antaminen on viivästynyt konserniyksiköstä riippumattomasta syystä, laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy tai muu erityinen syy.

Myöhästymismaksu ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen meno.

18 §

Verotuksen päättyminen

Verotus päättyy verotuspäätökseen merkittynä päivänä. Verotus päättyy viimeistään kahden vuoden kuluttua tilikauden lopusta lukien.

19 §

Verotuspäätös

Konserniyksikölle lähetetään verotuksesta verotuspäätös selvityksineen verotuksen perusteista ja ohjeet siitä, miten verotukseen voidaan hakea muutosta. Selvitykseen merkitään tiedot veron ja maksujen määrästä, tosiasiallisesta veroasteesta ja täydennysverosta sekä palautettavasta verosta sekä konserniyksikön yksilöintitiedot ja verotuksen toimittanut viranomainen yhteystietoineen.

Automaattisesta ratkaisemisesta ilmoittamisesta säädetään hallintolain (434/2003) 53 g §:n 1 momentissa.

Jos verotuspäätöksessä on sellainen virhe, joka ei vaikuta veron määrään, voidaan asiakirja oikaista toimittamatta konserniyksikön pyynnöstä verotusta uudelleen.

Verotuksen muuttaminen viranomaisen aloitteesta

20 §

Verotuksen muuttaminen

Verohallinto voi muuttaa verotusta siten kuin jäljempänä säädetään tai toimittaa verotuksen muutoksenhakuviranomaisen päätöksen perusteella uudelleen ottaen huomioon, mitä verotusmenettelystä annetun lain 6 luvussa säädetään.

21 §

Verotuksen oikaisu konserniyksikön hyväksi

Jos verotuksessa on virhe, jonka johdosta täydennysveroa on määrätty liikaa, Verohallinto oikaisee verotusta konserniyksikön hyväksi.

Verotuksen oikaisu konserniyksikön hyväksi on tehtävä kuuden vuoden kuluessa tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta.

Verotusta ei oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

22 §

Verotuksen oikaisu konserniyksikön vahingoksi

Jos täydennysvero on jäänyt osaksi tai kokonaan määräämättä, Verohallinto oikaisee verotusta ja määrää puuttuvan veron.

Verotuksen oikaisu konserniyksikön vahingoksi on tehtävä kuuden vuoden kuluessa tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta.

Verotusta ei oikaista, jos Verohallinto on selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Verotusta voidaan kuitenkin oikaista, jos ratkaisu asiassa on perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen taikka asiassa on ilmennyt sellaista uutta selvitystä, joka olisi voinut vaikuttaa asian ratkaisuun. Kirjoitusvirhe, laskuvirhe tai muu niihin verrattava erehdys voidaan oikaista.

Verotusta ei oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

23 §

Verotuksen oikaisua koskevia erityisiä säännöksiä

Jos konserniyksikkö, joka on ollut velvollinen antamaan ilmoituksen, ei ole antanut täydennysveron tietoilmoitusta tai täydennysveroilmoitusta, tai on antanut puutteelliset, erehdyttävät tai väärät ilmoitukset tai muuten laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa, konserniyksikön suoritettavaksi on verotusta oikaistaessa määrättävä myös veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain (1556/1995) mukainen viivästyskorko ja veronkorotus.

Verotuksen oikaisun katsotaan tapahtuneen määräajassa, jos Verohallinnon päätös oikaisusta on tehty ennen määräajan päättymistä.

Muutoksenhaku

24 §

Oikeus muutoksenhakuun

Verotukseen saavat hakea muutosta konserniyksikkö itse sekä jokainen muu, jonka oman täydennysveron määrään verotus välittömästi saattaa vaikuttaa tai joka on veron suorittamisesta vastuussa.

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö saa hakea muutosta verotukseen.

25 §

Oikaisuviranomainen ja oikaisuvaatimuksen tekeminen

Oikaisuviranomaiseen ja oikaisuvaatimuksen tekemiseen sovelletaan verotusmenettelystä annetun lain 61 ja 63 §:ää.

26 §

Oikaisuvaatimuksen määräaika

Oikaisuvaatimus on tehtävä neljän vuoden kuluessa raportoitavan tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön on tehtävä oikaisuvaatimus neljän kuukauden kuluessa konserniyksikön verotuksen päättymisestä.

Oikaisuvaatimus voidaan kuitenkin aina tehdä 60 päivän kuluessa päivästä, jona muutoksenhakuun oikeutettu on saanut päätöksestä tiedon. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön määräaika lasketaan päätöksen tekemisestä.

