

RP 77/2023 rd

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagstiftning om minimiskatt för stora koncerner

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

Syftet med denna proposition är att genomföra rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen. I propositionen föreslås det att direktivet genomförs genom att det föreskrivs om den minimibeskattningsnivån av koncerner som avses i direktivet i en separat nationell lag om minimiskatt för stora koncerner.

Direktivet baserar sig på pelare 2 i OECD:s så kallade modellregler, vars syfte är att koncerner ska beskattas åtminstone enligt en miniminivå oberoende av i vilken stat verksamhet bedrivs. Minimiskattenivån ska bedömas nationellt och den faktiska skattenivån ska vara minst 15 procent. Om den faktiska skattenivån är under 15 procent, genomförs beskattningen genom den nya regleringen upp till en nivå på 15 procent.

Minimibeskattningen ska genomföras med hjälp av två separata skatteregler som beskrivs i kapitel II i direktivet, men den faktiska skattenivån ska fastställas på samma sätt i fråga om båda reglerna.

Den regel som huvudsakligen ska tillämpas är den så kallade regeln om inkomstinkludering, som i princip ska tillämpas i den stat där den yttersta moderenheten är belägen. Regeln om inkomstinkludering är en regel för fördelning av skatter som grundar sig på ägarförhållandena inom en koncern. Enligt regeln ska den yttersta moderenheten betala tilläggsskatt, om den effektiva, det vill säga den faktiska skattenivån för en koncernenhet som ägs direkt eller indirekt understiger den avtalade miniminivån. En sekundär regel för beräkning av skattenivån är regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning.

I propositionen föreslås det att Finland inför en sådan nationell tilläggsskatt som direktivet möjliggör. Avsikten är att den nationella tilläggsskatten i huvudsak ska beräknas på samma sätt som de skatter som debiteras genom regeln om inkomstinkludering. Den nationella tilläggsskatten ska också fördelas på samma koncerner som ovannämnda skatteregler och dessutom föreslås det att skattesatsen ska vara densamma, det vill säga 15 procent.

De skatter som tas ut med stöd av regeln om inkomstinkludering eller separat i form av nationell tilläggsskatt är helt nya skatter jämfört med Finlands nuvarande skattesystem. Syftet är att säkerställa en miniminivå på skatt på överskjutande vinst för koncerner. I propositionen föreslås det att den tilläggsskatt som grundar sig på bestämmelserna i direktivet ska utgöra en ny särskild typ av skatt som betalas till staten.

Lagen om minimiskatt för stora koncerner avses träda i kraft den 1 januari 2024. Lagen tillämpas första gången på räkenskapsperioder som börjar den 31 december 2023 eller därefter. Det föreslås även att det i lagen om skatteuppbörd görs den precisering av tillämpningsområdet som tilläggsskatten förutsätter och att det fogas ett tillägg om avstående från indrivningsåtgärder när det gäller tilläggsskatten. I lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund föreslås en precisering som gäller avräkning av kvalificerad nationell tilläggsskatt. Ändringarna avses träda i kraft den 1 januari 2024.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
MOTIVERING	5
1 Bakgrund och beredning.....	5
1.1 Bakgrund.....	5
1.2 Beredning.....	6
2 EU-rättsaktens målsättning och huvudsakliga innehåll	7
2.1 Syfte.....	7
2.2 Direktivets innehåll och tillämpningsområde	8
2.3 Skatteregler som genomför minimibesättning och deras tillämpningsordning.....	10
2.4 Fastställande av effektiv skattesats och tilläggsskatt	12
2.5 Vissa andra frågor	17
2.6 Administrativa bestämmelser och påföljder.....	17
2.7 Övergångsbestämmelser	18
2.8 Tredjeländers bestämmelser och delegerade akter.....	19
2.9 Tidsfrist för genomförandet	20
2.10 Sammanfattning av direktivets nationella handlingsutrymme	20
3 Nuläge och bedömning av nuläget.....	21
4 Förslagen och deras konsekvenser.....	22
4.1 De viktigaste förslagen.....	22
4.1.1 Genomförande av direktivet och förhållande till OECD-materialet	22
4.1.2 De viktigaste förslagen som är förenade med nationellt handlingsutrymme	23
4.1.3 Andra centrala förslag	27
4.2 De huvudsakliga konsekvenserna	27
5 Alternativa handlingsvägar	31
5.1 Handlingsalternativen och deras konsekvenser.....	31
5.2 Handlingsmodeller som används eller planeras i andra medlemsstater	32
6 Remissvar	33
7 Specialmotivering.....	35
7.1 Lag om minimiskatt för stora koncerner	35
7.2 Lagen om skatteuppbörd	121
7.3 Lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund.....	121
8 Bestämmelser på lägre nivå än lag	122
9 Ikraftträdande.....	122
10 Verkställighet och uppföljning	122
11 Förhållande till grundlagen samt lagstiftningsordning	122
11.1 Bestämmelser om statliga skatter	122
11.2 Påföljdsavgifter	124
11.3 Propositionen med tanke på landskapet Ålands självstyrelse	125
11.4 Slutsatser	127
LAGFÖRSLAG	128
1. Lag om minimiskatt för stora koncerner.....	128
2. Lag om ändring av 1 och 45 § i lagen om skatteuppbörd	194
3. Lag om ändring av 6 § i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund.....	195
BILAGA	196
PARALLELLTEXTER	196

2. Lag om ändring av 1 och 45 § i lagen om skatteuppbörd196
3. Lag om ändring av 6 § i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund.198

MOTIVERING

1 Bakgrund och beredning

1.1 Bakgrund

Beredningen av propositionen har föranletts av en EU-rättsakt som förutsätter genomförande. Rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen, nedan *direktivet*, antogs den 14 december 2022.

Bakgrunden till direktivet är det projekt för att reformera den internationella inkomstbeskattningen som OECD har inlett. Reformprojektets första lagstiftningshelhet gäller en omfördelning av beskattningsrätten mellan staterna (den s.k. första pelaren) och den andra en global minimibeskattnings (den s.k. andra pelaren). I direktivet är det fråga om att genomföra vissa regler som hör till den senare helheten, det vill säga en global minimiskattenivå, i EU-området.

Inom OECD har projektet behandlats inom den så kallade Inclusive Framework, som utöver OECD:s 38 ordinarie medlemmar omfattar ungefär 100 andra stater. I juli 2021 anslöt sig över 130 stater till ett ställningstagande som innehöll de huvudsakliga reformlinjerna för bägge pelarnas del. De viktigaste återstående frågorna diskuterades den 8 oktober 2021 och ett uppdaterat ställningstagande om saken publicerades. I juli 2023 hade Inclusive Framework 143 medlemmar, av vilka 139 har anslutit sig till det uppdaterade ställningstagandet. EU-medlemsstaterna anslöt sig till ställningstagandet med undantag av Cypern, som inte är med i Inclusive Framework. Cypern meddelade dock separat att man stödjer projektet. Enligt ställningstagandet är det inte obligatoriskt för staterna att genomföra de bestämmelser om minimibeskattnings som är avsedda att införlivas i den nationella lagstiftningen, men om de gör det förbinder sig staterna att till denna del iakttäta den gemensamma strategi som överenskommit inom Inclusive Framework (den så kallade Common Approach).

Finansministeriet överlämnade den 12 maj 2021 en utredning om OECD:s projekt för att reformera den internationella inkomstbeskattningen till finansutskottet (EÄ 18/2021 rd).

Inom OECD:s Inclusive Framework antogs den 14 december 2021 modellstadgar vilkas syfte är att främja det nationella genomförandet av bestämmelserna om en global minimiskattenivå i olika stater. Särskilt i internationella sammanhang används också benämningen Global Anti-Base Erosion Model Rules (GloBE), det vill säga globala modellregler mot urholkning av skattebasen, nedan *GloBE-modellregler*¹. I mars 2022 antog OECD:s Inclusive Framework en kommentar till GloBE-modellreglerna, nedan *GloBE-kommentar*². Samtidigt publicerades också exempel som berör GloBE-modellreglerna, nedan *GloBE-exempel*³.

I GloBE-modellreglerna har man i enlighet med det ställningstagande som antogs inom Inclusive Framework i oktober också kommit överens om möjlighet att senare meddela preciserad

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

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

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

vägledning (Agreed Administrative Guidance) för tillämpningen av modellreglerna. Vägledning har meddelats i samband med arbetet på den så kallade GloBE-regelverket för genomförande (GloBE Implementation Framework) och ny vägledning publiceras som en del av kommentaren till GloBE-modellreglerna när den uppdateras.

Inom regelverket för genomförande utvecklas också GloBE:s praxis i anslutning till uppgiftslämnande och informationsutbyte, samt metoder och processer i anslutning till peer review-utvärdering och uppföljning av de minimiskattesystem som jurisdiktionerna infört (Peer Review Process, Ongoing Monitoring Process). Som resultat av peer review-utvärderingen och uppföljningen får jurisdiktionernas skatteregler, det vill säga regel om inkomstinkludering, regel om kompensation för bortfall i skattebetalning samt nationella tilläggsskatter, behövt godkännande, varefter dessa betraktas som sådana kvalificerade regler som avses i GloBE-modellreglerna (Qualified IIR, Qualified UTPR, Qualified QDMTT).

1.2 Beredning

Beredningen av EU-rättsakten

Europeiska kommissionen lade den 22 december 2021 fram ett förslag till rådets direktiv om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella företagsgrupper i unionen. Förslaget lades fram i dokumentet COM(2021) 823 final⁴ och det grundade sig på artikel 115 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget). Till förslaget hänförde sig också kommissionens promemoria (SWD(2021) 580 final).⁵ Direktivförslaget grundade sig i huvudsak på de GloBE-modellregler som beretts inom OECD. På grund av EU:s primärrätt, i synnerhet etableringsfriheten, innehöll det emellertid också en utvidgning till exempelvis rent nationella koncerner. I kommissionens direktivförslag ingick ingen separat bedömning av de ekonomiska konsekvenserna. Kommissionen ordnade ett offentligt samråd om förslaget den 23 december 2021–den 6 april 2022.⁶

Finansministeriet ordnade en nationell remissbehandling av direktivförslagen den 22 december 2021–den 10 januari 2022. Dessutom ombads Ålands landskapsregering yttra sig den 5–19 januari 2022. Det inom 21 yttranden och ett sammandrag av yttrandena har publicerats i projektportalen.⁷

Statsrådet överlämnade den 10 februari 2022 en U-skrivelse till riksdagen om förslaget till rådets direktiv om en global minimiskatt för koncerner inom EU (U 10/2022 rd⁸). Finansutskottet överlämnade den 8 mars 2022 ett utlåtande om saken (FiUU 2/2022 rd⁹) till stora utskottet. I utlåtandet instämde finansutskottet i statsrådets ståndpunkt med betoning på de synpunkter som framfördes i utlåtandet. Stora utskottet godkände riksdagens ståndpunkt den 15 mars 2022 (StoURS 25/2022 rd) och instämmer i statsrådets ståndpunkt i enlighet med specialutskottets utlåtande. Saken togs också upp senare på stora utskottets möten den 1 april 2022, den 20 maj 2022 och den 15 juni 2022.

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

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

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

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

⁸ https://www.eduskunta.fi/SV/vaski/Kirjelma/Sidor/U_10+2022.aspx

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

Direktivförslaget behandlades i början av 2022 på flera möten för Europeiska rådets arbetsgrupp för indirekt beskattning. Rådet uppnådde en allmän riktlinje om direktivförslaget och direktivet antogs den 14 december 2022.

Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Medan propositionen bereddes fortsatte det intensiva arbete med regelverket för genomförande (Implementation Framework) som beskrivs ovan inom OECD:s Inclusive Framework. Inom regelverket för genomförande har det tagits fram vägledning som kompletterar GloBE-modellreglerna och förenklingsregler som minskar den administrativa bördan (Safe Harbours), och dessutom har grunderna för GloBE:s uppgiftslämnande och informationsutbyte bearbetats. I och med den nya kompletterande vägledningen från Implementation Framework ansåg Europeiska unionens kommissionen våren 2023 att det var nödvändigt med regelbundet samordningsarbete mellan medlemsländerna för att säkerställa att den nya vägledningen överensstämmer med direktivet och för att få gemensamma tolkningar i medlemsstaterna. Arbetet med direktivet har fortsatt i kommissionens arbetsgrupper parallellt med arbetet på OECD:s regelverk för genomförande våren och sommaren 2023.

