

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksen tarkoituksena on muuttaa suurten konsernien vähimmäisverosta annettua lakia (1308/2023) ottamaan huomioon OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen (Inclusive Framework) puitteissa vuonna 2024 ja 2025 tuotettu minimiverotusta koskeva soveltamisohjeistus. Lisäksi esityksen tarkoituksena on mahdollistaa Verohallinnon ennakkoratkaisumenettely eräissä lain soveltamisalaan kuuluvissa tilanteissa sekä lisätä kansalliseen sääntelyyn yleinen veronkiertosäännös.

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

Direktiivin tarkoituksen toteuttamiseksi ja sen varmistamiseksi, että Suomen minimiverolaki katsotaan GloBE-mallisäännöissä tarkoitetuiksi ehdot täyttäviksi säännöiksi, OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen 2024 ja 2025 julkaisemista soveltamisohjeista ehdotetaan säädettäväksi kotimaiseen lakiin uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat, sekä hyvin tulkinnallisia kohtia koskevat selvennykset. Ohjeisiin sisältyviä muita tulkintaselvennyksiä sen sijaan ei esitettäisi säädettäväksi lakiin; tulkintojen yhdenmukaisuus voidaan tässä tapauksessa varmistaa myös muuten. Esityksessä ei ehdoteta muutettavan nykyisen lain toimintaperiaatteita. Verovelvollisten piiri, verokanta ja verotussäännöt säilyisivät pääosin ennallaan.

Ehdotetut muutokset sisältyisivät 1–6 ja 8–10 lukuun. Lakiin tehtäisiin myös eräitä pääosin teknisiä korjauksia ja täsmennyksiä.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran 1.1.2024 alkaneisiin tilikausiin, lukuun ottamatta 8 lukuun ehdotettua uutta veronkiertämistä koskevaa säännöstä, jota sovellettaisiin 1.1.2026 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
PERUSTELUT	3
1 Asian tausta ja valmistelu	3
1.1 Tausta	3
1.2 Valmistelu	4
2 EU-säädöksen tavoitteet ja pääasiallinen sisältö.....	5
3 Nykytila ja sen arviointi.....	7
3.1 Direktiivin ja GloBE-soveltamisohjeistuksen täytäntöönpano	7
3.2 Ennakkoratkaisumenettely	7
4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset	10
4.1 Keskeiset ehdotukset.....	10
4.1.1 Keskeiset ehdotukset, joihin ei liity kansallista liikkumavaraa.....	10
4.1.2 Keskeiset ehdotukset, joihin liittyy kansallista liikkumavaraa	11
4.2 Pääasialliset vaikutukset.....	12
5 Muut toteuttamisvaihtoehdot	14
5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset.....	14
5.2 Muiden jäsenvaltioiden suunnittelemat tai toteuttamat keinot.....	15
6 Lausuntopalaute.....	16
7 Säännöskohtaiset perustelut.....	16
8 Voimaantulo	33
9 Toimeenpano ja seuranta	33
10 Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys	33
10.1 Valtion verosta säätäminen	33
10.2 Verolain taannehtivuus.....	34
10.3 Säätämisyjärjestys.....	36
LAKIEHDOTUS	37
Laki suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta	37
LIITE	49
RINNAKKAISTEKSTI.....	49
Laki suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta	49

PERUSTELUT

1 Asian tausta ja valmistelu

1.1 Tausta

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

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

Joulukuussa 2021 julkaistuja GloBE-mallisääntöjä ja niiden helmikuussa 2022 julkaistua kommentaaria on täydennetty vuosina 2022–2025 julkaistuilla soveltamisohjeilla (GloBE-soveltamisohjeet). Lisäohjeistus päivittää kommentaaria ja se tulee huomioida arvioitaessa minimiverosääntöjen tuottamien verotustulosten yhdenmukaisuutta. Lisäohjeistus sisältää myös olettasääntöjä (Safe Harbours) ja niiden päivityksiä. OECD julkaisee myös konsolidoitua kommentaariversiota, josta viimeisin on toukokuulta 2025.¹ On odotettavissa, että uutta soveltamisohjeistusta julkaistaan lisää myös tulevaisuudessa.

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

Suomen minimiverolakia muutettiin vuonna 2024 (laki suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta 917/2024, jäljempänä minimiverolain muutoslaki) ottamaan huomioon minimiverolain alkuperäisen säätämisen jälkeen ilmestynyttä GloBE-soveltamisohjeistusta. Minimiverolain muutoslaki kattoi vuonna 2023 annetun soveltamisohjeistuksen siltä osin kuin sitä ei oltu voitu ottaa huomioon alkuperäisessä minimiverodirektiivin täytäntöönpanossa. Sittenmin GloBE-soveltamisohjeistusta on edellä kuvatulla tavalla julkaistu lisää kesäkuussa 2024 ja tammikuussa 2025. Voimassa oleva minimiverolaki ei siten kaikilta osin nykyisellään tuota Common Approach -lähestymisen mukaisia yhteneviä lopputuloksia. Kun huomioidaan ohjeille direktiivin johdanto-osassa annettu asema direktiivin tarkoituksen toteutumisessa, sekä suora viittaus olettasääntöihin,

¹ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>.

on katsottava, että direktiivin kansallinen toimeenpano edellyttää myöhempien GloBE-soveltamisohjeiden ja oletamasääntöjen kansallista toteuttamista myös siltä osin kuin toteutus edellyttää lakimuutoksia. Ilman muutoksia Suomen minimiverolakia ei myöskään voitaisi pitää GloBE-mallisäännöissä tarkoitettuina ehdot täyttävinä sääntöinä, millä olisi merkittävä negatiivinen vaikutus täällä sijaitseviin konserniyksiköihin. Jos Suomen minimiverolakia ei pidettäisi ehdot täyttävinä sääntöinä kansainvälisesti, suomalaisiin yrityksiin ja suomalaisten konsernien ulkomaisiin tytäryrityksiin sovellettaisiin muiden lainkäyttöalueiden minimiverosääntöjä sen lisäksi, että niihin sovellettaisiin Suomen minimiverolakia. Tästä aiheutuisi merkittävää hallinnollisen taakan kasvua ja oikeudellista epävarmuutta.

Tällä esityksellä on tarkoitus muuttaa minimiverolakia siten, että vuosina 2024 ja 2025 julkaistuissa GloBE-soveltamisohjeissa syntyneet uudet verotussäännöt otetaan osaksi lakia. Samalla lakiin tuodaan oletamasäännöksiä koskevia ohjeita. Esityksessä ehdotetaan myös eräiden tulkinnallisten muotoilujen täsmentämistä ja tehtäväksi eräitä teknisiä korjauksia.

Lisäksi ehdotuksessa esitetään kansallisen harkinnan perusteella toteutettavaksi Verohallinnon ennakkoratkaisumenettely eräissä lain soveltamisalaan kuuluvissa tilanteissa sekä kansallinen yleinen veronkiertosäännös minimiverotuksessa.

1.2 Valmistelu

EU-säädöksen valmistelu

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

Komissio on kuitenkin käynyt jäsenvaltioiden kanssa keskusteluja IF-työn tuloksena syntyneiden soveltamisohjeiden kehityksestä ja niiden suhteesta direktiiviin. Työn yhteydessä on todettu, että syytä direktiivin muuttamiseen ei ole ollut. Oikeudellista lausuntoa IF-ohjeistuksen asemasta ei ole. Euroopan unionin neuvosto on antanut kokouksessaan 9.11.2023 lausuman, jossa IF:n jatkotyö huomioidaan ja katsotaan tärkeäksi direktiivin yhdenmukaisuuden kannalta.² Komissio on samassa kokouksessa yhtynyt lausumaan ja katsonut IF:n jatkotyön direktiivin kanssa yhteensopivaksi. Vuosina 2024 ja 2025 komissio ei ole erikseen julkisesti lausunut asiasta, mutta Euroopan unionin Talous- ja rahoitusasioiden neuvoston kokouksen 20.6.2025 verokysymyksiä koskevassa puolivuotisraportissa todetaan, että IF-tasolla valmistellut minimiverotusta koskevat Pilari II -säännöt ovat osa EU-oikeutta minimiverodirektiivin kautta.³

GloBE-ohjeistuksen kehitys

Joulukuussa 2021 julkaistuja GloBE-mallisääntöjä ja niiden helmikuussa 2022 julkaistua kommentaaria on täydennetty vuonna 2023 julkaistuilla kolmella GloBE-soveltamisohjeella. Vuonna 2024 on julkaistu soveltamisohjeita kesäkuussa 2024 (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), June 2024) ja vuonna 2025 tammikuussa (Tax Challenges Arising

² Talouden digitalisaatiosta verotukselle aiheutuvat haasteet: Neuvoston ja komission lausumat 14732/1/23 REV1, <https://www.consilium.europa.eu/media/67850/st14732-re01-en23.pdf>

³ Ecofin-neuvoston puolivuotisraportti verotuskysymyksistä, 10611/25, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10611-2025-INIT/en/pdf>

from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 9.1 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules) (jatkossa myös kesäkuun 2024 GloBE-soveltamisohje ja tammikuun 2025 GloBE-soveltamisohje). Ohjeita on työstetty Inclusive Frameworkin teknisessä työryhmässä, minkä jälkeen ne ovat tulleet Inclusive Frameworkin hyväksyttäviksi. Suomi on Inclusive Frameworkin jäsenenä osallistunut teknisen työryhmän toimintaan.

Hallituksen esityksen valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Valmistelun aikana on kartoitettu erityisesti vuosien 2024 ja 2025 GloBE-soveltamisohjeiden sisältöä ja arvioitu niissä kuvattujen uusien sääntöjen ja tulkintojen luonnetta Suomen lainsäädännön kannalta. Erityistä huomiota on kiinnitetty siihen, onko kyseessä verotussääntö, joka vaikuttaa suoraan veron määrään tai konsernin asemaan verovelvollisena, vai muu tulkintaa selventävä ohje. Verotussääntöjen on perustuslain 81 §:n mukaisesti sisällyttävä lakiin. Sen sijaan tulkintaohjeet, jotka ainoastaan selventävät olemassa olevan lain sisältöä, voivat sisältyä myös muuhun materiaaliin, kuten viranomaisohjeisiin, tai niillä voidaan katsoa olevan tulkintavaikutus myös sellaisenaan. Suomessa esimerkiksi OECD:n malliverosopimuksen kommentaari ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet on hyväksytty tulkintalähteiksi sellaisenaan (esimerkiksi KHO 2002:26). Minimiverodirektiivin johdanto-osan mukaisesti OECD:n soveltamisohjeita olisi käytettävä tulkinnan lähteenä. Myös Verohallinto voi antaa voimassa olevaa lainsäädäntöä koskevaa ohjeistusta ja aihepiiristä on jo julkaistu Verohallinnon syventäviä ohjeita.⁴

Esitysluonnos on ollut lausuntokierroksella [- -].

2 EU-säädöksen tavoitteet ja pääasiallinen sisältö

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

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

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

⁴ Ks. esim. Suurten konsernien vähimmäisverotus, antopäivä 10.3.2025, diaarinumero VH/6109/00.01.00/2024.

panevat tehokkaasti täytäntöön sitoumuksensa saavuttaa maailmanlaajuinen verotuksen vähimmäistaso”.

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

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

Viittaus GloBE:n täytäntöönpanokehykseen on viittaus GloBE-mallisäännöissä määriteltyyn ”Implementation Frameworkiin” ja sen kehittämiin tietojenvaihtoon, oletettavasti GloBE-soveltamisohjeisiin.⁵ Kappaleessa 24 viitattujen oletettavasti GloBE-mallisääntöjen (safe harbours) osalta direktiivissä on asetettu jäsenvaltioille suora implementointivelvoite artikkelissa 32, jonka mukaan: ”[p]oiketen siitä, mitä 26–31 artiklassa säädetään, jäsenvaltioiden on varmistettava, että ilmoittavan konserniyksikön niin valitessa lainkäyttöalueella sijaitsevan konsernin maksettavaksi tulevan tilikauden täydennysveron katsotaan olevan nolla, jos kyseisellä lainkäyttöalueella sijaitsevien konserniyksiköiden tosiasiallinen verotuksen taso täyttää safe harbour -järjestelmää koskevan määritellyn kansainvälisen sopimuksen ehdot.

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

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

⁵ GloBE-mallisäännöt, luku 10.1: GloBE Implementation Framework means the procedures to be developed by the Inclusive Framework on BEPS in order to develop administrative rules, guidance, and procedures that will facilitate the coordinated implementation of the GloBE Rules.

mukana Inclusive Framework -kokoonpanossa. Kypros on erikseen ilmoittanut tukevansa hanketta.

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

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

3 Nykytila ja sen arviointi

3.1 Direktiivin ja GloBE-soveltamisohjeistuksen täytäntöönpano

Minimiverodirektiivin tavoitteeksi on nimenomaisesti kuvattu yhdenmukainen lopputulos OECD-työn kanssa, huomioiden myös täytäntöönpanokehyksen (Implementation Framework) työ. Täytäntöönpanokehyksellä viitataan siihen työhön, jota Inclusive Frameworkin piirissä on tehty mallisääntöjen julkaisemisen jälkeen ja se kattaa erityisesti GloBE-soveltamisohjeet. Lisäksi minimiverodirektiivin 32 artiklassa edellytetään kansainvälisesti sovittujen oletamasäännösten käyttöön ottamista.

Kansainvälistä minimiverohanketta kehitetään Inclusive Frameworkin piirissä. Inclusive Framework julkaisi vuosina 2024 ja 2025 kaksi erillistä GloBE-soveltamisohjekokonaisuutta. Ilman näiden ohjeistusten soveltumista Suomen minimiverolaki ei tuota kansainvälisen minimiverohankkeen tarkoittamia yhdenmukaisia verotustuloksia. Tällöin myöskään Suomen verotussäännöt eivät olisi GloBE-mallisäännöissä tarkoitettuja ehdot täyttäviä sääntöjä, eikä minimiverodirektiivin tarkoitus toteutuisi. Ohjeet sisältävät myös sellaisia oletamasääntöjen muutoksia, jotka direktiivin 32 artiklan mukaan on otettava käyttöön ja jotka eivät nykyisellään sisälly lakiin.

Laissa on myös havaittu eräitä epätarkkuuksia, jotka voivat vaikeuttaa tulkintaa tai joiden soveltumista Suomen verolainsäädännön systematiikassa olisi syytä täsmentää.

3.2 Ennakkoratkaisumenettely

Perustuslain 81 §:n mukaan verolain on oltava sisällöllisesti riittävän täsmällinen ja sisällettävä säännökset verovelvollisen oikeusturvasta. Voimassa oleva minimiverolaki sisältää sinänsä täydelliset säännöt verovelvollisuuden ja veron perustan arvioimiseksi, sekä säännökset sanktioiden määräytymisestä ja muutoksenhausta.

Minimiverolain soveltamisesta ei kuitenkaan ole tällä hetkellä, tuloverotuksesta poiketen, mahdollista saada sitovaa ennakkokannanottoa. Tuloverotuksessa ennakkoratkaisua voidaan hakea joko Verohallinnolta tai keskusverolautakunnalta. Keskusverolautakunta voi hakemuksesta antaa ratkaisun, jos se on tarpeen lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai verotuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi tai muusta erityisen painavasta syystä. Verohallinto tai keskusverolautakunta ei ole pakotettu antamaan ennakkoratkaisua. Kyseessä on siis tuloverotuksessa vain oikeus hakea, mutta ei saada, ennakkollista kannanottoa.

Minimiverotuksessa on kyse laajasta ja monimutkaisesta sääntökokonaisuudesta, joten on todennäköistä, että sääntöjen soveltamiskysymyksiä nousee esiin sääntöjen piiriin tulevien yritysten keskuudessa. Koska kyseessä on rajat ylittävä järjestelmä, puhtaasti kansallisten tulkintojen luominen erityisesti järjestelmän alkuvaiheessa, kun maiden yhteistä käytäntöä ei ole vielä syntynyt, voi johtaa hankaliin tilanteisiin ja jopa kahdenkertaiseen verotukseen. OECD:ssa työskennellään mekanismeja riitojen ennaltaehkäisemiseksi. Olisi toivottavaa, että kotimaiset prosessit voitaisiin suunnitella OECD:n työn tulosten mukaisesti, jolloin saavutettaisiin rajat ylittäviä yhdenmukaisia ratkaisuja. OECD:n työ ei kuitenkaan ole tältä osin juuri edennyt viimeisen vuoden aikana.

Eduskunta on minimiverolain muutoslain hyväksymisen yhteydessä lausunut, että eduskunta edellyttää, että hallitus jatkaa valmistelua ennakkoratkaisumahdollisuuden lisäämiseksi lakiin joko OECD:n tulevan työn tulosten mukaisesti tai puhtaasti kansallisin ratkaisuin vuoden 2025 aikana ottaen huomioon, että ensimmäiset minimiveroa koskevat ilmoitukset tulee jättää vuoden 2026 aikana (Eduskunnan vastaus EV 124/2024 vp).

Edellä sanottuun nähden valmistelussa on arvioitu, että tässä tilanteessa olisi perusteltua ottaa käyttöön eräissä minimiverolain soveltamistilanteissa mahdollisuus ennakkoratkaisumenettelyyn.

3.3 Veronkiertosäännös

Minimiverolaki poikkeaa tiettyjen sanktioiden ja seuraamusten osalta tuloverolaista. Laki ei nykyisellään sisällä mahdollisuutta arvioverotukseen tai veronkiertosäännöksen (verotusmenettelystä annetun lain 28 §) soveltamiseen. Alkuperäisen minimiverolain valmistelun yhteydessä arvioitiin, että nämä tuloverotuksen perinteiset piirteet eivät ainakaan alkuvaiheessa olisi soveliaita minimiverotuksen toimittamisessa, osin juuri säännösten uutuuden ja monimutkaisuuden takia.

Minimiverolaki on kuitenkin sisältänyt eräitä erityisiksi veronkiertosäännöksiksi luonnehdittavissa olevia sääntöjä, kuten esimerkiksi 3 luvun 9 §:n säännöksen konserninsisäisistä rahoitusjärjestelyistä. Kyseiseen lainkohtaan ei sisälly yleiselle veronkiertosäännökselle tyypillisiä piirteitä esimerkiksi toimen keinotekoisuudesta tai veron välttämisen tarkoituksesta, mutta lainkohdan oikaisusäännön tarkoituksena on estää aliverotetun konserniyksikön tosiasiallisen veroasteen nostaminen ilman, että järjestelyssä osapuolena olevan toisen konserniyksikön tosiasiallinen veroaste laskee vastaavasti. Lisäksi väliaikaiseen verotuksen maakohtaiseen raporttiin perustuvaan oletamasäännökseen tehtiin minimiverolain muutoslain yhteydessä vuonna 2024 useita lisäyksiä, joiden tarkoituksena oli estää oletamasäännöksen soveltamiskriteerien vääristyminen. Vaikka lisäykset liittyvät sinänsä lähtökohtaisesti objektiivisesti määritettävissä oleviin tilanteisiin, kyseessä olevien säännösten taustalla voidaan nähdä pyrkimys puuttua konsernien verovälttelyyn, sillä järjestelyt ovat

lähtökohtaisesti luonteeltaan sellaisia, että niitä tehtäisiin lähinnä kansainvälisen GloBE-sääntelyn ja täydennysveron välttämistarkoituksessa.⁶

Minimiverosääntely on uudenlaista sääntelyä, jota on myös sen alkuvaiheessa muokattu toistuvasti. Sääntelyn tulkinta on vielä monilta osin vakiintumatonta ja sitä ohjaamaan on julkaistu vuosittain uutta soveltamisohjeistusta. Sääntelyn tuoreus ja vakiintumattomuus on synnyttänyt myös aggressiivisia tulkintoja ja järjestelyitä, joilla konsernien veroastetta on pyritty muokkaamaan minimiverosääntelyn tarkoituksen vastaisesti, tai konsernirakenne on pyritty esittämään sellaisena, ettei sääntely lainkaan sovellu siihen. Myös edellä mainittu väliaikaisen verotuksen maakohtaiseen raporttiin perustuvan oletettasäännöksen muutokset ovat johtuneet kansainvälisistä havainnoista, joiden perusteella eräitä järjestelyjä kehitettiin nopeasti sallimaan oletettasäännöksen soveltuminen tilanteissa, joissa sen ei oltu tarkoitettu soveltuvan.

Valmistelun yhteydessä on pidetty todennäköisenä, että vastaavia uusia, aggressiivisia tapoja kiertää minimiverosääntelyn tarkoitusta kehitetään myös jatkossa. Usein tällaiset uudet järjestelyt tulevat lainsäätäjän tietoon kansainvälisen veroyhteistyön kautta. Aggressiivisten järjestelyjen yleistymisen voi synnyttää nopeasyklistä reagointitarvetta. Toistaiseksi IF:n piirissä syntyvällä soveltamisohjeituksella näihin on pyritty reagoimaan nimenomaisilla erityisillä kohdennetuilla säännöillä. Pyrkimys kaikkien havaittujen uusien lain tarkoituksen vastaisten järjestelyjen sisällyttämiseksi teknisinä kuvauksina lakiin voi johtaa lakitekstin paisumiseen ja lain jatkuviin reaktiivisiin muutoksiin. Tämän tyyppistä lainsäädäntötekniikkaa ei voida pitää myöskään suomalaiselle oikeuskulttuurille tyypillisenä. Ilman nimenomaista yleistä veronkiertosäännöstä on kuitenkin epäselvää, voitaisiinko verovelvollisen toteuttamia veronkiertojärjestelyjä sivuuttaa ilman, että kustakin havaitusta järjestelystä olisi erillinen sen kieltävä säännös.

Euroopan unionin tuomioistuin on ratkaisukäytännössään (ks. esim. EUT C-255/02, Halifax plc tai yhdistetyt asiat EUT C-116/16 ja C-117/16, T Danmark ja Y Denmark) katsonut, että unionin oikeuden väärinkäytön kielto kuuluu Euroopan unionin oikeuden yleisiin oikeusperiaatteisiin. Oikeuskirjallisuudessa on todettu, että ”kiellon sisältönä on se, että oikeussubjekti ei saa vedota unionin oikeuden sääntöihin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin. Jos näin tapahtuu, oikeuden väärinkäytöksi katsottavat toimet voidaan määritellä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut ilman väärinkäyttöä.”⁷ Oikeusvarmuuden ja lainsäädännön selkeyden vuoksi olisi kuitenkin perustellumpaa, jos minimiverosääntelyyn sisältyisi oma veronkiertosäännöksensä, kuin jos asia jäisi ainoastaan EUT:n yleisten oikeusperiaatteiden varaan.

Lisäksi valmistelussa on arvioitu, että yleinen veronkiertosäännös olisi tarpeellinen tasapainottava elementti sääntelyssä sen jälkeen, mikäli verovelvolliselle suodaan mahdollisuus myös ennakkoratkaisumenettelyyn. Muissa verolajeissa on tyypillistä, että niissä on omat

⁶ Näin myös joulukuun 2023 GloBE-soveltamisohjeen jakson 2 kappaleessa 31: “These aggressive tax planning transactions typically involve the use of arrangements where the Constituent Entities that are parties to the arrangement are able to account for the income, expenses, gains, losses or taxes under that arrangement in an inconsistent or duplicative manner and in a way that purports to allow one of the Constituent Entities to qualify for the safe harbour and thereby avoid GloBE Top-up Taxes which would otherwise arise.”

⁷ Näin esim. Räbinä 2022, Verotusmenettely ja muutoksenhaku 2022, s. 402.

menettelysäännöksensä, mukaan lukien mahdollisuus ennakkoratkaisun hakemiseen ja toisaalta veronkiertosäännöksen soveltumiseen.

4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset

4.1 Keskeiset ehdotukset

4.1.1 Keskeiset ehdotukset, joihin ei liity kansallista liikkumavaraa

Direktiivin tarkoituksen (yhdenmukaisuus kansainvälisen minimiverohankkeen kanssa) toteuttamiseksi ja sen varmistamiseksi, että Suomen minimiverolaki katsotaan GloBE-mallisäännöissä tarkoitetuiksi ehdot täyttäviksi säännöiksi, Inclusive Frameworkin erityisesti vuosina 2024 ja 2025 julkaisemista soveltamisohjeista ehdotetaan säädettäväksi kotimaiseen lakiin uusiksi verotussäännöiksi katsottavat osat, sekä hyvin tulkinnallisia kohtia koskevat selvennykset. Ohjeisiin sisältyviä muita tulkintaselvennyksiä sen sijaan ei esitettäisi säädettäväksi lakiin; tulkintojen yhdenmukaisuus voidaan tässä tapauksessa riittävästi varmistaa materiaalien yleisellä tulkintavaikutuksella ja Verohallinnon ohjauksella.

Ehdotetut muutokset sisältyisivät minimiverolain lukuihin 1–4, 6 ja 8–10. Keskeisistä ehdotuksista voidaan tältä osin mainita esimerkiksi 3 luvun 10 §, johon ehdotetaan lisättäväksi uusi 3 momentti, jossa todetaan saman pykälän 1 momentissa kuvatun konserniverotusryhmän tarkoittavan Suomessa konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (825/1986) mukaista yksikköjoukkoa.

Esityksessä ehdotetaan myös muutoksia minimiverolain 9 ja 10 lukuihin erityisesti eräiden siirtymäsäännösten osalta. Esityksessä täsmennettäisiin siirtymävuoden määräytymistä siten, että sillä tarkoitettaisiin ensimmäistä tilikautta mahdollisen verotuksen maakohtaista raportointia koskevan siirtymäsäännöksen jälkeen. Minimiverolain 9 luvun säännökset perustuvat erityisesti direktiivin 47 artiklaan ja GloBE-mallisääntöjen 9.1 artiklaan. GloBE-mallisääntöjen 9.1 artiklaa on täsmennetty tammikuussa 2025 annetulla soveltamisohjeella. Kuten hallituksen esityksessä HE 77/2023 vp on todettu, konsernin on otettava huomioon lähtökohtaisesti kaikki laskennalliset verosaamiset ja -velat, jotka ovat sisältyneet lainkäyttöalueen konserniyksiköiden kirjanpitoon (taseeseen) siirtymävuonna. Tammikuun 2025 soveltamisohjeen perusteella 9.1 artiklaa koskevan kommentaarin kappaleeseen 4 on lisätty maininta siitä, että siirtymäaikaa koskevien säännösten tarkoituksena ei kuitenkaan ole ollut toimia mekanismina, jonka avulla konsernit tai valtiot (lainkäyttöalueen yleishallinnot, General Government) voisivat ryhtyä liiketoimiin tai tarjota veroattribuutteja, jotka tuottavat laskennallisia verosaamia, jotka purkautuessaan tosiasiallisesti suojaisivat konsernin matalasti verotettua tuloa minimiverotukselta osittain tai kokonaan. Tammikuun 2025 soveltamisohjeen johdanto-osan kappaleissa 1 ja 2 tuodaan esiin, että jotkut lainkäyttöalueet ovat kuitenkin ryhtyneet tällaisiin toimiin ja konsernit ovat kirjanneet näihin liittyen laskennallisia verosaamia, jotka myöhemmin purkautuessaan suojaisivat konsernia täydennysverotukselta. Näiden toimien mittakaava on julkisten raportointien perusteella ollut erittäin suuri. Esityksessä ehdotetaan GloBE-soveltamisohjeen täytäntöönpanoa lain tasolle, jotta edellä kuvattuihin järjestelyihin voitaisiin puuttua. Ohjeistus sisältää muutoksia myös verotuksen maakohtaista raportointia koskevan siirtymäsäännöksen sisältöön, joka on direktiivissä osa 32 artiklassa tarkoitettuja olettasääntöjä.