27 §

Muutoksenhaku sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskevaan päätökseen

Muutoksenhakuun tiedonantovelvollisuutta koskevaan päätökseen sovelletaan verotusmenettelystä annetun lain 65 a §:n 5 ja 6 momenttia.

28 §

Muutoksenhaku hallinto-oikeuteen ja korkeimpaan hallinto-oikeuteen

Muutoksenhakuun hallinto-oikeuteen ja korkeimpaan hallinto-oikeuteen sovelletaan verotusmenettelystä annetun lain 66, 67, 69–71, 71 a–71 d ja 71 f §:ää.

Menettelyyn liittyvät erinäiset säännökset

29 §

Rangaistussäännökset

Rangaistus veron lainvastaisesta välttämisestä ja sen yrittämisestä säädetään rikoslain (39/1889) 29 luvun 1–3 §:ssä.

Jos 1 momentissa mainittu rikos on veron määrä ja muut olosuhteet huomioon ottaen vähäinen, voi veroviranomainen, ottaen huomioon myös mahdollisesti määrätyn veronkorotuksen, jättää ilmoittamatta asian syyttäjälle.

Verotusta koskevan tiedonantovelvollisuuden laiminlyöntiin sovelletaan verotusmenettelystä annetun lain 87 §:ää.

30 §

Verotusmenettelystä annetun lain soveltaminen

Asiakirjojen tuhoutumiseen, oikeudenkäyntikuluihin, poliisin virka-apuun ja sähköiseen asiointiin ja allekirjoittamiseen sovelletaan verotusmenettelystä annetun lain 91, 92, 93 ja 93 a §:ää.

9 luku

Erinäiset säännökset

Siirtyminen säännösten piiriin

1 §

*Laskennallisten verosaamisten, laskennallisten verovelkojen ja siirrettyjen varojen verokoh-
telu siirtymän yhteydessä*

Tässä pykälässä lainkäyttöalueen osalta *siirtymävuodella* tarkoitetaan ensimmäistä tilikautta, jona konserni kuuluu tämän lain soveltamisalaan kyseisen lainkäyttöalueen osalta.

Määrittäessään lainkäyttöalueen tosiasiallista veroastetta siirtymävuonna ja kunakin sitä seuraavana tilikautena konsernin on otettava huomioon kaikki laskennalliset verosaamiset ja -velat, jotka on otettu huomioon tai ilmoitettu lainkäyttöalueen kaikkien konserniyksiköiden kirjanpidossa siirtymävuonna.

Laskennalliset verosaamiset ja -velat on otettava huomioon vähimmäisverokannalla tai sovellettavalla kansallisella verokannalla sen mukaan, kumpi näistä on alhaisempi. Laskennallinen verosaaminen, joka on kirjattu vähimmäisverokantaa alhaisemmalla verokannalla, voidaan kuitenkin ottaa huomioon vähimmäisverokannan mukaisesti, jos konserni osoittaa laskennallisen verosaamisen johtuvan 3 luvun mukaisesta määritellystä tappiosta.

Jos sovellettava verokanta ylittää vähimmäisverokannan, veronhyvitysten perusteella kirjatut verosaamiset voidaan arvostaa tätä pykälää sovellettaessa jakamalla saamisen määrä sovellettavalla verokannalla ja kertomalla näin saatu luku vähimmäisverokannalla.

Laskennallisen verosaamisen alaskirjauksen vaikutusta ei oteta huomioon 2 momentissa tarkoitettussa laskennassa.

Laskennallisia verosaamisia, jotka johtuvat 3 luvun mukaisesti määritellyn tuloksen tai tappion laskennan ulkopuolelle rajatuista eristä, ei oteta huomioon 2 momentissa tarkoitettussa laskennassa, jos tällaiset laskennalliset verosaamiset syntyvät liiketoimesta, joka on tapahtunut tai tapahtuu 30 päivänä marraskuuta 2021 tai sen jälkeen.

Jos varoja on siirretty tai siirretään konserniyksiköiden välillä 30 päivänä marraskuuta 2021 tai sen jälkeen ja ennen siirtymävuoden alkua, hankittujen varojen perusteella, varastoja lukuun ottamatta, on perustuttava luovuttavan konserniyksikön siirrettyjen varojen kirjanpitoarvoihin luovutushetkellä. Laskennalliset verosaamiset ja -velat tämän lain soveltamista varten määritetään näiden arvojen pohjalta.