Utkastet till regeringens proposition har varit på remiss den 15 augusti – den 8 september 2023. Utlåtande begärdes av de ministerier, myndigheter, intresseorganisationer och företrädare för universitet som är centrala med tanke på propositionen samt av andra intressentgrupper, sammanlagt av 35 aktörer. Beredningsmaterialet för regeringens proposition finns i en allmän tjänst på adressen valtioneuvosto.fi/sv/projekt med beteckningen VM036:00/2023.

2 EU-rättsaktens målsättning och huvudsakliga innehåll

2.1 Syfte

Direktivet grundar sig på regleringen inom OECD:s så kallade andra pelare, vars syfte är att koncerner ska beskattas åtminstone i enlighet med minimiskattesatsen oberoende av i vilken stat verksamheten bedrivs. Minimiskattesatsen bedöms nationellt och den effektiva skattesatsen ska vara minst 15 procent. Om den effektiva skattesatsen är under 15 procent, genomförs beskattningen genom den nya regleringen så att den når upp till nivån 15 procent.¹⁰

Regleringen inom den andra pelaren är en fortsättning på det projekt mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster (Base Erosion and Profit Shifting, det så kallade BEPS-projektet) som inleddes inom OECD 2013. BEPS-projektet omfattade 15 åtgärder och det har lett till ändringar i skattelagstiftningen även i Finland. Det arbete som hänför sig till den andra pelaren startade ursprungligen som en del av projektet för att ta itu med de utmaningar på skatteområdet som uppstår till följd av digitaliseringen av ekonomin (Addressing the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy), som började inom BEPS-projektet. Syftet med regleringen är att bekämpa de problem med urholkning av skattebasen och överföring av vinster som kvarstår efter BEPS-projektet¹¹ samt sätta vissa gränser för överdriven skattekonkurrens mellan stater¹².

¹⁰ Skäl 12 direktivets ingress 12.

¹¹ Se också skäl 2 i direktivets ingress 2.

¹² Se också skäl 11 i direktivets ingress, där det hänvisas till de politiska målen för reformen när det gäller rättvis skattekonkurrens mellan jurisdiktioner.

Trots sin bakgrund i utmaningarna till följd av digitaliseringen av ekonomin gäller regleringen inom den andra pelaren ett brett spektrum av olika aktörer och inte bara företag som bedriver digital affärsverksamhet. En del av regleringen påminner om det CFC-regelverk som redan tillämpas i många stater och varmed strävan är att förhindra att beskattningsbar inkomst överförs till en enhet som grundats i en lågskattestat. Den andra pelaren påminner också delvis om de Global Intangible Low Taxed Income (GILTI)-regler som infördes i Förenta staterna 2017 som ett led i skattereformen Tax Cuts and Jobs Act.

Inom OECD har regleringen inom den andra pelaren utgjorts av två till varandra kopplade regler som är avsedda att införlivas i den nationella lagstiftningen (de så kallade GloBE-reglerna) samt en regel om skatteavtal (den så kallade regeln om krav på beskattning, subject to tax rule). Av dessa gäller direktivet endast genomförande av GloBE-reglerna i EU. I kommissionens direktivförslag har det konstaterats att det inte kommer att tas något initiativ på EU-nivå i fråga om den andra pelarens regel om skatteavtal.

Syftet med direktivet är att medlemsstaterna ska genomföra GloBE-modellreglerna nationellt så att de genomförs enhetligt i EU med beaktande av kraven i unionens primär rätt, särskilt etableringsfriheten. Av denna orsak tillämpas direktivet också på rent nationella situationer: på så vis undviks risk för diskriminering mellan gränsöverskridande och nationella situationer. Avsikten är att direktivet ska följa innehållet i GloBE-modellreglerna så nära som möjligt, så att de nationella minimiskatteregler som genomför direktivet i medlemsstaterna är sådana kvalificerade regler som avses i GloBE-modellreglerna.¹³

I skäl 24 i direktivets ingress sägs att för att säkerställa en konsekvent tillämpning i medlemsstaterna bör de vid genomförandet av direktivet använda sig av GloBE-modellreglerna och förklaringarna och exemplen i GloBE-kommentaren samt GloBE-regelverket för genomförande, inbegripet dess Safe Harbour-regler, som en källa till illustration eller tolkning och i den mån dessa källor är förenliga med detta direktiv och unionsrätten.

Direktivet innehåller ett bemyndigande att anta delegerade akter (artikel 52), enligt vilken kommissionen bedömer tredjeländers minimiskattelagstiftning och upprättar en förteckning över de länder vars lagstiftning kan anses jämförbar med de skatteregler som avses i direktivet.

2.2 Direktivets innehåll och tillämpningsområde

I enlighet med artikel 1 innehåller direktivet en lagstiftningshelhet genom vilken man inför en effektiv minimiskatt på 15 procent för storskaliga koncerner inom EU. Minimiskatten genomförs med stöd av två separata skatteregler så att den effektiva skattesatsen genom en så kallad tilläggsskatt (top-up tax) når upp till den avtalade miniminivån. Miniminivån bedöms från stat till stat. Dessutom har medlemsstaterna möjlighet att föreskriva om en separat nationell tilläggsskatt.

Direktivet är i huvudsak obligatoriskt för medlemsstaterna, det vill säga medlemsstaterna ska i enlighet med artikel 1 införa en effektiv minimibesättning. Om det emellertid finns endast ett fåtal aktörer i medlemsstaten som omfattas av direktivets tillämpningsområde, innehåller artikel 50 i direktivet en övergångsbestämmelse, med stöd av vilken det är frivilligt att tillämpa reglerna under de första sex räkenskapsperioderna.

¹³ Se också skäl 6 i direktivets ingress.

Reglerna tillämpas enligt artikel 2 i direktivet på koncernenheter som är belägna inom EU och som utgör en del av en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern, om den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens i reglerna avsedda totala omsättning är minst 750 miljoner euro under minst två av fyra på varandra följande räkenskapsperioder. I artikel 4 i direktivet föreskrivs det om hur en koncernenhets lokalisering fastställs.

I GloBE-modellreglerna tillämpas regleringen endast på multinationella koncerner (MNE Group).¹⁴ Direktivet utvidgar dock tillämpningen även till rent nationella koncerner, om de i övrigt uppfyller villkoren för tillämpning av direktivet. Genom detta undantag från GloBE-modellreglerna undviks diskriminerande bemötande av nationella och gränsöverskridande situationer.

Med koncern avses enligt artikel 3.3 i direktivet den yttersta moderenheten (ultimate parent entity, UPE) och de koncernenheter (constituent entities), till exempel dotterenheter, som är konsoliderade med moderenhetens koncernbokslut. Enligt artikel 3.1 i direktivet avses med enhet varje juridisk konstruktion som upprättar separata räkenskaper eller varje juridisk person. Med koncernenhet kan således avses även till exempel en huvudenhets fasta driftställe samt en enhet som inte behandlas som en separat skattskyldig, till exempel en sammanslutning. Dessutom ingår egna preciserande regler för vissa specialsituationer, såsom samföretag (joint ventures) som konsolideras med koncernbokslutet med kapitalandelsmetoden, i kapitel VI i direktivet. I direktivet regleras vilka redovisningsstandarder som kan utgöra utgångspunkt för beräkningen.

Reglerna gäller alla koncerner oberoende av bransch. Från tillämpningsområdet för reglerna om minimibesättning undantas dock i artikel 2 i direktivet sådana offentliga organ, internationella organisationer, ideella organisationer och pensionsfonder som definieras särskilt. Dessutom är vissa investeringsfonder och investeringsenheter för fast egendom undantagna, om de är yttersta moderenhet i en koncern. Från reglerna undantas dessutom vissa andra enheter som till minst 95 procent ägs av ovannämnda aktörer. Definitionen av pensionsfond täcker dessutom vissa enheter som sköter eller bedriver verksamhet i samband med en pensionsfonds investeringar.

Ovannämnda undantagna enheter (excluded entities) är inte sådana koncernenheter som avses i regleringen¹⁵ och de omfattas således inte av tillämpningsområdet för reglerna om minimibesättning. De beaktas dock vanligtvis i definitionen av koncern och vid bedömningen av gränsen på 750 miljoner euro för den totala omsättningen. Exempelvis en pensionsfond som motsvarar definitionen av undantagen enhet kan vara den yttersta moderenheten i en koncern som omfattas av tillämpningsområdet för reglerna, varvid minimibesättningen kan bli tillämplig på koncernens övriga enheter, om inte även de är undantagna enheter.¹⁶

När den effektiva skattesatsen fastställs tillämpas dessutom vissa schablonmässiga undantag. När skattesatsen fastställs kan man för det första, om den skattskyldiga väljer det, tillämpa ett

¹⁴ Se artikel 1.1.1. i GloBE-modellreglerna.

¹⁵ Artikel 1.3.3 i GloBE-modellreglerna. Se också skäl 7 i direktivets ingress, enligt vilket enheter som omfattas av direktivets tillämpningsområde kallas koncernenheter. Enligt ingressen bör vidare vissa enheter undantas från tillämpningsområdet på grundval av deras särskilda syfte och ställning.

¹⁶ Se avsnitt 39 i kapitel 1 i GloBE-kommentaren, som innehåller ett exempel på en koncern vars alla enheter motsvarar definitionen av undantagen enhet. I en sådan situation undantas hela koncernen från tillämpningsområdet för GloBE-reglerna.

så kallat substansundantag upp till ett visst belopp. Dessutom är intäkter från internationell sjöfart och skatter som här sig till dem undantagna från tillämpningsområdet så att de inte beaktas när koncernenhetens effektiva skattesats fastställs.

2.3 Skatteregler som genomför minimibeskattning och deras tillämpningsordning

Allmänt

Minimibeskattningen genomförs med hjälp av de två separata skatteregler som beskrivs i kapitel II i direktivet, men den effektiva skattesatsen fastställs på samma sätt för båda reglerna i enlighet med kapitel III i direktivet.

Den regel som huvudsakligen ska tillämpas är den så kallade regeln om inkomstinkludering (income inclusion rule, IIR-regeln), som i princip ska tillämpas i den stat där koncernens yttersta moderenhet är belägen. Regeln om inkomstinkludering är en regel för fördelning av beskattningen som baserar sig på ägarförhållandena inom koncernen. Enligt regeln ska koncernens yttersta moderenhet betala tilläggsskatt, om den effektiva skattesatsen, det vill säga den faktiska skattesatsen (effective tax rate, ETR), för en koncernenhet som ägs direkt eller indirekt understiger den avtalade miniminivån.

Till den del som skattebortfallet i koncernens lågbeskattade enheter inte beskattas med stöd av regeln om inkomstinkludering, tillämpas sekundärt den så kallade regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning (undertaxed profits rule, UTPR-regeln). Denna regel innehåller egna bestämmelser om på vilket sätt tilläggsskatt som tas ut med stöd av den fördelas på koncernenheterna.

Direktivets skatteregler förutsätter att tilläggsskatt påförs de skattskyldiga enheterna, om villkoren för tillämpning av reglerna uppfylls. Direktivet innehåller dock inga närmare bestämmelser om vilken mekanism som ska tillämpas i praktiken för att genomföra tilläggsskatten nationellt.

Eventuella nationella tilläggsskatter (i direktivet Qualified Domestic Top-up Tax, i GloBE-modellreglerna Qualified Domestic Minimum Top-up Tax) kan ändra tillämpningen av skattereglerna så att koncernenheternas tilläggsskatt tas ut direkt som en nationell tilläggsskatt, varför den inte fördelas med stöd av regeln om inkomstinkludering eller regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. Nationella tilläggsskatter som uppfyller villkoren har med andra ord företräde framom andra regler.

Regeln om inkomstinkludering

Artikel 5.1 i direktivet innehåller bestämmelser om skyldighet för en koncerns yttersta moderenhet som är belägen i unionen att betala tilläggsskatt, om den under den räkenskapsperiod (fiscal year) som definieras i reglerna har en lågbeskattad koncernenhet i en annan medlemsstat eller ett tredjeland eller om den lågbeskattade koncernenheten är statslös.

Enligt GloBE-modellreglerna tillämpas regeln om inkomstinkludering i princip endast i gränsoverskridande situationer, det vill säga när moderenheten och en lågbeskattad dotterenhet är belägna i olika stater.¹⁷ Direktivets tillämpningsområde är dock vidare för att säkerställa överensstämmelse med bestämmelserna om de grundläggande friheterna i EUF-fördraget. Artikel

¹⁷ OECD:s modellregler artikel 2.1.6.

5.2 i direktivet förutsätter att yttersta moderenheter som är belägna i medlemsstaterna tillämpar regeln om inkomstinkludering även i förhållande till nationella koncernenheter, inklusive moderenheten själv, om enheterna är lågbeskattade på det sätt som avses i reglerna. Regeln tillämpas på den yttersta moderenheten i såväl en multinationell koncern som en storskalig nationell koncern.