Esityksessä ehdotetaan, että muutoksia pääosin sovellettaisiin minimiverosääntelyn alusta lähtien eli 1.1.2024 alkaviin tilikausiin. Esityksen säännöskohtaisissa perusteluissa on kuvattu kunkin ehdotuksen vaikutuksia verovelvollisten kannalta. Monilta osin muutosten arvioidaan olevan verovelvollisen kannalta joko edullisia tai neutraaleja. Neutraaleina on pidetty

esimerkiksi laskentasääntöön liittyvästä teknisestä metodista säätämistä, tai sellaista tulkintaselvennystä, joka verovelvollisen olosuhteista riippuen voi johtaa joko laskennallisen veroasteen nousuun tai laskuun. Siltä osin kuin kyse on muutoksesta, joka rajoittaisi esimerkiksi verovelvollisen oikeutta hyödyntää jotain veroattribuuttia ja muutos voisi siten olla tulkittavissa verovelvollisen kannalta negatiiviseksi, esityksessä on arvioitu, että kokonaisuutena kyse on tilanteesta, jossa takautuva soveltaminen olisi kuitenkin perusteltua ja näin ollen lainsäätäjän liikkumavaran piirissä perustuslain omaisuudensuojan näkökulmasta.

4.1.2 Keskeiset ehdotukset, joihin liittyy kansallista liikkumavaraa

Minimiverolakiin ehdotetaan lisättäväksi säännökset ennakkoratkaisumenettelyn toteuttamiseksi. Ehdotuksen mukaan ennakkoratkaisua voisi hakea Verohallinnolta lain soveltamisalaan kuuluvista tilanteista tietyin rajauksin. Minimiverolaissa tarkoitettu täydennysvero muodostaa oman verolajinsa ja minimiverolaki sisältää lähtökohtaisesti omat säännöksensä menettelystä. Näin ollen myös ennakkoratkaisumenettely ehdotetaan toteutettavaksi lisäämällä minimiverolakiin oma säännöksensä asiasta.

Myös veronkiertosäännös ehdotetaan lisättäväksi omana säännöksenään minimiverolakiin. Ehdotuksen tarkoituksena on turvata yleisesti minimiverotuksen toteutumista ja minimiverotuksen veropohjaa. Veronkiertosäännöksen arvioidaan olevan tarpeen tasapainottamaan minimiverolain kokonaisuutta, johon ehdotetaan tässä esityksessä lisättäväksi myös ennakkoratkaisumenettely. Lisäksi veronkiertosäännöksellä pyritäisiin mahdollisuuksien mukaan vastaamaan OECD:n ja IF:n piiristä jatkossa tulevaan veronkiertosäännöksen tyyppiseen sääntelyyn. Toistaiseksi kansainvälinen sääntely on perustunut lähinnä objektiivisten seikkojen arviointiin ja oletukseen siitä, että kyseiset objektiiviset tosiseikat täyttävässä järjestelyssä on ollut kyse GloBE-minimiverosääntelyn kiertämisestä eikä säännöksiin ole lähtökohtaisesti sisältynyt mahdollisuutta estää säännöksen soveltumista mahdollisilla liiketaloudellisilla perusteilla tai muilla verotukseen liittymättömillä syillä.

Ehdotettu säännös muistuttaisi verotusmenettelylain 28 §:ää siinä, että se tekisi tehottomiksi verovelvollisen toimet, joilla on pyritty minimiveron määräytymiseen liian alhaisena. Säännös kattaisi minimiverolain erityispiirteistä johtuen toisaalta myös tilanteet, jossa toimenpiteen tarkoituksena on ollut välttää lain soveltumiselta kokonaan, tai päästä lain tarkoituksen vastaisesti jonkin laissa kuvatun valinnan tai oletamasäännön piiriin.

Uusi veronkiertosäännös kattaisi laajasti ja ennalta rajoittamatta kaikki toimenpiteet ja järjestelyt, joilla on ilmeisesti pyritty lain tarkoituksen vastaiseen lopputulokseen. Lain tarkoitus on ylätasolla ilmaistu 1 luvun 1 §:ssä, jonka mukaan lain tarkoituksena on varmistaa, että suurten monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien ylijäämävoittoon kohdistuu vähintään vähimmäisverokannan tasoinen verorasitus. Tarkoitus pitää sisällään siten paitsi lainkäyttöalueen täydennysveron tarpeen laskemisen, myös konsernirakenteen arvioinnin, sekä lain sisältämien yksinkertaistussäännösten soveltumisen.

Koska kyseessä olisi tyypillisesti verovelvollisen kirjanpidollisen ratkaisun sivuuttaminen verotusta toimittaessa, säännöksessä olisi korotettu soveltamiskynnys; ehdotettavaa pykälää voitaisiin soveltaa vain silloin, kun lain tarkoituksen vastaiseen lopputulokseen pyrkiminen olisi toimenpiteen tai järjestelyn ilmeinen tarkoitus. Verovelvollinen voisi myös osoittaa, että toimenpiteeseen ei ole ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, jolloin säännöstä ei voitaisi soveltaa. Verovelvollisella voidaan yleensä katsoa olevan verotuksen toimittajaa paremmat edellytykset esittää näyttöä siitä, että toimenpiteellä on muu ilmeinen tarkoitus kuin lain tavoitteen kiertäminen.

Kuten edellä jaksossa 3.3 on kuvattu, IF:n julkaisemassa malliverosäännöissä ja sen kommentaarissa kuvataan eräitä järjestelyjä, jotka johtavat minimiverojärjestelmän tavoitteiden vastaiseen lopputulemaan. On todennäköistä, että kommentaariin sisällytetään jatkossa lisää vastaavia kuvauksia, sitä mukaa kun uusia veronkiertojärjestelyjä havaitaan. Ehdotetun pykälän toisessa momentissa lain soveltajalle asetettaisiin velvollisuus verrata tarkasteltavaa järjestelyä tällaisiin julkaistuihin kuvauksiin. Vertailu olisi tarpeen ensinnäkin, koska julkaistut kuvaukset tuovat verovelvollisille tulkinta-apua sääntöjen suhteen ja olisi ongelmallista, mikäli Verohallinnon tulkinnat poikkeaisivat julkaistuista kuvauksista. Kommentaari sisältää myös kuvauksia järjestelyistä, jotka eivät ole minimiverojärjestelmän vastaisia. Toisekseen minimiverodirektiivin johdanto-osassa viitataan malliverosääntöjen kommentaariin tulkintalähteenä. Näin ollen kommentaarissa julkaistujen tulkintojen käyttäminen apuna veronkiertosäännöksen soveltamisessa johtaisi myös direktiivin tarkoituksen mukaiseen lopputulemaan. Säännöksen lisäämisen myötä uusista havaituista veronkiertojärjestelyistä johtuvan lainsäädäntötarpeen voidaan arvioida vähenevän tulevaisuudessa.

Ennakkoratkaisumenettelyä ja yleistä veronkiertosäännöstä koskevia säännöksiä ehdotetaan sovellettavaksi mahdollisimman pian lain voimaantulon jälkeen. Ennakkoratkaisun piiriin kuuluvaksi ensimmäiseksi tilikaudeksi ehdotettaisiin tilikautta, joka alkaa 1.1.2024 tai sen jälkeen.

4.2 Pääasialliset vaikutukset

Yleiset vaikutukset

Esitys liittyy kansainvälisen minimiverohankkeen jatkokehitykseen. GloBE-mallisäännöissä on sovittu niin kutsuttuun lokakuun julkilausumaan (ks. hallituksen esitys HE 77/2023 s. 4) sisältyvän Common Approach -lähestymisen mukaisesti, että minimiverosäännöt käyttöön ottavissa maissa toteutetaan verotustuloksia, jotka ovat yhteneviä mallisääntöjen, niiden kommentaarin ja Inclusive Framework -kokoonpanon julkaiseman soveltamisohjeistuksen kanssa. Minimiverodirektiivissä sitoudutaan samaan ajatteluun, mitä direktiivin johdanto-osan lausumat direktiivin tulkittamisesta GloBE:n täytäntöönpanokehityksen ohjeistuksen mukaisesti ilmentävät. Nyt ehdotetut lakimuutokset saattaisivat nykyisen kotimaisen minimiverolain vastaamaan kansainvälisen hankkeen nykytilaa ottamalla osaksi lakia Inclusive Frameworkin vuosina 2024 ja 2025 julkaisemaa lisäohjeistusta siltä osin, kun mainittu lisäohjeistus sisältää verotussäännöiksi katsottavaa aineistoa tai merkittäviä selvennyksiä, joita ilman nykyinen laki jäisi tulkinnanvaraiseksi. Ehdotuksen arvioidaan siten parantavan nykytilaa selkeyttämällä tulkintoja, sekä varmistamalla, että kotimaan minimiverosääntely tuottaa verotustuloksia, jotka ovat yhdenmukaisia muiden maiden minimiverosääntelyn kanssa. Näin varmistettaisiin myös minimiverolain asema GloBE-mallisäännöissä tarkoitettuina ehdot täyttävinä verotussääntöinä (Qualified Status).

Vuosina 2024 ja 2025 julkaistun GloBE-soveltamisohjeistuksen tavoitteena ei ole ollut muuttaa minimiverojärjestelmää tai veron laskemisen perusteita. Minimiverokanta säilyy ennallaan, samoin veron piiriin kuuluvien yksiköiden ja konsernien määrittely.

Ennakkoratkaisumenettelystä säätämisen voidaan arvioida vähentävän tulkintariitoja ja parantavan verovelvollisten oikeusturvaa erityisesti sen jälkeen, kun veronkorotusta koskeva siirtymäsäännös lakkaa vuonna 2026 alkaneiden tilikausien päättyessä. Ennakkoratkaisumenettely voi myös vähentää riskiä veronkiertosäännöksen soveltumisesta.

Uudesta ehdotetusta yleisestä veronkiertosäännöksestä säätämisen voidaan arvioida lisäävän verovelvollisen varovaisuutta sellaisissa verolainsäädännön tulkinnoissa, jotka johtavat täydennysveron pienenemiseen tai verovelvollisuuden rajautumiseen, millä voi olla lain tarkoituksen toteutumista turvaava vaikutus. Toisaalta veronkiertosäännös voi lisätä tulkintakonflikteja verovelvollisen ja verotuksen toimittajan välillä.

Vaikutukset julkiseen talouteen

Esitys muuttaisi ja täydentäisi nykyistä lakia eräiden yksityiskohtien osalta, mutta lain määrittelyt, soveltamisala ja laskentasäännöt pysyisivät pääosin ennallaan. Verokanta olisi edelleen 15 prosenttia. Esityksellä ei siten arvioida olevan merkittävää vaikutusta verovelvollisten piiriin tai veron tuottoon, vaan vaikutukset olisivat pääosin oikeustilaa selventäviä ja verotustuloksia yhdenmukaistavia, sekä menettelyjä yksinkertaistavia.

Esitys sisältää joitain muutoksia, joilla voi olla lievä lisäävä vaikutus globaalilla tasolla kerättävien täydennysverojen määrään. Tällaista vaikutusta arvioidaan olevan esimerkiksi esitetyillä muutoksilla eräiden lainkäyttöalueen julkishallinnon tarjoamista eduista muodostuneiden laskennallisten verojen kohteluun. Suomessa tällaisia tilanteita ei esiinny. Kun lisäksi huomioidaan kotimaisten täydennysverojen järjestelmästä johtuva vaikutus, jonka tuloksena täydennysverot kannetaan usein yksikön toimintavaltiossa, globaalien verotuottojen mahdollisen suuremman kertymän ei yleensä arvioidaisi tapahtuvan Suomessa, vaan edun myöntäneessä valtiossa. Esitetyistä muutoksista aiheutuvia vaikutuksia Suomen täydennysverojen tuottoon ei kuitenkaan ole mahdollista arvioida tarkasti, sillä tämä vaatisi yksityiskohtaista konsernien ei-julkisten kirjanpito- ja tilinpäätöstietojen analysointia. Myöskään vertailupohjaa ei ole käytettävissä, koska muutokset tapahtuvat ennen kuin minimiverolakia on ehditty kertaakaan soveltamaan.

Hallinnolliset vaikutukset

Esitys sisältää olemassa olevien sääntöjen täydennyksiä ja selvennyksiä. Täydennyksiä tulee edellä kuvatulla tavalla etenkin kansainvälisen minimiverohankkeen taustalla vaikuttavan Inclusive Frameworkin työn kautta vuosina 2024 ja 2025 julkaistusta GloBE-soveltamisohjeista. Jos viimeaikaisen työn tuottamia sääntöjä ei vietäisi lakiin, Suomen minimiverolain soveltaminen voisi tuottaa muiden maiden minimiverolakeihin verrattuna ristiriitaisia lopputuloksia.

Täydennyksistä säätämisen arvioidaan siten lisäävän oikeusvarmuutta etenkin rajat ylittävissä tilanteissa, kun kotimaan oikeus selvästi vastaa kansainvälistä minimiverojärjestelmää. Tulkinnallisten sääntöjen selventämisen arvioidaan vähentävän tulkintaerimielisyyksiä toisaalta konsernien ja verotuksen toimittavan viranomaisen ja toisaalta eri lainkäyttöalueiden välillä. Etenkin uudella ennakkoratkaisumenettelyllä arvioidaan olevan tähän positiivinen vaikutus.

Ennakkoratkaisujen antamisesta arvioidaan koituvan Verohallinnolle resurssitarvetta. Toisaalta Verohallinto nykyiselläänkin ohjaa ja neuvoo verovelvollisia epämuodollisemmin. On mahdollista, että kun tämä taustalla joka tapauksessa vaikuttava resurssitarve huomioidaan, ei ennakkoratkaisumenettelystä aiheudu merkittävää lisäresurssien tarvetta, kun resurssit voidaan siirtää epämuodollisemmasta ohjauksesta ennakkoratkaisuprosessiin.

Veronkiertosäännöksen arvioidaan osin lisäävän verovelvollisen ja Verohallinnon tulkintaerimielisyyksiä. Tältä osin tilannetta kuitenkin parantaisi viittaus julkaistuihin Inclusive

Frameworkin soveltamisohjeisiin, joihin sisältyvien tapauskuvausten voidaan arvioida vähentävän veronkiertosäännöksiin tyypillisesti liittyviä tulkintakonflikteja.

5 Muut toteuttamisvaihtoehdot

5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset

Direktiivin ja GloBE-soveltamisohjeistuksen täytäntöönpano

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

Minimiverodirektiivin 32 artikla velvoittaa jäsenvaltiot ottamaan käyttöön kansainvälisesti sovitut olettasäännökset (Safe Harbours). Näiden soveltamatta jättäminen johtaisi siten selvästi direktiivin vajavaiseen täytäntöönpanoon. Lisäksi direktiivin tarkoituksen mukaisesti jäsenvaltioiden sääntöjen olisi oltava mahdollisimman samanlaiset maailmanlaajuisen sopimuksen kanssa sen varmistamiseksi, että jäsenvaltioiden säännöt olisivat ehdot täyttäviä GloBE-mallisääntöjen tarkoittamalla tavalla. On siten mahdollista, että GloBE-soveltamisohjeistuksen soveltamatta jättäminen johtaisi direktiivin epätäydelliseen kansalliseen täytäntöönpanoon silloinkin, kun kyse ei ole 32 artiklassa tarkoitetuista olettasäännöistä. Muutosten tekemättä jättämisestä seuraisi myös, että Suomen minimiverosääntöjä ei pidettäisi GloBE-mallisäännöissä tarkoitettuina ehdot täyttävinä sääntöinä. Hallituksen käsityksen mukaan nyt ehdotettuja lisäyksiä ei voi panna toimeen muutoin kuin lainsäädännön kautta, sillä ne sisältävät perustuslain 81 §:ssä tarkoitettuja verotussääntöjä.

Ennakkoratkaisuhakemus Keskusverolautakunnalta

Valmistelun yhteydessä on arvioitu, että ennakkoratkaisua ei tulisi voida hakea Keskusverolautakunnalta, koska keskusverolautakunnan ratkaisua haetaan joko niin sanotulla prejudikaattiperusteella tai muusta erityisen painavasta syystä. Näiden perusteiden voidaan katsoa soveltuvan huonosti minimiverosääntelyyn, joka on lähtökohtaisesti hyvin yksityiskohtaista ja verovelvollisen tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yksikön tosiasiallisista tilanteista riippuvaa. Yksityiskohtaisista olosuhteista johtuen ratkaisulla ei lähtökohtaisesti olisi suurta prejudikaattiarvoa.

Veronkiertosäännöksen toteuttamatta jättäminen

On todennäköistä, että malliverosääntöjen kommentaariin sisällytetään jatkossa lisää veronkiertoa torjuvia sääntöjä sitä mukaa, kun uusia veronkiertojärjestelyjä havaitaan. Ehdotetun pykälän toisessa momentissa lain soveltajalle asetettaisiin velvollisuus verrata tarkasteltavaa järjestelyä tällaisiin julkaistuihin kuvauksiin. Säännöksen lisäämisen myötä

uusista havaituista veronkiertojärjestelyistä johtuvan lainsäädäntötarpeen voidaan arvioida vähenevän tulevaisuudessa, jos kotimaista yleisetä veronkiertosäännöstä voidaan selkeästi tulkita tällaisten ohjeiden valossa. Säännöksen toteuttamatta jättäminen pitäisi yllä nykytilan, jossa yleisen veronkiertosäännöksen puuttuessa havaitut veronkiertotavat on lähtökohtaisesti estettävä laissa yksitellen, kuten nykyisin on tehty esimerkiksi 3 luvun 9 §:ssä, 10 luvun 13–18 §:ssä ja nyt ehdotetussa 9 luvun 1 a–c §:ssä.

5.2 Muiden jäsenvaltioiden suunnittelemat tai toteuttamat keinot

Direktiivin ja GloBE-soveltamisohjeistuksen täytäntöönpano

Useat EU:n jäsenvaltiot ovat muuttamassa lakejaan uuden soveltamisohjeistuksen myötä. Verrokkimaista yleisesti voidaan mainita esimerkiksi Saksan, Tanskan, Norjan ja Ruotsin muutosesitykset, joissa myös päädytään esittämään muutoksia alkuperäisiin minimiverolaki-implementointeihin 2024 ja 2025 julkaistujen GloBE-soveltamisohjeiden saattamiseksi voimaan.

Saksan ehdotus lainsäädännön muutokseksi on julkaistu 8.8.2025.⁸ Ehdotus kattaa vuosina 2023–2025 annettua GloBE-soveltamisohjeistusta ja säännöksiä ehdotetaan sovellettavaksi minimiverosääntelyn alusta lähtien eli tilikausiin, jotka alkavat 31.12.2023 tai sen jälkeen. Esimerkiksi tammikuun 2025 soveltamisohjeen osalta esityksen perusteluissa todetaan, että taannehtiva soveltaminen on tarpeen, jotta voidaan saavuttaa minimiverotuksen tavoitteet ja suojella yleistä hyvää.

Tanskan ehdotus lainsäädännön muutokseksi on julkaistu 9.4.2025.⁹ Ehdotus kattaa sekä vuonna 2024 että 2025 annetun GloBE-soveltamisohjeistuksen ja säännöksiä ehdotetaan sovellettavaksi minimiverosääntelyn alusta lähtien eli tilikausiin, jotka alkavat 31.12.2023 tai sen jälkeen.

Norjan ehdotus lainsäädännön muutokseksi on julkaistu 16.6.2025.¹⁰ Ehdotus kattaa sekä vuonna 2024 että 2025 annetun GloBE-soveltamisohjeistuksen ja säännöksiä ehdotetaan sovellettavaksi pääosin tilikaudesta 2024 alkaen.

Ruotsin ehdotus lainsäädännön muutokseksi on julkaistu 14.8.2025.¹¹ Ehdotuksen mukaan säännökset tulisivat voimaan 1.1.2026, mutta raportoivalla konserniyksiköllä olisi mahdollisuus vaatia, että kaikkia säännöksiä tai osaa niistä sovellettaisiin tilikausiin, jotka alkavat 31.12.2023 jälkeen. Ruotsin lakiesityksen mukaan Ruotsissa on voimassa taannehtivan verolainsäädännön kielto verovelvollisen vahingoksi säädettävän lainsäädännön osalta. Ruotsin lakiesityksen mukaan on kuitenkin erittäin tärkeää, että heidän minimiverosääntöjään voidaan soveltaa samalla tavalla ja samanaikaisesti muiden maiden kanssa, joten esityksessä on ehdotettu

⁸https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2024-08-20-MinStGAnpG/0-Gesetz.html

⁹ L 194 Forslag til lov om ændring af minimumsbeskatningsloven, selskabsskatteoven, skattekontrolloven og forskellige andre love (<https://www.ft.dk/samling/20241/lovforslag/1194/index.htm>)

¹⁰ Lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (suppleringskatteloven) (<https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/hoyring-om-implementering-av-administrativ-rettpleing-i-suppleringskattelova/id3109367/>)

¹¹ <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/lagratsremiss/2025/08/ytterligare-kompletteringar-till-bestammelserna-om-tillagsskatt-for-foretag-i-stora-koncerner/>

yhdenmukaisen soveltamisen mahdollistamiseksi, että sääntöjä voitaisiin soveltaa vapaaehtoisesti jo vuoden 2024 alusta alkaen. Ehdotus ei sisällä säännöksiä vuoden 2025 tammikuussa annetun GloBE-soveltamisohjeen täytäntöönpanosta, vaan siltä osin tullaan antamaan vielä erillinen ehdotus.

Ennakkoratkaisumenettely ja yleinen veronkiertosäännös

Minimiverotukseen liittyvä ennakkoratkaisumenettely tai muu ennakkokannanotto on mahdollinen EU-maista ainakin Alankomaissa, Ruotsissa ja Puolassa.

Alustavan selvityksen perusteella Kanadassa, Ranskassa, Saksassa, Irlannissa ja Espanjassa olemassa oleva yleinen veronkiertosääntely soveltuu myös minimiverotukseen. Myös Hongkongissa yleinen veronkiertosäännös soveltuu eräin muutoksin minimiverotukseen. Sen sijaan esimerkiksi Australiassa ja Singaporessa yleinen veronkiertosäännös ei vallitsevan näkemyksen mukaan sovellu minimiverotuksessa.

6 Lausuntopalaute

[täydennetään]

7 Säännöskohtaiset perustelut

1 luku Soveltamisala ja sovellettavat määritelmät

47 §. Hybridiyksikkö. Pykälään lisättäisiin uusi 2 momentti, jossa pykälässä kuvattua hybridiyksikön määritelmää laajennettaisiin koskemaan tiettyjä yksiköitä, joita ei muutoin kohdeltaisi verovelvollisina yksiköinä. Taustalla on vuonna 2024 julkaistu GloBE-soveltamisohje, jossa käsiteltiin tulojen ja verojen allokointia läpivirtaavissa rakenteissa (Allocation of profits and taxes in structures including Flow-through Entities). Tässä esityksessä ehdotetaan joitakin muutoksia kotimaiseen lainsäädäntöön kyseessä olevan ohjeistuksen perusteella. Ehdotetun 47 §:n taustalla on malliverosääntöjen kommentaarin 10.2.5 artiklaa koskevaan kappaleeseen 169 tehty muutos. Muutoksella pyritään varmistamaan, että täydennysverolaskelmissa tulo ja sen perusteella maksetut verot kohdistuvat samalle yksikölle. Säännöksen arvioidaan olevan verovelvollisen kannalta neutraali. Säännöstä ehdotetaan sovellettavaksi tilikausiin, jotka alkavat 1.1.2024 tai sen jälkeen.

2 luku Velvollisuus maksaa täydennysveroa

Suomen kotimainen täydennysvero

15 §. Sijoitusyksiköitä ja arvopaperistamisyksiköitä koskeva poikkeus. Pykälään lisättäisiin uudet 3–5 momentit kesäkuussa 2024 julkaistun GloBE-soveltamisohjeen perusteella selventämään sitä, miten minimiverotuksen tulisi koskea arvopaperistamistoimintaa harjoittavia yksiköitä.

Kommentaarin 10.1 artiklaa koskevan uuden kappaleen 148.4 mukaan arvopaperistamistransaktiolla tarkoitetaan yleensä järjestelyä, jossa varallisuuskokonaisuus tai kokonaisuuden taloudellinen vaikutus yhdistetään arvopaperistamisyksikön kanssa samaan konserniin kuulumattomien sijoittajien hyväksi tavalla, joka erottelee yhden tai useamman tällaisen varallisuuskokonaisuuden toisistaan. Järjestelyssä sijoittajat suojataan sopimuksin maksukyvyttömyysriskiltä, joka varojen omistamiseen liittyy.

Arvopaperistamisyksikkö ei tyypillisesti ansaitse merkittäviä nettotuottoja ja jos se olisi matalasti verotettu yksikkö, sille kohdennettava vero voisi rasittaa konsernin ulkopuolisia sijoittajia epäasiallisesti. Tästä syystä katsottiin, että jos yksikkö on kotimaisen täydennysveron piirissä sijaintilainkäyttöalueellaan, siihen liittyvä täydennysvero tulisi ensisijaisesti kohdentaa saman lainkäyttöalueen toisille yksiköille. Vaihtoehtoisesti arvopaperistamisyksikön voisi rajata kotimaisen täydennysveron ulkopuolelle, jolloin siihen liittyvä täydennysvero kannettaisiin joko tuloksilukemissäännön tai aliverotettujen voittojen säännön mukaan, mikä mahdollistaisi konsernin ulkopuolisen omistuksen huomioimisen.