Poiketen 7 momentissa säädetystä, hankkiva yksikkö voi huomioida laskennallisen verosaamisen siihen määrään, joka vastaa luovuttavan yksikön veron maksua, tai siihen määrään, joka olisi huomioitu 2 momentin laskennallisten varojen määrässä, mutta se purettiin tai sitä ei muodostettu luovuttavassa yksikössä sen takia, että luovutuksesta aiheutunut voitto verotettiin osana luovuttavan yksikön verotettavaa tuloa. Laskennallisen verosaamisen määrä on kuitenkin korkeintaan hankkivan yksikön kansallisen verolainsäädännön mukaisen varojen arvon ja minimiverosäännösten mukaisen kirjanpitoarvon ero kerrottuna vähimmäisverokannalla.

Mikäli hankkiva yksikkö kirjaa varat kirjanpitoonsa käyttäen käypää arvoa, se voi oikaistujen huomioitavien verojensa laskennassa käyttää varojen kirjanpitoarvoa kaikkina myöhempinä tilikausina, jos se olisi 8 momenttia sovellettaessa oikeutettu huomioimaan laskennallisen verosaamisen, joka vastaa suuruudeltaan kansallisen verolainsäädännön mukaisen varojen arvon ja minimiverosäännösten mukaisen kirjanpitoarvon eroa kerrottuna vähimmäisverokannalla.

2 §

Kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa olevien monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien siirtymäsäännös

Monikansallisen konsernin ja suuren kotimaisen konsernin Suomen kotimainen täydennysvero sekä 2 luvun 2 §:n 2 momentin ja 2 luvun 4 §:n 2 momentin perusteella kannettava täydennysvero alennetaan nollassa sen estämättä, mitä 5 luvussa säädetään:

1) monikansallisen konsernin kansainvälisen toiminnan alkuvaiheen viiden ensimmäisen tilikauden aikana;

2) viiden ensimmäisen tilikauden aikana alkaen sen tilikauden ensimmäisestä päivästä, jona suuri kotimainen konserni kuuluu ensimmäisen kerran tämän lain soveltamisalaan.

Jos monikansallisen konsernin ylin emoyksikkö sijaitsee kolmannen maan lainkäyttöalueella, jäsenvaltiossa sijaitsevan konserniyksikön 2 luvun 11 §:n 1 momentin mukaisesti maksettavaksi tuleva täydennysvero alennetaan nolnaan kyseisen monikansallisen konsernin kansainvälisen toiminnan alkuvaiheen viiden ensimmäisen tilikauden aikana, sen estämättä mitä 5 luvussa säädetään vaatimuksista.

Monikansallisen konsernin katsotaan olevan kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa, jos:

1) sillä on tilikautena konserniyksiköitä enintään kuudella lainkäyttöalueella; ja

2) kaikkien monikansalliseen konserniin kuuluvien konserniyksiköiden, jotka sijaitsevat kaikilla muilla kuin 4 momentissa tarkoitettulla viitelainkäyttöalueella, aineellisen omaisuuden nettokirjanpitoarvon summa tilikautena on enintään 50 000 000 euroa.

Sovellettaessa 3 momentin 2 kohtaa *viitelainkäyttöalueella* tarkoitetaan lainkäyttöaluetta, jolla monikansalliseen konserniin kuuluvilla konserniyksiköillä on suurin aineellisen omaisuuden kokonaisarvo sinä tilikautena, jona monikansallinen konserni ensimmäisen kerran kuuluu tämän lain soveltamisalaan. Aineellisen omaisuuden kokonaisarvo lainkäyttöalueella on kaikkien kyseisellä lainkäyttöalueella sijaitsevien monikansalliseen konserniin kuuluvien konserniyksiköiden kaiken aineellisen omaisuuden nettokirjanpitoarvojen summa.

Edellä 1 momentin 1 kohdassa ja 2 momentissa tarkoitettu viiden tilikauden jakso alkaa sen tilikauden alusta, jona monikansallinen konserni ensimmäisen kerran kuuluu tämän lain soveltamisalaan.

Niiden monikansallisten konsernien osalta, jotka kuuluvat tämän lain soveltamisalaan sen tullessa voimaan, 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu viiden tilikauden ajanjakso alkaa 31 päivänä joulukuuta 2023.

Niiden monikansallisten konsernien osalta, jotka kuuluvat tämän lain soveltamisalaan sen tullessa voimaan, 2 momentissa tarkoitettu viiden tilikauden ajanjakso alkaa 31 päivänä joulukuuta 2024.

Niiden suurten kotimaisten konsernien osalta, jotka kuuluvat tämän lain soveltamisalaan sen tullessa voimaan, 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu viiden tilikauden ajanjakso alkaa 31 päivänä joulukuuta 2023.