Regeln om inkomstinkludering tillämpas således huvudsakligen i den stat där koncernens yttersta moderenhet är belägen och den är primär i förhållande till regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. Lagstiftningshelheten innehåller egna bestämmelser till exempel för situationer där koncernens yttersta moderenhet inte tillämpar regeln om inkomstinkludering eftersom den är belägen i en tredjestat som inte har infört någon motsvarande regel. Även i dessa situationer förutsätter direktivet att tillämpningsområdet omfattar även nationella lågbeskattade enheter som är belägna i en medlemsstat.

Skyldigheten att betala tilläggsskatt fördelas på moderenheten i enlighet med bestämmelserna i artikel 9 i direktivet utifrån moderenhetens ägarintresse i den justerade vinsten i den lågbeskattade koncernenheten. Eventuell dubbelbeskattning undanröjs i enlighet med artikel 10 i direktivet genom en särskild mekanism där tilläggsskatt som en lägre moderenhet betalat med stöd av regeln om inkomstinkludering beaktas när den tilläggsskatt som en högre moderenhet ska betala med stöd av regeln om inkomstinkludering fastställs.

Regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning

Artiklarna 12–14 i direktivet innehåller bestämmelser om i vilka situationer minimibeskattningen av en koncern genomförs med stöd av regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning i stället för regeln om inkomstinkludering. Eftersom regeln om inkomstinkludering är primär kan regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning bli tillämplig till exempel när en koncerns yttersta moderenhet är belägen i en stat som inte har infört en kvalificerad regel om inkomstinkludering.

Tilläggsskatt som tas ut på stöd av regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning fördelas med stöd av artikel 14 i direktivet på koncernenheterna och således också på medlemsstaterna med hjälp av en särskild fördelningsformel. Fördelningsformeln innehåller två faktorer; antalet anställda och materiella anläggningstillgångar. Vardera faktorns andel är lika stor, det vill säga 50 procent.

Regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning ska enligt artikel 56 i direktivet tillämpas för räkenskapsperioderna från och med den 31 december 2024, det vill säga ett år senare än den övriga reglering som föreslås i denna proposition. Artikel 50 i direktivet innehåller dock ett undantag som gäller medlemsstater där högst tolv yttersta moderenheter i koncerner är belägna. Dessa medlemsstater får besluta att inte tillämpa regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning för sex på varandra följande räkenskapsår från och med den 31 december 2023. Enligt artikel 50.2 i direktivet ska de andra medlemsstaterna säkerställa att koncernenheterna i en sådan koncern omfattas av regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning för räkenskapsperioderna från och med den 31 december 2023.

Möjlighet till nationell tilläggsskatt

Direktivet innehåller på samma sätt som GloBE-modellreglerna möjlighet för medlemsstaterna att ta ut även nationell tilläggsskatt (qualified domestic minimum top-up tax), om skattesatsen

för en koncernenhet som är belägen i medlemsstaten stannar under den effektiva nivån på 15 procent. Det är fråga om valmöjligheten enligt artikel 11 i direktivet.

Om en medlemsstat beslutar att införa en nationell tilläggsskatt ska den med stöd av artikel 11.1 i direktivet tillämpas på alla koncernenheter i den medlemsstaten som hör till den koncern som omfattas av tillämpningsområdet. När den nationella tilläggsskatten fastställs kan en koncernenhets skattesats på vissa villkor fastställas även med stöd av en annan redovisningsstandard än den som tillämpas av koncernens yttersta moderenhet. Detta motsvarar definitionen av nationell tilläggsskatt i GloBE-modellreglerna.¹⁸

Om en koncernenhet omfattas av en nationell tilläggsskatt, ska en moderenhet i den medlemsstaten med stöd av artikel 11.2 i direktivet beakta även denna skatt vid bedömningen av sin egen skyldighet att betala tilläggsskatt enligt artikel 27. I artikel 11.2 föreskrivs dock dessutom att om den nationella tilläggsskatten har beräknats i enlighet med den yttersta moderenhetens allmänt erkända redovisningsstandard eller med internationella redovisningsstandarder (IFRS eller IFRS som antagits av unionen i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002), ska ingen tilläggsskatt beräknas i enlighet med artikel 27 för den räkenskapsperioden med avseende på de koncernenheterna i en multinationell koncern eller storskalig nationell koncern som är belägen i den medlemsstaten.

I artikel 11.3 i direktivet sägs att om den kvalificerade nationella tilläggsskatten för en räkenskapsperiod inte har betalats inom de fyra räkenskapsperioder som följer på den räkenskapsperiod då den skulle ha betalats, ska det kvalificerade nationella tilläggsskattebelopp som inte betalades läggas till tilläggsskatten för jurisdiktionen som beräknats i enlighet med artikel 27.3 och ska inte uppbäras av den medlemsstat som gjorde valet enligt punkt 1.

Enligt artikel 11.4 i direktivet ska medlemsstater som väljer att tillämpa en kvalificerad nationell tilläggsskatt anmäla detta till kommissionen inom fyra månader efter antagandet av de nationella lagar och andra författningar med vilka en kvalificerad nationell tilläggsskatt införs. Ett sådant val ska vara giltigt och får inte återkallas under en period på tre år. Vid utgången av varje treårsperiod ska valet förnyas automatiskt, såvida inte medlemsstaten återkallar sitt val. Ett återkallande av valet ska anmälas till kommissionen senast fyra månader före utgången av treårsperioden. Enligt skäl 13 i direktivets ingress bör medlemsstaterna underrätta kommissionen när de väljer att tillämpa en kvalificerad nationell tilläggsskatt, i syfte att ge skatteförvaltningarna i andra medlemsstater och tredjelandsjurisdiktioner samt multinationella koncerner tillräcklig säkerhet när det gäller tillämpligheten av den kvalificerade nationella tilläggsskatten på lågbeskattade koncernenheter i den medlemsstaten.

2.4 Fastställande av effektiv skattesats och tilläggsskatt

Allmänt

I direktivet och GloBE-modellreglerna är det fråga om bedömning av den faktiska skattenivån, det vill säga den effektiva skattesatsen. Allmänt taget påverkas ett företags effektiva skattesats av företagets redovisade resultat, den skattebas som uppkommer genom de tillägg till (icke avdragsgilla kostnader) och de avdrag (skattefria intäkter) från det som görs för beskattningen och den skattesats som används. Utfallet av dessa är det skattebelopp som ska debiteras. Den effektiva skattesatsen är förhållandet mellan de skatter som ska betalas och det redovisade resultatet

¹⁸ Artikel 10.1 i GloBE-modellreglerna.

före skatter. Således räcker det inte med att enbart fastställa en nominell minimiskattesats för att bedöma den faktiska nivån på beskattningen av ett bolag.

Kapitel III i direktivet innehåller mycket detaljerade bestämmelser om vilket sätt det redovisade resultat som används för att fastställa den effektiva skattesatsen ska beräknas i alla stater. I direktivet används uttrycket 'justerad vinst eller förlust' för detta. I kapitel IV i direktivet föreskrivs detaljerat om de skatter som ska beaktas vid beräkningen och i kapitel V om beräkning av den effektiva skattesatsen och av tilläggsskatten.

Beräkningarna är desamma oberoende av vilken skatteregel som tillämpas.

Justerad vinst eller förlust

Beräkningen av den effektiva skattesats som avses i direktivet inleds genom att först fastställa den justerade vinst som beskrivs i kapitel III i direktivet genom att göra de justeringar som beskrivs i kapitlet i det redovisade resultatet (Justerad vinst eller förlust). Utgångspunkten för respektive koncernenhets justerade vinst eller förlust är i enlighet med artikel 15 i direktivet det redovisade nettoresultatet under räkenskapsperioden, som justeras i fråga om vissa poster. För beräkningen fastställs skattesatsen först för respektive enhet, så utgångspunkten för den justerade vinsten eller förlusten är den separata enhetens egna siffror före undanröjandet av koncerninterna transaktioner. I avsnitt 3 i kapitel 3 i GloBE-kommentaren konstateras att utgångspunkten är alltså den sista raden i nettovinsten eller nettoförlusten före elimineringar av koncerninterna transaktioner i konsolideringsfasen.

Den redovisningsstandard som används som underlag för beräkningen bestäms dock i enlighet med artikel 15 i direktivet på grundval av den standard som används för den konsoliderade årsredovisningen för den yttersta moderenheten. Allmänt erkända redovisningsstandarder är standarden International Financial Reporting Standards (IFRS) och motsvarande standarder som fastställs särskilt, till exempel alla EU-medlemsstaters redovisningsregler och Förenta staternas redovisningsstandard (Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP). På vissa villkor kan man också använda andra standarder, varvid den redovisning som grundar sig på dem vid behov justeras, om resultatet avviker avsevärt från den redovisning som grundar sig på en IFRS-standard. Den redovisningsstandard som används av en koncerns yttersta moderenhet ska i princip användas även för att fastställa samtliga koncernenheters justerade vinst eller förlust, men i artikel 15.2 i direktivet föreskrivs om möjlighet att använda en annan standard i vissa situationer.

Vissa poster i redovisningen justeras med stöd av artikel 16 i direktivet när den justerade vinsten eller förlusten beräknas. Exempelvis sådana utdelningar av direktinvesteringar och vissa kapitalvinster och kapitalförluster som fastställs i direktivet undantas från beräkningen, eftersom motsvarande poster vanligtvis står utanför den nationella skattebasen eller annars berörs av någon lättnad.¹⁹ Enligt artikel 16.2 i direktivet är poster som ska justeras bland annat skattekostnader netto, undantagna utdelningar och undantagna vinster eller förluster på eget kapital, asymmetrisk vinst eller förlust i utländsk valuta, icke avdragsgilla kostnader och upplupna pensionskostnader. Enligt artikel 16.4 i direktivet ska prissättningen på transaktioner mellan koncernenheter i olika stater följa armlängdsprincipen. Likaså ska en förlust från en försäljning av tillgångar eller annan överföring av egendom mellan nationella koncernenheter motsvara det belopp som beräknats i enlighet med armlängdsprincipen. Med stöd av artikel 16.8 i direktivet justeras dessutom till exempel vissa koncerninterna finansieringskonstruktioner, om de leder till

¹⁹ Se avsnitten 35–36 i kapitel 3 i GloBE-kommentaren i anslutning till utdelning.

inkomsttransfereringar mellan vissa låg- och högbeskattade koncernenheter. Artikel 16 i direktivet innehåller också flera valfria regler, som koncernens yttersta moderenhet eller en annan koncernenhet kan tillämpa en viss tid som de så vill. Det handlar till exempel om valfria regler med anknytning till aktiebaserade incitamentssystem, beräkning av verkligt värde och staternas interna koncernskattesystem.

På det sätt som konstaterats ovan beaktas inte intäkt från internationell sjöfart och kostnader som hänför sig till denna intäkt i en koncernenhets justerade vinst eller förlust. Intäkt från internationell sjöfart och kompletterande intäkt definieras i artikel 17 i direktivet.

Den effektiva skattesatsen bedöms specifikt för varje stat (på engelska så kallad jurisdictional blending). En sådan stat-för-stat-granskning förutsätter regler för hur intäkter och skatter fördelas i vissa gränsöverskridande situationer (till exempel fasta driftställen och genomflödesenheter i beskattningen).²⁰ Med stöd av artikel 18 i direktivet fördelas på ett fast driftställe separat för minimiskatteberäkningen de intäkter som hör till det även i sådana situationer där ett fast driftställes intäkter i den nationella beskattningen också räknas som en del av huvudenhetens beskattningsbara inkomst. Ett fast driftställes resultat och de skatter som tas ut på det ingår således endast i redovisningen i den stat där det fasta driftstället är beläget och de undanröjs i redovisningen i den stat där huvudenheten är belägen. Enligt artikel 18.4 i direktivet beaktas inte ett fast driftställes justerade vinst eller förlust vid fastställandet av huvudenhetens justerade vinst eller förlust. Ett fast driftställes justerade förlust kan dock med stöd av artikel 18.5 i direktivet under vissa förutsättningar beaktas vid beräkningen av huvudenhetens justerade vinst eller förlust. Bestämmelser om fördelning av skatter finns i kapitel IV i direktivet.

