

Hallituksen esitys eduskunnalle suurten konsernien vähimmäisveroa koskevaksi lainsäädännöksi

SISÄLLYS

.....	1
PERUSTELUT	3
1 Säännöskohtaiset perustelut.....	3
1.1 Laki suurten konsernien vähimmäisverosta	3
Laki suurten konsernien vähimmäisverosta	6

PERUSTELUT

1 Säännöskohtaiset perustelut

1.1 Laki suurten konsernien vähimmäisverosta

2 luku Verotussäännöt

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 olettasääntöä (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 olettasäännön soveltamista varten arvioidaisiin OECD:n vertaisarviossa erikseen. Lainkäyttöalueen kotimainen täydennysvero voi siten olla ehdot täyttävä kotimainen täydennysvero ilman, että konserni voi kuitenkaan tehdä edellä mainittua olettasääntöä koskevaa valintaa.

Kotimaista täydennysveroa kuvataan GloBE-mallisääntöjen 10.1 -luvussa ja sen kommentaarissa, sekä kommentaaria täydentävässä ohjeistuksessa (eng. ”Administrative Guidance”), jota on julkaistu helmikuussa ja heinäkuussa 2023. Heinäkuussa julkaistu ohjeistus käsittelee myös olettasääntöä. 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 §:iä. 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 §:n ja 8 §:n määräyksiä.

Pykälän 2 momentissa veron suorittamisvelvollisuus määrittäisiin niille konserniyksiköille, joille vero 5 luvun 5 §:n tai 8 §:n mukaisesti kohdistettaisiin. Vero ei siten olisi ensisijaisesti

Suomessa sijaitsevan emoyksikön veroa. 5 luvun kohdistamissääntö ottaa huomioon yksikön määritellyn tuloksen määrän. Määriteltyjen tulosten suhteessa kohdistamisen voidaan arvioida tyypillisesti 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 tytäryrityksiin.* 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 yhteisyrityskonsernin jäsenten täydennysverosta. Tämä johtaa siihen, että vero ei tule yhteisyrityskonsernin 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 yhteisyrityskonsernin 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 ja 2 momentissa toissijaisesti muun Suomessa sijaitsevan konserniyksikön verona. Momentissa 3 säädettäisiin viimesijaisesta veronmaksajasta, joka olisi sijoitusyksikkö itse. Ratkaisujen 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 osakaahan 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 osakaahan emoyksikön kotivaltiossa maksetusta väliyhteisöverosta.

17 §. Hybridiyksikön veroja koskeva poikkeus. Pykälässä säädettäisiin 16 §:n väliyhteisöjä koskevan poikkeuksen sisältöinen poikkeus myös hybridiyksikön omistajan 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 passiivitulosta kannettuja veroja. Lisäksi pykälässä säädettäisiin poikkeuksesta, jonka perusteella myös tällaiset verot jätetään omistavan konserniyksikön huomioitavien verojen laskelman ulkopuolelle.

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.

Laki

suurten konsernien vähimmäisverosta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

2 luku

Verotussäännöt

Suomen kotimainen täydennysvero

12 §

Suomen kotimaisen täydennysveron soveltamisala

Tilikauden kotimainen täydennysvero on Suomen osalta 5 luvun 2 §:ssä tarkoitettu määrä, joka lasketaan Suomessa yksiköiden perusteella soveltaen, mitä jäljempänä 13–17 §:ssä säädetään (*Suomen kotimainen täydennysvero*).

Suomessa sijaitseva konserniyksikkö ja 6 luvun 13 §:ssä tarkoitettu yhteisyrityskonserniin kuuluva yksikkö 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, jollei jäljempänä 14–17 §:ssä säädetä toisin.

14 §

Suomen kotimaisen täydennysveron soveltaminen yhteisyrityksiin ja niiden tytäryrityksiin

Poiketen siitä, mitä 6 luvun 13 §:n 2 ja 3 momentissa säädetään, Suomessa sijaitseville yhteisyrityskonserniin kuuluville yksiköille 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 muu konserniyksikkö, joka kuuluu samaan konserniin kuin sijoitusyksikkö ja jolla on tilikauden määritelty tulos. Jos tällaisia yksiköitä on enemmän kuin yksi, veron määrä jaetaan yksiköiden kesken niiden tilikauden määriteltyjen tulosten suhteessa.

Jos 2 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 kannettu 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 3 momentissa tarkoitettuja hybridiyksikön maksamia veroja.

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.