Ehdotetussa uudessa 3 momentissa säädettäisiin arvopaperistamisyksikön verosta ja uusissa 4 ja 5 momentissa kuvattaisiin arvopaperistamisyksikkö. Yksikkö jäisi Suomessa kotimaisen täydennysveron piiriin, mutta sen vero kohdennettaisiin ensisijaisesti muille saman konsernin yksiköille samaan tapaan kuin sijoitusyksiköiden osalta toimitaan. Suomessa ei ole tällä hetkellä arvopaperistamisyksiköitä koskevaa erityistä verolainsäädäntöä, minkä vuoksi suomalaisten arvopaperistamisyksiköiden lukumäärä arvioidaan vähäiseksi.

Säännös olisi verovelvollisen kannalta myönteinen, sillä se yleensä estäisi täydennysveron maksun arvopaperistamisyksikön tasolla. Säännöstä ehdotetaan sovellettavaksi tilikausiin, jotka alkavat 1.1.2024 tai sen jälkeen.

17 §. Hybridiyksikön ja käänteisen hybridiyksikön veroja koskeva poikkeus. Pykälään lisättäisiin uusi 3 momentti, jossa selvennettäisiin hybridiyksikön ja käänteisen hybridiyksikön kotimaisen täydennysveron laskentaan vaikuttavan veron määrää. Lisäyksessä selvennettäisiin, että laskelmaan saadaan lukea mukaan sellainen omistavan konserniyksikön tilinpäätökseen kuuluva vero, joka on kannettu Suomessa yksikön tulosta, vaikka verovelvollinen olisikin omistava konserniyksikkö. Taustalla on vuonna 2024 julkaistu GloBE-soveltamisohje, ja sen perusteella malliverosääntöjen kommentaarin 10.1 artiklaa koskevaan kappaleeseen 118.30 tehty muutos. Säännöksen arvioidaan olevan verovelvollisen kannalta neutraali. Säännöstä ehdotetaan sovellettavaksi tilikausiin, jotka alkavat 1.1.2024 tai sen jälkeen.

3 luku **Määritellyn tuloksen tai tappion laskenta**

Määritellyn tuloksen tai tappion määrittämiseksi tehtävät oikaisut

5 §. Konserniyksiköiden välisten liiketoimien oikaisut. Pykälään lisättäisiin uusi 5 momentti, jossa selvennettäisiin pykälän ajallista ulottuvuutta. Muutos perustuisi kesäkuun 2024 soveltamisohjeessa lisättyyn 3.2.3 artiklaa koskevan kommentaarin kohtaan 96. Säännöksen arvioidaan olevan verovelvollisen kannalta neutraali. Säännöstä ehdotetaan sovellettavaksi tilikausiin, jotka alkavat 1.1.2024 tai sen jälkeen.

10 §. Lainkäyttöalueen sisäistä konserniverojärjestelmää koskeva valinta. Uudessa 3 momentissa selvennettäisiin, että kotimaisen konserniavustuksen piirissä olevat yksiköt muodostavat pykälässä tarkoitetun konserniverotusryhmän.

Minimiverolain 3 luvun 10 § perustuu minimiverodirektiivin 3 luvun 16 artiklan 9 kohtaan ja malliverosääntöjen 3 luvun 3.2.8 artiklaan, jota koskevassa kommentaarissa todetaan, että verotusryhmään kuulumisella tarkoitetaan muun ohella paikallisia sääntöjä, joiden nojalla konserniyksiköt voivat jakaa tilikauden tulostaan tai tappiotaan sen perusteella, että yksiköt liittyvät toisiinsa yhteisen omistuspohjan tai kontrollin takia. Konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 3 §:n mukaan suomalaiset osakeyhtiöt ja osuuskunnat, jotka liittyvät toisiinsa vähintään 9/10 omistussuhteen perusteella, voivat antaa tai saada toisiltaan

konserniavustusta, joka on saajalleen veronalaista tuloa ja jonka antaja saa vähentää omassa verotuksessaan. Samaa sovelletaan myös ulkomaisiin, Suomessa yleisesti verovelvollisiin yhteisöihin. Koska konserniavustuslaki sallii tilikauden tuloksen jakamisen konserniyksiköiden välillä, kun 9/10 omistusvaatimus täyttyy, konserniavustuksen antajan ja saajan välillä on kyse 3 luvun 10 §:ssä tarkoitettu konserniverotusryhmästä.

Hallituksen esityksessä 77/2023 todettiin 3 luvun 10 §:n yhteydessä perusteluissa, ettei suomalainen konserniavustusjärjestelmä olisi sellainen konserniverotusryhmä, jota 10 §:ssä tarkoitetaan. Vaikka tämä todettiin vain lain esitöissä eikä itse lain sanamuodossa, ja vaikka OECD:n malliverosääntöjen kommentaarista saatavan tulkinta-avun perusteella tilannetta on pidettävä selvänä, vuoden 2023 hallituksen esityksen perustelut voivat kuitenkin aiheuttaa oikeustilaan epäselvyyttä, jota ehdotetaan korjattavaksi lisäämällä nykyiseen 3 luvun 10 §:ään uusi 3 momentti, jossa konserniavustuslain asema selvennetään. Säännös olisi verovelvollisen kannalta myönteinen, sillä kyse olisi vapaaehtoisesta valinnasta. Säännöstä ehdotetaan sovellettavaksi tilikausiin, jotka alkavat 1.1.2024 tai sen jälkeen.

13 a §. *Kirjanpitoarvojen alaskirjausten vaikutus eräissä tilanteissa.* Ehdotetussa uudessa 13 a §:ssä selvennettäisiin kirjanpitoarvoihin tehtyjen alaskirjausten vaikutusta täydennysverolaskennassa tilanteessa, jossa täydennysverolaskennassa ei käytetä kirjanpitoarvoja, vaan täydennysverolaskentaa varten laskettuja oikaistuja arvoja. Tällaisia tilanteita voi aiheutua ensinnäkin 13 §:n mukaisissa tilanteissa, mutta myös eräissä 3 luvun tilanteissa, joissa konserniyksikkö saa kirjanpitoarvonsa sijaan käyttää esimerkiksi paikallisen verolainsäädännön sallimaa arvoa. Pääsääntöisesti näissä tilanteissa kirjanpitoarvojen muokkauksella ei ole vaikutusta määritellyn tuloksen tai tappion laskentaan. Kesäkuussa 2024 julkaistussa soveltamisohjeessa (Divergences between GloBE and Accounting Carrying Values) on kuitenkin selvennetty, että jos kirjanpitoarvon alaskirjaus laskee kirjanpitoarvon alle täydennysverolaskennassa käytetyn arvon (ns. GloBE Carrying Value), jälkimmäistä oikaistaan vastaavasti. Tällaisesta alaskirjauksesta aiheutuva vaikutus oikaistuihin huomioitaviin veroihin käsitellään 4 luvun mukaisesti. Uusi pykälä olisi luonteeltaan nykyistä oikeustilaa selventävä ja verovelvollisen kannalta neutraali. Säännöstä ehdotetaan sovellettavaksi tilikausiin, jotka alkavat 1.1.2024 tai sen jälkeen.

4 luku **Oikaistut huomioitavat verot**

Ajallisten erojen käsittely

Esityksessä ehdotetaan muutoksia laskennallisten verovelkojen seurantaan 4 luvun 11 ja 13 §:ssä. Lisäksi ehdotetaan uusia tarkentavia 13 a–c §:iä sekä uutta 9 §:n 4 momenttia, jolla laajennettaisiin 2 ja 3 momenttien soveltamisalaa koskemaan myös kiinteitä toimipaikkoja, hybridiyksiköitä ja käänteisiä hybridiyksiköitä.

Minimiverolaissa tarkoitettu lainkäyttöalueen veroaste lasketaan vertaamalla määriteltyä tuloa huomioitaviin veroihin. Tilikauden huomioitavat verot sisältävät myös 4 luvun 6 §:ssä tarkoitettua oikaistun laskennallisen verovelan. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että kirjanpidon ja verotuksen ajallisia eroja tasoitetaan ottamalla huomioon paitsi tilikauden verot, myös laskennalliset verovelat ja -saamiset, joista ensimmäisten kasvu lisää huomioitavia veroja (ja nostaa veroastetta) ja jälkimmäisten kasvu pienentää niitä (laskien veroastetta). Koska täydennysveron määrä näin ollen riippuu myös veronmaksusta, jonka voidaan olettaa tapahtuvaksi tulevaisuudessa (laskennallinen verovelka), on järjestelmän toiminnan kannalta oleellista, että tämä laskennassa huomioitu laskennallinen verovelka myös tosiasiaassa purkautuu tulevaisuuden veronmaksun myötä. Tältä osin sääntelyssä on asetettu laskennassa huomioitavan

laskennallisen verovelan enimmäiskestolle viiden vuoden määräaika (4 luvun 13 §). Jos laskennallinen verovelka on edelleen maksamatta tämän jälkeen, verovelvollisen on laskettava uudelleen verot siltä tilikaudelta, jolle kyseinen verovelka oli luettu hyväksi. Poikkeuksen 13 §:n oikaisupakkoon muodostavat tiettyihin omaisuuseriin liittyvä laskennallinen verovelka (4 luvun 14 §), sekä sellainen verovelka, jonka verovelvollinen on itse valinnut jättävänsä laskennan ulkopuolelle (4 luvun 11 §). Muita laskennan piirissä olevia laskennallisia verovelkoja on seurattava sen selvittämiseksi, ovatko ne tulleet maksetuiksi 13 §:n mukaisesti.

Minimiverodirektiivi ja mallisäännöt eivät alun perin ole sisältäneet ohjeita siitä, miten purkautumisen seuranta on toteutettava. Mallisääntöjen kommentaari on kuitenkin viitannut siihen, että laskennallisia verovelkoja voi seurata myös ryhmitellen, ei pelkästään yksittäin. Kesäkuussa 2024 julkaistussa soveltamisohjeessa on kuvattu tarkemmin, miten tällainen kategoria-tasoinen seuranta olisi toteutettava. Minimiverolakia ehdotetaan tarkennettavaksi kyseisten ohjeiden mukaisesti. Ohjeen voidaan katsoa tulevan verovelvollisen eduksi, koska ilman sitä minimiverolain nykyinen sanamuoto viittaisi siihen, että laskennallisia verovelkoja olisi seurattava yksitellen, eikä ryhmittäinen seuranta olisi lainkaan mahdollista. Tästä syystä uusien säännösten ehdotetaan tulevan sovellettavaksi jo tilikausiin, jotka alkavat 1.1.2024 tai sen jälkeen.

9 §. *Laskennallisten verojen määrään sisältyvät erät.* Pykälään lisättäisiin uusi 4 momentti, jolla laajennettaisiin 2 ja 3 momentissa kuvatun menettelyn soveltamisalaa koskemaan myös kiinteille toimipaikoille, hybridiyksiköille ja käänteisille hybridiyksiköille kohdistettavia käyttämättömiin ulkomaan veron hyvityksiin liittyviä laskennallisia verosaamisia.

Voimassa olevan 9 §:n 2 ja 3 momenteissa säädetään menettelystä, jonka mukaisesti väliyhteisön omistavalle tappiolliselle konserniyksikölle väliyhteisötulosta ulkomaille maksetusta verosta syntyvä laskennallinen verosaaminen (ns. Substitute Loss Carry-forward DTA) huomioidaan laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärässä. Ehdotetulla 4. momentilla soveltamisalaa laajennettaisiin kesäkuun 2024 GloBE-soveltamisohjeen mukaisesti vastaamaan artiklan 4.4.1 e) kohtien 82.1–82.4 periaatteita myös kiinteitä toimipaikkoja, hybridiyksiköitä ja käänteisiä hybridiyksiköitä koskeviin tilanteisiin.

11 §. *Vähentämättä jätetty kertymä.* Pykälään lisättäisiin uusi 2 ja 3 momentti. Konserniyksikkö voisi nykyistä vapaammin valita jättävänsä osan laskennallisista verovelvoistaan tilikauden laskennan ulkopuolelle, jolloin niihin liittyvä vero tulee huomioiduksi vasta tilikautena, jona laskennallinen verovelka purkautuu. Muutos tarjoaisi verovelvolliselle mahdollisuuden yksinkertaistaa laskennallisten verovelkojen purkautumisen seurantaa. Lisäykset perustuisivat kommentaarin 4.4.7 artiklaa koskeviin uusiin kohtiin 112.3 ja 112.6.

13 §. *Laskennallisen verovelan oikaisu.* Pykälään lisättäisiin uusi 2, 3 ja 4 momentti, jossa selvennettäisiin laskennallisten verovelkojen purkautumisen seurannan olevan mahdollista paitsi seuraamalla yksittäisiä verovelkoja, myös pääkirjatileittäin tai ryhmitellen. Tarkempia ohjeita ja rajoituksia ryhmitelmien muodostamiseen säädettäisiin uusissa 13 a–c §:ssä. Konserniyksiköllä olisi kuitenkin aina mahdollista seurata laskennallisia verovelkoja myös yksitellen, jolloin 13 a–c §:ää ei sovellettaisi. Lisäykset perustuisivat erityisesti kommentaarin 4.4.4 artiklaa koskevaan muutettuun kohtaan 90 ja kesäkuun 2024 soveltamisohjeen jaksoon 1.2.1.

13 a §. *Laskennallisten verovelkojen seurantaan liittyviä tarkentavia säännöksiä.* Uudessa 13 a §:ssä tarkennettaisiin, miten laskennallisia verovelkoja seurataan ryhmitelminä. Ehdotukset ensinnäkin rajoittaisivat tiettyjen laskennallisten verovelkojen sisällyttämistä ryhmitelmiin.

Näitä ovat esimerkiksi ei-poistokelpoisiin varoihin, kuten liikearvoon, liittyvät verovelat. Lisäksi rajoitettaisiin ryhmitelmien muodostamista siten, että ne sisältäisivät laskennallisia verosaamia tuottavia pääkirjatilejä; purkautuessaan nämä voisivat estää havaitsemasta laskennallisen verovelan purkautumisen lykkääntyminen yli viiden vuoden rajan. 6 momentissa tarkennettaisiin, että jos ryhmitelmä sisältää myös 4 luvun 14 §:n alaan kuuluvia verovelkoja, niihin sovelletaan silloin 14 §:n sijasta 13 §:n mukaista seurantaa. Uusi pykälä perustuisi erityisesti kommentaarin 4.4.4 artiklaa koskevaan uusiin kohtiin 90.5, 90.9–90.11 ja kesäkuun 2024 soveltamisohjeen jaksoon 1.2.1.

13 b §. *Ryhmittäin tai pääkirjatileittäin seurattavia laskennallisia verovelkoja koskeva menettely.* Uudessa 13 b §:ssä annettaisiin tarkempia ohjeita seurantamenettelystä. 1 momentissa säädettäisiin 13 §:n oikaisuvelvoitteen piiriin tulevasta laskennallisen verovelan määrästä (ei-hyväksyttävä kertymä).

Seurattaessa laskennallisia verovelkoja massana eikä yksittäin, konserniyksikön on tehtävä oletus siitä, onko veronmaksu (laskennallisen verovelan purkautuminen) kohdistunut samaan kategoriaan kuuluvista veloista vanhimpiin vai uusimpiin. 2 momentissa säädettäisiin, milloin konserniyksikkö saisi olettaa veronmaksun kohdistuneen laskennallisista verovelkoista vanhimpiin (FIFO-periaate), mikä on 13 §:n oikaisuvaatimuksen kannalta edullista. Jos FIFO-periaatteen soveltamisedellytykset eivät täyty, verovelvollisen olisi 3 momentin mukaan oletettava veronmaksun kohdistuneen uusimpiin verovelkoihin (LIFO-periaate). 4–6 momentissa säädettäisiin pykälän yhteydessä käytettävistä määritelmistä. Uusi pykälä perustuisi erityisesti kommentaarin 4.4.4 artiklaa koskevaan uusiin kohtiin 90.19–90.24.

13 c §. *Lyhytkestoiset laskennalliset verovelat.* Ehdotettu uusi 13 c § sisältäisi yksinkertaistussäännön, jonka mukaan konserniyksikkö voisi jättää soveltamatta 13–13 b §:ssä tarkoitettua seurantaa laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään. Edellytyksenä tällöin kuitenkin olisi, että konserniyksikkö voi osoittaa, että kaikki kategorian verovelat tulevat välttämättä maksetuiksi viiden vuoden aikana. Näyttövelvollisuus asiassa olisi siten verovelvollisella. Tällainen kategoria saisi sisältää myös laskennallisia verosaamia. Uusi pykälä perustuisi erityisesti kommentaarin 4.4.4 artiklaa koskevaan uusiin kohtiin 90.26 ja 90.28.

Huomioitavien verojen kohdentaminen erityistilanteissa

Alkuperäisten GloBE-mallisääntöjen artikloissa 4.3.2 ja 4.3.3, direktiivin artiklassa 24, ja kommentaarissa sekä hallituksen esityksessä HE 77/2023 vp kuvatut verojen kohdentamista konserniyksiköille koskevat periaatteet ovat yleisellä tasolla. Näihin yleisiin periaatteisiin ei ehdoteta tässä esityksessä muutoksia. Kesäkuun 2024 GloBE-soveltamisohjeessa on kuitenkin huomioitu erilaisten tuloverojärjestelmien veronhyvityksiin liittyviä erityispiirteitä esimerkiksi tilanteissa, joissa pääyksikön eri ulkomaantuloista perittyjä veroja voidaan hyvittää toisiaan vastaan (ns. cross-crediting, ristiinhyvittäminen). Soveltamisohjeessa on lisäksi täsmennetty verojen kohdentamista eräissä läpinäkyviä yksiköitä ja käänteisiä hybridiyksiköitä koskevissa tilanteissa.

17 §. *Verojen kohdentaminen verotuksellisesti läpinäkyvälle yksikölle.* Pykälään lisättäisiin uusi 2 momentti selventämään verojen kohdistaminen tilanteessa, jossa verotuksellisesti läpinäkyvä yksikkö olisi sitä epäsuorasti omistavan konserniyksikön sijaintilainkäyttöalueen lainsäädännön mukaan tällaisen epäsuoran omistajan väliyhteisö. Tällaisessa tilanteessa väliyhteisövero kohdennettaisiin läpinäkyvälle yksikölle 18 §:n mukaisesti. Ehdotettu uusi 2 momentti vahvistaisi, että jos läpinäkyvän yksikön väliyhteisötuloa on kohdistettu 3 luvun 22 §:n 5

momentin mukaan sen suoralle omistavalle konserniyksikölle, tähän tuloon liittyvä epäsuoran omistajan kantama väliyhteisövero kohdistettaisiin samalla tavalla kyseiselle suoralle omistajalle. Selvennykseksi tarkoitettu muutos on verovelvollisen kannalta neutraali ja perustuisi kesäkuun 2024 soveltamisohjeessa 4.3.2 (b) artiklaa koskevan malliverosääntöjen kommentaarin kohtaan 57.1. Muutosta ehdotetaan sovellettavaksi tilikausiin, jotka alkavat 1.1.2024 tai sen jälkeen.

18 §. *Verojen kohdentaminen väliyhteisölle, hybridiyksikölle ja käänteiselle hybridiyksikölle.* Pykälään lisättäisiin maininta käänteisestä hybridiyksiköstä. Lisäyksen myötä esimerkiksi käänteisen hybridiyksikön epäsuoran omistajan kirjanpitoon kuuluva, käänteisen hybridiyksikön tulosta kannettu vero olisi 18 §:n kohdentamissäännön piirissä. Lisäys perustuisi kesäkuun 2024 soveltamisohjeessa malliverosääntöjen 4.3.2 (d) artiklaa koskevan kommentaarikappaleen 59 muutoksiin. Kyse olisi verovelvollisen kannalta edullisesta muutoksesta, sillä veroja saisi ottaa huomioon laajemmin kuin aiemmin. Säännöstä ehdotetaan sovellettavaksi tilikausiin, jotka alkavat 1.1.2024 tai sen jälkeen.

19 a §. *Tilikauden huomioitavien verojen kohdentamisessa sovellettava menetelmä eräissä tilanteissa.* Lukuun lisättäisiin uusi 19 a §, jossa selvennettäisiin kohdennettavan veron laskemista tietyissä tilanteissa. 4 luvun 16–19 § edellyttää eräissä tilanteissa yhden konserniyksikön kirjanpitoon sisältyvien huomioitavien verojen kohdentamista toiselle konserniyksikölle, esimerkiksi pääyksiköltä kiinteälle toimipaikalle. Kohdentaminen on toisinaan verrattain yksinkertaista, kuten esimerkiksi silloin, kun pääyksikön tai emoyksikön sijaintilainkäyttöalue hyvittää ulkomaan veroa vain saman lajista ja samasta valtiosta saadusta tulosta maksetusta verosta. Tällöin kohdistettavan veron määrä saadaan selville yksinkertaisesti kertomalla ulkomaantulon määrä paikallisella verokannalla ja vähentämällä saadusta summasta myönnetty ulkomaan veron hyvitys. Sen sijaan tilanteissa, joissa pääyksikön lainkäyttöalueella sovelletaan ulkomaan verojen osalta ristiinhyvittämistä (cross-crediting), eli sallitaan yhdeltä lainkäyttöalueelta saadusta tulosta maksetun veron hyvittämisen toiselta lainkäyttöalueelta saadusta tulosta maksettavasta verosta, sovellettaisiin 19 a §:ssä kuvattua menetelmää. Uudessa pykälässä kuvattu menetelmä perustuisi erityisesti kesäkuun 2024 GloBE-soveltamisohjeen perusteella päivitettyyn malliverosääntöjen artiklaa 4.3.2 koskevan kommentaarin kohtiin 52–52.29.

Kesäkuun 2024 GloBE-soveltamisohjeessa on kuvattu nelivaiheinen kohdentamismenetelmä, jonka avulla tilikauden veroja kohdennetaan pääyksiköltä kiinteälle toimipaikalle lainkäyttöalueilla, joilla ulkomaan tuloista maksettuja veroja voidaan hyvittää toisiaan vastaan. Samoja periaatteita noudatetaan päivitetyn malliverosääntöjen artiklaa 4.3.2 koskevan kommentaarin kohdan 53 mukaan myös väliyhteisöjen, hybridiyksiköiden, käänteisten hybridiyksiköiden ja voittoa jakavien yksiköiden osalta. Lisäys olisi verovelvollisen kannalta neutraali tai positiivinen, sillä se selventää nykyistä epäselvää säännöstä lisäämättä täydennysveron määrää. Säännöstä sovellettaisiin tilikausiin, jotka ovat alkaneet 1.1.2024 tai sen jälkeen.

Ehdotettua 19 a §:ä ei sovellettaisi tilanteissa, joissa pääyksikön tai omistavan konserniyksikön verotuksessa ei sovelleta ristiinhyvittämistä, vaan ulkomaantuloon liittyvää veroa voidaan hyvittää vain samasta tulosta maksetusta verosta. Tällainen tilanne on esimerkiksi Suomessa ulkomaisten väliyhteisöjen verojen osalta.

Pykälän 2 momentti koskisi kohdentamismenetelmän ensimmäistä vaihetta, jossa määriteltäisiin ulkomaan tulojen määrät. Ulkomaantuloilla tarkoitettaisiin niitä pääyksikön tai omistavan konserniyksikön veronalaisia tuloja, joita sen lainkäyttöalueella pidetään ulkomailta saatuina ulkomaan veron hyvityksen enimmäismäärää laskettaessa. Ulkomaantulot sisältäisivät

siten esimerkiksi välilyhteisöjen, hybridiyksiköiden, käänteisten hybridiyksiköiden ja kiinteiden toimipaikkojen tulot (lainkäyttöalueilla, jotka verottavat ulkomaisia kiinteitä toimipaikkoja), mutta voisivat sisältää myös muita ulkomaantuloja, kuten esimerkiksi osinkoja, korkoja ja rojalteja.

Pykälän 3 momentti koskisi kohdentamismenetelmän toista vaihetta, jossa laskettaisiin ulkomaan tuloista pääyksikön tai omistavan konserniyksikön lainkäyttöalueella syntyneet 4 luvun 16–19 §:n mukaan kohdistettavat huomioitavat verot (ns. Allocable Covered Taxes). Pääliikkeen tai omistavan konserniyksikön sijaintilainkäyttöalueen verojen määrän ollessa negatiivinen, kaikki pääyksikön tai omistavan konserniyksikön tilikauden verot olisivat kohdistettavia veroja.

Pykälän 4 momentti koskisi kohdentamismenetelmän kolmatta vaihetta, jossa määriteltäisiin kohdentamisavain (ns. Cross-Crediting Allocation Key) kullekin säännöksessä tarkoitetulle konserniyksikölle, pääyksikölle ja voittoa jakavalle konserniyksikölle. Mikäli kohdentamisavain olisi negatiivinen, sen katsottaisiin olevan nolla, jolloin kyseiselle yksikölle ei kohdennettaisi huomioitavia veroja.

Pykälän 5 momentti koskisi kohdentamismenetelmän neljättä vaihetta, jossa kullekin konserniyksikölle, pääyksikölle ja voittoa jakavalle yksikölle kohdennettaisiin sen kohdentamisavaimen suhteessa sille kuuluva osuus toisessa vaiheessa lasketuista kohdistettavista huomioitavista veroista.