Fastställande av skatter

Kapitel IV i direktivet innehåller bestämmelser om hur de skatter som ska beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen fastställs och beräknas. Definitionen av medräknade skatter i artikel 20.1 i direktivet täcker ett brett spektrum av skatter som fastställs på grundval av till exempel resultatet. Enligt punkt 2 i den artikeln omfattar de medräknade skatterna inte till exempel tilläggsskatt som fastställs på grundval av regeln om inkomstinkludering.

De medräknade skatterna grundar sig i enlighet med artikel 21.1 i direktivet på summan av den aktuella skattekostnad som lagts till i redovisningen av nettovinst eller nettoförlust under räkenskapsperioden. Summan justeras dock i flera avseenden. Exempelvis sådana skatter som hänför sig till intäkter som i direktivet har ställts utanför minimiskatteberäkningen beaktas inte alls. De justeringar som ska göras i skatterna fastställs i artikel 21 i direktivet.

I redovisningen och den nationella beskattningen kan intäkter och kostnader fördelas tidsmässigt på olika sätt. Detta leder till så kallade periodiseringsskillnader, som är tillfälliga. I direktivet och GloBE-modellreglerna försöker man beakta dessa skillnader med hjälp av en modell som grundar sig på uppskjutna skatter som tagits fram för koncernbokslutet. De skattesiffror som tagits fram för redovisningen godkänds dock inte som sådana. Enligt artikel 22 i direktivet justeras den uppskjutna skattekostnaden för fastställande av det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet alltid högst till minimiskattesatsen, det vill säga 15 procent, oberoende av en eventuell högre nominell skattesats i den stat där enheten är belägen. Med stöd av artikel 22 görs dessutom flera andra justeringar. Till den del som det är fråga om en uppskjuten skatteskuld ingår i artikel

²⁰ Se t.ex. avsnitt 199 i kapitel 3 i GloBE-kommentaren där det konstateras att i vissa stater räknas det fasta driftställets vinster och förluster som en del av huvudenhetens skattepliktiga intäkter, men i GloBE-reglerna beräknas huvudenhetens effektiva skattesats utan inverkan från det fasta driftstället.

22.7 i direktivet dessutom en tidsgräns, det vill säga en tillfällig skillnad ska återföras inom fem år. Vissa kategorier av uppskjutna skatteskulder, såsom påskyndade avskrivningar av materiella tillgångar, ska dock stå till koncernens förfogande utan tidsgräns med stöd av punkt 8 i samma artikel. Förluster som fastställts i den nationella beskattningen beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen som en del av det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt artikel 22.

Artikel 24 i direktivet innehåller också egna bestämmelser om hur skatter fördelas på staterna i sådana situationer där ett gränsöverskridande element hänför sig till beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten. I regel får skatt som tagits ut i en stat beaktas när skattesatsen i en annan stat fastställs, om även den aktuella inkomsten har betraktats som GloBE-intäkt för den koncernenhet som är belägen i den andra staten. Det finns dock vissa undantag från och begränsningar av huvudregeln till exempel i anslutning till bassamfund och fasta driftställen.

Stat-för-stat-beräkning av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten

För att fastställa behovet av tilläggsskatt granskas den effektiva skattesatsen med stöd av kapitel V i direktivet specifikt för varje stat, så att de justerade vinsterna och förlusterna för de koncernenheter som är belägna i en stat räknas samman, varvid den justerade nettovinsten för jurisdiktionen fås. Dessutom sammanräknas de i GloBE-reglerna avsedda och särskilt fastställda justerade skatterna för dessa enheter. Enligt artikel 26.1 i direktivet delas beloppet av de sammanlagda medräknade skatterna i jurisdiktionen med beloppet av den justerade nettovinsten, varvid detta relationstal blir den gemensamma effektiva GloBE-skattesatsen (ETR, effective tax rate) för en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern i den staten.

I enlighet med artikel 27 i direktivet jämförs GloBE-skattesatsen med minimiskattesatsen på 15 procent. Skyldighet att betala i reglerna avsedd tilläggsskatt uppstår om koncernens gemensamma effektiva skattesats för den aktuella staten underskrider minimiskattesatsen. Denna procentsatsskillnad mellan den gemensamma effektiva skattesatsen och minimiskattesatsen blir då procentsatsen för tilläggsskatt (top-up tax percentage).

Om den effektiva skattesats som beräknats för en koncern för en jurisdiktion understiger minimiskattesatsen, fastställs en överskjutande vinst för koncernen för den aktuella jurisdiktionen. Detta görs genom att koncernens justerade nettovinst i jurisdiktionen minskas schablonmässigt genom ett substansundantag (Substance-based Income Exclusion), som grundar sig på det sammanlagda beloppet av de materiella tillgångarna och personalkostnaderna för koncernenheterna i samma jurisdiktion. Den överskjutande vinsten multipliceras med procentsatsen för tilläggsskatt, varvid man får beloppet av koncernens tilläggsskatt för den aktuella jurisdiktionen (Jurisdictional Top-up Tax). Vid beräkningen av tilläggsskatten för jurisdiktionen beaktas i enlighet med artikel 27.3 i direktivet som avdrag en eventuell nationell tilläggsskatt som den aktuella staten tar ut, med undantag för situationer där den nationella tilläggsskatten är förenad med en särskild safe harbour-regel som leder till att inga GloBE-beräkningar görs.

Vid beräkningen av tilläggsskatten tillämpas på det sätt som beskrivs ovan ett så kallat substansundantag enligt artikel 28 i direktivet, med stöd av vilket ett visst intäktsbelopp och de skatter som hänför sig till det kan ställas utanför beräkningen och således undantas från minimibeskattningen. Intäkten fastställs genom en formel som grundar sig på koncernenheternas personalkostnader och materiella tillgångar. Med stöd av den särskilda övergångsbestämmelsen i artikel 48 i direktivet är undantaget mer omfattande under de inledande åren av systemet. Det belopp som återstår efter substansundantaget kallas överskjutande vinst (excess profit). Tilläggsskatten

för en jurisdiktion fastställs alltså med stöd av artikel 28 så att den överskjutande vinsten i jurisdiktionen multipliceras med procentsatsen för tilläggsskatt. Den koncernenhet som lämnar koncernens deklaration kan dock med stöd av artikel 45 i direktivet välja att inte tillämpa avdraget för substansbelopp.

Tilläggsskatten för jurisdiktionen fördelas på de enskilda lågbeskattade koncernenheterna i enlighet med artikel 27.5 i direktivet. Även om den effektiva skattesatsen granskas specifikt för respektive jurisdiktion, grundar sig beskattningen på grundval av regeln om inkomstinkludering på den andel som fördelas på moderenheten av den lågbeskattade koncernenhetens tilläggsskatt med stöd av artikel 9.2 i direktivet. Sålunda behövs fördelning särskilt i sådana situationer där tilläggsskatteskyldigheten till exempel på grundval av regeln om inkomstinkludering fördelas på flera olika moderenheter.²¹

Direktivet innehåller på samma sätt som GloBE-modellreglerna också ett särskilt undantag av mindre betydelse (artikel 30), så att när villkoren för tillämpning av det är uppfyllda anses tilläggsskatten för koncernenheter som är belägna i en viss stat vara noll.

Utgångspunkten för direktivet och GloBE-modellreglerna är att tilläggsskattskyldighet kan i regel uppstå endast när den effektiva skattesatsen för den justerade vinsten i en stat stannar under minimiskattesatsen. Artikel 21.5 i direktivet innehåller dock till denna del ett undantag som också motsvarar artikel 4.1.5 i GloBE-modellreglerna. Om det för en räkenskapsperiod inte finns någon justerad nettovinst i en jurisdiktion och beloppet för de medräknade och justerade skatterna i den jurisdiktionen är negativt och mindre än ett belopp som motsvarar den justerade nettoförlusten multiplicerat med minimiskattesatsen, ska ytterligare tilläggsskatt för den räkenskapsperioden fördelas på koncernenheterna i jurisdiktionen. I praktiken kan en sådan situation uppstå till exempel när det i jurisdiktionen som ett led i beräkningen av uppskjutna skatter uppstår en uppskjuten skattefordran som består av skatteförluster och som beror på en fast skillnad mellan den nationella skattebasen och GloBE-skattebasen.²²

Dessutom innehåller artikel 29 i direktivet närmare bestämmelser om i vilka situationer en ändring i beloppet av skatter, vinster eller förluster leder till att den effektiva skattesatsen ska beräknas på nytt för tidigare räkenskapsperioder. Eventuell tilläggsskatt som ska betalas till följd av omräkningen fördelas enligt artikel 29.1 på det år under vilket omräkningen för det tidigare året görs.

Artikel 31 utgör ett undantag från den stat-för-stat-bedömningen av den effektiva skattesatsen och enligt den ska reglerna för beräkning av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för så kallade minoritetsägda koncernenheter tillämpas som om varje minoritetsägd undergrupp skulle vara en fristående multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern, och de räknas således inte samman med koncernens andra enheter som är belägna i samma jurisdiktion. Med stöd av artikel 27.7 i direktivet ska dessutom tilläggsskatten för vissa så kallade statslösa koncernenheter (stateless constituent entities) beräknas separat från tilläggsskatten för alla andra koncernenheter.

Safe harbour

I artikel 32 i direktivet föreskrivs det om ställningen för framtida safe harbour-regler. Genom undantag från artiklarna 26–31 ska medlemsstaterna säkerställa att den tilläggsskatt som en

²¹ Avsnitt 22 i kapitel 5 i GloBE-kommentaren.

²² Avsnitt 19 i kapitel 4 i GloBE-kommentaren.

koncern ska betala i en jurisdiktion, vid valet av den koncernenhet som lämnar deklARATIONEN, ska anses vara noll för en räkenskapsperiod om den effektiva skattenivån för de koncernenheter som är belägna i den jurisdiktionen uppfyller villkoren för tillämpning av en safe harbour-regel som grundar sig på ett internationellt avtal.

I föregående stycke avses med kvalificerande internationellt avtal om safe harbour en internationell uppsättning regler och villkor som alla medlemsstater har samtyckt till och som ger koncerner inom tillämpningsområdet för detta direktiv möjlighet att välja att utnyttja en eller flera safe harbours för en jurisdiktion.

I artikel 8.2 i GloBE-modellreglerna ingår en möjlighet att inom OECD:s Inclusive Framework tillämpa safe harbour-regler som avses i artikel 32 i direktivet. Hittills har man kommit överens om vissa tillfälliga samt vissa permanenta safe harbour-regler. Dessutom är avsikten att senare utveckla en förenklad beräkning som leder till samma slutresultat om ingen tilläggsskatt uppstår.

2.5 Vissa andra frågor

Kapitel VI i direktivet innehåller bestämmelser om särskilda regler för omstrukturering av bolag och holdingstrukturer. Kapitel VI innehåller preciserande bestämmelser om bland annat beräkning av tröskelvärdet för intäkter på 750 miljoner euro vid förändringar i koncernstrukturen (artikel 33), om tillämpning av minimiskattereglerna när en enhet ansluter sig till eller lämnar en koncern eller när tillgångar och skulder överförs inom en koncern eller när företagsarrangemang eller omorganiseringar äger rum inom en koncern (artiklarna 34 och 35). Dessutom innehåller kapitel VI i direktivet särskilda regler för samföretag och koncerner med flera moderenheter (artiklarna 36 och 37).

I kapitel VII i direktivet regleras bland annat situationer som hänför sig till sådana yttersta moderenheter i koncerner som skattemässigt är genomflödesenheter. I kapitel VII i direktivet ingår också särskilda regler om skattesystem som grundar sig på befintliga utdelningsskattesystem samt regler för fastställande av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en investeringsenhet i vissa situationer.

2.6 Administrativa bestämmelser och påföljder

Kapitel VIII i direktivet innehåller administrativa bestämmelser och bestämmelser om påföljder.

Artikel 44 i direktivet gäller skyldighet att lämna deklARATIONEN och enligt den är i princip varje enhet i en koncern skyldig att lämna en deklARATIONEN som innehåller omfattande information i anslutning till minimibeskattningen till skattemyndigheterna i den stat där enheten är belägen. Enligt artikel 44.7 ska deklARATIONEN lämnas in senast 15 månader efter den sista dagen som årsredovisningen omfattar. Enligt artikel 44.3 i direktivet kan deklARATIONEN delas mellan staterna, om det finns ett avtal för detta som omfattar de aktuella deklARATIONEN.

Direktivet innehåller flera bestämmelser som ger antingen koncernen eller en enskild koncernenhet möjlighet att göra olika val i anslutning till minimiskatteberäkningen. Motsvarande val ingår också i GloBE-modellreglerna. I artikel 45 i direktivet förtecknas dessa val och föreskrivs hur länge de gäller (fem eller ett år). Ett val ska anmälas till skatteförvaltningen i den medlemsstat där den lämnande koncernenheten är belägen.