Edellä 8 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettua nimettyä paikallista yksikön on ilmoitettava Verohallinnolle monikansallisen konsernin kansainvälisen toiminnan alkuvaiheen alkamisesta.

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 1 §:ssä tarkoitettu siirtymävuosi.

Olettamasäännökset

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 olettamasäännös

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 olettamasäännön 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 konsernitalinpäätökseen pelkästään koko- tai olennaisuussyistä, konserniyksikön kirjanpitoa, jota käytetään konsernin verotuksen maakohtaisen raportin laadinnassa.

6 §

Siirtymäkauden olettamasäännöksen soveltaminen yhteisyrityksiin ja eräisiin ylimpiin emoyksiköihin

Edellä 5 §:ssä säädettyä verotuksen maakohtaista raportointia koskevaa siirtymäkauden olettamasääntöä 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 1–3 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 omistussuhteiden perusteella.

7 §

Siirtymäkauden olettamasaännöksen 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 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 olettamasaännöksen 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 omistusosuuksien käyvän arvon muutoksista johtuvilla voitoilla lukuun ottamatta pienomistuksia.

9 §

Poikkeukset verotuksen maakohtaista raportointia koskevaan siirtymäkauden olettamasaännökseen

Seuraavat konserniyksiköt, konsernit ja lainkäyttöalueet jäävät 5 §:ssä säädetyn siirtymäkauden olettamasaännön 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.

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.

Tätä valintaa ei sovelleta määrään, joka on lisätty lainkäyttöalueen täydennysveroon 2 luvun 19 §:n mukaisesti.

10 luku

Voimaantulo ja siirtymäsäännökset

1 §

Voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran 31 päivänä joulukuuta 2023 tai sen jälkeen alkaviin tilikausiin. Lain 2 luvun 8–11 §:ää sovelletaan kuitenkin vasta 31 päivänä joulukuuta 2024 tai sen jälkeen alkaviin tilikausiin, lukuun ottamatta 3 §:ssä tarkoitetun valinnan tehneessä jäsenvaltiossa sijaitsevien emoyksiköiden konsernien tilikausia.

2 §

Substanssiperusteisen vähennyksen siirtymäsäännös

Edellä 5 luvun 7 §:n 2 momentin soveltamiseksi viiden prosentin arvo korvataan kunkin seuraavassa taulukossa esitetyn kalenterivuoden 31 päivänä joulukuuta alkavana tilikautena seuraavassa taulukossa esitetyillä arvoilla:

2023	10,0 %
2024	9,8 %
2025	9,6 %
2026	9,4 %
2027	9,2 %
2028	9,0 %
2029	8,2 %
2030	7,4 %
2031	6,6 %
2032	5,8 %

Edellä 5 luvun 7 §:n 4 momentin soveltamiseksi viiden prosentin arvo korvataan kunkin seuraavassa taulukossa esitetyn kalenterivuoden 31 päivänä joulukuuta alkavana tilikautena seuraavassa taulukossa esitetyillä arvoilla:

2023	8,0 %
2024	7,8 %
2025	7,6 %
2026	7,4 %
2027	7,2 %
2028	7,0 %
2029	6,6 %
2030	6,2 %
2031	5,8 %

2032	5,4 %
------	-------

3 §

Nimetyn ilmoittavan yksikön ilmoitusvelvollisuus

Jäsenvaltiossa, joka on päättänyt lykätä tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön soveltamista monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuisen vähimmäisverotason varmistamisesta unionissa neuvoston direktiivin 2022/2523/EU 50 artiklan mukaisesti, sijaitsevan ylimmän emoyksikön nimeämän Suomessa sijaitsevan nimetyn ilmoittavan yksikön on tehtävä 8 luvun 7 §:ssä säädettyjen vaatimusten mukainen täydennysveron tietoilmoitus.

2.

Laki

veronkantolain 1 ja 45 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan veronkantolain (11/2018) 1 §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 785/2020,
ja
lisätään 45 §:ään uusi 2 momentti seuraavasti:

1 §

Soveltamisala

Tätä lakia sovelletaan verotusmenettelystä annetussa laissa (1558/1995) ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa (768/2016) tarkoitettujen verojen ja maksujen maksamisessa, palauttamisessa ja perimisessä noudatettavaan menettelyyn. Lakia sovelletaan lisäksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetussa laissa (/) tarkoitettuihin täydennysveroihin. Lakia sovelletaan ennakkoperintälaissa (1118/1996), arvonlisäverolaissa (1501/1993) ja valmisteverotuslaissa (182/2010) tarkoitettuihin veroihin myös siltä osin kuin niihin ei sovelleta oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettua lakia, jollei asianomaisessa laissa toisin säädetä.