19 b §. *Laskennallisten huomioitavien verojen kohdentamisessa sovellettava menetelmä.* 4 lukuun lisättäisiin uusi 19 b § laskennallisten verojen kohdentamisesta 4 luvun 16–19 §:n tilanteissa. Pykälä perustuisi kesäkuun 2024 GloBE-soveltamisohjeen mukaisesti päivitetyn malliverosääntöjen artiklaa 4.4.1 koskevan kommentaarin kohdissa 71.4–71.15 kuvattuun välilyhteisön tuloon liittyvien laskennallisten verojen kohdentamista koskevaan viisivaiheiseen menetelmään, joista viides vaihe koskisi ainoastaan välilyhteisön ja hybridiyksikön passiivituloja. Mallisverosääntöjen artiklaa 4.3.2 a) koskevan kommentaarin kohdan 52.35 ja artiklaa 4.3.2 d) koskevan kommentaarin kohdan 59.4 mukaan laskennallisten verojen kohdentamisessa kiinteälle toimipaikalle, hybridiyksikölle ja käänteiselle hybridiyksikölle noudatetaan samoja periaatteita kuin kohdennettaessa laskennallisia veroja välilyhteisön osakkaalta välilyhteisölle. Laskennallisten verojen kohdentamista rajoittaisi myös passiivituloja koskeva 4 luvun 18 §:n 3 momentti. Passiivitulolla tarkoitetaan 4 luvun 18 §:n 5 momentin mukaan osinkoa ja korkoa tai vastaavia, vuokraa, rojalteja, elinkorkoa ja edellä mainituista saatuja nettovoittoja. Pykälän 7 momentti sisältäisi lisäksi 8 luvun 11 §:ssä tarkoitetun mahdollisuuden jättää huomioitavat laskennalliset verot 4 luvun 16–19 §:n tilanteissa kohdentamatta. Momentti perustuisi päivitettyyn mallisääntöjen artiklaa 4.4.1 koskevaan kommentaarin kohtaan 71.16. Lisäykset olisivat verovelvollisen kannalta neutraaleja tai positiivisia, sillä ne selventävät muutoin tulkinnalliseksi jäävää säännöstä lisäämättä täydennysveron määrää. Säännöstä sovellettaisiin tilikausiin, jotka ovat alkaneet 1.1.2024 tai sen jälkeen.

Pykälän 2 momentti koskisi kohdentamismenetelmän ensimmäistä vaihetta, jossa määriteltäisiin pääyksikön tai omistavan konserniyksikön kirjanpitoon sisältyvät laskennalliset verovelat ja -saamiset kunkin 4 luvun 16–19 §:ssä tarkoitetun konserniyksikön osalta erikseen.

Tämän jälkeen laskennalliset verot jaettaisiin konserniyksikölle kohdistetun tulon perusteella kahteen luokkaan: 1) ja 2), sekä 4 luvun 18 §:ssä tarkoitetun välilyhteisön ja hybridiyksikön osalta lisäksi kolmanteen luokkaan 3) seuraavasti:

- 1) tulo, joka ei olisi määriteltyä tuloa
- 2) määritelty tulo, joka ei olisi passiivituloa, ja
- 3) määritelty tulo, joka olisi passiivituloa.

Pykälän 3 momentti koskisi kohdentamismenetelmän toista vaihetta, jossa laskettaisiin 4 luvun 16–19 §:ssä tarkoitetun konserniyksikön omistavan konserniyksikön tai pääyksikön kirjanpitoon sisältyvän sen lainkäyttöalueella muodostuneen, konserniyksikön 2 momentin 1–3 kohdissa mainittuihin luokkiin jaettuun tuloon liittyvän, laskennallisen veron osuus ennen ulkomaan verojen hyvitysten huomioimista. Lisäksi laskettaisiin laskennallisiin veroihin liittyvät hyvityskelpoiset ulkomaan verot (ns. Relevant Creditable Foreign Taxes), jotka kohdennettaisiin vastaavasti luokkiin 1–3.

Pykälän 4 momentti koskisi kohdentamismenetelmän kolmatta vaihetta, jossa konserniyksikölle kohdennettaisiin muuhun kuin määriteltyyn tuloon (1) liittyvä laskennallinen vero vähennettynä samaan tuloon liittyvillä hyvityskelpoisilla ulkomaan veroilla. Konserniyksikölle kohdennettavia laskennallisia veroja ei huomioitaisi konserniyksikön, sen omistavan konserniyksikön tai pääyksikön 4 luvun 6 §:ssä tarkoitetun laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärässä.

Pykälän 5 momentti koskisi kohdentamismenetelmän neljättä vaihetta, jossa kohdennettaisiin konserniyksikön määriteltyyn tuloon (2) liittyvä laskennallinen vero, joka saataisiin vähentämällä laskennallisesta verosta ennen ulkomaan verojen hyvitystä määriteltyyn tuloon liittyvät hyvityskelpoiset ulkomaan verot (2. vaihe). Laskennallisen veron osuus ennen ulkomaan veron hyvitysten huomioimista laskettaisiin uudelleen vähimmäisverokannalla, jos väliyhteisön tai hybridiyksikön omistavan konserniyksikön lainkäyttöalueella sovellettava verokanta ylittäisi vähimmäisverokannan (15 %). Hyvityskelpoisten ulkomaan verojen määrä otettaisiin huomioon niiden todellisen verokannan mukaan. Konserniyksikölle kohdennettavan laskennallisen veron määrä saataisiin vähentämällä vähimmäisverokannalla lasketun laskennallisen verovelan tai -saamisen tilikauden muutos hyvityskelpoisesta ulkomaan veron määrästä tai hyvitystyistä ulkomaan veroista.

Pykälän 6 momentti koskisi kohdentamismenetelmän viidennettä vaihetta, jossa määriteltäisiin väliyhteisölle ja hybridiyksikölle kohdennettavan, määriteltyyn passiivituloon (3) liittyvän, laskennallisen veron määrä 4 luvun 18 §:n 3 momentin rajoitussäännös huomioiden. Päivitetyt malliverosääntöjen artiklaa 4.3.2 koskevan kommentaarin kohdan 53 mukaan väliyhteisöjen ja hybridiyksiköiden passiivituloista johtuvien huomioitavien verojen kohdentamista rajoittaa artiklan 4.3.3 säännös. Siltä osin kuin rajoitussäännöksen vuoksi kohdentamista ei voitaisi tehdä, jäljelle jäävä passiivituloista johtuva huomioitava laskennallinen vero otettaisiin 4 luvun 18 §:n 4 momentin nojalla huomioon omistavan konserniyksikön oikaistuissa huomioitavissa veroissa.

Pykälän 7 momentissa säädettäisiin konserneille annettavasta viisivuotisvalinnasta, jonka nojalla konserniyksikkö, jonka lainkäyttöalueen kirjanpitoon kohdennettavat verot sisältyvät, voisi jättää laskennalliset verot kohdentamatta 4 luvun 16–19 §:n tilanteissa. Valinnan ollessa voimassa kohdennettavia laskennallisia veroja ei huomioitaisi myöskään pääyksikön tai konserniyksikön omistavan yksikön oikaistuissa huomioitavissa veroissa. Valintamahdollisuus perustuisi kesäkuun 2024 GloBE-soveltamisohjeen mukaisesti muutetun malliverosääntöjen artiklaa 4.4.1 koskevan kommentaarin kohtaan 71.16.

6 luku Yritysten uudelleenjärjestelyä ja holdingrakenteita koskevat erityissäännökset

7 b ja 11 b §. *Sääntöjen ajallinen ulottuvuus.* 6 lukuun lisättäisiin kesäkuun 2024 soveltamisohjeen mukaisesti selvennys 3–7 §:n ja 8–11 §:n ajallisesta soveltamisesta. Muutos perustuisi 6.2 artiklaa koskevan kommentaarin kappaleeseen 46.1 ja 6.3 artiklaa koskevan kommentaarin kappaleeseen 70.1. Tarkoitus on selvittää, että sääntöjä sovelletaan pääosin vain siirtymävuonna tai sen jälkeen tapahtuneisiin siirtoihin, lukuun ottamatta 3 §:n 3 momenttia, jossa tarkoitettuja arvoja on siten täydennysverolaskennassa käytettävä myös tilanteissa, joissa siirto on tapahtunut ennen siirtymävuotta. Kyse olisi verovelvollisen kannalta neutraalista muutoksesta. Säännöstä ehdotetaan sovellettavaksi tilikausiin, jotka alkavat 1.1.2024 tai sen jälkeen.

8 luku **Menettelysäännökset**

Täydennysveron tietoilmoituksen yhteydessä tehtävät valinnat

11 ja 12 §. *Viisivuotisvalinnat ja vuosittaisvalinnat.* 11 §:n 1 momentin ja 12 §:n muotoilua yksinkertaistettaisiin poistamalla tarkat pykäläviittaukset kuhunkin valintaan. Kunkin valinnan yhteydessä viitataan jo 8 luvun 11 tai 12 §:ään, eikä näissä pykälissä siksi tarvita viittausta takaisin valintoja kuvaaviin pykäliin. Kyse olisi teknisestä muutoksesta, jolla ei olisi vaikutusta verovelvollisen asemaan. Säännöstä ehdotetaan sovellettavaksi tilikausiin, jotka alkavat 1.1.2024 tai sen jälkeen.

31 §. *Täydennysveron tai verovelvollisuuden kiertäminen.* Pykälän 1 momentissa säädettäisiin pykälän soveltamisalasta. Pykälä soveltuisi laajasti konsernin toteuttamiin toimiin ja järjestelyihin, joilla on jokin 1 momentissa tarkoitettu lopputulema, jos kyseinen lopputulema on ilmeisesti lain tavoitteen tai tarkoituksen vastainen. Muotoilun seurauksena järjestely, joka johtaa täydennysveron määrän alenemiseen ei siten ole itsessään pykälän soveltamisalan piirissä, jos lopputulos ei samalla ole ollut lain tavoitteen tai tarkoituksen vastainen. Lain tavoitteen ja tarkoituksen tulkitsemisesta säädettäisiin tarkemmin 2 momentissa.

Käsitteillä järjestely tai toimenpide tarkoitettaisiin myös järjestelyiden tai toimenpiteiden sarjaa.

Pykälää sovellettaisiin, jos järjestelyn tai toimenpiteen ilmeisenä tarkoituksena on jokin 1 momentissa kuvattu lopputulos. Ilmeisyysvaatimus rajoittaisi pykälän soveltamisen tilanteisiin, joissa järjestelyllä voi olla myös muita kuin 1 momentissa kuvattuja vaikutuksia, mutta niiden vaikutus järjestelyn motiiveihin on niin vähäinen, että järjestelyn tarkoitus on ilmeisesti jonkin 1 momentissa kuvatun lopputuloksen saavuttaminen. Jos järjestely sen sijaan vaikuttaisi vain vähäisessä määrin konsernin verovelvollisuusasemaan tai veron määrään samalla, kun sillä olisi selkeitä muita, konsernin kannalta tavoiteltavia lopputuloksia, järjestely voidaan usein arvioida toteutetuksi muussa kuin 1 momentissa kuvatussa tarkoituksessa. Arvioinnissa tulisi kuitenkin ottaa huomioon myös 2 momentissa säädetyt tarkemmat arviointiperusteet.

Pykälää voitaisiin soveltaa, jos järjestelyyn tai toimenpiteeseen on ryhdytty konsernissa. Muotoilu kattaisi tällöin myös konserniyksikön ja kolmannen väliset järjestelyt, mutta ei järjestelyjä, jotka koskevat vain konserniin kuulumattomia yksiköitä. Sen sijaan edellytyksenä pykälän soveltumiselle ei ole esimerkiksi Suomessa sijaitsevan konserniyksikön suora osapuoliasema järjestelyssä, jos järjestelyllä kuitenkin on vaikutusta Suomessa sijaitsevan yksikön asemaan. Konsernilla tarkoitetaan minimiverolain 1 luvun 6 §:ssä tarkoitettua yksikköjoukkoa.

Mikäli 1 momentin soveltamisedellytykset täyttyvät, konsernin verovelvollisuusasemaa arvioidtaisiin tai täydennysveron määrä laskettaisiin kuin järjestelyyn tai toimeen ei olisi

ryhdytty. Tämä tarkoittaisi, että esimerkiksi konsernin tai yksittäisen konserniyksikön asema määräytyisi, tai lainkäyttöalueen täydennysveron määrä laskettaisiin ilman toimenpiteen vaikutusta. Jos toimenpide on kohdistunut olettasäännöksen soveltamiseen, toimenpiteen huomioimatta jättäminen voisi tarkoittaa täydennysverolaskelmien suorittamista ilman olettasääntöä.

Pykälän 2 momentissa kuvattaisiin tarkemmin soveltamisalan rajoittuminen lain tarkoituksen vastaisiin järjestelyihin ja toimenpiteisiin. Lisäksi momentissa säädettäisiin mahdollisuudesta ottaa arvioissa huomioon myös mahdollisten muiden syiden olemassaolo. Tämä liittyisi 1 momentissa tarkoitettuun ilmeisyysvaatimukseen ja siihen, että järjestelyllä tai toimenpiteellä voisi olla myös täydennysveron määrästä tai verovelvollisuusasemasta riippumaton liiketaloudellinen arvo tai peruste. Momentissa käytetty terminologia ”arvo tai peruste” tarkoittaisi sitä, että kyse olisi oltava objektiivisesti arvioitavissa, yleensä rahassa mitattavissa olevasta seikasta. Esimerkiksi yleisluonteinen perustelu konsernin hallinnollisen rakenteen keventämisestä ei voisi olla tässä momentissa tarkoitettu täydennysveron määrästä tai verovelvollisuusasemasta riippumaton liiketaloudellinen arvo tai peruste, jos sille ei voitaisi samalla osoittaa myös objektiivisesti arvioitavissa olevia, esimerkiksi lukumääriä, perusteita. Mikäli arvo tai peruste voitaisiin kuitenkin osoittaa, olisi vielä arvioitava sen merkittävyyttä suhteessa järjestelyyn tai toimenpiteeseen kokonaisuutena 1 momentissa tarkoitettun ilmeisyysvaatimuksen mukaisesti. Jos esimerkiksi toimenpiteen suorittamisen kustannus ylittäisi useiden vuosien aikavälillä mahdollisen täydennysveron vähenemisestä saatavan säästön, toimenpide ei oletettavasi olisi suoritettu verosta vapautumisen vuoksi.

Momentissa myös todettaisiin kansainvälisessä yhteistyössä syntyneiden materiaalien merkitys tulkinnassa. Minimiverojärjestelmä on kehitetty OECD:n ja G20-maiden osallistavassa kehityksessä (Inclusive Framework), joka on julkaissut minimiverotuksen mallisäännöt ja niiden kommentaarin, joihin EU:n minimiverodirektiivi perustuu. Minimiverodirektiivin johdanto-osa myös vahvistaa kommentaarin aseman direktiivin tulkintamateriaalina. Kuten edellä jaksossa 3.3 on todettu, unionin oikeuden väärinkäytön kielto kuuluu Euroopan unionin oikeuden yleisiin oikeusperiaatteisiin. Edellä esitetyn valossa olisi tärkeää, että arvioitaessa järjestelyn tai toimenpiteen lain tarkoituksen vastaisuutta, malliverosääntöjen kommentaaria käytettäisiin tulkintalähteenä. Viimeisin konsolidoitu kommentaariteksti toukokuulta 2025 sisältää joitakin esimerkkejä tilanteista, joissa järjestely johtaa minimiverojärjestelmän, ja siten myös minimiverolain, tarkoituksen vastaiseen lopputulokseen. Näitä ovat esimerkiksi konserninsisäiset rahoitusjärjestelyjä koskevaa 3.2.7 artiklaa¹² ja eräitä julkishallinnon kanssa tehtyjä järjestelyjä koskeva artiklaa 9.1. koskeva kommentaari¹³. Lisäksi direktiivin 23 artiklan mukaisesti väliaikaista maakohtaiseen raporttiin perustuvaa olettasäännöstä rajoitettiin sellaisissa järjestelyissä, jotka IF:n joulukuussa 2023 julkaiseman ohjeistuksen mukaan katsottiin tuottavan järjestelmän tarkoituksen vastaisia lopputuloksia. Nämä veron kiertämistä estävät niin kutsutut anti-arbitrage -säännöt sisällytettiin minimiverolain 10 luvun 13–18 §:ään.

¹² Kommentaarin kappale 127: ”This rule prevents MNE Groups from engaging in transactions that are intended to increase the ETR in a jurisdiction that is below the Minimum Rate by reducing the GloBE Income or Loss in such jurisdiction without increasing the taxable income of the counterparty to the arrangement.”

¹³ Kommentaarin kappale 4: ”However, the Article 9.1 transition rules are not intended to serve as a mechanism that MNE Groups or General Governments can use to engage in transactions or provide tax attributes that produce deferred tax assets that when reversed will effectively shelter all or a portion of an MNE Group’s future low-taxed income from the GloBE Rules.”

3 momentti vahvistaisi jatkossa direktiivin johdanto-osassa tarkoitettua tulkintavaikutusta minimiverojärjestelmän tarkoitusta turvaavien IF:n julkaisemien ohjeiden osalta. Lisäksi se lisäisi verovelvollisen oikeusturvaa, kun myös Verohallinnon velvollisuus hyödyntää yleisesti saatavilla olevia kuvauksia olisi selvä.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin verovelvollisella olevasta mahdollisuudesta esittää näyttöä siitä, ettei kyseessä ole ollut 1 momentissa tarkoitettu järjestely tai toimenpide. Jos järjestely tai toimenpide sinänsä johtaa lain tarkoituksen vastaiseen lopputulemaan, näytön esittäminen siitä, ettei kyseessä kuitenkaan ole ilmeisesti tarkoitukseltaan lain tarkoituksen vastainen toimi olisi ensisijaisesti verovelvollisella, koska verotuksen toimittajalla ei voi olla hallussaan tietoa toimenpiteen mahdollisista liiketaloudellisista perusteista. Samoin erityisesti rajat ylittävissä järjestelyissä tai järjestelyissä, joissa ei ole mukana Suomessa sijaitsevia osapuolia, mahdollisuus esittää näyttöä järjestelyn yksityiskohdista on lähinnä verovelvollisella.

32 §. Ennakkoratkaisu. Pykälässä säädettäisiin minimiverolakia koskevasta ennakkoratkaisumenettelystä.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin hakijasta sekä niistä kysymyksistä, joista ennakkoratkaisua voi hakea. Hakijaksi kelpuutettaisiin pääasiassa mikä tahansa yksikkö, joka kuuluu lain 1 luvun perusteella lain soveltamisalan piiriin. Tyypillisesti kysymyksessä olisi suomalainen konserniyksikkö. Ennakkoratkaisua olisi kuitenkin mahdollista hakea myös yksikön asemasta vapautettuna yksikkönä, minkä takia oikeutta hakemuksen tekemiseen ei olisi rajattu pelkästään konserniyksiköihin. Samoin hakemus voi koskea myös kysymystä yksikön sijainnista Suomessa 1 luvun 50–53 §:ää sovellettaessa, tai kiinteän toimipaikan olemassaoloa 1 luvun 18 §:n mukaan, minkä vuoksi hakijakuntaa ei olisi rajattu vain suomalaisiin yksiköihin.

Hakemus olisi tehtävä kirjallisesti ja se voisi koskea laajasti lain soveltamiseen liittyviä kysymyksiä. Hakemus voisi minimiverolaskennan osalta koskea kuitenkin vain Suomessa maksuun pantavan veron määrää; hakemusta ei siten voisi tehdä esimerkiksi ulkomaisen konserniyksikön täydennysveron määrästä, jos kyseinen yksikkö voi vedota kansallista täydennysveroa koskevaan olettamasaäntöön sijaintilainkäyttöalueellaan, koska tällöin Suomessa ei synny maksuunpantavaa veroa.

Suomessa sijaitseva yksikkö voisi hakea ratkaisua siitä, onko se laissa tarkoitettu konsernin ylin emoyksikkö, sekä siitä, onko sen sovellettava 1 luvun 9 §:n 4 kohdassa tarkoitettua sääntöä, jonka nojalla sen olisi luettava konsernirakenteeseen myös ei-yhdisteltyjä yksiköitä. Oikeus hakea tällaista ratkaisua olisi vain Suomessa sijaitsevalla yksiköllä; kun kyse on ei-suomalaisesta yksiköstä, kyseisen kaltainen ratkaisu koskisi ensisijaisesti muuta lainkäyttöaluetta kuin Suomea ja ennakkokannanottoa ei siksi tulisi hakea täällä.

Kuten verotusmenettelylain 85 §:ssä tarkoitettun ennakkoratkaisun osalta, myös nyt ehdotettu minimiverolain ennakkoratkaisu voitaisiin jättää myös antamatta esimerkiksi silloin, jos hakemuksessa pyydetäisiin ennakkoratkaisua useiden erilaisten vaihtoehtojen menettelytapojen verokohtelusta ja tilanteeseen liittyisi veroedun tavoittelun piiriteitä.

2 momentissa säädettäisiin ennakkoratkaisun ajoituksesta. Ratkaisu annettaisiin määräajaksi, kuten verotusmenettelylain 85 §:n mukainen ennakkoratkaisukin. Ratkaisu voisi koskea tulevaa tilikautta, jos se päättyy viimeistään ratkaisun antamista seuraavan kalenterivuoden aikana. Toisessa maassa saatu, samaan asiaan liittyvä ratkaisu ei estäisi suomalaisen ratkaisun antamista. Ennakkoratkaisua ei kuitenkaan voitaisi antaa, jos suomalainen tuomioistuimien tai EU-tuomioistuimien on ratkaissut asian lainvoimaisella tuomiolla.

3 ja 4 momentissa säädettäisiin hakijan selvitysvelvoitteesta. Minimiverotusta koskevassa ratkaisussa selvitysvelvollisuus olisi jonkin verran laajempi verrattuna tuloverotusta koskevaan, verotusmenettelylain 85 §:n mukaiseen ennakkoratkaisuun. Hakijan olisi paitsi yksilöitävä hakemuksen kohteena oleva kysymys ja esitettävä asian ratkaisemiseksi riittävä selvitys, myös tarkennettava tätä niin, että hakemuksesta käyvät ilmi sekä ne minimiverolain säännöt, joita kysymys koskee, että hakijan perusteltu ratkaisuesitys. Selvitysvelvollisuuden täsmentäminen olisi tarpeen hakemusten laadun varmistamiseksi, sekä hakemuksia käsittelevän viranomaisen resurssien turvaamiseksi. Minimiverolaki koskee vain suurimpia konserneja, joilla voidaan yleensä olettaa olevan kyvykkyyttä muodostaa perusteltu näkemys sekä sovellettavista lainkohdista, että ratkaisusta. Hakemukset saattavat myös koskea konsernien monimutkaisia ja rajat ylittäviä liiketoimia, joiden osalta vain konsernilla itsellään voi yleensä olla hallussa asian ratkaisemiseksi riittävät tosiseikkatiedot.

Hakijan olisi myös hakemuksessaan esitettävä selvitys asiaan liittyvistä ulkomaisista ennakkokannanotoista tai muista ratkaisuksista. Ulkomainen ratkaisu olisi selvitysvelvollisuuden piirissä, jos sen sisältämät kannanotot liittyvät kotimaisen hakemuksen kohteena olevaan asiaan. Ulkomaisen hakemuksen ei siten tarvitsisi varsinaisesti koskea juuri samaa kysymystä, vaan selvitysvelvollisuus koskisi myös ratkaisua, jolla on merkitystä esimerkiksi hakemuksen kohteena olevan toimenpiteen käsittelyyn Suomessa tai toisella lainkäyttöalueella.

Selvitysvelvollisuus ulkomaisten kannanottojen ja ratkaisujen osalta koskisi ensinnäkin diaaritietoja; selvitettävä olisi, mikä ulkomainen taho on kannanoton tai ratkaisun antanut, kenelle ja milloin se on annettu ja onko se lainvoimainen. Näiden perustietojen lisäksi hakemukseen olisi kehotuksetta liitettävä vapaamuotoinen selvitys sisällöstä. Kannanottoa tai ratkaisua ei siis olisi automaattisesti liitettävä kokonaisuudessaan hakemukseen, mutta hakemusta käsittelevä viranomainen saisi hakemuksen yhteydessä tarvittavat tiedot mahdollisen lisätietotarpeen arvioimiseksi. Ulkomaisia kannanottoja ja ratkaisuja koskeva selvitys olisi annettava hakemuksen kielellä.

Koska selvitysvelvollisuus koskisi ennakkokannanottoja tai muita ratkaisuja, se kattaisi paitsi viralliset, valituskelpoiset ratkaisut, myös tätä kevyemmät kannanotot joihin kannanoton saajalla on oikeus vedota, kuten Suomessa veroviranomaisen antaman kirjallisen kannanoton ohjauksen yhteydessä (ns. ennakkollinen keskustelu). Selvitysvelvollisuus koskisi kuitenkin vain ei-suomalaisia kannanottoja ja ratkaisuita.

5 momentissa säädettäisiin ratkaisun viimeisestä hakuajankohdasta. Hakemus olisi tehtävä ennen kuin tilikautta koskeva täydennysveron tietoilmoitus on tullut antaa. Rajaus olisi perusteltu, koska tämän jälkeen konserni on jo tehnyt asiaa koskevan oman ratkaisunsa.

6 momentissa säädettäisiin Verohallinnon velvollisuudesta toimittaa verotus hakijan vaatimuksesta lainvoiman saaneen ennakkoratkaisun mukaisena. Ennakkoratkaisun velvoittavuus verotusta toimitettaessa edellyttäisi, että toteutuneet olosuhteet vastaisivat hakemuksessa esitettyjä. Ennakkoratkaisun piiriin kuuluvaksi ensimmäiseksi tilikaudeksi ehdotettaisiin tilikautta, joka alkaa 1.1.2024 tai sen jälkeen.

33 §. Muutoksenhaku ennakkoratkaisuun. Pykälässä säädettäisiin muutoksenhausta ennakkoratkaisuun. Säädös vastaisi pääpiirteissään verotusmenettelylain 85 §:n mukaisen tuloverotusta koskevan ennakkoratkaisun muutoksen hausta säädettyä. Muutoksenhakuun oikeutettuja olisivat kuitenkin vain hakija ja veronsaajien oikeudenvallontayksikkö; minimiverolaki ei luonteensa vuoksi sisällä sellaisia seurannaismuutosten mahdollisuuksia, joiden perusteella ratkaisu vaikuttaisi suoraan toisen konsernin täydennysverotukseen. Saman

konsernin sisäisissä tilanteissa ei olisi tarkoituksenmukaista, että valitusmahdollisuus annettaisiin toiselle saman konsernin yksikölle.

9 luku **Erinäiset säännökset**

Siirtyminen säännösten piiriin

1 §. *Laskennallisten verosaamisten, laskennallisten verovelkojen ja siirrettyjen varojen verokohtelu siirtymän yhteydessä.* Pykälässä säädetään laskennallisten verosaamisten ja -velkojen sekä siirrettyjen varojen kohtelusta siirtymävuonna ja sitä seuraavina tilikausina. Pykälä perustuu direktiivin 47 artiklaan ja GloBE-mallisääntöjen 9.1 artiklaan.