Artikel 46 i direktivet gäller påföljder. Enligt artikel 46 ska medlemsstaterna fastställa regler om påföljder för överträdelser av nationella bestämmelser som antagits enligt direktivet, inbegripet de som rör skyldigheten för en koncernenhet att deklarerera och betala sin andel av tilläggsskatten eller att ha en ytterligare skattekostnad, och vidta alla åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att de genomförs effektivt. Påföljderna ska vara effektiva, proportionella och avskräckande.

Direktivet innehåller inga detaljerade bestämmelser i anslutning till verkställande av beskattningen eller andra procedurfrågor. Dessa frågor får således avgöras nationellt.

2.7 Övergångsbestämmelser

När bestämmelserna i direktivet första gången tillämpas på en koncern ska de övergångsbestämmelser som ingår i direktivet tillämpas. I artikel 47 i direktivet föreskrivs det om skattebehandling av uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergång. Enligt punkt 2 i den artikeln ska uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder beaktas på det sätt som de skulle ha återspeglats eller redovisats i koncernenheternas räkenskaper i en jurisdiktion för övergångsåret för räkenskapsperioden. På samma sätt som under tillämpningen av systemet med uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska även uppskjutna skattefordringar och skatteskulder under övergångsperioden kunna beaktas högst i enlighet med minimiskattesatsen. Enligt en separat regel ska dessutom beloppet av en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en förlust justeras så att den inte innehåller poster som är undantagna från minimiskatteberäkningen. Denna regel gäller situationer där en tillgångspost som består av skatteförluster vid beräkningen av uppskjutna skatter har genererats i transaktioner som ägt rum efter den 30 november 2021. Enligt en separat övergångsregel ska dessutom det redovisade värdet tillämpas på överföringar av tillgångar mellan koncernenheter, med undantag för överföring av lager, om överföringen har gjorts efter den 30 november 2021, men innan reglerna börjar tillämpas.

På det sätt som konstaterats ovan tillämpas på regeln om avdraget för substansbelopp med stöd av artikel 48 i direktivet övergångsbefrielse och ett mer omfattande undantag under de första tio åren.

I artikel 49 i direktivet ingår en övergångsbestämmelse för multinationella koncerner samt storskaliga nationella koncerner som befinner sig i den inledande fasen av sin internationella verksamhet. Enligt bestämmelsen ska den tilläggsskatt som ska tas ut i en medlemsstat med stöd av direktivet sänkas till noll i dessa situationer under de första fem åren. I artikel 49.4 i direktivet föreskrivs det närmare om hur tidsperioden på fem år beräknas i respektive situation. En multinationell koncern anses vara i den inledande fasen av sin internationella verksamhet, om den har koncernenheter i högst sex jurisdiktioner. Dessutom förutsätts det att summan av det redovisade nettovärdet av materiella anläggningstillgångar för alla koncernenheter i den multinationella koncernen i alla andra jurisdiktioner än referensjurisdiktionen inte överstiger 50 000 000 euro.

I artikel 50 i direktivet föreskrivs om ett undantag från den obligatoriska tillämpningen av direktivet för vissa medlemsstater. Medlemsstater där högst tolv yttersta moderenheter i koncerner som omfattas av direktivet är belägna får välja att inte tillämpa regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning för sex på varandra följande räkenskapsperioder från och med den 31 december 2023. Om den yttersta moderenheten i en multinationell koncern är belägen i en medlemsstat som har gjort ett sådant val, ska de andra medlemsstaterna än den där den yttersta moderenheten är belägen säkerställa att de koncernenhet-

erna i den multinationella koncernen, i den medlemsstat där de är belägna, omfattas av det tilläggsskattebelopp enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning som fördelats på den medlemsstaten för räkenskapsperioderna från och med den 31 december 2023.

Tillfällig lättnad gäller också deklarationsskyldigheten. Enligt artikel 51 i direktivet ska den anmälan som avses i artikel 44 under övergångsåret göras senast 18 månader i stället för normala 15 månader efter den sista dagen under den redovisade räkenskapsperioden.

2.8 Tredjeländers bestämmelser och delegerade akter

Direktivet och GloBE-modellreglerna baserar sig på målet att GloBE-reglerna ska tillämpas globalt på ett samordnat sätt. Tillämpningen av regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning förutsätter att det är tydligt fastställt i vilken ordning de ska tillämpas på olika nivåer i en koncernstruktur och i olika stater. I detta syfte innehåller definitionerna i både direktivet och GloBE-modellreglerna krav på villkoren för att respektive stats GloBE-regler ska betraktas som kvalificerade regler.

I skäl 26 i direktivets ingress sägs att när det gäller frågan om huruvida en regel om inkomstinkludering som införs av en tredjelandsjurisdiktion som följer den globala överenskommelsen är en kvalificerad regel om inkomstinkludering i den mening som avses i den globala överenskommelsen, är det lämpligt att hänvisa till den bedömning som ska göras på OECD-nivå. I ingressen sägs vidare att det bör föreskrivas i direktivet att kommissionen efter OECD:s bedömning ska göra en bedömning av likvärdighetskriterierna på grundval av vissa specifika parametrar. Fastställandet av vilka tredjelandsjurisdiktioner som tillämpar rättsliga ramar som anses likvärdiga med en kvalificerad regel om inkomstinkludering bör vara ett direkt resultat av de objektiva kriterierna i detta direktiv och bör strikt följa OECD:s bedömning. Enligt direktivets ingress är det därför, i ett sådant specifikt sammanhang lämpligt att föreskriva en delegerad akt.

Artikel 52 i direktivet innehåller närmare bestämmelser om på vilka villkor en tredjestats regel om inkomstinkludering anses motsvara direktivets bestämmelser. Enligt artikel 52.2 i direktivet ska kommissionen ges befogenhet att anta delegerade akter i enlighet med artikel 53 i syfte att fastställa förteckningen över tredjelandsjurisdiktioner.

Det föreskrivs närmare om delegerade akter i artikel 53 i direktivet. Den befogenhet att anta delegerade akter som avses i artikel 52 ges till kommissionen tills vidare från och med den dag då direktivet träder i kraft. Rådet får när som helst återkalla delegeringen av befogenhet. En delegerad akt ska träda i kraft endast om rådet inte har gjort några invändningar mot den delegerade akten inom en period på två månader från den dag då akten delgavs rådet, eller om rådet, före utgången av den perioden, har underrättat kommissionen om att det inte kommer att invända. Denna period ska förlängas med två månader på rådets initiativ.

Enligt artikel 54 i direktivet ska Europaparlamentet informeras av kommissionen om antagandet av delegerade akter, eventuella invändningar som formulerats mot dem och om rådets återkallelse av delegeringen av befogenheter.

Enligt artikel 55 i direktivet får unionen ingå avtal med tredjelandsjurisdiktioner vilkas rättsliga ramar har bedömts vara likvärdiga med en kvalificerad regel om inkomstinkludering i enlighet med artikel 52 i syfte att skapa en ram för förenkling av rapporteringsförfarandena enligt artikel 44.6.

2.9 Tidsfrist för genomförandet

Enligt artikel 56 i direktivet ska medlemsstaterna sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv senast den 31 december 2023.

Medlemsstaterna ska tillämpa bestämmelserna för räkenskapsperioderna från och med den 31 december 2023.

När det gäller regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning hänför sig dock vissa undantag till tillämpningen. Enligt direktivet ska medlemsstaterna dock, med undantag för arrangemanget i artikel 50.2, tillämpa de bestämmelser som är nödvändiga för att följa artiklarna 12, 13 och 14 för räkenskapsperioderna från och med den 31 december 2024. I situationer enligt artikel 50.2 i direktivet, det vill säga i situationer där en annan medlemsstat har utnyttjat övergångsperioden på sex år enligt direktivet, ska dock regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning tillämpas på räkenskapsperioderna från och med den 31 december 2023 på grundval av den allmänna tillämpningsregeln.

2.10 Sammanfattning av direktivets nationella handlingsutrymme

I kommissionens förslag till direktiv har det konstaterats att till följd av GloBE-modellreglerna kunde endast ett begränsat antal val göras när direktivet planerades. Direktivets tekniska bestämmelser innehåller således mycket begränsat med nationellt handlingsutrymme. I praktiken är till exempel reglerna om fastställande av den effektiva skattesatsen tvingande för medlemsstaterna, och de är inte förenade med någon som helst möjlighet till nationella lösningar. Direktivet som helhet innehåller ändå vissa optioner och dessutom reglerar direktivet till vissa delar inte de nationella lösningarna exakt.

Direktivet kan anses innehålla två egentliga optioner, av vilka den ena kan bli tillämplig endast i begränsade situationer. Den första av dem, möjligheten till nationell tilläggsskatt i artikel 11 i direktivet, är en nationell option som alla medlemsstater kan utnyttja. Om en medlemsstat beslutar att införa en nationell tilläggsskatt, måste den emellertid förbinda sig till skatten för minst tre år. Den andra egentliga optionen i direktivet är möjligheten enligt artikel 50 i direktivet att skjuta fram införandet av regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning med sex år. Denna option kan utnyttjas endast av sådana medlemsstater som har högst tolv yttersta moderenheter i sin jurisdiktion. Enligt uppgifter från Skatteförvaltningen uppskattar man att det finns cirka 50–60 yttersta moderenheter i Finland. Sålunda bedöms Finland sakna möjlighet att utnyttja optionen i artikel 50 i direktivet.

Direktivet innehåller inga andra bestämmelser om vilken mekanism som i praktiken kan användas för att genomföra tilläggsskatten nationellt. I skäl 20 i direktivets ingress sägs att bestämmelserna om en tilläggsskatt bör inte fungera som en skatt som tas ut direkt på en enhets intäkter, utan bör i stället tillämpas på den överskjutande vinsten i enlighet med en standardiserad bas och särskilda skatteberäkningsmetoder för att fastställa lågbeskattade inkomster inom de berörda koncernerna, och utgör en tilläggsskatt som för upp koncernens effektiva skattesats för den inkomsten till den överenskomna minimiskattenivån. I ingressen sägs vidare att utformningen av regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning som tilläggsskatter hindrar dock inte att en jurisdiktion tillämpar dessa regler enligt ett bolagsbeskattningssystem i dess nationella rätt. Direktivet reglerar således inte desto närmare huruvida tilläggsskatten borde genomföras i Finland som en del av samfundsbeskattningen eller till exempel som en helt ny skatt. Direktivet sätter dock vissa gränser för genomförandet av tilläggsskatten genom att regeln om inkomstinkludering eller regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning är en sådan kvalificerad regel som avses i definitionerna i direktivet bara

om jurisdiktionen inte tillhandahåller de fördelar som hänför sig till dessa regler. Det tekniska genomförandet av tilläggsskatten är således förenat med ett visst nationellt handlingsutrymme.

Påföljderna för överträdelser av bestämmelserna har i direktivet i stor utsträckning överlåtits åt nationellt avgörande. Artikel 46 i direktivet förutsätter att det fastställs regler om påföljder och att de är effektiva, proportionella och avskräckande. I skäl 25 i direktivets ingress sägs dessutom att medlemsstaterna bör tillämpa lämpliga påföljder, särskilt mot enheter som inte fullgör sin skyldighet att lämna in en deklARATION om tilläggsskatt och betala sin andel av tilläggsskatten. När medlemsstaterna fastställer dessa påföljder bör de enligt ingressen ta särskild hänsyn till behovet av att hantera risken att en multinationell koncern inte deklarerar den information som krävs för att tillämpa regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. För att åtgärda den risken bör medlemsstaterna införa avskräckande påföljder. När det gäller påföljder innehåller direktivets bestämmelser således ett nationellt handlingsutrymme.

Nationellt handlingsutrymme hänför sig också till det egentliga genomförandet av skyldigheten att betala tilläggsskatt och de deklARATIONSSKYLDIGHETER som hör ihop med den. I direktivet och GloBE-modellreglerna föreskrivs det endast om en globalt enhetlig deklARATION, men de egentliga deklARATIONSFÖRFARANDENA i anslutning till skattebetalningssituationen är beroende av en nationell lösning.