45 §

Perintätoimenpiteistä luopuminen

Verohallinto luopuu suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain 2 luvun 12 §:ssä tarkoitetun kotimaisen täydennysveron perinnästä, kun tilikaudesta, jonka aikana veron eräpäivä oli, on kulunut neljä tilikautta.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

3.

Laki

ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 6 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (1217/1994) 6 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 1361/2009 ja 1364/2018, uusi 4 momentti seuraavasti:

6 §

Ulkomaisen veron hyvittäminen

Edellä 1 momentissa säädetyn lisäksi tämän lain nojalla verotettavasta tulosta maksettavasta verosta vähennetään se Euroopan talousalueeseen kuuluvalla vieraalle valtiolle suoritettun, suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain (/) 1 luvun 25 §:ssä tarkoitetun ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron määrä, jonka ulkomainen väliyhteisö on suorittanut samasta tulosta. Hyvitys ei voi ylittää samasta väliyhteisötulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää. Jos ulkomaisen väliyhteisön suorittamien verojen määrää ei kokonaan voida hyvittää, hyvittämättä jäänyt määrä vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta tämän lain nojalla seuraavalta viideltä verovuodelta verotettavasta tulosta maksettavasta verosta. Hyvityksen määrään sovelletaan soveltuvilta osin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettua lakia.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Helsingissä 19.10.2023

Pääministeri

Petteri Orpo

Valtiovarainministeri Riikka Purra

2.

Laki

veronkantolain 1 ja 45 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan veronkantolain (11/2018) 1 §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 785/2020,
ja
lisätään 45 §:ään uusi 2 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 §

1 §

Soveltamisala

Soveltamisala

Tätä lakia sovelletaan verotusmenettelystä annetussa laissa (1558/1995) ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa (768/2016) tarkoitettujen verojen ja maksujen maksamisessa, palauttamisessa ja perimisessä noudatettavaan menettelyyn. Lakia sovelletaan ennakoperintälaissa (1118/1996), arvonlisäverolaissa (1501/1993) ja valmisteverotuslaissa (182/2010) tarkoitettuihin veroihin myös siltä osin kuin niihin ei sovelleta oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettua lakia, jollei asianomaisessa laissa toisin säädetä.

Tätä lakia sovelletaan verotusmenettelystä annetussa laissa (1558/1995) ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa (768/2016) tarkoitettujen verojen ja maksujen maksamisessa, palauttamisessa ja perimisessä noudatettavaan menettelyyn. Lakia sovelletaan lisäksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetussa laissa (/) tarkoitettuihin täydennysveroihin. Lakia sovelletaan ennakoperintälaissa (1118/1996), arvonlisäverolaissa (1501/1993) ja valmisteverotuslaissa (182/2010) tarkoitettuihin veroihin myös siltä osin kuin niihin ei sovelleta oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettua lakia, jollei asianomaisessa laissa toisin säädetä.

45 §

45 §

Perintätoimenpiteistä luopuminen

Perintätoimenpiteistä luopuminen

Verohallinto luopuu suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain 2 luvun 12 §:ssä tarkoitetun kotimaisen täydennysveron perinnästä, kun tilikaudesta, jonka aikana veron eräpäivä oli, on kulunut neljä tilikautta.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20

.

3.

Laki

ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 6 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (1217/1994) 6 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 1361/2009 ja 1364/2018, uusi 4 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

6 §

6 §

Ulkomaisen veron hyvittäminen

Ulkomaisen veron hyvittäminen

Edellä 1 momentissa säädetyn lisäksi tämän lain nojalla verotettavasta tulosta maksettavasta verosta vähennetään se Euroopan talousalueeseen kuuluvalla vieraalla valtiolle suoritettun, suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain (/) 1 luvun 25 §:ssä tarkoitetun ehdot täyttävän kotimaisen täydennysveron määrä, jonka ulkomainen väliyhteisö on suorittanut samasta tulosta. Hyvitys ei voi ylittää samasta väliyhteisötulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää. Jos ulkomaisen väliyhteisön suorittamien verojen määrää ei kokonaan voida hyvittää, hyvittämättä jäänyt määrä vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta tämän lain nojalla seuraavalta viideltä verovuodelta verotettavasta tulosta maksettavasta verosta. Hyvityksen määrään sovelletaan soveltuvilta osin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettua lakia.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20