Pykälän 1 momenttia eli siirtymävuoden määritelmää ehdotetaan täsmennettäväksi verotuksen maakohtaista raportointia koskevan siirtymäkauden oletettasäännöksen osalta. Kyseinen oletettasäännös perustuu direktiivin 32 artiklaan ja joulukuussa 2022 ensimmäisen kerran julkaistun ohjeistukseen (Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)), joka on muutoksineen otettu osaksi mallisääntöjen kommentaaria liitteenä A (jakso 1). Kommentaariin liitteen A jakson 1 kappaleen 25 mukaan oletettasäännöksen tarkoituksena on vähentää konsernien hallinnollista taakkaa sääntelyssä tarkoitetun siirtymäkauden aikana. Lainkäyttöalueiden tulisi soveltaa mallisääntöjä niin, että konsernin ei tarvitse tehdä yksityiskohtaista minimiverotason laskentaa kuin vasta sen jälkeen, kun oletettasäännös ei enää sovellu. Edelleen kommentaarin saman kappaleen mukaan tämä johtaa muun muassa siihen, että mallisääntöjen 9.1.1 artiklassa tarkoitettu siirtymävuosi olisi lainkäyttöalueen kohdalla vasta se ensimmäinen tilikausi, jolloin kyseinen lainkäyttöalue ei enää pääse verotuksen maakohtaista raportointia koskevan siirtymäkauden oletettasäännöksen piiriin. Voimassa olevaan lakiin ei sisälly edellä kuvattua täsmennystä, joten se ehdotetaan lisättäväksi 1 momenttiin. Verovelvollisen kannalta muutosta voidaan pitää lähtökohtaisesti myönteisenä, sillä täsmennys selventää sitä, että raskaampi hallinnollinen taakka minimiverolaskennan osalta alkaa vasta myöhemmässä vaiheessa. Konserniyksiköllä olisi kuitenkin edelleen velvollisuus esimerkiksi täydennysveron tietoilmoituksen antamiseen ja 9 luvun 3 §:ään ehdotetaan tehtäväksi tähän liitännäinen muutos.

Kuten edellä jaksossa 4.1.1 on todettu, GloBE-mallisääntöjen 9.1 artiklaa on täsmennetty tammikuussa 2025 annetulla soveltamisohjeella koskien erityisesti eräitä valtiollisten toimijoiden kanssa tehtyjä järjestelyjä. Soveltamisohjeen johdanto-osan kappaleissa 4 ja 5 todetaan, että ohjeistuksella on myös yhteys minimiverosääntelyn verotussääntöjen hyväksyntään ehdot täyttävinä sääntöinä. Tuloksilukemissääntö, aliverotettujen voittojen sääntö tai kotimainen täydennysvero on ehdot täyttävä sääntö vain, jos lainkäyttöalue ei tarjoa kyseisiin sääntöihin liittyviä etuja (benefits related to such rule - “Related Benefits”). Edelleen johdanto-osan mukaan soveltamisohjeessa kuvattuja veroetuja, jotka ovat syntyneet järjestelyistä lainkäyttöalueen yleishallinnon kanssa, olisi pidettävä minimiverosääntöihin liittyvänä etuna, mikäli lainkäyttöalue on ottanut käyttöön kotimaisen täydennysveron, rajaamatta edellä kuvatuista järjestelystä syntyviä laskennallisia veroja pois 9.1 artiklaa soveltamalla. Tällaisen lainkäyttöalueen kotimaista täydennysveroa ei siten voisi pitää ehdot täyttävänä verotussääntönä.

Minimiverolain 1 luvun 23–25 §:ssä ehdot täyttäväksi verotussäännöiksi määritellään sääntö, joka on todettu IF:n vertaisarviomenettelyssä ehdot täyttäväksi. Näin ollen Suomessa ei lähtökohtaisesti ole tarvetta tehdä suoraa arviota siitä, onko toinen lainkäyttöalue riittävästi rajannut siirtymävuoden veroattribuuttien siirtämistä. Selvyyden vuoksi soveltamisohjeesta ehdotetaan kuitenkin otettavaksi mukaan lain tasolle eräitä kohtia. Soveltamisohjeessa 9.1.2

artiklaa koskevan kommentaarin kappaleen 8.3 mukaan käsitettä liiketoimi tulisi tulkita laajasti kattaen myös esimerkiksi erilaiset lainkäyttöalueen yleishallinnon kanssa toteutetut toimet. Pykälän 6 momenttiin ehdotetaan näin ollen lisättäväksi liiketoimen rinnalle myös käsite järjestely, jotta se kuvaisi mahdollisimman tarkasti säännöksen tarkoitettua soveltamisalaa. Myös pykälän 8 momenttiin lisättäisiin täsmennys tammikuussa 2025 annetun soveltamisohjeen johdosta (9.1.3 artiklaa koskevan kommentaarin kappale 10.8).

Tammikuun 2025 soveltamisohjeessa ei mainita erikseen ohjeen ajallista soveltuvuutta. Uuden soveltamisohjeen tarkoituksena on 9.1 artiklaa koskevan kommentaarin kappaleen 4 mukaan selventää, miltä osin GloBE-mallisääntöjen 9.1.2 ja 9.1.3 artiklat rajoittavat 9.1.1 artiklassa tarkoitettua sääntöä siirtymän yhteydessä kirjattavista laskennallisista veroista. Edelleen ohjeen mukaan IF-jäsenvaltiot voisivat toteuttaa ohjeistuksessa kuvatun lopputuloksen myös muulla tavoin, kuten tulkitsemalla 9.1.1 artiklaa. Edellä todetun perusteella ohjeen on tarkoitus selventää sitä, kuinka GloBE-mallisääntöjä ja siten myös minimiverodirektiiviä olisi aina tullut tulkita tällaisessa tilanteessa, mikä puoltaa ehdotettujen säännösten soveltamista takautuvasti jo minimiverojärjestelmän käyttöönotosta lähtien. Lisäksi voidaan ottaa huomioon tavoite globaalisti yhdenmukaisesta täytäntöönpanosta tilanteessa, jossa on kyse erikseen havaittujen tiettyjen järjestelmän tarkoituksen vastaisten valtiollisten järjestelyjen estämisestä ja sitä kautta myös verovelvollisten yhdenvertaisesta kohtelusta, kun verokohtelua yhdenmukaistetaan suhteessa niihin verovelvollisiin, jotka eivät ole tällaisiin järjestelyihin ryhtyneet. Käytännössä soveltamisohje sisältää kuitenkin ohjeistusta, joka voi olla tällaiseen, minimiverojärjestelmän tarkoituksen vastaiseen järjestelyyn ryhtyneelle verovelvolliselle epäedullista, sillä se rajoittaa järjestelyissä syntyneiden veroetujen viemistä osaksi minimiverolaskentaa tulevana vuosina. Soveltamisohje sisältää kuitenkin myös tätä vaikutusta tasapainottavan elementin eräänlaisen lykkäysjakson avulla (9.1.2 artiklaa koskevan kommentaarin kappaleet 8.8–8.12). Lykkäysjakson soveltuminen voi johtaa siihen, että esimerkiksi tilikaudella 1.1.–31.12.2024 käytettyjen ohjeessa tarkoitettujen verosaamisten vaikutusta ei oikaista lainkaan, jolloin konserni voi esimerkiksi edelleen hyötyä verotuksen maakohtaista raportointia koskevasta siirtymäkauden olettamasäännöksestä (soveltamisohjeen kappaleessa 17 kuvattu esimerkki nro 1).

Valmistelussa on lisäksi arvioitu, että siltä osin kuin ehdotettavia muutoksia ei voitaisi pitää ainoastaan selventävinä, direktiivistä ja GloBE-mallisäännöistä seuraava vaihtoehtoinen tulkintatapa voisi johtaa siihen, että soveltamisohjeessa tarkoitettuja veroetuja olisi pidettävänä sellaisina minimiverosääntelyn verotussääntöjä koskevinä etuina, joiden johdosta lainkäyttöalueen sääntöjä ei voitaisi pitää ehdot täyttävinä. Näin ollen ne voisivat johtaa mallisääntöjen 8.2.2 artiklassa tarkoitettuun menettelyyn, jossa lainkäyttöalueen ei tarvitse kunnioittaa konserniyksikön vaatimusta olettamasäännöksen soveltumisesta. Tällä voisi verovelvollisen kannalta olla sama vaikutus kuin suoraan uuden soveltamisohjeen takautuvalla soveltamisella.

Edellä esitetyn perusteella ehdotetaan, että säännöksiin sisältyvästä osittaisesta takautuvuuselementistä huolimatta sekä 9 että 10 lukuun tältä osin esitetyt muutokset soveltuisivat 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin.

Tammikuun 2025 soveltamisohje sisältää muutoksia myös kotimaista täydennysveroa koskevaa olettamasäännöstä (QDMTT Safe Harbour) käsittelevään ohjeistukseen, joka on otettu osaksi mallisääntöjen kommentaaria liitteenä A (jakso 3). Voimassa olevassa kansallisessa lainsäädännössä kotimaista täydennysveroa koskevasta olettamasäännöksestä säädetään 9 luvun 10 §:ssä. Kommentaarin liitteen A jakson 3 kappaleissa 38f ja 39.1 kuvataan tammikuun 2025 soveltamisohjeen vaikutusta olettamasäännökseen vetoamiseen. Mikäli lainkäyttöalueen yleishallinto, joka on ottanut käyttöön 9.1.2 artiklan koskevan kommentaarin kappaleessa 8.5

tarkoitettuja veroetuja, ei oikaise kyseisiä attributteja kotimaista täydennysveroa laskettaessa, konsernilla ei ole oikeutta vedota kotimaista täydennysveroa koskevaan olettasäännöksen kyseisen lainkäyttöalueen osalta eli ns. switch off -sääntö soveltuu. Valmistelun yhteydessä on arvioitu, että tältä osin ei ole tarvetta kansallisiin säädösmuutoksiin, vaan ohjeen lopputulos toteutuu voimassa olevan 9 luvun 10 §:n kautta.

1 a §. *Eräistä lainkäyttöalueen julkishallinnon tarjoamista eduista muodostuneet laskennalliset verot siirtymän yhteydessä.* Uudessa 1 a §:ssä ehdotetaan täsmennettäväksi minkälaiset liiketoimet ja järjestelyt kuuluisivat 9 luvun 1 §:n 6 momentin soveltamisalaan. Listan ei ole tarkoitus olla tyhjentävä siten, että vain kyseessä olevat laskennalliset verosaamiset muodostaisivat koko 1 §:n 6 momentin soveltamisalan, vaan kyse olisi tarkentavasta esimerkkilistasta. Tämä käy ilmi myös 9.1.2 artiklaa koskevan kommentaarin kappaleen 8.5 muotoiluista, joissa viitataan esimerkkeihin ("for instance").

Kuten voimassa olevassa 1 §:n 6 momentissa säädetään, ehdotetun 1 a §:n soveltamisalaan liittyisi soveltamisohjeen mukaisesti kaksi edellytystä; kyse olisi oltava ensinnäkin 3 luvun mukaisesti määritellyn tuloksen tai tappion laskennan ulkopuolelle rajatuista eristä ja toisaalta ajallisesti koskea aikaa 30.11.2022 jälkeen, mutta ennen siirtymävuoden alkua (9.1.2 artiklan koskevan kommentaarin muutettu kappale 8). Ensimmäinen edellytys kattaisi nimenomaisesti 3 luvun ulkopuolelle rajattujen erien lisäksi myös esimerkiksi ei-taloudellisiin kuluihin tai tappioihin liittyvät laskennalliset verosaamiset. Tältä osin soveltamisohje viittaa jo alkuperäisen kommentaarin versiossa olleeseen esimerkkiin omaisuusarvon ylipoistotilanteesta. 9.1.2 artiklan koskevan kommentaarin muutetussa kappaleessa 8.1 täsmennetään edelleen, että kyse voisi olla myös muun muassa erilaisista tuleviin kuluihin liittyvistä veronhyvityksistä. Kappaleen 8.1 mukaisesti laskennallinen verosaaminen ei kuitenkaan kuuluisi 1 §:n 6 momentin ja 1 a §:n soveltamisalaan, jos kyse olisi veronhyvityksestä, joka syntyy julkishallinnon kanssa toteutetusta järjestelystä huolimatta. Tällä tarkoitettaisiin 9.1.2 artiklaa koskevan kommentaarin kappaleen 8.4 mukaan sitä, että veronhyvityksen mikään kriittinen osa, kuten kelpoisuus tai määrä, ei perustuisi lainkäyttöalueen yleishallinnon harkintavaltaan. Esimerkiksi lakiin perustuva oikeus veronhyvitykseen verovelvolliselle syntyneiden kulujen perusteella ei kuuluisi säännöksen soveltamisalan piiriin vain siksi, että huojennus edellyttäisi lakisääteisen kriteeristön täyttymisestä esimerkiksi jonkinlaisen päätöksen.

Ehdotetussa pykälässä tarkoitettujen liiketoimien ja järjestelyiden perusteella syntyneisiin laskennallisiin verosaamisiin sovellettaisiin 1 §:n 6 momenttia, eli niitä ei otettaisi huomioon 1 §:n 2 mukaisessa, ellei kyse olisi 1 b §:n tarkoittamasta tilanteesta.

Ehdotetun 1 a §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu muu verohelpotus voisi olla esimerkiksi oikeus korotettuun poistopohjaan verotuksessa (9.1.2 artiklan kommentaarin kappale 8.5 a). Saman pykälän 4 kohdassa tarkoitettu tilanne kattaisi sanamuodon mukaisesti vain ne tilanteet, joissa verotappio on syntynyt yli viisi tilikautta ennen uuden yhteisöveron käyttöönottoa lainkäyttöalueella. Siltä osin kuin kyse olisi tappioista, jotka johtuvat yhteisöveron käyttöönottoa edeltäviltä viideltä tilikaudelta, sovellettaisiin yleisiä säännöksiä ja 1 §:n 6 momentti voisi soveltua, jos sen edellytykset muutoin täyttyisivät (9.1.2 artiklan kommentaarin kappale 8.7).

Ehdotetun 2 momentin mukaan vastaavaa kohtelua sovellettaisiin myös eräisiin laskennallisiin verovelkoihin (9.1.2 artiklan kommentaarin kappale 8.5 c).

1 b §. *Eräisiin laskennallisiin veroihin sovellettava lykkäysjakso siirtymän yhteydessä.* Pykälässä ehdotetaan säädettäväksi tammikuun 2025 soveltamisohjeeseen perustuvasta erityisestä laskentamenettelystä, jonka nojalla laskennallisia veroja saisi 1 a §:ssä säädetystä

poiketen ottaa kuitenkin osittain huomioon. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin ensinnäkin ajanjaksoista, jolloin erityinen lykkäysjakso (Grace Period) olisi voimassa. Ajanjakson alkamisajankohta ja pituus olisi riippuvainen siitä, minkälaisista laskennallisista veroista olisi kyse. Lisäksi samassa momentissa säädettäisiin mihin määrään asti laskennallisia veroja saisi enintään ottaa huomioon (Grace Period Limitation).

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin niistä tilanteista, joissa erityinen laskentamenettely ei kuitenkaan tulisi lainkaan sovellettavaksi. Kyse olisi esimerkiksi erilaisista liiketoimista ja järjestelyistä, jotka on tehty 18.11.2024 jälkeen.

Lykkäysjaksoa koskeva ohjeistus sisältyy 9.1.2 artiklaa koskevan kommentaarin kappaleisiin 8.8–8.12.

2 §. *Kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa olevien monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien siirtymäsäännös.* Pykälää selvennettäisiin lisäämällä uusi 10 momentti. Muutoksella korjattaisiin pykälän nykyinen epäselvä muotoilu. Kokonaan kotimaisia konserneja ja kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa olevia konserneja koskee poikkeusmenettely, jonka aikana niihin sovellettavien verotussääntöjen (tuloksilukemissääntö (IIR), kotimainen täydennysvero (QDMTT) ja aliverotettujen voittojen sääntö (UTPR)) soveltamisala poikkeaa 2 luvun säännöistä. Malliverosääntöjen 9.3 artiklan poikkeus koski kansainvälistyvää toimintaa ja aliverotettujen voittojen sääntöä. Minimiverodirektiivin 49 artikla laajensi tätä koskemaan myös kokonaan kotimaisia konserneja ja tuloksilukemissääntöä; tarkoitus oli saattaa yhden EU-maan sisällä toimiva konserni samaan asemaan kuin vain yhden kolmannen valtion alueella toimiva konserni. Direktiivipoikkeuksen tarkoituksena oli siten vapauttaa kokonaan kotimainen konserni tuloksilukemissäännön soveltamisesta, kunnes vastaavaan, mutta vähintään kahden jäsenvaltion alueella toimivaan konserniin olisi sovellettava aliverotettujen voittojen sääntöä.

Vuoden 2023 heinäkuussa julkaistiin GloBE-soveltamisohjeistusta ehdot täyttävistä kotimaisista täydennysveroista ja ohjeistus on nykyisin osa konsolidoitua kommentaaria. Ohjeissa laajennettiin alkuperäistä malliverosääntöjen 9.3 artiklan UTPR-poikkeusta siten, että se oli mahdollista ulottaa myös kotimaiseen täydennysveroon. Kommentaarin 10.1 artiklaa koskevan kappaleen 118.51 mukaan lainkäyttöalueilla on tältä osin kolme vaihtoehtoa. Ensimmäisessä vaihtoehdossa 9.3 artiklaa ei oteta lainkaan osaksi kotimaisen täydennysveron sääntelyä. Toisessa vaihtoehdossa 9.3 artikla otetaan rajoitetusti käyttöön tilanteessa, jossa toisen maan IIR-sääntö ei sovellu konserniyksikköön (ts. lainkäyttöalueella tai toisella lainkäyttöalueella ei ole sellaista emoyksikköä, joka soveltaisi IIR-sääntöä QDMTT-alueen yksiköihin). Kolmannessa vaihtoehdossa 9.3 artikla otetaan käyttöön koko laajuudessaan ilman kakkosvaihtoehdon rajoituksia. Edelleen kommentaarin mukaan mikään edellä mainituista valinnoista ei vaikuta kotimaisen täydennysveron asemaan ehdot täyttävänä sääntönä. Valinnalla on kuitenkin vaikutusta kotimaista täydennysveroa koskevan oletettamassäännöksen (QDMTT Safe Harbour) soveltumiseen. Kommentaarin liitteen A jakson 3 kappaleissa 38c, 39.1 ja 40 kuvataan tätä vaikutusta, eli mikäli lainkäyttöalue valitsee kolmannen vaihtoehdon, lainkäyttöalueella sijaitseviin konserniyksiköihin sovelletaan ns. switch off -sääntöä eivätkä ne voi vedota kotimaista täydennysveroa koskevaan oletettamassääntöön. Tämä tarkoittaa, että kotimaisen täydennysveron osalta sovelletaan mallisääntöjen 5.2.3 artiklan mukaista hyvitysmenettelyä, johon liittyy muun muassa laajempi laskelmien laatiminen.

Suomessa kotimaisen täydennysveron tarkoituksena on ollut, että mahdollinen Suomessa esiintyvä matala verotus korjattaisiin Suomessa ja jäisi Suomen valtiontalouden hyväksi. Lisäksi alkuperäisen minimiverolain hallituksen esityksen mukaan kotimaista täydennysveroa koskevasta oletettamassäännöksestä hyötyminen vähentäisi myös konsernien hallinnollista

taakkaa, sillä tällöin konserni välttyisi tuloksilukemissäännön ja aliverotettujen voittojen säännön laskelmien tekemiseltä (HE 77/2023 vp, s. 30). Näin ollen myös malliverosääntöjen 9.3 artiklan vaihtoehtoisten toteuttamistapojen osalta tavoitteena on ollut mahdollistaa minimiverodirektiivin 49 artiklan mukainen laajennus kokonaan kotimaisille konserneille, mutta toisaalta mahdollistaa mahdollisimman laajasti kotimaista täydennysveroa koskevan olettamasäännöksen soveltuminen.

Voimassa olevan lain 9 luvun 2 §:ssä kuvattu siirtymäsäännös on rakennettu malliverosääntöjen kommentaarin kappaleessa 118.51 kuvatun kakkosvaihtoehdon perusteella siten, että EU-direktiivin sisältämästä kotimaisen tuloksilukemissäännön lykkäysmahdollisuudesta voidaan hyötyä ilman, että kotimainen täydennysvero korvaisi sen, mutta samalla kuitenkin huolehtien myös siitä, että mahdollinen täydennysvero menisi maksuun nimenomaan Suomessa, Suomen kotimaisena täydennysverona, eikä ulkomailla siksi, että jonkun muun alueen IIR-sääntö kuitenkin soveltuisi. Lainkohdan säätämisen jälkeen sen sanamuoto on kuitenkin havaittu puutteelliseksi, minkä vuoksi sitä ehdotetaan nyt täsmennettäväksi, lisäämällä selventävä 10 momentti.

Ehdotettu 10 momentti johtaisi siihen, että jos säännöksessä tarkoitettussa tilanteessa suomalaiseen yksikköön soveltuisi toisen lainkäyttöalueen tuloksilukemissääntö, suomalainen yksikkö ei myöskään voisi vedota 9 luvun 10 §:n olettamasääntöön, vaan sen vero laskettaisiin yhden tai useamman toisen lainkäyttöalueen tuloksilukemissääntöjä soveltaen. Veron määrän arvioidaan pysyvän lähtökohtaisesti samana kuin jos se kannettaisiin Suomen kotimaisena täydennysverona.

Tulkinnan selvytyden varmistamiseksi muutoksen ehdotetaan tulevan voimaan koskien jo tilikausia, jotka alkavat 1.1.2024 tai sen jälkeen. Lisäyksellä ei ole tarkoitus muuttaa vaan ainoastaan selventää nykyistä säännöstä ja sen tarkoitusta. Lisäksi poikkeuksella ei arvioida olevan vaikutusta täydennysverovelvollisuuteen, vaan siihen, kannetaanko vero Suomessa kotimaisena täydennysverona, vai toisessa maassa IIR-säännön mukaan. Muutoksen soveltamisen ulottaminen aiempaan tilikauteen, jolta täydennysveron tietoilmoitusta ei vielä ole annettu, ei siten arvioida olevan luonteeltaan verovelvollisen oikeusturvaa loukkaava.

3 §. *Ilmoitusvelvollisuutta koskeva siirtymävuoden pidennys.* Edellä 9 luvun 1 §:ää ehdotetaan täsmennettäväksi verotuksen maakohtaista raportointia koskevan siirtymäkauden olettamasäännöksen osalta. Ehdotuksen johdosta myös 3 §:ää olisi muutettava, jotta ilmoitusvelvollisuutta koskeva siirtymävuoden pidennys soveltuisi oikein myös silloin, kun kyse on siirtymäkauden olettamasäännöksessä tarkoitettusta tilanteesta.

10 luku Voimaantulo ja siirtymäsäännökset

6 §. *Verotuksen maakohtaista raportointia koskevaan siirtymäkauden olettamasäännökseen liittyvät määritelmät.* Yksinkertaistettujen huomioitavien verojen määritelmää täsmennettäisiin eräiden laskennallisten verojen osalta tammikuun 2025 soveltamisohjeen mukaisesti. Kyse olisi tältä osin myös suoraan direktiivin 32 artiklan perusteella tehtävästä olettamasääntöjä koskevasta muutoksesta. Kommentaarin liitteen A jakson 1 muutetun kappaleen 13 mukaan laskennallisia veroja tulee oikaista epävarmojen veropositivien ja eräiden kappaleessa 19 kuvattujen laskennallisten verojen osalta. Kappaleen 19 mukaan yksinkertaistetuista huomioitavista veroista on rajattava pois artiklan 9.1.2 kommentaarin kappaleen 8.5 a, b ja c kohtien mukaisesti laskennalliset verot ottaen kuitenkin huomioon lykkäysjaksoa koskeva sääntely. Pykälässä viitattaisiin 9 luvun säännöksiin laskennallisista veroista siirtymän yhteydessä. 9 luvun 1 b §:ssä tarkoitettua lykkäysjakson soveltuminen voisi johtaa siihen, että tilikaudella 1.1.–31.12.2024 konserniyksikkö voisi silti hyötyä verotuksen maakohtaista

raportointia koskevan siirtymäkauden olettamasaännöksestä, vaikka laskennassa hyödynnettäisiin verosaamisia, jotka muutoin lähtökohtaisesti tulisi rajata pois (tammikuun 2025 soveltamisohjeen kappaleessa 17 kuvattu esimerkki nro 1).

8 Voimaantulo

Ehdotetaan, että laki tulee voimaan mahdollisimman pian. Lakia ehdotetaan sovellettavaksi ensimmäisen kerran 1.1.2024 alkaneisiin tilikausiin, lukuun ottamatta 8 lukuun ehdotettua uutta veronkiertämistä koskevaa säännöstä, jota sovellettaisiin 1.1.2026 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin.

9 Toimeenpano ja seuranta

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

10 Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys

10.1 Valtion verosta säätäminen

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

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

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

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

10.2 Verolain taannehtivuus

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

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

Lakimuutosten ehdotetaan tulevan voimaan mahdollisimman pian ja muutoksia ehdotetaan osittain sovellettavaksi jo 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin. Muutokset perustuvat erityisesti kesäkuussa 2024 ja tammikuussa 2025 julkaistuihin GloBE-soveltamisohjeisiin, joiden toteuttaminen mahdollisimman yhdenmukaisesti maailmanlaajuisesti on tärkeää konsernien toimiessa rajat ylittäen. Minimiverotus perustuu pääsääntöisesti tuloksilukemissääntöön ja kansallisiin täydennysveroihin. Koska tuloksilukemissäännön mukaan laskettavaan veroon vaikuttaa tyypillisesti konsernin toisessa maassa maksamien verojen määrä, on oleellista, että tuloksilukemissäännön mukaan verottava maa ja konsernin matalasti verotetun yksikön toimintavaltio soveltavat sääntöjä yhdenmukaisella tavalla. Epäjohdonmukaisuus vaarantaisi järjestelmän toimintaa ja voisi johtaa kahdenkertaiseen- tai nollaverotukseen. Lisäksi erot lainkäyttöalueiden soveltamisissa säännöissä lisäävät konsernin hallinnollista taakkaa erityisesti tietoilmoituksen laatimisen osalta.