Helt utanför direktivregleringen står frågan om huruvida regeln om inkomstinkludering borde tillämpas även på sådana koncerner vilkas omsättning underskrider den gräns på 750 miljoner euro som föreskrivs i direktivet och GloBE-modellreglerna. Enligt det ställningstagande som gjordes inom OECD:s Inclusive Framework i oktober 2021 är jurisdiktionerna fria att tillämpa regeln om inkomstinkludering på multinationella koncerner som har sitt huvudkontor i dem också när dessa koncerners omsättning inte överskrider tröskelvärdet på 750 miljoner euro. I GloBE-komentaren preciseras att i praktiken är det då fråga om en regel som påminner om regeln om inkomstinkludering, genom vilken en stat ska beskatta sina nationella skattskyldiga för deras utländska dotterenheter eller filialers intäkt.²³ En sådan regel är dock inte förenad med samma slags samordnad global tillämpning som den egentliga regeln om inkomstinkludering, eftersom det är fråga om reglering som står utanför den gemensamma OECD-lösningen och även direktivet.

3 Nuläge och bedömning av nuläget

Finlands nuvarande skattelagstiftning innehåller inga bestämmelser om effektiv minimibesättning av koncerner eller enskilda skattskyldiga i nationella eller gränsöverskridande situationer. I direktivet är det alltså fråga om helt ny slags reglering.

Direktivet har ingen direkt inverkan på hur den beskattningsbara vinsten för de aktörer som omfattas av tillämpningsområdet, till exempel olika samfund eller sammanslutningar, beräknas med stöd av den nationella skattelagstiftningen eller hur den nationella inkomstbeskattningen av dem verkställs. I direktivet är det fråga om en ny slags reglering som ska tillämpas vid sidan av det nuvarande skattesystemet och som gäller endast en del av de skattskyldiga. I denna mening ändrar propositionen inte nuläget i fråga om det nuvarande samfundsskattesystemet. Å andra sidan lämpar sig det nuvarande systemet inte för bedömning av tilläggsskattebehovet så att tilläggsskattskyldigheten skulle kunna fastställas som en del av den nuvarande inkomstbeskattningen.

²³ Avsnitt 16 i inledningskapitlet (Introduction i GloBE-komentaren).

För att genomföra direktivet förutsätts således nationella lagstiftningsåtgärder. I lagstiftningen bör intas de bestämmelser som direktivet förutsätter om bland annat tillämpningsområde, skatteregler som genomför minimibeskattningen samt fastställande av effektiv skattesats och tilläggsskatt.

Även när det gäller administrativa förfaranden och påföljder samt uppbörd av tilläggsskatt borde de nya bestämmelser som direktivet förutsätter intas i lagstiftningen. När det gäller beskattningsförfarandet är den centrala författningen för närvarande lagen om beskattningsförfarande (1558/1995), där det föreskrivs om till exempel skyldighet att lämna in skattedeklaration, påföljder för försummelse och sökande av ändring. Lagen om beskattningsförfarande tillämpas på bland annat skatt som ska betalas på ett samfunds och en samfällid förmåns inkomst (samfunds inkomstskatt). Lagen om skatteuppbörd (11/2018) tillämpas på bland annat förfarandet vid betalning, återbetalning och indrivning av skatter och avgifter enligt lagen om beskattningsförfarande. Den tilläggsskatt som avses i direktivet bör samordnas med det nuvarande skattesystemet i Finland, antingen genom att utnyttja den befintliga lagstiftningsramen eller genom att vid behov föreskriva om en ny separat skatt jämte därtill anslutna förfaranden.

Finland har ingått avtal med många stater och icke-statliga jurisdiktioner med självständig rätt att ta ut skatt, vilka gäller inkomst- och förmögenhetsskatter och vilkas uppgift är att undvika dubbelbeskattning och förhindra kringgående av skatt, nedan *skatteavtal*. Dessa avtal har satts i kraft i Finland genom lag. Ett skatteavtal kan begränsa beskattningsrätten enligt den nationella lagstiftningen, men statens beskattningsrätt kan aldrig utvidgas enbart genom ett skatteavtal. Genom ett skatteavtal bestämmer parterna vilken stat som har beskattningsrätt i en gränsöverskridande situation. I direktivregleringen och i den bakomliggande OECD-lösningen är det fråga om en global reform av den internationella beskattningen. Direktivet och GloBE-modellreglerna grundar sig på målet att GloBE-reglerna ska tillämpas samordnat och globalt i fråga om de stater som inför regleringen. Tillämpningen av reglerna om inkomstinkludering och kompensations för bortfall i skattebetalning förutsätter att deras tillämpningsordning på de olika nivåerna av en koncernstruktur och i olika stater är tydligt fastställd och att jurisdiktionerna tillämpar reglerna på ett enhetligt sätt för att undvika å ena sidan mångfaldig beskattning och å andra sidan att ingen tilläggsskatt alls tas ur. I OECD-lösningen är det emellertid fråga om regler som är avsedda att införlivas i respektive jurisdiktions nationella lagstiftning, och inte till exempel om att ändra skatteavtal eller utarbeta ett nytt multilateralt avtal. Ur den nationella skatterättens synvinkel kan GloBE-regleringen betraktas som ett nytt slags system. På EU-nivå föreslås att de regler som ska införlivas i den nationella lagstiftningen genomförs med hjälp av ett direktiv.

4 Förslagen och deras konsekvenser

4.1 De viktigaste förslagen

4.1.1 Genomförande av direktivet och förhållande till OECD-materialet

Syftet med propositionen är att genomföra rådets direktiv (EU) 2022/2523. Det föreslås att direktivet genomförs genom att det i en separat nationell lag föreskrivs om den minimibeskattnings av koncerner som avses i direktivet. Genomförandet förutsätter också en hänvisningsbestämelse och andra mindre ändringar i lagen om skatteuppbörd och lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994).

Direktivet bygger på GloBE-modellreglerna och till vissa delar också på kommentaren till dem. Dessa har i enlighet med skäl 24 i direktivets ingress används som hjälp när propositionen utarbetats. Till vissa delar föreslås att vägledning som ingår i till exempel GloBE-komentaren

eller den administrativa vägledningen för tydlighetens skull i Finland intas i regleringen på lagnivå när den är av sådan karaktär att den innehåller en sådan anvisning som påverkar skattebeloppet och som i Finland vanligtvis inte kan ingå i normer på lägre nivå än lag. Finland har också i egenskap av medlemsstat i OECD och som en del av Inclusive Framework förbundit sig till att reglerna genomförs och tillämpas på ett sätt som är förenligt med de slutresultat som överenskommit för den andra pelaren, inklusive GloBE-modellreglerna och den vägledning som överenskommit inom Inclusive Framework.²⁴

Inom OECD uppdateras GloBE-kommentaren regelbundet med ytterligare administrativ vägledning, som blir en del av den egentliga kommentaren. Avsikten är således att denna vägledning ska iaktas som en del av den helhet som GloBE-modellreglerna och kommentaren bildar. I skäl 24 i direktivets ingress nämns också den administrativa vägledning som utarbetas inom OECD och användningen av den som tolkningskälla. Det är förenligt med såväl direktivets syfte som medlemsstaternas och de skattskyldigas intresse som omfattas av den nya regleringen att direktivet, som i stor utsträckning har samma förpliktande innehåll för alla medlemsstater, också tillämpas så enhetligt som möjligt i medlemsstaterna. Ur den skattskyldiges synvinkel kan olika tolkningar leda till exempelvis dubbelbeskattning. Även internationellt har de stater utanför EU som ingår i Inclusive Framework förbundit sig att iaktta den enhetliga internationella standarden, om de beslutar att införa regleringen om minimibesättning.

Införande och tillämpning av regleringen i överensstämmelse med GloBE-modellreglerna, kommentaren och vägledningen är också en förutsättning för att jurisdiktionens regler om inkomstinkludering och kompensation för bortfall i beskattning samt eventuella tilläggsskatt ska betraktas som kvalificerade regler. Detta inverkar i sin tur på i vilken jurisdiktion den enhet är belägen som i första hand är skyldig att betala tilläggsskatt. Det är möjligt att regleringen globalt börjar tillämpas i över 100 jurisdiktioner. Med beaktande av att det är fråga om ett utpräglat globalt regelverk har en enhetlig tolkning som baserar sig på GloBE-kommentaren, som tagits fram gemensamt inom Inclusive Framework av de stater som ska tillämpa reglerna, och senare uppdateringar av den en central betydelse. Hittills har administrativ vägledning antagits i februari och juli 2023. Ytterligare vägledning förväntas då och då. En del av den vägledning som publicerats och kommer att publiceras kan förutsätta nationella lagstiftningsåtgärder.

4.1.2 De viktigaste förslagen som är förenade med nationellt handlingsutrymme

Skatteslaget tilläggsskatt och dess förhållande till Finlands nuvarande skattesystem

I propositionen föreslås att den tilläggsskatt som grundar sig på direktivregleringen ska utgöra ett nytt självständigt skatteslag.

De skatter som tas ur med stöd av regeln om inkomstinkludering eller separat som nationell tilläggsskatt är helt nya slags skatter jämfört med Finlands nuvarande skattesystem. De är inte skatter som ska betalas på inkomst. I direktivets ingress, liksom i GloBE-kommentaren har det samstämmig konstaterats att reglerna inte fungerar på samma sätt som traditionell inkomstskatt, utan deras syfte är att säkerställa en minimiskattesats för överskjutande vinst.²⁵ I GloBE-kommentaren jämförs tilläggsskatten med internationell alternativ minimiskatt (Alternative Minimum Tax).

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

²⁵ Skäl 20 i direktivets ingress

I inkomstbeskattningen är föremålet för skatten den skattskyldiges skattepliktiga nettointäkt (de skattepliktiga intäkterna minskade med de avdragsgilla kostnaderna)²⁶. Inkomstskatt betalas således *på inkomst*. De skatter som påförs inom ramen för direktivet (tilläggsskatt som påförs enligt regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning och eventuell nationell tilläggsskatt) påförs i proportion till den överskjutande vinst (excess profit) som fastställs enligt GloBE-reglerna, om den justerade skattekostnad (adjusted covered taxes) som hänför sig till den inte i sig leder till en tillräckligt hög skattesats. Föremålet för beskattningen är således inte skillnaden mellan vissa skattepliktiga intäkter och avdragsgilla kostnader, utan det kalkylerade skattebortfallet för överskjutande vinst som fastställs på det sätt som man kommit överens om internationellt.

Det skattebortfall som beskrivs ovan behöver inte heller förekomma i GloBE-beräkningen för den enhet som blir tvungen att betala tilläggsskatt, utan det är i princip fråga om ett skattebortfall i en annan enhet som hör till samma koncern. Den nationella moderenheten kan bli tvungen att tillämpa regeln om inkomstinkludering även på sitt eget skattebortfall, och dessutom kan nationell tilläggsskatt påföras enheten med skattebortfall. Internationellt kan man emellertid konstatera att när regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning tillämpas är tilläggsskattebetalaren vanligtvis en annan aktör än den i vars verksamhet det egentliga skatteobjektet, det vill säga den överskjutande vinst till vilket skattebortfallet hänför sig, förekommer.

I enlighet med det som sägs ovan har det bedömts att fördelningen av skattskyldigheten och skatteobjektet vid GloBE-beskattningen avviker avsevärt från inkomstskattesystematiken i Finland, där föremålet för skatten är skillnaden mellan den skattskyldiges egna skattepliktiga intäkter som periodiserats på skatteåret och de avdragsgilla kostnaderna²⁷. Av denna orsak kan GloBE-skatterna anses utgöra ett eget nytt skatteslag.

I propositionen föreslås på det sätt som konstateras ovan att tilläggsskatten ska utgöra ett nytt självständigt skatteslag. Deklarationen och uppbörden av dessa skatter avviker avsevärt från den nuvarande processen för andra skatteslag i Finland. Jämfört med samfundsbeskattningen finns det skillnader i exempelvis fördelningen av skyldigheterna, fastställandet av skattebasen, deklarationstidtabellerna och behandlingen av ändringar. Av denna orsak lämpar sig inte lagen om beskattningsförfarande som allmän lag för deklaration av tilläggsskatter och verkställande av beskattningen, utan det föreslås att procedurbestämmelser om tilläggsskatten i huvudsak tas in i en materiell lag om tilläggsskatter. Föremålet för tilläggsbeskattningen och dess systematik avviker också materiellt från den nuvarande inkomstbeskattningen av samfund. Av denna orsak fogas inte materiella regler om tilläggsskatt till de nuvarande inkomstskattelagarna, utan det föreslås en ny separat lag om tilläggsskatter, som innehåller både materiella regler om skattebetalningsskyldigheten och en del av procedureglerna.

Skatten ska tas ut enligt lagen om skatteuppbörd och i de nämnda lagarna intas en hänvisning som gäller tilläggsskatt.

Enligt förslaget ska tilläggsskatten redovisas till staten.

²⁶ Enligt 1 § i lagen om beskattningsförfarande tillämpas lagen på bl.a. statsskatt, kommunalskatt och samfunds inkomstskatt, som samtliga beskrivs *som skatt som ska betalas på inkomst*.

²⁷ Som ett undantag från denna systematik torde bassamfundsbeskattningen kunna betraktas, där en annan persons inkomst beskattas som en delägarers inkomst. Minimiskatteregleringen är delvis jämförbar med bassamfundsbeskattningen.

Nationell tilläggsskatt

I propositionen föreslås det att Finland inför den nationella tilläggsskatt som direktivet möjliggör. Avsikten är att den nationella tilläggsskatten i huvudsak ska beräknas på samma sätt som de skatter som debiteras genom regeln om inkomstinkludering. Den nationella tilläggsskatten ska också fördelas på samma koncerner som ovannämnda skatteregler och dessutom föreslås det att skattesatsen ska vara densamma, det vill säga 15 procent. Avsikten är att bestämmelserna om nationell tilläggsskatt ska tillämpas första gången på räkenskapsperioder som börjar den 31 december 2023 eller därefter.

Enligt den vägledning om nationella tilläggsskatter som OECD publicerade den 17 juli 2023 ska den nationella tilläggsskatten fungera så att det skattebelopp som tas ut genom den motsvarar det belopp som skulle tas ut i samma jurisdiktion enligt regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. För att uppnå detta resultat förutsätts vissa undantag i situationer där den gränsöverskridande karaktären hos regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning skulle leda till att skatten fastställs till för lågt belopp i en rent nationell situation.

Det förfarande som ska iakttas vid beskattningen

I den föreslagna lagen som gäller tilläggsskatt föreskrivs det också om det förfarande som ska iakttas i samband med beskattningen. På det sätt som konstateras ovan tillåter direktivet till denna del medlemsstaterna nationellt handlingsutrymme.

De föreslagna tilläggsskatterna är till sin karaktär skatter som debiteras. Skatteförvaltningen verkställer beskattningen samt påför och debiterar koncernenheterna tilläggsskatterna. Utöver den deklaration med information som grundar sig på direktivet ska en koncernenhet som är belägen i Finland lämna en skattedeklaration för verkställandet av beskattningen, så att skattebetalningen i Finland inte grundar sig på enbart information som erhållits vid internationellt utbyte av information och som lämnats av en annan koncernmedlem. Skattedeklarationen ska i princip lämnas enligt samma tidtabell som den deklaration med information som grundar sig på direktivet. På beskattningsförfarandet ska i stor utsträckning tillämpas motsvarande bestämmelser som vid inkomstbeskattningen. Cykeln för verkställande av beskattningen, rättelser av beskattningen och sökande av ändring avviker dock för inkomstbeskattningen cykel i synnerhet därför att tidtabellen för det med tanke på beskattningen centrala informationsinnehållet, det vill säga deklarationen med information, avviker från tidtabellen för inkomstskattedeklarationen. Av denna orsak ska beskattningen med avvikelse från inkomstbeskattningen avslutas inom två år efter räkenskapsperiodens utgång. Också på rättelser av beskattningar ska det tillämpas en tidsfrist på sex år, som alltså är längre än tidsfristen på tre år inom inkomstbeskattningen. Tidsfristen för sökande av ändring ska vara fyra år.

I den inledande fasen är det inte möjligt att få Skatteförvaltningens förhandsavgörande om tilläggsskatter enligt propositionen. På det sätt som konstateras i denna proposition har medlemmarna i Inclusive Framework förbundet sig att genomföra GloBE-reglerna i enlighet med strategin Common Approach. Eftersom avsikten ändå är att genomföra GloBE-reglerna i den nationella lagstiftningen i de stater som inför dem och beskattningen enligt dem verkställs av de nationella skattemyndigheterna, är det möjligt att det uppstår situationer där reglerna tolkas på olika sätt i olika stater. Av denna orsak undersöker Inclusive Framework olika metoder och mekanismer som kan öka rättssäkerheten i samband med tillämpningen av reglerna. De mekanismer som granskats inom Inclusive Framework innehåller metoder för att både förebygga skat-

tetvister och lösa skattetvister. Detta arbete pågår fortfarande.²⁸ Regeringen anser att det är ändamålsenligt att vänta på att detta arbete blir klart innan man föreskriver om mekanismer för att förebygga nationella skattetvister. När arbetet blivit klart bör bestämmelser om förhandsställningstaganden övervägas på nytt. Säkerheten i fråga om tolkningen ökar under tiden till exempel genom att administrativa anvisningar tidvis publiceras. Enligt regeringens uppfattning har Skatteförvaltningen dessutom för avsikt att meddela Skatteförvaltningens anvisningar om lagen om minimiskatt. Skatteförvaltningen för också föregripande diskussioner med de skattskyldiga när det gäller krävande skattefrågor.²⁹

Påföljder

Direktivet tillåter nationellt handlingsutrymme i fråga om påföljder genom att endast förutsätta att påföljderna ska vara effektiva, proportionella och avskräckande. Dessutom förutsätts påföljder för försummelser med såväl deklaration som betalning. Fullgörande av deklarationsskyldigheten, det vill säga lämnande av en deklaration med information och en skattedeklaration med korrekt innehåll inom utsatt tid, är en central förpliktelse för koncernenheten med tanke på verkställandet av tilläggsbeskattningen och ett effektivt inflöde av skatter. Påföljderna för försummelse av deklarationsskyldigheten ska stå i rätt proportion till försummelsen allvarlighet. Syftet med de föreslagna sanktionerna är att främja att deklarationerna lämnas inom utsatt tid och med korrekt innehåll.

Utgångspunkten vid beredningen av propositionen har varit att principerna för påföljdssystemet i så stor utsträckning som möjligt ska motsvara påföljdssystemet inom inkomstbeskattningen. I de föreslagna påföljdsbestämmelserna har det dock beaktats att inkomstskatterna och tilläggs-skatterna är av olika karaktär.

Påföljdssystematiken i lagen om beskattningsförfarande stödjer sig i första hand på fel i skattedeklarationen som medför risk för att skatten fastställs till ett för lågt belopp. Eftersom minimibeskattningen inte är inkomstbeskattning, leder ett fel i skattedeklarationen inte alltid i sig till att tilläggs-katten fastställs till ett för lågt belopp, eftersom tilläggs-katt inte nödvändigtvis ska påföras fast skattedeklarationen är korrekt. Som exempel kan nämnas en situation där en enhets justerade och medräknade skatter har uppgetts till ett för stort belopp, men även det korrekta beloppet skulle ha lett till en effektiv skattesats på över 15 procent. Dessutom bör man särskilt när nivån på påföljderna fastställs beakta att påföljderna enligt lagen om beskattningsförfarande gäller både fysiska personer och företag oberoende av storlek, medan de föreslagna bestämmelserna gäller endast enheter som hör till mycket stora koncerner.

I propositionen föreslås en skatteförhöjningspåföljd för försummelser med deklarationsskyldigheten. Skatteförhöjning ska kunna påföras om en koncernenhet försummar sin skyldighet att lämna deklaration med information om tilläggs-katt eller deklaration om tilläggs-katt eller lämnar deklarationer som innehåller väsentliga brister eller fel. Skatteförhöjning ska också kunna påföras i situationer där en koncernenhet försummar sin skyldighet i egenskap av den som lämnar deklaration med information. Prövningen i samband med påförandet av skatteförhöjning ska vara myndighetens bundna prövning så att när villkoren för påförande av skatteförhöjning är uppfyllda ska förhöjning i allmänhet påföras. I förslaget föreskrivs emellertid också om situationer där skatteförhöjning inte behöver påföras. Nivån på skatteförhöjningen för försummelser i anslutning till deklarationen med information och deklarationen om tilläggs-katt ska i princip

²⁸ Det har ordnats ett offentlig samråd om saken 20 december 2022–3 februari 2023. Se Public consultation document Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules.

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

grunda sig på beloppet av den ökade tilläggsskatten på det sätt som motsvarar 32 b § i lagen om beskattningsförfarande. Skatteförhöjningen för försummelse med anmälan om den som lämnar deklaration ska vara högst 25 000 euro. I förslaget föreskrivs det dessutom om en miniminivå på skatteförhöjningen.

I stället för skatteförhöjning ska en koncernenhet påföras en förseningsavgift, om den skattskyldiga lämnar deklarationen med information eller anmälan om den som lämnar deklaration eller deklaration om tilläggsskatt efter föreskriven tid innan beskattningen avslutas. Förseningsavgift ska också påföras när en koncernenhet rättar en annan försummelse på eget initiativ innan beskattningen avslutas. Förseningsavgiften ska fastställas schablonmässigt på objektiva grunder och fastställandet av den ska i princip inte vara förenat med myndighetsprövning. Beloppet av förseningsavgiften är fast, men storleken påverkas av vilken deklaration som försumrats.

4.1.3 Andra centrala förslag

Direktivets viktigaste valfria eller frivilliga element har behandlats ovan. I övrigt innehåller direktivet i praktiken inget nationellt handlingsutrymme. Det föreslås att direktivet genomförs nationellt i enlighet med direktivets syfte och innehåll utan några andra nationella utvidgningar än den nationella tilläggsskatten. Detta gör det också möjligt att genomföra direktivet nationellt i medlemsstaterna med i stor utsträckning samma innehåll och även internationellt i överensstämmelse med GloBE-modellreglerna.

4.2 De huvudsakliga konsekvenserna

GloBE-regleringens globala ekonomiska konsekvenser

Propositionen hänför sig till ett direktiv som handlar om att genomföra de regler som hänför sig till GloBE-projektet, som startade inom OECD, i EU. Det är alltså motiverat att granska konsekvenserna av propositionen som en del av konsekvenserna av direktivet och det globala GloBE-projektet. GloBE-projektets och direktivets syfte är att globalt bekämpa problem med urholkning av skattebasen och överföring av vinster samt att sätta vissa gränser för överdriven skattekonkurrens mellan länderna. GloBE-projektet är en del av BEPS-projektet.

I de jurisdiktioner där koncerners effektiva GloBE-skattesats redan nu i huvudsak är nästan 15 procent eller över, bedöms GloBE-regleringen knappast öka landets egna skatteintäkter på lång sikt. Detta beror på antagandet att många jurisdiktioner i stor utsträckning inför en nationell tilläggsskatt med vars hjälp de beskattar den andel som understiger minimiskattenivån själv. Jurisdiktionerna har ekonomiska incitament att göra detta, eftersom de annars löper risk att förlora sina skatteinkomster utomlands med stöd av regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning som ska tillämpas i gränsöverskridande situationer. I och med ett omfattande införande av nationella tilläggsskatter härrör största delen av de globala skatteintäkterna från minimiskattesystemet från tillämpningen av dessa tilläggsskatter och endast en mindre del från tillämpningen av regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. Uppskattningen av skatteintäkterna försvåras av att för de flesta jurisdiktioner (exklusive bland annat EU-medlemsstaterna) finns det inte exakt information tillgänglig om enligt vilken tidtabell och i vilken omfattning de tänker införa GloBE-reglerna och nationella tilläggsskatter.

Kommissionens direktivförslag innehåller ingen separat bedömning av de ekonomiska konsekvenserna. När det gäller bedömningen av de ekonomiska konsekvenserna hänvisas det i direk-

tivet till den utredning som OECD:s sekretariat offentliggjorde i oktober 2020 (Economic Impact Assessment) om de globala ekonomiska konsekvenserna av den första pelaren och den andra pelaren. Enligt OECD:s utredning skulle den andra pelaren statistiskt bedömt öka skatteintäkterna globalt med uppskattningsvis 42–70 miljarder amerikanska dollar enligt 2016 års nivå. Talet innehåller en statisk skatteintäktsuppskattning samt OECD:s uppskattning av minskade vinstöverföringar. I den uppdatering av konsekvensbedömningen som OECD offentliggjorde i januari 2023 uppskattade man att den andra pelaren skulle öka skatteintäkterna globalt med 220 miljarder amerikanska dollar enligt 2018 års nivå. OECD:s konsekvensbedömningar är förenade med betydande osäkerheter när det gäller begränsningar och bristfälliga uppgifter i det material som OECD använt, de antaganden som OECD:s använt i sina beräkningar samt hur exakt man har kunnat beakta direktivets och GloBE-modellreglernas slutliga innehåll i bedömningarna. OECD:s beräkningar bör granskas som enbart riktgivande bedömningar av storleksklassen.