Lakimuutoksia ehdotetaan sovellettavaksi osittain käynnissä oleviin tilikausiin ja vuonna 2024 alkaneisiin, todennäköisestij päättyneisiin tilikausiin. Tällainen soveltaminen voi periaatteessa vaarantaa verovelvollisen kykyä ennakoida verotustaan. Tässä tapauksessa on kuitenkin annettava painoarvoa sille, että lakimuutokset perustuvat pääosin ohjeistukseen, joka on julkaistu jo vuoden 2024 kesäkuussa. Myös alkuperäisen minimiverolain esitöissä (HE 77/2023, jakso 11.1 kappaleet 7–9), sekä vuoden 2024 muutoslain esitöissä (HE 98/2024 jakso 9) on kiinnitetty huomioita mahdollisiin tuleviin lainsäädäntötarpeisiin. Muutokset eivät siten ole verovelvollisten kannalta yllättäviä. Muutosten soveltaminen on myös lähes poikkeuksetta verovelvollisen kannalta edullista; muutoksilla selvennetään oikeustilaa (esimerkiksi rajat ylittävien verojen kohdentaminen) sekä tuodaan helpotuksia veron laskentaan (esimerkiksi laskennallisten verovelkojen ryhmittäinen seuranta) ja parannetaan verovelvollisen

ennakointikykyä ja oikeusturvaa (ennakkoratkaisusta säätäminen). Suurin osa muutoksista ei siten heikentäisi, vaan parantaisi verovelvollisen asemaa selventämällä oikeustilaa ja poistamalla tulkintaepävarmuutta. Soveltamisajan voidaan katsoa myös heijastavan ratkaisussa KHO 2018:173 ilmenevää periaatetta vastaavan kansainvälisen ohjeistuksen soveltumisajankohdasta.

Muutoksista verovelvollisen asemaa voidaan katsoa heikentävän ehdotettu uusi veronkiertämistä koskeva säännös, sekä 9 luvun 1 a–c §:n säännökset, jotka ovat myös luonteeltaan veron kiertämisen torjuntaa ja perustuvat tammikuussa 2025 julkaistuihin GloBE-soveltamisohjeeseen. Ensimmäisen osalta (kotimainen veronkiertosäännös) soveltamista ehdotetaan 1.1.2026 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin, eikä soveltaminen siten olisi taannehtivaa. 9 luvun 1 a–c §:ää sen sijaan ehdotetaan sovellettavaksi 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin, siis taannehtivasti. 9 luvun 1 a–c §:ä koskeva ohjeistus perustui kansainvälisiin havaintoihin tietyistä ulkomaisista, usein ulkomaisten valtioiden kanssa toteutetuista siirtymäkauden järjestelyistä, joilla pyrittiin merkittävään täydennysveron kiertämiseen. Tältä osin taannehtivaa soveltamista voidaan katsoa puoltavan ensinnäkin se, että järjestelyt kohdistuvat konserniyksikön siirtymävuoteen; niiden vaikutusta ei siten voi täysin poistaa myöhemmällä soveltamisella. Lisäksi, toimien ollessa selvästi minimiverojärjestelmän tarkoituksen vastaisia, säännöksessä tarkoitettuun järjestelyyn ryhtyvän on täytynyt voida mieltää järjestelyn paheksuttava luonne ja sen vaikutuksen todennäköinen poistaminen, eikä odotusta järjestelyn pysyvyydestä voi siksi pitää oikeutettuna. Soveltamista lieventää myös 1 b §:ään sisältyvä säännös, jonka mukaisesti tilikaudella 2024 on todennäköistä, että säännöksen soveltuessakin järjestelyn veroedut säilyvät. Kuten edellä ehdotetun säännöksen säännöskohtaisissa perusteluissa on todettu, koska järjestelyt on toteutettu yhdessä lainkäyttöalueen kanssa, niitä voitaisiin myös pitää minimiverojärjestelmässä kiellettyinä lainkäyttöalueen antamina etuuksina (Related Benefits). Tällöin, jos uutta ohjeistusta ei sovelleta Suomessa tilikauteen 2024, on mahdollista tulkita, ettei veroedut myöntäneen lainkäyttöalueen kotimaan täydennysvero ole ehdot täyttävä vero, minkä seurauksena verovelvollinen menettäisi veroedun kokonaan, myös nyt ehdotettuun 1 c §:ään liittyvän lykkäyskauden osalta. Tällöin verovelvollisen asema muodostuisi huonommaksi kuin mitä se olisi, jos uusia sääntöjä sovellettaisiin esityksessä ehdotetun mukaisesti jo tilikauteen 2024.

Lainkohtien käytännön soveltamisen kannalta on myös merkityksellistä, ettei täydennysveron tietoilmoitusta tilikaudelta 2024 tarvitse antaa ennen kesäkuuta 2026; näin ollen verovelvollinen voi ottaa uuden sääntelyn huomioon tietoilmoituksellaan. Koska kyseisiä järjestelyjä ei ole toteutettu Suomessa, ohjeet myös koskevat ainoastaan ei-suomalaisten yksiköiden täydennysveron laskemista. Ehdotettu säännös on myös luonteeltaan tekninen ja tarkkarajainen. Näiden seikkojen voidaan kokonaisuutena katsoa puoltavan ehdotettujen 9 a–c §:ien soveltamista jo 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin.

Perustuslakivaliokunnan mukaan lainsäätäjän liikkumavara omaisuudensuojan näkökulmasta on lähtökohtaisesti suurempi tilanteessa, jossa omaisuudensuojaa rajoittava sääntely kohdistuu pörssiyhtiöihin tai muihin varallisuusmassaltaan huomattaviin oikeushenkilöihin verrattuna tilanteeseen, jossa tällaisen sääntelyn vaikutukset muodostuvat hyvin välittömiksi oikeushenkilön taustalla olevien luonnollisten henkilöiden asemalle (ks. esim. PeVL 97/2022 vp, PeVL 55/2018 vp, s. 3, PeVL 10/2014 vp, PeVL 21/2010 vp, PeVL 9/2008 vp, PeVL 32/2004 vp, PeVL 61/2002 vp ja PeVL 34/2000 vp). Minimiverolaki koskee pelkästään suurimpia konserneja, joiden konsolidoitu liikevaihto ylittää vuositasolla 750 mEUR. Kyseessä on siten verovelvollisten joukko, jolla on yleensä kyvykkyys seurata myös suoraan minimiverohankkeen kansainvälistä kehitystä. Välitöntä vaikutusta näiden yritysten taustalla oleviin luonnollisiin henkilöihin ei ole.

10.3 Säättämisyjärjestys

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

Ponsi

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

Laki

suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain (1308/2023) 2 luvun 15 §:n otsikko, 2 luvun 17 §:n otsikko, 4 luvun 18 §:n otsikko ja 2 momentti, 8 luvun 11 §:n 1 momentti ja 12 §, 9 luvun 1 §:n 1, 6 ja 8 momentti ja 3 §, 10 luvun 6 §:n 2 momentti, sellaisena kuin niistä on 10 luvun 6 §:n 2 momentti laissa 917/2024, sekä *lisätään* 1 luvun 47 §:ään uusi 2 momentti, 2 luvun 15 §:ään uusi 3, 4 ja 5 momentti, 2 luvun 17 §:ään uusi 3 momentti, 3 luvun 5 §:ään uusi 5 momentti ja 10 §:ään uusi 3 momentti, 3 lukuun uusi 13 a §, 4 luvun 9 §:ään uusi 4 momentti, 11 §:ään uusi 2 ja 3 momentti, 13 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 917/2024, uusi 2–4 momentti, 4 lukuun uusi 13 a–13 c §, 4 luvun 17 §:ään uusi 2 momentti, 4 lukuun uusi 19 a ja 19 b §, 6 lukuun uusi 7 b ja 11 b §, 8 lukuun uusi 31–33 §, 9 lukuun uusi 1 a ja 1 b §, 2 §:ään uusi 10 momentti, seuraavasti:

1 luku

Soveltamisala ja sovellettavat määritelmät

47 §

Hybridiyksikkö

Hybridiyksikkönä kohdellaan myös yksikköä, jonka sijaintilainkäyttöalueella ei ole tuloveroa, jos sitä kohdellaan sen suoran tai epäsuoran omistajan sijaintilainkäyttöalueella verotuksessa läpivirtaavana yksikkönä, eikä sitä kohdella verotuksessa läpinäkyvänä yksikkönä tämän luvun 49 §:ää sovellettaessa.

2 luku

Velvollisuus maksaa täydennysveroa

Suomen kotimainen täydennysvero

15 §

Sijoitusyksiköitä ja arvopaperistamisyksiköitä koskeva poikkeus

Edellä 1 ja 2 momentissa säädettyä sovelletaan myös arvopaperistamisyksikköön.
Arvopaperistamisyksiköllä tarkoitetaan arvopaperistamistransaktioon osallistuvaa yksikköä, joka:

- 1) harjoittaa ainoastaan arvopaperistamistransaktioihin liittyvää toimintaa;
- 2) tuottaa velkojilleen, tai toisen arvopaperistamisyksikön velkojille varoihinsa pohjautuvan vakuuden; ja

3) maksaa kaiken varoistaan kertyvän tulovirran velkojilleen, tai toisen arvopaperistamisyksikön velkojille vuosittain tai useammin, pois lukien varat, jotka arvopaperistamistransaktiota säätelevien sopimusten tai esitteiden mukaan on varattava oman pääoman ehtoisen sijoituksen tehneille kuuluvaa voitonjakoa varten, sekä varat, jotka tarvitaan tulevaisuudessa arvopaperistamistransaktion ehtojen toteuttamiseksi tai yksikön luottokelpoisuuden säilyttämiseksi tai parantamiseksi.

Yksikköä kohdellaan arvopaperistamisyksikkönä vain, jos edellä 3 kohdassa tarkoitettu oman pääoman ehtoisen sijoitukselle kuuluva tuotto on merkityksellisen yksikön saamiin tuloihin nähden.

17 §

Hybridiyksikön ja käänteisen hybridiyksikön veroja koskeva poikkeus

Poiketen siitä, mitä 2 momentissa säädetään, hybridiyksikön ja käänteisen hybridiyksikön kotimaista täydennysveroa laskettaessa huomioidaan omistavan konserniyksikön kirjanpitoon sisältyvä vero, jos vero

- 1) kuuluu 4 luvun 18 §:ää sovellettaessa hybridiyksikölle tai käänteiselle hybridiyksikölle;
- 2) se on kannettu Suomessa, ja
- 3) se on kannettu hybridiyksikön tai käänteisen hybridiyksikön tulosta.

3 luku

Määritellyn tuloksen tai tappion laskenta

Määritellyn tuloksen tai tappion määrittämiseksi tehtävät oikaisut

5 §

Konserniyksiköiden välisten liiketoimien oikaisut

Tätä pykälää sovelletaan vain liiketoimiin, jotka on tehty 9 luvun 1 §:ssä tarkoitettuna siirtymävuotena tai sen jälkeen.

10 §

Lainkäyttöalueen sisäistä konserniverojärjestelmää koskeva valinta

Konserniverotusryhmällä tarkoitetaan Suomessa yksiköitä, jotka voivat saada tai antaa konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 825/1986 3 §:ssä tarkoitettua konserniavustusta.

13 a §

Kirjanpitoarvojen alaskirjausten vaikutus eräissä tilanteissa

Jos määritellyn tuloksen tai tappion laskennassa on tämän luvun sääntöjen tai valintojen tai 13 §:ssä tarkoitettujen tilanteiden vuoksi käytetty arvoja, jotka poikkeavat konserniyksikön määritellyn tuloksen tai tappion laskennassa käytettävän tilinpäätösstandardin mukaisista

kirjanpitoarvoista, ja jos kirjanpitoarvoja on kirjattu alas siten, että niiden arvo jää alle määritellyn tuloksen tai tappion laskennassa käytettävien arvojen, konserniyksikön tulee oikaista nämä jälkimmäiset arvot vastaamaan alaskirjattuja kirjanpitoarvoja.

4 luku

Oikaistut huomioitavat verot

Ajallisten erojen käsittely

9 §

Laskennallisten verojen määrään sisältymättömät erät

Edellä 2 ja 3 momentissa kuvattua menettelyä sovelletaan myös kiinteisiin toimipaikkoihin, hybridiyksiköihin ja käännteisiin hybridiyksiköihin.

11 §

Vähentämättä jätetty kertymä

Valinta tehdään yksittäiselle laskennalliselle verovelalle, seurattavalle pääkirjatilille tai laskennallisten verovelkojen ryhmitelmälle sen mukaan, millä tasolla verovelkaa 13 §:ää sovellettaessa seurataan. Valinta ei voi koskea pääkirjatiliä tai ryhmitelmää osittain. Pääkirjatilin tai ryhmitelmän osalta 1 momentissa tarkoitettu valinta voidaan tehdä riippumatta siitä, oletetaanko verovelan tulevan maksetuksi 13 §:ssä tarkoitettussa ajassa.

Jos konserniyksikkö alkaa soveltamaan soveltaa 13–13 c §:ssä tarkoitettua seuranta pääkirjatilii tai laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään sen jälkeen, kun tiliin tai ryhmitelmään on aiemmin sovellettu tässä pykälässä tarkoitettua valintaa, valinnan aikana vähentämättä jätetyn laskennallisen verovelan maksua ei oteta huomioon oikaistujen huomioitavien verojen laskennassa.

13 §

Laskennallisen verovelan oikaisu

Laskettaessa 1 momentissa tarkoitettun oikaisun määrää, laskennalliset verovelat voidaan käsitellä pääkirjatileittäin tai ryhmittäin (*laskennallisten verovelkojen ryhmitelmä*). Konsernin on tällöin ryhmiteltävä laskennalliset verovelat 3 ja 4 momentin mukaisesti sekä 13 a §:ää noudattaen, ja seurattava niitä käyttäen 13 b ja 13 c §:ssä kuvattuja periaatteita.

Seurattaessa laskennallisia verovelkoja pääkirjatileittäin tai ryhmitelmässä, konsernin on tunnistettava ryhmitelmät sen mukaan, kuuluvatko laskennalliset verovelat 13 §:n oikaisuvelvoitteen piiriin, vai sovelletaanko niihin 14 §:ää tai 11 §:ää. Lisäksi konsernin on voitava osoittaa, milloin verovelan kertymä on purkautunut.

Seurattava laskennallisten verovelkojen ryhmitelmä voi sisältää laskennallisia verovelkoja yhteen tai useampaan pääkirjatilii liittyen ja saman pääkirjatilin laskennalliset verovelat voivat kuulua yhteen tai useampaan kategoriaan.

13 a §

Laskennallisten verovelkojen seurantaan liittyviä tarkentavia säännöksiä

Laskennallisten verovelkojen ryhmitelmien muodostamiseen sovelletaan 2–6 momentin rajoituksia.

Pääkirjatilijä, jotka sisältävät 1–3 kohdassa kuvattuja laskennallisia verovelkoja, ei saa sisällyttää laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään, vaan niitä voidaan seurata enintään pääkirjatilin tasolla;

1) laskennalliset verovelat, jotka liittyvät ei-poistokelpoisiin aineettomiin varoihin, mukaan lukien liikearvo;

2) laskennalliset verot, jotka liittyvät poistokelpoisiin aineettomiin varoihin, joiden taloudellinen pitoaika ylittää viisi vuotta, sekä;

3) laskennalliset verovelat, jotka liittyvät taloudellisessa etuyhteydessä olevilta tahoilta oleviin velkoihin ja saataviin.

Jos pääkirjatilille kirjatut varat, arvioituna pääkirjatilitasolla, voivat tuottaa laskennallisen verosaamisen, kyseistä pääkirjatiliä ei saa sisällyttää laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään, vaan kokonaisuutta on seurattava verovelkakohtaisesti tai pääkirjatilitasolla.

Jos pääkirjatilille kirjattu varojen ja velkojen kokonaisuus voi tuottaa pääkirjatilille kokonaisuutena tarkastellen sekä laskennallisen verovelan että laskennallisen verosaatavan, kyseistä pääkirjatiliä ei saa sisällyttää laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään, vaan kokonaisuutta on seurattava verovelkakohtaisesti tai pääkirjatilitasolla.

Laskennallisia veroja, jotka eivät sisälly 4 luvun 6 §:ssä tarkoitettuun laskennallisten verojen oikaisun kokonaisuuteen, ei sisällytetä laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään.

Jos pääkirjatili tai sen sisältävä laskennallisten verovelkojen ryhmitelmä sisältää laskennallisen verovelan, joka yksittäin tarkasteltuna olisi 4 luvun 14 §:ssä tarkoitettu laskennallinen verovelka, kyseiseen seurattavaan pääkirjatiiliin tai ryhmitelmään sovelletaan 13 §:n mukaista seuranta.

13 b §

Ryhmittäin tai pääkirjatileittäin seurattavia laskennallisia verovelkoja koskeva menettely

Seurattaessa laskennallisia verovelkoja pääkirjatileittäin tai laskennallisten verovelkojen ryhmitelmässä, konserniyksikön on käsiteltävä jäljempänä 4 momentissa tarkoitettu ei-hyväksyttävä kertymä 13 §:ssä tarkoitettuna oikaisuna.

Arvioitaessa, onko seurattavaan pääkirjatiiliin tai laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään kuuluva laskennallinen verovelka maksettu 13 §:ssä tarkoitettussa ajassa vai tuleeeko verovelkaa käsitellä ei-hyväksyttävänä kertymänä, konserniyksikkö voi olettaa vanhimman verovelan tulleen maksetuksi ensin (*FIFO-periaate*), jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

1) laskennallinen verovelka määrittyy yhden pääkirjatilin perusteella;

2) laskennallinen verovelka määrittyy suhteessa laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään, joka koostuu yksistään laskennallisista verovelkoista, jotka määrittyvät suhteessa pääkirjatileihin, joiden verovelat tulevat maksetuiksi enintään kahden vuoden sisällä toisistaan (samankaltainen maksamisaika); tai

3) jos verovelat eivät noudata edellä 2 kohdassa tarkoitettua samankaltaista maksamisaikaa, mutta konserniyksikkö voi muuten osoittaa, että FIFO-periaatteen soveltaminen johtaa viittä vuotta vanhempien laskennallisten verovelkojen käsittelyyn 13 §:n mukaisesti.

Jos konserniyksikkö ei sovelleta FIFO-periaatetta laskennallisten verovelkojen ryhmitelmän seuraamiseen, sen on oletettava uusin kirjattu laskennallinen verovelka purkautuneeksi ensin (*LIFO-periaate*).

Sovellettaessa tätä pykälää,

1) *testattavalla tilikaudella* tarkoitetaan tilikautta, jolta laskennallinen verovelka on kirjattu;

2) *testausjaksolla* tarkoitetaan testattavaa tilikautta seuraavaa viiden vuoden jaksoa;

3) *maksamatta olevalla kertymällä* tarkoitetaan laskennallisten verovelkojen kertymää testausjakson päättyessä, 9 luvun 1 §:ssä tarkoitettua siirtymävuodesta alkaen; ja

4) *ei-hyväksyttävällä kertymällä* tarkoitetaan testausjakson päättyessä maksamatta olevaa kertymää, joka ylittää saman laskennallisten verovelkojen ryhmittelyn hyväksyttävän enimmäismäärän.

Sovellettaessa FIFO-periaatetta, hyväksyttävä enimmäismäärä on määrä, joka vastaa maksamatta olevan laskennallisen verovelan nettokertymän kasvua kultakin tilikaudelta sellaisen testausjakson aikana, jona nettokertymä kasvoi.

Sovellettaessa LIFO-periaatetta, hyväksyttävä enimmäismäärä on määrä, joka on laskennallisten verovelkojen kertymien ja maksujen nettomäärä testausjakson ajalta, tai nolla, jos kertymien ja maksujen netto testausjakson ajalta on negatiivinen.

13 c §

Lyhytkestoiset laskennalliset verovelat

Jos konserniyksikkö osoittaa, että kaikki pääkirjatiliiin tai laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään liittyvät laskennalliset verovelat tulevat maksetuiksi 13 §:ssä tarkoitettussa ajassa, konserniyksikön ei tarvitse soveltaa kyseiseen tiliin tai ryhmitelmään 13–13 b §:ssä tarkoitettua seurantaa.

Edellä 1 momentissa tarkoitettua kohtelua voidaan soveltaa myös laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään, joka sisältää 1 momentissa tarkoitettujen laskennallisten verovelkojen lisäksi laskennallisia verosaamisia.

Huomioitavien verojen kohdentaminen erityistilanteissa

17 §

Verojen kohdentaminen verotuksellisesti läpinäkyvälle yksikölle

Tätä pykälää sovelletaan myös sellaiseen väliyhteisötulosta kannettuun veroon, joka on 18 §:n mukaisesti kohdistettu verotuksellisesti läpinäkyvälle yksikölle.

18 §

Verojen kohdentaminen väliyhteisölle, hybridiyksikölle ja käänteiselle hybridiyksikölle

Konserniyksikölle, joka on hybridiyksikkö tai käänteinen hybridiyksikkö, kohdennetaan mahdolliset huomioitavat verot, jotka sisältyvät omistavan konserniyksikön kirjanpitoon ja liittyvät hybridiyksikön tai käänteisen hybridiyksikön määriteltyn tulokseen.

19 a §

Tilikauden huomioitavien verojen kohdentamisessa sovellettava menetelmä

Edellä 16–19 §:ä sovellettaessa tilikauden huomioitavien verojen kohdentaminen tehdään käyttäen 2–5 momentissa kuvattua menetelmää, jos pääyksikkö tai omistava konserniyksikkö sijaitsee lainkäyttöalueella, jonka verojen hyvitysjärjestelmä sallii ulkomaan tuloista maksettujen verojen hyvittämisen muusta kuin samasta tulosta maksetusta verosta.

Ensimmäisessä vaiheessa määritetään pääyksikön tai omistavan konserniyksikön ulkomaan tulojen määrät.

Toisessa vaiheessa lasketaan ulkomaan tuloista pääyksikön tai omistavan konserniyksikön lainkäyttöalueella syntyneet 4 luvun 16–19 §:n nojalla kohdistettavat huomioitavat verot. Kohdistettavien huomioitavien verojen määrä saadaan vähentämällä pääyksikön tai omistavan konserniyksikön lainkäyttöalueen verotettavaan tuloon perustuvien kotimaan verojen yhteismäärästä pääyksikön tai omistavan konserniyksikön kotimaisiin tuloihin kohdistuvien verojen määrä.

Kolmannessa vaiheessa määritellään kohdentamisavain kullekin 4 luvun 16–18 §:ssä tarkoitettulle konserniyksikölle, 4 luvun 19 §:ssä tarkoitettulle voittoa jakavalle yksikölle ja pääyksikölle seuraavasti:

1) Konserniyksikön kohdentamisavain lasketaan kertomalla konserniyksikön verotettava tulo pääyksikön tai omistavan konserniyksikön lainkäyttöalueella sovellettavalla verokannalla vähennettynä konserniyksikön tulosta hyvitetävillä veroilla;

2) Voittoa jakavan yksikön kohdentamisavain lasketaan kertomalla voitonjaosta johtuvan verotettavan tulon määrä pääyksikön lainkäyttöalueella sovellettavalla verokannalla vähennettynä voitonjaosta johtuvilla hyvitetävillä veroilla; ja

3) Pääyksikön tai omistavan konserniyksikön kohdentamisavain lasketaan kertomalla muiden verotettavien ulkomaan tulojen määrä pääyksikön tai omistavan konserniyksikön lainkäyttöalueella sovellettavalla verokannalla vähennettynä ulkomaan nettotuloista hyvitetävillä veroilla.

Neljännessä vaiheessa kullekin konserniyksikölle, pääyksikölle ja voittoa jakavalle yksikölle kohdennettavat verot lasketaan kertomalla kohdistettavat huomioitavat verot yhteensä yksikön kohdentamisavaimella jaettuna kaikkien kohdentamisavainten summalla.

19 b §

Laskennallisten huomioitavien verojen kohdentamisessa sovellettava menetelmä

Edellä 16–19 §:ä sovellettaessa laskennallisten huomioitavien verojen kohdentaminen tehdään käyttäen 2–6 momentissa kuvattua menetelmää.

Ensimmäisessä vaiheessa määritellään pääyksikön tai omistavan konserniyksikön kirjanpitoon sisältyvät laskennalliset verot kunkin 4 luvun 16–19 §:ssä tarkoitetun konserniyksikön osalta. Laskennalliset verot jaetaan konserniyksikölle kohdistetun tulon perusteella kolmeen luokkaan, joista kolmatta sovelletaan ainoastaan 4 luvun 18 §:ssä tarkoitettuihin väliyhteisöihin ja hybridiyksiköihin. Tulot luokitellaan seuraavasti:

- 1) tulo, joka ei ole määriteltyä tuloa
- 2) määritelty tulo, joka ei ole passiivituloa, ja
- 3) määritelty tulo, joka on passiivituloa.

Toisessa vaiheessa lasketaan 4 luvun 16–19 §:ssä tarkoitetun pääyksikön tai konserniyksikön omistavan konserniyksikön kirjanpitoon sisältyvän sen lainkäyttöalueella muodostuneen konserniyksikön 2 momentin 1–3 kohdissa mainittuihin luokkiin jaettuun tuloon liittyvän laskennallisen veron osuus ennen ulkomaan verojen hyvitysten huomioimista. Lisäksi lasketaan laskennallisiin veroihin liittyvät hyvityskelpoiset ulkomaan verot, jotka kohdennetaan vastaavasti 2 momentin 1–3 kohtien mukaan.

Kolmannessa vaiheessa konserniyksikölle kohdennetaan 2 momentin 1 kohdassa mainittu muuhun kuin määriteltyyn tuloon liittyvä laskennallinen vero vähennettynä samaan tuloon liittyvillä hyvityskelpoisilla ulkomaan veroilla. Konserniyksikölle kohdennettavia laskennallisia veroja ei huomioida konserniyksikön, sen omistavan konserniyksikön tai pääyksikön 4 luvun 6 §:n laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärässä.

Neljännessä vaiheessa kohdennetaan konserniyksikön 2 momentin 2 kohdan mukaan määriteltyyn tuloon liittyvä laskennallinen vero, joka saadaan vähentämällä laskennallisesta

verosta tuloon liittyvät hyvityskelpoiset ulkomaan verot. Konserniyksikölle kohdennettavan laskennallisen veron määrä saadaan vähentämällä vähimmäisverokannalla lasketun laskennallisen verovelan tai -saamisen tilikauden muutos hyvityskelpoisesta ulkomaan verojen määrästä tai hyvitetystä ulkomaan veroista.

Viidennessä vaiheessa määritellään väliyhteisölle ja hybridiyksikölle kohdennettavan, 2 momentin 3 kohdan mukaiseen määriteltyyn passiivituloon liittyvän, laskennallisen veron määrä 4 luvun 18 §:n 3 momentti huomioiden. Siltä osin kuin kohdentamista ei voida tehdä, jäljelle jäävä passiivitulosta johtuva huomiotava laskennallinen vero otetaan 4 luvun 18 §:n 4 momentin nojalla huomioon omistavan konserniyksikön oikaistuissa huomiotavissa veroissa.

Konserni voi tehdä lainkäyttöaluetta koskevan viisivuotisvalinnan, jonka voimassa ollessa konserni jättää kohdentamatta laskennallisia veroja 4 luvun 16–19 §:n tilanteissa. Valinta koskee pääyksikön tai sen omistavan konserniyksikön lainkäyttöaluetta, jonka kirjanpitoon kohdennettavat verot sisältyvät. Tämä valinta on 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta.

6 luku

Yritysten uudelleenjärjestelyä ja holdingrakenteita koskevat erityissäännökset

Konserniin liittyvät ja siitä eroavat yksiköt

7 b §

Konserniin liittymistä ja eroamista koskevien sääntöjen ajallinen ulottuvuus

Tämän luvun 3–7 §:ää sovelletaan siirtoihin, jotka on toteutettu 9 luvun 1 §:ssä tarkoitettuna siirtymävuotena tai sen jälkeen, lukuun ottamatta 3 §:n 3 momenttia, jota sovelletaan myös tätä aikaisempiin siirtoihin.

Varojen ja velkojen siirto

11 b §

Varojen ja velkojen siirtoa koskevien sääntöjen ajallinen ulottuvuus

Tämän luvun 8–11 §:ää sovelletaan siirtoihin, jotka on toteutettu 9 luvun 1 §:ssä tarkoitettuna siirtymävuotena tai sen jälkeen.

8 luku

Menettelysäännökset

Täydennysveron tietoilmoituksen yhteydessä tehtävät valinnat

11 §

Viisivuotisvalinnat

Jos tässä laissa tarkoitettu valinta on tehty viideksi vuodeksi, valinta on voimassa viisi tilikautta alkaen tilikaudesta, jona valinta tehdään. Valintakauden päättyttyä valinta voidaan peruuttaa. Valinnat tehdään täydennysveron tietoilmoituksella.

12 §

Vuosittaisvalinnat

Jos tässä laissa tarkoitettu valinta on tehty vuodeksi, valinta on voimassa yhden tilikauden. Valinnat tehdään täydennysveron tietoilmoituksella.

31 §

Täydennysveron tai verovelvollisuuden kiertäminen

Jos 1 luvun 2 §:ssä tarkoitettussa konsernissa on ryhdytty lain tavoitteen tai tarkoituksen vastaiseen järjestelyyn tai toimenpiteeseen, jonka ilmeisenä tarkoituksena on välttää lain soveltuminen konserniin, pienentää täydennysveron määrää, tai välttää täydennysverolta kokonaan, tätä lakia on sovellettava siten kuin toimenpiteeseen ei olisi ryhdytty. Samaa menettelyä sovelletaan myös tilanteessa, jossa lain tavoitteen tai tarkoituksen vastaiseen järjestelyyn tai toimenpiteeseen on ryhdytty siinä tarkoituksessa, että laissa lueteltujen valintojen tai olettasäännösten soveltamisedellytykset täyttyisivät.

Arvioitaessa sitä, onko kyse 1 momentissa tarkoitettusta järjestelystä tai toimenpiteestä, tulee ottaa huomioon lain tavoite ja tarkoitus, sekä järjestelyllä tai toimenpiteellä oleva täydennysveron määrästä tai verovelvollisuusasemasta riippumaton liiketaloudellinen arvo tai peruste. Arviossa tulee esimerkkeinä lain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisista järjestelyistä ja toimenpiteistä ottaa huomioon OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen julkaisemat kuvaukset ja esimerkit minimiverotuksen malliverosääntöjen kommentaarissa.

Verovelvolliselle on annettava ennen 1 momentin soveltamista tilaisuus osoittaa, ettei kyse ole ollut 1 momentissa tarkoitettusta järjestelystä tai toimenpiteestä.

32 §

Ennakkoratkaisu

Verohallinto voi tämän lain soveltamisalaan kuuluvan yksikön kirjallisesta hakemuksesta antaa ennakkoratkaisun tämän lain soveltamisesta, kun kysymys koskee Suomessa maksettavaksi tulevan täydennysveron määrää, suomalaisen yksikön asemaa 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettuna konserniyksikkönä tai 3 §:ssä tarkoitettuna vapautettuna yksikkönä, tai yksikön sijaintia Suomessa. Suomessa sijaitseva yksikkö voi myös hakea ennakkoratkaisua asemastaan 1 luvun 19 §:ssä tarkoitettuna konsernin ylimpänä emoyksikkönä, sekä velvollisuudestaan soveltaa 1 luvun 9 §:n 4 kohtaa.

Ennakkoratkaisu annetaan määräajaksi. Se annetaan kuitenkin enintään tilikaudelle, joka päättyy viimeistään ennakkoratkaisun antamista seuraavan kalenterivuoden aikana. Ennakkoratkaisua ei anneta, jos asia on Suomessa ratkaistu lainvoimaisella päätöksellä.

Hakemuksessa on ilmoitettava yksilöitynä kysymys, josta ennakkoratkaisua haetaan, ja esitettävä asian ratkaisemiseksi tarvittava selvitys. Hakijan on hakemuksessaan myös esitettävä näkemyksensä verosäännöistä, joita asia koskee, sekä perusteltu näkemyksensä asian oikeasta ratkaisusta.

Hakijan on hakemuksensa mukana toimitettava hakemuksen kielellä selvitys mahdollisista samaan asiaan liittyvistä toisen lainkäyttöalueen ennakkokannanotoista tai tuomioista. Selvityksen on sisällettävä tiedot ratkaisun antajasta, saajasta, antoajankohdasta ja lainvoimaisuudesta. Lisäksi on annettava yhteenveto ratkaisun sisällöstä. Jos hakija laiminlyö tämän selvityselvöllisyytensä, asiassa mahdollisesti saatava ennakkoratkaisu on mitätön.

Hakemus on tehtävä ennen sen ajan päättymistä, jonka kuluessa täydennysveron tietoilmoitus siltä tilikaudelta, jolle ratkaisua haetaan, on määrätty annettavaksi.

Verohallinnon on hakijan vaatimuksesta noudatettava lainvoiman saanutta ennakkoratkaisua.

33 §

Muutoksenhaku ennakkoratkaisuun

Verovelvollinen ja Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö saavat hakea muutosta Verohallinnon antamaan ennakkoratkaisuun hallinto-oikeudelta. Valitus tehdään siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiiriin verovelvollisen kotikunta päätöstä tehtäessä kuului. Jos mikään hallinto-oikeus ei olisi toimivaltainen käsittelemään valitusta, muutosta haetaan Helsingin hallinto-oikeudelta. Muutoksenhaussa noudatetaan, mitä verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 69 §:ssä säädetään. Haettaessa muutosta hallinto-oikeudelta Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valitusaike lasketaan päätöksen tekemisestä. Muutoksenhaussa hallintotuomioistuimeen sovelletaan muutoin, mitä oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annetussa laissa säädetään.

Ennakkoratkaisua koskeva asia on käsiteltävä Verohallinnossa ja hallintotuomioistuimessa kiireellisenä.

Päätökseen, jolla Verohallinto on päättänyt olla antamatta ennakkoratkaisua, ei saa hakea muutosta valittamalla.

9 luku

Erinäiset säännökset

1 §

Laskennallisten verosaamisten, laskennallisten verovelkojen ja siirrettyjen varojen verokohtelu siirtymän yhteydessä

Tässä pykälässä lainkäyttöalueen osalta *siirtymävuodella* tarkoitetaan ensimmäistä tilikautta, jona konserni kuuluu tämän lain soveltamisalaan kyseisen lainkäyttöalueen osalta. Mikäli konserniin sovelletaan lainkäyttöalueen osalta 5 §:ssä tarkoitettua verotuksen maakohtaista raportointia koskevaa siirtymäkauden olettasäännöstä, siirtymävuodella tarkoitetaan kuitenkin ensimmäistä tilikautta kyseisen olettasäännöksen soveltumisen päättymisen jälkeen.

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 tai järjestelystä, joka on tapahtunut tai tapahtuu 30 päivänä marraskuuta 2021 tai sen jälkeen.

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 verojen 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. Tätä momenttia ei sovelleta 1 a §:n 1 momentin 1–3 kohdissa tarkoitettuihin laskennallisiin verosaamisiin.

1 a §

Eräistä lainkäyttöalueen julkishallinnon tarjoamista eduista muodostuneet laskennalliset verot siirtymän yhteydessä

Edellä 1 §:n 6 momentissa tarkoitettuina laskennallisina verosaamisina, joita ei oteta huomioon saman pykälän 2 momentissa tarkoitettussa laskennassa, pidetään myös seuraavia:

1) laskennallinen verosaaminen, joka on syntynyt julkishallinnon kanssa 30 päivänä marraskuuta 2021 tai sen jälkeen tehdystä järjestelystä, jossa tarjotaan verovelvolliselle erityinen oikeus veronhyvitykseen tai muuhun verohelpotukseen, jota ei syntyisi järjestelystä riippumatta;

2) laskennallinen verosaaminen, joka johtuu konserniyksikön 30 päivänä marraskuuta 2021 jälkeen tekemästä tai muuttamasta valinnasta, joka takautuvasti muuttaa liiketoimen kohtelua verotettavan tulon määrittämisessä verovuonna, jonka osalta veroviranomainen on jo toimittanut verotuksen tai jonka osalta veroilmoitus on jo palautettu;

3) laskennallinen verosaaminen, joka johtuu omaisuuserän tai velan verotuksellisen arvon ja kirjanpitoarvon välisestä erosta, jos verotuksellinen arvo on muodostunut sellaisen yhteisöveron perusteella, joka on otettu lainkäyttöalueella käyttöön 30 päivänä marraskuuta 2021 jälkeen mutta ennen siirtymävuotta, eikä kyseisellä lainkäyttöalueella aiemmin ole ollut yhteisöveroa; ja

4) laskennallinen verosaaminen siltä osin kuin se johtuu tappiosta, joka on syntynyt yli viisi tilikautta ennen uuden yhteisöveron käyttöönottoa lainkäyttöalueella, jolla ei ollut olemassa oleva yhteisöveroa.

Edellä 1 §:n 2 momentissa tarkoitettussa laskennassa ei oteta huomioon myöskään laskennallista verovelkaa, joka johtuu edellä 1 a §:n 1 momentissa 3 kohdassa tarkoitettusta tilanteesta.

1 b §

Eräisiin laskennallisiin veroihin sovellettava lykkäysjakso siirtymän yhteydessä

Poiketen siitä, mitä edellä 1 §:n 6 momentissa säädetään laskennassa huomioon ottamisesta, edellä 1 a §:ssä tarkoitettut laskennalliset verot saa kuitenkin ottaa osittain huomioon seuraavasti:

1) laskennalliset verokulut, jotka liittyvät edellä 1 a §:n 1 momentin 1 tai 2 kohdassa tarkoitettun laskennallisen verosaamisen purkautumiseen tilikausina, jotka ovat alkaneet 1.1.2024 tai sen jälkeen ja ennen 1.1.2026, mutta päättyvät viimeistään 30.6.2027, saa ottaa huomioon määrästä, joka vastaa yhteensä 20 prosenttia kunkin laskennallisen verosaamisen alkuperäisesti kirjatusta määrästä, kun saaminen on otettu huomioon joko vähimmäisverokannalla tai sovellettavalla kansallisella verokannalla sen mukaan, kumpi näistä on alhaisempi.

2) laskennalliset verokulut, jotka liittyvät edellä 1 a §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettun laskennallisen verosaamisen purkautumiseen tilikausina, jotka ovat alkaneet 1.1.2025 tai sen jälkeen ja ennen 1.1.2027, mutta päättyvät viimeistään 30.6.2028, saa ottaa huomioon määrästä, joka vastaa yhteensä 20 prosenttia kunkin laskennallisen verosaamisen alkuperäisesti kirjatusta määrästä, kun saaminen on otettu huomioon joko vähimmäisverokannalla tai sovellettavalla kansallisella verokannalla sen mukaan, kumpi näistä on alhaisempi.

Tässä pykälässä tarkoitettua osittaista huomioon ottamista ei kuitenkaan sovelleta, jos laskennallinen verosaaminen liittyy johonkin seuraavista tilanteista:

1) kyse on edellä 1 a §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettusta julkishallinnon kanssa tehdystä järjestelystä, joka on tehty tai jota on muutettu 18.11.2024 jälkeen;

2) kyse on edellä 1 a §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettusta valinnasta, joka on tehty tai jota on muutettu 18.11.2024 jälkeen; tai

3) kyse on edellä 1 a §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettusta erosta, joka perustuu 18.11.2024 jälkeen käyttöön otettuun yhteisöveroon.

2 §

Kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa olevien monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien siirtymäsäännös

Suomen kotimaisen täydennysveron osalta edellytyksenä 1 momentin soveltamiselle on, ettei suomalaisen konserniyksikön osuus ole suoraan tai epäsuorasti ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä soveltavan emoyksikön hallussa.

3 §

Ilmoitusvelvollisuutta koskeva siirtymävuoden pidennys

Sen estämättä, mitä 8 luvun 10 §:ssä säädetään, täydennysveron tietoilmoitus, täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskeva ilmoitus ja täydennysveroilmoitus on tehtävä Verohallinnolle viimeistään 18 kuukauden kuluttua sen raportoitavan tilikauden viimeisestä päivästä, joka on ensimmäinen 1 §:ssä tarkoitettu siirtymävuosi tai ensimmäinen vuosi, kun konserniin sovelletaan verotuksen maakohtaista raportointia koskevaa siirtymäkauden olettamassäännöstä.

10 luku

Voimaantulo ja siirtymäsäännökset

6 §

Verotuksen maakohtaista raportointia koskevaan siirtymäkauden olettamassäännökseen liittyvät määritelmät

Yksinkertaistetuilla huomioitavilla veroilla tarkoitetaan konsernin ehdot täyttävässä tilinpäätöksessä lainkäyttöalueen tuloverokulua, josta on vähennetty verot, jotka eivät ole huomioitavia veroja sekä verot, jotka liittyvät liiketoimen epävarmaan verokohteluun ja 9 luvun 1 a §:n 1 momentin 1–3 kohdissa tarkoitettuihin laskennallisiin verosaamisiin tai saman pykälän 2 momentissa tarkoitettuihin laskennallisiin verovelkoihin siltä osin kuin edellä mainittuja ei oteta huomioon 9 luvun 1 b §:n nojalla. Kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueen tuloverokulu kiinteän toimipaikan tulosta huomioidaan yksinomaan kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueella.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin lukuun ottamatta 8 luvun 31 pykälää, jota sovelletaan 1.1.2026 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin.

Helsingissä x.x.20xx

Pääministeri

Petteri Orpo

Valtiovarainministeri Riikka Purra

Laki

suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan suurten konsernien vähimmäisverosta annetun lain (1308/2023) 2 luvun 15 §:n otsikko, 2 luvun 17 §:n otsikko, 4 luvun 18 §:n otsikko ja 2 momentti, 8 luvun 11 §:n 1 momentti ja 12 §, 9 luvun 1 §:n 1, 6 ja 8 momentti ja 3 §, 10 luvun 6 §:n 2 momentti,

sellaisena kuin niistä on 10 luvun 6 §:n 2 momentti laissa 917/2024, sekä

lisätään 1 luvun 47 §:ään uusi 2 momentti, 2 luvun 15 §:ään uusi 3, 4 ja 5 momentti, 2 luvun 17 §:ään uusi 3 momentti, 3 luvun 5 §:ään uusi 5 momentti ja 10 §:ään uusi 3 momentti, 3 lukuun uusi 13 a §, 4 luvun 9 §:ään uusi 4 momentti, 11 §:ään uusi 2 ja 3 momentti, 13 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 917/2024, uusi 2–4 momentti, 4 lukuun uusi 13 a–13 c §, 4 luvun 17 §:ään uusi 2 momentti, 4 lukuun uusi 19 a ja 19 b §, 6 lukuun uusi 7 b ja 11 b §, 8 lukuun uusi 31–33 §, 9 lukuun uusi 1 a ja 1 b §, 2 §:ään uusi 10 momentti, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 luku

1 luku

Soveltamisala ja sovellettavat määritelmät

Soveltamisala ja sovellettavat määritelmät

47 §

47 §

Hybridiyksikkö

Hybridiyksikkö

Hybridiyksikkönä kohdellaan myös yksikköä, jonka sijaintilainkäyttöalueella ei ole tuloveroa, jos sitä kohdellaan sen suoran tai epäsuoran omistajan sijaintilainkäyttöalueella verotuksessa läpivirtaavana yksikkönä, eikä sitä kohdella verotuksessa läpinäkyvänä yksikkönä tämän luvun 49 §:ää sovellettaessa.

2 luku

2 luku

Velvollisuus maksaa täydennysveroa

Velvollisuus maksaa täydennysveroa

Suomen kotimainen täydennysvero

Suomen kotimainen täydennysvero

15 §

15 §

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Sijoitusyksiköitä koskeva poikkeus

Sijoitusyksiköitä ja
arvopaperistamisyksiköitä koskeva poikkeus

Edellä 1 ja 2 momentissa säädettyä sovelletaan myös arvopaperistamisyksikköön.

Arvopaperistamisyksiköllä tarkoitetaan arvopaperistamistransaktioon osallistuvaa yksikköä, joka:

1) harjoittaa ainoastaan arvopaperistamistransaktioihin liittyvää toimintaa;

2) tuottaa velkojilleen, tai toisen arvopaperistamisyksikön velkojille varoihinsa pohjautuvan vakuuden; ja

3) maksaa kaiken varoistaan kertyvän tulovirran velkojilleen, tai toisen arvopaperistamisyksikön velkojille vuosittain tai useammin, pois lukien varat, jotka arvopaperistamistransaktiota säätelevien sopimusten tai esitteiden mukaan on varattava oman pääoman ehtoisen sijoituksen tehneille kuuluvaa voitonjakoa varten, sekä varat, jotka tarvitaan tulevaisuudessa arvopaperistamistransaktion ehtojen toteuttamiseksi tai yksikön luottokelpoisuuden säilyttämiseksi tai parantamiseksi.

Yksikköä kohdellaan arvopaperistamisyksikkönä vain, jos edellä 3 kohdassa tarkoitettu oman pääoman ehtoiseselle sijoitukselle kuuluva tuotto on merkityksetön yksikön saamiin tuloihin nähden.

17 §

Hybridiyksikön veroja koskeva poikkeus

17 §

Hybridiyksikön ja käänteisen hybridiyksikön
veroja koskeva poikkeus

Poiketen siitä, mitä 2 momentissa säädetään, hybridiyksikön ja käänteisen hybridiyksikön kotimaista täydennysveroa laskettaessa huomioidaan omistavan konserniyksikön kirjanpitoon sisältyvä vero, jos vero

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1) kuuluu 4 luvun 18 §:ää sovellettaessa
hybridiyksikölle tai käänteiselle
hybridiyksikölle;

2) se on kannettu Suomessa, ja

3) se on kannettu hybridiyksikön tai
käänteisen hybridiyksikön tulosta.

3 luku

3 luku

Määritellyn tuloksen tai tappion laskenta

Määritellyn tuloksen tai tappion laskenta

*Määritellyn tuloksen tai tappion
määrittämiseksi tehtävät oikaisut*

*Määritellyn tuloksen tai tappion
määrittämiseksi tehtävät oikaisut*

5 §

5 §

*Konserniyksiköiden välisten liiketoimien
oikaisut*

*Konserniyksiköiden välisten liiketoimien
oikaisut*

10 §

10 §

*Lainkäyttöalueen sisäistä
konserniverojärjestelmää koskeva valinta*

*Lainkäyttöalueen sisäistä
konserniverojärjestelmää koskeva valinta*

Konserniverotusryhmällä tarkoitetaan
Suomessa yksiköitä, jotka voivat saada tai
antaa konserniavustuksesta verotuksessa
annetun lain 825/1986 3 §:ssä tarkoitettua
konserniavustusta.

13 a §

**Kirjanpitoarvojen alaskirjausten vaikutus
eräissä tilanteissa**

Jos määritellyn tuloksen tai tappion
laskennassa on tämän luvun sääntöjen tai
valintojen tai 13 §:ssä tarkoitettujen
tilanteiden vuoksi käytetty arvoja, jotka
poikkeavat konserniyksikön määritellyn
tuloksen tai tappion laskennassa käytettävän
tilinpäätösstandardin mukaisista
kirjanpitoarvoista, ja jos kirjanpitoarvoja on

Voimassa oleva laki

Ehdotus

kirjattu alas siten, että niiden arvo jää alle määritellyn tuloksen tai tappion laskennassa käytettävien arvojen, konserniyksikön tulee oikaista nämä jälkimmäiset arvot vastaamaan alaskirjattuja kirjanpitoarvoja.

4 luku

4 luku

Oikaistut huomioitavat verot

Oikaistut huomioitavat verot

Ajallisten erojen käsittely

Ajallisten erojen käsittely

9 §

9 §

*Laskennallisten verojen määrään
sisältymättömät erät*

*Laskennallisten verojen määrään
sisältymättömät erät*

11 §

11 §

Vähentämättä jätetty kertymä

Vähentämättä jätetty kertymä

Edellä 2 ja 3 momentissa kuvattua menettelyä sovelletaan myös kiinteisiin toimipaikkoihin, hybridiyksiköihin ja käänteisiin hybridiyksiköihin.

Valinta tehdään yksittäiselle laskennalliselle verovelalle, seurattavalle pääkirjatilille tai laskennallisten verovelkojen ryhmitelmälle sen mukaan, millä tasolla verovelkaa 13 §:ää sovellettaessa seurataan. Valinta ei voi koskea pääkirjatiliä tai ryhmitelmää osittain. Pääkirjatilin tai ryhmitelmän osalta 1 momentissa tarkoitettu valinta voidaan tehdä riippumatta siitä, oletetaanko verovelan tulevan maksetuksi 13 §:ssä tarkoitettussa ajassa.

Jos konserniyksikkö alkaa soveltamaan soveltaa 13–13 c §:ssä tarkoitettua seurantaa pääkirjatiliiin tai laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään sen jälkeen, kun tiliin tai ryhmitelmään on aiemmin sovellettu tässä pykälässä tarkoitettua valintaa, valinnan aikana vähentämättä jätetyn laskennallisen verovelan maksua ei oteta huomioon oikaistujen huomioitavien verojen laskennassa.

13 §

Laskennallisen verovelan oikaisu

13 §

Laskennallisen verovelan oikaisu

Laskettaessa 1 momentissa tarkoitetun oikaisun määrää, laskennalliset verovelat voidaan käsitellä pääkirjatileittäin tai ryhmittäin (**laskennallisten verovelkojen ryhmitelmä**). Konsernin on tällöin ryhmiteltävä laskennalliset verovelat 3 ja 4 momentin mukaisesti sekä 13 a §:ää noudattaen, ja seurattava niitä käyttäen 13 b ja 13 c §:ssä kuvattuja periaatteita.

Seurattaessa laskennallisia verovelkoja pääkirjatileittäin tai ryhmitelmässä, konsernin on tunnistettava ryhmitelmät sen mukaan, kuuluvatko laskennalliset verovelat 13 §:n oikaisuvelvoitteen piiriin, vai sovelletaanko niihin 14 §:ää tai 11 §:ää. Lisäksi konsernin on voitava osoittaa, milloin verovelan kertymä on purkautunut.

Seurattava laskennallisten verovelkojen ryhmitelmä voi sisältää laskennallisia verovelkoja yhteen tai useampaan pääkirjatiliin liittyen ja saman pääkirjatilin laskennalliset verovelat voivat kuulua yhteen tai useampaan kategoriaan.

13 a §

Laskennallisten verovelkojen seurantaan liittyviä tarkentavia säännöksiä

Laskennallisten verovelkojen ryhmitelmien muodostamiseen sovelletaan 2–6 momentin rajoituksia.

Pääkirjatilejä, jotka sisältävät 1–3 kohdassa kuvattuja laskennallisia verovelkoja, ei saa sisällyttää laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään, vaan niitä voidaan seurata enintään pääkirjatilin tasolla;

1) laskennalliset verovelat, jotka liittyvät ei-poistokelpoisiin aineettomiin varoihin, mukaan lukien liikearvo;

2) laskennalliset verot, jotka liittyvät poistokelpoisiin aineettomiin varoihin, joiden

taloudellinen pitoaika ylittää viisi vuotta, sekä;

3) laskennalliset verovelat, jotka liittyvät taloudellisessa etuyhteydessä olevilta tahoilta oleviin velkoihin ja saataviin.

Jos pääkirjatilille kirjatut varat, arvioituna pääkirjatilitalasolla, voivat tuottaa laskennallisen verosaamisen, kyseistä pääkirjatiliä ei saa sisällyttää laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään, vaan kokonaisuutta on seurattava verovelkakohtaisesti tai pääkirjatilitalasolla.

Jos pääkirjatilille kirjattu varojen ja velkojen kokonaisuus voi tuottaa pääkirjatilille kokonaisuutena tarkastellen sekä laskennallisen verovelan että laskennallisen verosaatavan, kyseistä pääkirjatiliä ei saa sisällyttää laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään, vaan kokonaisuutta on seurattava verovelkakohtaisesti tai pääkirjatilitalasolla.

Laskennallisia veroja, jotka eivät sisälly 4 luvun 6 §:ssä tarkoitettuun laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärään, ei sisällytetä laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään.

Jos pääkirjatili tai sen sisältävä laskennallisten verovelkojen ryhmitelmä sisältää laskennallisen verovelan, joka yksittäin tarkasteltuna olisi 4 luvun 14 §:ssä tarkoitettu laskennallinen verovelka, kyseiseen seurattavaan pääkirjatiliiin tai ryhmitelmään sovelletaan 13 §:n mukaista seurantaa.

13 b §

Ryhmittäin tai pääkirjatileittäin seurattavia laskennallisia verovelkoja koskeva menettely

Seurattaessa laskennallisia verovelkoja pääkirjatileittäin tai laskennallisten verovelkojen ryhmitelmässä, konserniyksikön on käsiteltävä jäljempänä 4 momentissa tarkoitettu ei-hyväksyttävä kertymä 13 §:ssä tarkoitettuna oikaisuna.

Arvioitaessa, onko seurattavaan pääkirjatiliiin tai laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään kuuluva laskennallinen

verovelka maksettu 13 §:ssä tarkoitetussa ajassa vai tuleeko verovelkaa käsitellä ei-hyväksyttävänä kertymänä, konserniyksikkö voi olettaa vanhimman verovelan tulleen maksetuksi ensin (**FIFO-periaate**), jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

1) laskennallinen verovelka määrittyy yhden pääkirjatilin perusteella;

2) laskennallinen verovelka määrittyy suhteessa laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään, joka koostuu yksistään laskennallisista verovelkoista, jotka määrittyvät suhteessa pääkirjatileihin, joiden verovelat tulevat maksetuiksi enintään kahden vuoden sisällä toisistaan (samankaltainen maksamisaika); tai

3) jos verovelat eivät noudata edellä 2 kohdassa tarkoitettua samankaltaista maksamisaikaa, mutta konserniyksikkö voi muuten osoittaa, että FIFO-periaatteen soveltaminen johtaa viittä vuotta vanhempien laskennallisten verovelkojen käsittelyyn 13 §:n mukaisesti.

Jos konserniyksikkö ei sovelleta FIFO-periaatetta laskennallisten verovelkojen ryhmitelmän seuraamiseen, sen on oletettava uusin kirjattu laskennallinen verovelka purkautuneeksi ensin (**LIFO-periaate**).

Sovellettaessa tätä pykälää,

1) **testattavalla tilikaudella** tarkoitetaan tilikautta, jolta laskennallinen verovelka on kirjattu;

2) **testausjaksolla** tarkoitetaan testattavaa tilikautta seuraavaa viiden vuoden jaksoa;

3) **maksamatta olevalla kertymällä** tarkoitetaan laskennallisten verovelkojen kertymää testausjakson päättyessä, 9 luvun 1 §:ssä tarkoitettua siirtymävuodesta alkaen; ja

4) **ei-hyväksyttävällä kertymällä** tarkoitetaan testausjakson päättyessä maksamatta olevaa kertymää, joka ylittää saman laskennallisten verovelkojen ryhmittelyn hyväksyttävän enimmäismäärän.

Sovellettaessa FIFO-periaatetta, hyväksyttävä enimmäismäärä on määrä, joka vastaa maksamatta olevan laskennallisen verovelan nettokertymän kasvua kultakin

tilikaudelta sellaisen testausjakson aikana, jona nettokertymä kasvoi.

Sovellettaessa LIFO-periaatetta, hyväksyttävä enimmäismäärä on määrä, joka on laskennallisten verovelkojen kertymien ja maksujen nettomäärä testausjakson ajalta, tai nolla, jos kertymien ja maksujen netto testausjakson ajalta on negatiivinen.

13 c §

Lyhytkestoiset laskennalliset verovelat

Jos konserniyksikkö osoittaa, että kaikki pääkirjatiiliin tai laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään liittyvät laskennalliset verovelat tulevat maksetuiksi 13 §:ssä tarkoitetussa ajassa, konserniyksikön ei tarvitse soveltaa kyseiseen tiliin tai ryhmitelmään 13–13 b §:ssä tarkoitettua seurantaa.

Edellä 1 momentissa tarkoitettua kohtelua voidaan soveltaa myös laskennallisten verovelkojen ryhmitelmään, joka sisältää 1 momentissa tarkoitettujen laskennallisten verovelkojen lisäksi laskennallisia verosaamisia.

Huomioitavien verojen kohdentaminen erityistilanteissa

17 §

Verojen kohdentaminen verotuksellisesti läpinäkyvälle yksikölle

Huomioitavien verojen kohdentaminen erityistilanteissa

17 §

Verojen kohdentaminen verotuksellisesti läpinäkyvälle yksikölle

Tätä pykälää sovelletaan myös sellaiseen väliyhteisötulosta kannettuun veroon, joka on 18 §:n mukaisesti kohdistettu verotuksellisesti läpinäkyvälle yksikölle.

18 §

Verojen kohdentaminen väliyhteisölle ja hybridiyksikölle

18 §

Verojen kohdentaminen väliyhteisölle, hybridiyksikölle **ja käänteiselle hybridiyksikölle**

Konserniyksikölle, joka on hybridiyksikkö, kohdennetaan mahdolliset huomioitavat verot, jotka sisältyvät omistavan konserniyksikön kirjanpitoon ja liittyvät hybridiyksikön määritelyyn tulokseen.

Konserniyksikölle, joka on hybridiyksikkö *tai käänteinen hybridiyksikkö*, kohdennetaan mahdolliset huomioitavat verot, jotka sisältyvät omistavan konserniyksikön kirjanpitoon ja liittyvät hybridiyksikön *tai käänteisen hybridiyksikön* määritelyyn tulokseen.

19 a §

***Tilikauden huomioitavien verojen
kohdentamisessa sovellettava menetelmä***

Edellä 16–19 §:ä sovellettaessa tilikauden huomioitavien verojen kohdentaminen tehdään käyttäen 2–5 momentissa kuvattua menetelmää, jos pääyksikkö tai omistava konserniyksikkö sijaitsee lainkäyttöalueella, jonka verojen hyvitysjärjestelmä sallii ulkomaan tuloista maksettujen verojen hyvittämisen muusta kuin samasta tulosta maksetusta verosta.

Ensimmäisessä vaiheessa määritetään pääyksikön tai omistavan konserniyksikön ulkomaan tulojen määrät.

Toisessa vaiheessa lasketaan ulkomaan tuloista pääyksikön tai omistavan konserniyksikön lainkäyttöalueella syntyneet 4 luvun 16–19 §:n nojalla kohdistettavat huomioitavat verot. Kohdistettavien huomioitavien verojen määrä saadaan vähentämällä pääyksikön tai omistavan konserniyksikön lainkäyttöalueen verotettavaan tuloon perustuvien kotimaan verojen yhteismäärästä pääyksikön tai omistavan konserniyksikön kotimaisiin tuloihin kohdistuvien verojen määrä.

Kolmannessa vaiheessa määritellään kohdentamisavain kullekin 4 luvun 16–18 §:ssä tarkoitettulle konserniyksikölle, 4 luvun 19 §:ssä tarkoitettulle voittoja jakavalle yksikölle ja pääyksikölle seuraavasti:

1) Konserniyksikön kohdentamisavain lasketaan kertomalla konserniyksikön verotettava tulo pääyksikön tai omistavan konserniyksikön lainkäyttöalueella sovellettavalla verokannalla vähennettynä

konserniyksikön tulosta hyvitetävillä veroilla;

2) Voittoa jakavan yksikön kohdentamisavain lasketaan kertomalla voitonjaosta johtuvan verotettavan tulon määrä pääyksikön lainkäyttöalueella sovellettavalla verokannalla vähennettynä voitonjaosta johtuvilla hyvitetävillä veroilla; ja

3) Pääyksikön tai omistavan konserniyksikön kohdentamisavain lasketaan kertomalla muiden verotettavien ulkomaan tulojen määrä pääyksikön tai omistavan konserniyksikön lainkäyttöalueella sovellettavalla verokannalla vähennettynä ulkomaan nettotuloista hyvitetävillä veroilla.

Neljännessä vaiheessa kullekin konserniyksikölle, pääyksikölle ja voittoa jakavalle yksikölle kohdennettavat verot lasketaan kertomalla kohdistettavat huomioitavat verot yhteensä yksikön kohdentamisavaimella jaettuna kaikkien kohdentamisavainten summalla.

19 b §

Laskennallisten huomioitavien verojen kohdentamisessa sovellettava menetelmä

Edellä 16–19 §:ä sovellettaessa laskennallisten huomioitavien verojen kohdentaminen tehdään käyttäen 2–6 momentissa kuvattua menetelmää.

Ensimmäisessä vaiheessa määritellään pääyksikön tai omistavan konserniyksikön kirjanpitoon sisältyvät laskennalliset verot kunkin 4 luvun 16–19 §:ssä tarkoitetun konserniyksikön osalta. Laskennalliset verot jaetaan konserniyksikölle kohdistetun tulon perusteella kolmeen luokkaan, joista kolmatta sovelletaan ainoastaan 4 luvun 18 §:ssä tarkoitettuihin väliyhteisöihin ja hybridiyksiköihin. Tulot luokitellaan seuraavasti:

- 1) tulo, joka ei ole määriteltyä tuloa
- 2) määritelty tulo, joka ei ole passiivituloa,
- ja
- 3) määritelty tulo, joka on passiivituloa.

Toisessa vaiheessa lasketaan 4 luvun 16–19 §:ssä tarkoitetun pääyksikön tai konserniyksikön omistavan konserniyksikön kirjanpitoon sisältyvän sen lainkäyttöalueella muodostuneen konserniyksikön 2 momentin 1–3 kohdissa mainittuihin luokkiin jaettuun tuloon liittyvän laskennallisen veron osuus ennen ulkomaan verojen hyvitysten huomioimista. Lisäksi lasketaan laskennallisiin veroihin liittyvät hyvityskelpoiset ulkomaan verot, jotka kohdennetaan vastaavasti 2 momentin 1–3 kohtien mukaan.

Kolmannessa vaiheessa konserniyksikölle kohdennetaan 2 momentin 1 kohdassa mainittu muuhun kuin määriteltyyn tuloon liittyvä laskennallinen vero vähennettynä samaan tuloon liittyvillä hyvityskelpoisilla ulkomaan veroilla. Konserniyksikölle kohdennettavia laskennallisia veroja ei huomioida konserniyksikön, sen omistavan konserniyksikön tai pääyksikön 4 luvun 6 §:n laskennallisten verojen oikaisun kokonaismäärässä.

Neljännessä vaiheessa kohdennetaan konserniyksikön 2 momentin 2 kohdan mukaan määriteltyyn tuloon liittyvä laskennallinen vero, joka saadaan vähentämällä laskennallisesta verosta tuloon liittyvät hyvityskelpoiset ulkomaan verot. Konserniyksikölle kohdennettavan laskennallisen veron määrä saadaan vähentämällä vähimmäisverokannalla lasketun laskennallisen verovelan tai -saamisen tilikauden muutos hyvityskelpoisesta ulkomaan verojen määrästä tai hyvityksistä ulkomaan veroista.

Viidennessä vaiheessa määritellään väliyhteisölle ja hybridiyksikölle kohdennettavan, 2 momentin 3 kohdan mukaiseen määriteltyyn passiivituloon liittyvän, laskennallisen veron määrä 4 luvun 18 §:n 3 momentti huomioiden. Siltä osin kuin kohdentamista ei voida tehdä, jäljelle jäävä passiivitulosta johtuva huomioitava laskennallinen vero otetaan 4 luvun 18 §:n 4 momentin nojalla huomioon omistavan konserniyksikön oikaistuissa huomioitavissa veroissa.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Konserni voi tehdä lainkäyttöaluetta koskevan viisivuotisvalinnan, jonka voimassa ollessa konserni jättää kohdentamatta laskennallisia veroja 4 luvun 16–19 §:n tilanteissa. Valinta koskee pääyksikön tai sen omistavan konserniyksikön lainkäyttöaluetta, jonka kirjanpitoon kohdennettavat verot sisältyvät. Tämä valinta on 8 luvun 11 §:ssä tarkoitettu viisivuotisvalinta.

6 luku

6 luku

**Yritysten uudelleenjärjestelyä ja
holdingrakenteita koskevat
erityissäännökset**

**Yritysten uudelleenjärjestelyä ja
holdingrakenteita koskevat
erityissäännökset**

Konserniin liittyvät ja siitä eroavat yksiköt

Konserniin liittyvät ja siitä eroavat yksiköt

7 b §

***Konserniin liittymistä ja eroamista
koskevien sääntöjen ajallinen ulottuvuus***

Tämän luvun 3–7 §:ää sovelletaan siirtoihin, jotka on toteutettu 9 luvun 1 §:ssä tarkoitettuna siirtymävuotena tai sen jälkeen, lukuun ottamatta 3 §:n 3 momenttia, jota sovelletaan myös tätä aikaisempiin siirtoihin.

Varojen ja velkojen siirto

Varojen ja velkojen siirto

11 b §

***Varojen ja velkojen siirtoa koskevien
sääntöjen ajallinen ulottuvuus***

Tämän luvun 8–11 §:ää sovelletaan siirtoihin, jotka on toteutettu 9 luvun 1 §:ssä tarkoitettuna siirtymävuotena tai sen jälkeen.

8 luku

8 luku

Menettelysäännökset

Menettelysäännökset

*Täydennysveron tietoilmoituksen yhteydessä
tehtävät valinnat*

*Täydennysveron tietoilmoituksen yhteydessä
tehtävät valinnat*

11 §

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.

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.

Viisivuotisvalinnat

Jos tässä laissa tarkoitettu valinta on tehty viideksi vuodeksi, valinta on voimassa viisi tilikautta alkaen tilikaudesta, jona valinta tehdään. Valintakauden päätyttyä valinta voidaan peruuttaa. Valinnat tehdään täydennysveron tietoilmoituksella.

12 §

Vuosittaisvalinnat

Jos tässä laissa tarkoitettu valinta on tehty vuodeksi, valinta on voimassa yhden tilikauden. Valinnat tehdään täydennysveron tietoilmoituksella.

31 §

Täydennysveron tai verovelvollisuuden kiertäminen

Jos 1 luvun 2 §:ssä tarkoitetussa konsernissa on ryhdytty lain tavoitteen tai tarkoituksen vastaiseen järjestelyyn tai toimenpiteeseen, jonka ilmeisenä tarkoituksena on välttää lain soveltuminen konserniin, pienentää täydennysveron määrää, tai välttyä täydennysverolta kokonaan, tätä lakia on sovellettava siten kuin toimenpiteeseen ei olisi ryhdytty. Samaa menettelyä sovelletaan myös tilanteessa, jossa lain tavoitteen tai tarkoituksen vastaiseen järjestelyyn tai toimenpiteeseen on ryhdytty siinä tarkoituksessa, että laissa lueteltujen valintojen tai olettamäsäännösten soveltamisedellytykset täyttyisivät.

Arvioitaessa sitä, onko kyse 1 momentissa tarkoitetusta järjestelystä tai toimenpiteestä, tulee ottaa huomioon lain tavoite ja tarkoitus, sekä järjestelyllä tai toimenpiteellä oleva täydennysveron määrästä tai verovelvollisuusasemasta riippumaton

liiketaloudellinen arvo tai peruste. Arviossa tulee esimerkkeinä lain tavoitteen tai tarkoituksen vastaisista järjestelyistä ja toimenpiteistä ottaa huomioon OECD:n ja G20-maiden osallistavan kehyksen julkaisemat kuvaukset ja esimerkit minimiverotuksen malliverosääntöjen kommentaarissa.

Verovelvolliselle on annettava ennen 1 momentin soveltamista tilaisuus osoittaa, ettei kyse ole ollut 1 momentissa tarkoitettusta järjestelystä tai toimenpiteestä.

32 §

Ennakkoratkaisu

Verohallinto voi tämän lain soveltamisalaan kuuluvan yksikön kirjallisesta hakemuksesta antaa ennakkoratkaisun tämän lain soveltamisesta, kun kysymys koskee Suomessa maksettavaksi tulevan täydennysveron määrää, suomalaisen yksikön asemaa 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettuna konserniyksikkönä tai 3 §:ssä tarkoitettuna vapautettuna yksikkönä, tai yksikön sijaintia Suomessa. Suomessa sijaitseva yksikkö voi myös hakea ennakkoratkaisua asemastaan 1 luvun 19 §:ssä tarkoitettuna konsernin ylimpänä emoyksikkönä, sekä velvollisuudestaan soveltaa 1 luvun 9 §:n 4 kohtaa.

Ennakkoratkaisu annetaan määräajaksi. Se annetaan kuitenkin enintään tilikaudelle, joka päättyy viimeistään ennakkoratkaisun antamista seuraavan kalenterivuoden aikana. Ennakkoratkaisua ei anneta, jos asia on Suomessa ratkaistu lainvoimaisella päätöksellä.

Hakemuksessa on ilmoitettava yksilöitynä kysymys, josta ennakkoratkaisua haetaan, ja esitettävä asian ratkaisemiseksi tarvittava selvitys. Hakijan on hakemuksessaan myös esitettävä näkemyksensä verosäännöistä, joita asia koskee, sekä perusteltu näkemyksensä asian oikeasta ratkaisusta.

Hakijan on hakemuksensa mukana toimitettava hakemuksen kielellä selvitys mahdollisista samaan asiaan liittyvistä toisen

lainkäyttöalueen ennakkokannanotoista tai tuomioista. Selvityksen on sisällettävä tiedot ratkaisun antajasta, saajasta, antoajankohdasta ja lainvoimaisuudesta. Lisäksi on annettava yhteenveto ratkaisun sisällöstä. Jos hakija laiminlyö tämän selvitysvastuunsa, asiassa mahdollisesti saatava ennakkoratkaisu on mitätön.

Hakemus on tehtävä ennen sen ajan päättymistä, jonka kuluessa täydennysveron tietoilmoitus siltä tilikaudelta, jolle ratkaisua haetaan, on määrätty annettavaksi.

Verohallinnon on hakijan vaatimuksesta noudatettava lainvoiman saanutta ennakkoratkaisua.

33 §

Muutoksenhaku ennakkoratkaisuun

Verovelvollinen ja Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö saavat hakea muutosta Verohallinnon antamaan ennakkoratkaisuun hallinto-oikeudelta. Valitus tehdään siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiiriin verovelvollisen kotikunta päätöstä tehtäessä kuului. Jos mikään hallinto-oikeus ei olisi toimivaltainen käsittelemään valitusta, muutosta haetaan Helsingin hallinto-oikeudelta. Muutoksenhaussa noudatetaan, mitä verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 69 §:ssä säädetään. Haettaessa muutosta hallinto-oikeudelta Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön valitusaika lasketaan päätöksen tekemisestä. Muutoksenhaussa hallintotuomioistuimeen sovelletaan muutoin, mitä oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annetussa laissa säädetään.

Ennakkoratkaisua koskeva asia on käsiteltävä Verohallinnossa ja hallintotuomioistuimessa kiireellisenä.

Päätökseen, jolla Verohallinto on päättänyt olla antamatta ennakkoratkaisua, ei saa hakea muutosta valittamalla.

9 luku

Erinäiset säännökset

1 §

Laskennallisten verosaamisten, laskennallisten verovelkojen ja siirrettyjen varojen verokohtelu siirtymän yhteydessä

Tässä pykälässä lainkäyttöalueen osalta *siirtymävuodella* tarkoitetaan ensimmäistä tilikautta, jona konserni kuuluu tämän lain soveltamisalaan kyseisen lainkäyttöalueen osalta.

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.

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 verojen 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

9 luku

Erinäiset säännökset

1 §

Laskennallisten verosaamisten, laskennallisten verovelkojen ja siirrettyjen varojen verokohtelu siirtymän yhteydessä

Tässä pykälässä lainkäyttöalueen osalta *siirtymävuodella* tarkoitetaan ensimmäistä tilikautta, jona konserni kuuluu tämän lain soveltamisalaan kyseisen lainkäyttöalueen osalta. Mikäli konserniin sovelletaan lainkäyttöalueen osalta 5 §:ssä tarkoitettua verotuksen maakohtaista raportointia koskevaa siirtymäkauden olettamasäännöstä, siirtymävuodella tarkoitetaan kuitenkin ensimmäistä tilikautta kyseisen olettamasäännöksen soveltumisen päättymisen jälkeen.

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 tai järjestelystä, joka on tapahtunut tai tapahtuu 30 päivänä marraskuuta 2021 tai sen jälkeen.

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 verojen 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

Voimassa oleva laki

Ehdotus

kirjanpitoarvon ero
vähimmäisverokannalla.

kerrottuna

vähimmäisverokannalla. Tätä momenttia ei sovelleta 1 a §:n 1 momentin 1–3 kohdissa tarkoitettuihin laskennallisiin verosaamisiin.

1 a §

Eräistä lainkäyttöalueen julkishallinnon tarjoamista eduista muodostuneet laskennalliset verot siirtymän yhteydessä

Edellä 1 §:n 6 momentissa tarkoitettuina laskennallisina verosaamisina, joita ei oteta huomioon saman pykälän 2 momentissa tarkoitettussa laskennassa, pidetään myös seuraavia:

1) laskennallinen verosaaminen, joka on syntynyt julkishallinnon kanssa 30 päivänä marraskuuta 2021 tai sen jälkeen tehdystä järjestelystä, jossa tarjotaan verovelvolliselle erityinen oikeus veronhyvitykseen tai muuhun verohelpotukseen, jota ei syntyisi järjestelystä riippumatta;

2) laskennallinen verosaaminen, joka johtuu konserniyksikön 30 päivänä marraskuuta 2021 jälkeen tekemästä tai muuttamasta valinnasta, joka takautuvasti muuttaa liiketoimen kohtelua verotettavan tulon määrittämisessä verovuonna, jonka osalta veroviranomainen on jo toimittanut verotuksen tai jonka osalta veroilmoitus on jo palautettu;

3) laskennallinen verosaaminen, joka johtuu omaisuuserän tai velan verotuksellisen arvon ja kirjanpitoarvon välisestä erosta, jos verotuksellinen arvo on muodostunut sellaisen yhteisöveron perusteella, joka on otettu lainkäyttöalueella käyttöön 30 päivänä marraskuuta 2021 jälkeen mutta ennen siirtymävuotta, eikä kyseisellä lainkäyttöalueella aiemmin ole ollut yhteisöveroa; ja

4) laskennallinen verosaaminen siltä osin kuin se johtuu tappiosta, joka on syntynyt yli viisi tilikautta ennen uuden yhteisöveron käyttöönottoa lainkäyttöalueella, jolla ei ollut olemassa oleva yhteisöveroa.

Edellä 1 §:n 2 momentissa tarkoitettussa laskennassa ei oteta huomioon myöskään laskennallista verovelkaa, joka johtuu edellä 1 a §:n 1 momentissa 3 kohdassa tarkoitettusta tilanteesta.

1 b §

***Eräisiin laskennallisiin veroihin
sovellettava lykkäysjakso siirtymän
yhteydessä***

Poiketen siitä, mitä edellä 1 §:n 6 momentissa säädetään laskennassa huomioon ottamisesta, edellä 1 a §:ssä tarkoitettut laskennalliset verot saa kuitenkin ottaa osittain huomioon seuraavasti:

1) laskennalliset verokulut, jotka liittyvät edellä 1 a §:n 1 momentin 1 tai 2 kohdassa tarkoitettun laskennallisen verosaamisen purkautumiseen tilikausina, jotka ovat alkaneet 1.1.2024 tai sen jälkeen ja ennen 1.1.2026, mutta päättyvät viimeistään 30.6.2027, saa ottaa huomioon määrästä, joka vastaa yhteensä 20 prosenttia kunkin laskennallisen verosaamisen alkuperäisesti kirjatusta määrästä, kun saaminen on otettu huomioon joko vähimmäisverokannalla tai sovellettavalla kansallisella verokannalla sen mukaan, kumpi näistä on alhaisempi.

2) laskennalliset verokulut, jotka liittyvät edellä 1 a §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettun laskennallisen verosaamisen purkautumiseen tilikausina, jotka ovat alkaneet 1.1.2025 tai sen jälkeen ja ennen 1.1.2027, mutta päättyvät viimeistään 30.6.2028, saa ottaa huomioon määrästä, joka vastaa yhteensä 20 prosenttia kunkin laskennallisen verosaamisen alkuperäisesti kirjatusta määrästä, kun saaminen on otettu huomioon joko vähimmäisverokannalla tai sovellettavalla kansallisella verokannalla sen mukaan, kumpi näistä on alhaisempi.

Tässä pykälässä tarkoitettua osittaista huomioon ottamista ei kuitenkaan sovelleta, jos laskennallinen verosaaminen liittyy johonkin seuraavista tilanteista:

1) kyse on edellä 1 a §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettusta julkishallinnon kanssa

Voimassa oleva laki

Ehdotus

tehdystä järjestelystä, joka on tehty tai jota on muutettu 18.11.2024 jälkeen;

2) kyse on edellä 1 a §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetusta valinnasta, joka on tehty tai jota on muutettu 18.11.2024 jälkeen; tai

3) kyse on edellä 1 a §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetusta erosta, joka perustuu 18.11.2024 jälkeen käyttöön otettuun yhteisöveroon.

2 §

Kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa olevien monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien siirtymäsäännös

2 §

Kansainvälisen toimintansa alkuvaiheessa olevien monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien siirtymäsäännös

Suomen kotimaisen täydennysveron osalta edellytyksenä 1 momentin soveltamiselle on, ettei suomalaisen konserniyksikön osuus ole suoraan tai epäsuorasti ehdot täyttävää tuloksilukemissääntöä soveltavan emoyksikön hallussa.

3 §

Ilmoitusvelvollisuutta koskeva siirtymävuoden pidennys

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

3 §

Ilmoitusvelvollisuutta koskeva siirtymävuoden pidennys

Sen estämättä, mitä 8 luvun 10 §:ssä säädetään, täydennysveron tietoilmoitus, täydennysveron tietoilmoituksen antajaa koskeva ilmoitus ja täydennysveroilmoitus on tehtävä Verohallinnolle viimeistään 18 kuukauden kuluttua sen raportoitavan tilikauden viimeisestä päivästä, joka on ensimmäinen 1 §:ssä tarkoitettu siirtymävuosi tai ensimmäinen vuosi, kun konserniin sovelletaan verotuksen maakohtaista raportointia koskevaa siirtymäkauden olettamäsäännöstä.

10 luku

Voimaantulo ja siirtymäsäännökset

6 §

Verotuksen maakohtaista raportointia koskevaan siirtymäkauden olettamasäännökseen liittyvät määritelmät

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

10 luku

Voimaantulo ja siirtymäsäännökset

6 §

Verotuksen maakohtaista raportointia koskevaan siirtymäkauden olettamasäännökseen liittyvät määritelmät

Yksinkertaistetuilla huomioitavilla veroilla tarkoitetaan konsernin ehdot täyttävässä tilinpäätöksessä lainkäyttöalueen tuloverokulua, josta on vähennetty verot, jotka eivät ole huomioitavia veroja sekä verot, jotka liittyvät liiketoimen epävarmaan verokohteluun ja 9 luvun 1 a §:n 1 momentin 1–3 kohdissa tarkoitettuihin laskennallisiin verosaamisiin tai saman pykälän 2 momentissa tarkoitettuihin laskennallisiin verovelkoihin siltä osin kuin edellä mainittuja ei oteta huomioon 9 luvun 1 b §:n nojalla. Kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueen tuloverokulu kiinteän toimipaikan tulosta huomioidaan yksinomaan kiinteän toimipaikan lainkäyttöalueella.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Lakia sovelletaan 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin lukuun ottamatta 8 luvun 31 pykälää, jota sovelletaan 1.1.2026 ja sen jälkeen alkaneisiin tilikausiin.