Konsekvenser för skatteintäkterna

Konsekvensbedömningen grundar sig på Skatteförvaltningens granskningar av förslaget konsekvenser för skatteintäkterna i Finland. Bedömningarna av GloBE-skattebortfallet har utarbetats separat för finländska koncerners utlandsverksamheter och för situationen i Finland, eftersom dessa granskningar i huvudsak grundar sig på olika material. Med en finländsk koncern avses här en koncern vars yttersta moderenhet som upprättar koncernbokslutet är belägen i Finland.

Vid granskningen av finländska koncerners utlandsverksamheter har man utnyttjat land-för-land-rapporteringen för beskattningen (den s.k. CbC-rapporteringen). Land-för-land-rapporteringen har gjorts sedan 2016 och den gäller multinationella koncerner vilkas omsättning enligt koncernresultaträkningen är minst 750 miljoner euro. Land-för-land-rapporteringen har planerats för att övervaka internprissättningen och det går inte att modellera GloBE-reglerna särskilt exakt med dess hjälp. Det finns skillnader i rapporteringskvaliteten särskilt mellan jurisdiktioner, bolag samt år, vilket försämrar granskningens jämförbarhet. Regleringen som gäller över-skridning av omsättningsgränsen är inte exakt likadan i land-för-land-rapporteringen och GloBE-reglerna och de land-för-land-rapporteringsskyldiga motsvarar inte exakt de GloBE-skyldiga. Land-för-land-rapporteringens material är dock det bästa som finns att tillgå för denna granskning.

När det gäller finländska koncerners utlandsverksamheter har man försökt uppskatta det skattebortfall som uppstår av skillnaden beräknad enligt GloBE-reglerna mellan den landsspecifika minimiskattesatsen på 15 procent och en eventuellt lägre effektiv skattesats för finländska koncerners utländska dotterenheter. Granskningen gäller koncerner vilkas yttersta moderbolag är finländskt och som lämnat en land-för-land-rapport till Finland för 2021. Antalet sådana koncerner är 57. Granskningen för dessa koncerners del har genomförts med hjälp av uppgifterna i land-för-land-rapporteringen för skatteåren 2016–2021. I bedömningen har man försökt beakta periodiseringskillnader samt avdraget för substansbelopp på fem procent för materiella tillgångar, men på grund av brister i materialet inte motsvarande undantag som grundar sig på personalkostnaderna.

Utifrån granskningen är en grov uppskattning av det potentiella GloBE-skattebortfallet åren 2016–2021 beroende på år cirka 150–300 miljoner euro per år. På grund av den GloBE-reglering och de nationella tilläggsskatter som andra jurisdiktioner inför kan endast en del av detta skattebortfall komma att beskattas i Finland. När man bedömer att åtminstone EU-länderna samt G20-länderna inför nationella tilläggsskatter och att även andra jurisdiktioner inför nationella

tilläggs skatter i stor utsträckning, skulle det statistiska ökningarna av skatteintäkterna i Finland åren 2016–2021 enligt materialet vara cirka 5–30 miljoner euro per år. Uppskattningarna är förenade med en betydande årlig variation.

För finländska bolag som hör till storskaliga koncerner har man försökt uppskatta hur ofta och hur mycket de skatter som finländska bolag som omfattas av GloBE-reglerna betalar till Finland är under 15 procent av resultatet före skatter, när skatterna och resultatet beräknas enligt GloBE-reglerna. Beräkningen grundar sig på skattedeklarationsuppgifter för skatteåren 2020 och 2021. Dessa uppgifter finns inte att tillgå på koncernnivå, så granskningen har gjorts på bolagsnivå vilket i någon mån överskattar skatteintäktseffekten. Med hjälp av land-för-land-rapporteringsuppgifter och Statistikcentralens uppgifter har man definierat gruppen av företag som hör till en koncern som omfattas av GloBE-beskattningen. På denna grund omfattade granskningen cirka 3 000 företag 2021 och 2020. Att fastställa GloBE-skattebasen utifrån skattedeklarationsuppgifterna är oundvikligen något inexakt. Till inexactheten bidrar till exempel att det resultat som fås ur skattedeklarationsblanketterna i allmänhet är resultatet enligt bokföringslagen (1336/1997), medan utgångspunkten i GloBE-beräkningen borde vara det resultat som beräknats enligt den standard, vanligtvis en IFRS-standard, som använts vid upprättandet av det yttersta moderbolagets koncernbokslut. Enligt beräkningen skulle de skatteregler som grundar sig på GloBE-beräkningen ha gett 0–2 miljoner euro 2021 och 2020 om de hade tillämpats på finländska enheter. Bägge åren skulle färre än tio bolag ha betalat skatt.

Utifrån de presenterade beräkningarna uppskattas att de föreslagna ändringarna skulle öka skatteintäkterna i Finland med i medeltal cirka 20 miljoner euro per år de första åren. Skatteintäkterna kan också variera betydligt från år till år. Skatteintäkterna sjunker under senare år, eftersom det är sannolikt att antalet jurisdiktioner som inför en nationell tilläggs skatt ökar med tiden. Det är inte känt hur snabbt skatteintäkterna sjunker av denna orsak. Skatteintäkter skulle inflyta första gången 2026. De uppskattade skatteintäkterna är förenade med osäkerhet bland annat på grund av inexactheter hos materialet samt osäkerheter beträffande jurisdiktionernas införande av nationella tilläggs skatter.

De uppskattningar av skatteintäkterna som presenteras ovan och som gäller situationen i Finland och finländska koncerners utlandsverksamheter är statistiska uppskattningar så de inbegriper i huvudsak inte bedömning av konsekvenserna av företags eller andra länders beteende. När det gäller finländska koncerners utlandsverksamheter har man dock antagit att flera jurisdiktioner inför GloBE-regleringen och nationell tilläggs skatt under de närmaste åren, även om detta antagande är förenat med osäkerhet. GloBE-regleringen kan påverka företagets beteende, såsom investeringsbeslut och vinstöverföring. I synnerhet, eftersom GloBE-regleringen minskar skillnaderna i effektiv skattesats mellan länderna, minskar regleringen incitamenten för vinstöverföring, vilket i sin tur kan öka Finlands skatteintäkter. Dessa beteendeeffekter har inte beaktats i uppskattningarna av skatteintäkterna ovan. I flera internationella bedömningar, såsom OECD:s egna konsekvensbedömningar, har minskad vinstöverföring antagits uppskattats bli en betydande källa till skatteintäkter. Bedömningen av de konsekvenser som hänför sig till vinstöverföring är dock mycket osäker.

Indirekta konsekvenser

De positiva konsekvenserna för Finland av GloBE-regleringen kan antas vara indirekta på lång sikt. Strävan med OECD:s projekt är att som en del av BEPS-projektet lösa globala problem med urholkning av skattebasen och överföring av vinster. Målet är i första hand att minska skadliga skattekonkurrens och vinstöverföring mellan länderna.

Eftersom GloBE-regleringen säkerställer en viss miniminivå på beskattningen globalt, höjer den skattesatsen för koncerner särskilt i de länder där skattesatsen nu är låg. Detta förväntas leda till att nivån på företagsbeskattningen jämnas ut globalt, vilket minskar incitamenten för att beakta skatteskal vid lokaliseringen av investeringar eller affärsverksamheter. Eftersom Finlands interna GloBE-skattebortfall är mycket litet och GloBE-regleringen således knappast påverkar de koncerner som verkar i Finland, kan ändringen antas förbättra Finlands konkurrenskraft i förhållande till lågskatteländer där GloBE-regleringen i praktiken höjer skattesatsen för koncerner.

Den föreslagna ändringen bidrar också till att skydda från framtida kringgående av skatt, eftersom ändringen minskar incitamenten att flytta verksamheter till lågskattejurisdiktioner. Ändringen minskar behovet av skattekonkurrens med andra jurisdiktioner.

Konsekvenser för företagen

GloBE-regleringen gäller internationella koncerner vilkas koncernomsättning överstiger 750 miljoner euro minst två av fyra på varandra följande räkenskapsperioder. I Finland finns det uppskattningsvis cirka 2 800 koncernbolag som hör till en multinationell koncern och som omfattas av direktivets tillämpningsområde. Det finns cirka 50–60 sådana multilaterala koncerner som har sitt yttersta moderbolag i Finland medan cirka 10–20 rent nationella storskaliga koncerner har identifierats.

Det föreslagna systemet är en omfattande helhet, vilket orsakar omfattande utredningar i den inledande fasen och kostnader för att bygga upp rapporteringssystemet för de koncerner som börjar omfattas av systemet. Den föreslagna regleringen stödjer sig på ett nytt sätt på såväl redovisningsregleringen som beskattningen. Sålunda ökar företagets administrativa kostnader sannolikt avsevärt i den inledande fasen. Systemet ökar också rapporteringsbördan permanent. De finländska bolag som omfattas av GloBE-regleringen blir skyldiga att årligen lämna en GloBE-deklaration enligt OECD:s standard, om inte inlämnandet av deklarationen har centraliserats i koncernen. Deklarationen ska lämnas senast 15 månader efter räkenskapsperiodens utgång.

Vilka faktorer som ökar den administrativa bördan beror på koncernen: bördan påverkas av antalet verksamhetsstater och koncernenheter samt av kvaliteten på koncernens informationssystem och dess förmåga att svara mot det informationsbehov som följer av förpliktelserna i anslutning till minimiskatten. Av denna anledning är det svårt att uppskatta de administrativa kostnaderna på koncernnivå. Enligt regeringens uppfattning har också näringslivet ansett det vara utmanande att bedöma de exakta konsekvenserna på koncernnivå. Kostnaderna beräknas stiga särskilt för sådana koncerner som har verksamhet i flera jurisdiktioner. Å andra sidan kan man uppskatta att den administrativa bördan ökar på motsvarande sätt även för utländska koncerner, så ur konkurrenskraftssynvinkel är ökningen av de administrativa kostnaderna inte nödvändigtvis av någon central betydelse.

Enligt OECD:s konsekvensbedömning från 2020 ökar den första och den andra pelaren tillsammans investeringskostnaderna, vilket kan inverka negativt på företagets investeringsaktivitet, men enligt OECD:s bedömning är inverkan liten. Enligt OECD:s bedömning skulle regleringens investeringsdämpande inverkan minska BNP globalt med cirka 0,07 procent på lång sikt. Eftersom förslaget inte skärper beskattningen för företag som är verksamma i Finland annat än i mycket sällsynta situationer, bedöms förslaget inte till denna del ha några konsekvenser för företagets investeringar i Finland. Däremot bedöms förslaget skärpa beskattningen av finländska koncerners utlandsverksamheter. Detta kan inverka på finländska koncerners investeringar utomlands samt uppmuntra till att hålla kvar investeringar i Finland.

Konsekvenser för förvaltningen

Införandet av det föreslagna systemet medför betydande kostnader samt resursbehov för Skatteförvaltningen i den inledande fasen. Det nya systemet påverkar flera funktioner inom Skatteförvaltningen, bland annat skattegranskningen, informationssystemen, dataflödena, deklarationsförfarandet, informationsutbytet samt anvisningarna. Ett helt nytt system kräver också att Skatteförvaltningen och de skattskyldiga börjar behärska en helt ny omfattande helhet som inte har funnits tidigare. De nya rapporteringskraven förutsätter också omfattande reformer av informationssystemen. Skatteförvaltningen har preliminärt uppskattat investeringskostnaderna för projektet till 2,1 miljoner euro, som i huvudsak består av anskaffningskostnaden och personalkostnader i anslutning till informationssystemen.

Det föreslagna systemet förutsätter att såväl de skattskyldiga som Skatteförvaltningen i fortsättningen tillämpar en helt ny slags reglering vid sidan av det befintliga skattesystemet. Konsekvenserna för förvaltningen är således inte begränsade endast till de betydande utredningarna i den inledande fasen. Dessutom orsakar underhållet och kontrollen av det nya skattesystemet samt den internationella samordningen liksom analysen och riskhanteringen merkostnader samt betydande resursbehov för Skatteförvaltningen även under kommande år.

5 Alternativa handlingsvägar

5.1 Handlingsalternativen och deras konsekvenser

Direktivet grundar sig på OECD:s GloBE-modellregler och kommentar till dem. I enlighet med skäl 33 i direktivets ingress är målet med direktivet att säkerställa att en gemensam minimibeskattning genomförs i unionen i enlighet med av den gemensamma strategin (Common Approach) i GloBE-modellreglerna. Härav följer att tilläggsbeskattningen kan inte genomföras effektivt på något annat sätt än genom ett noggrant genomförande av direktivet. Tilläggsbeskattningen kan inte genomföras till exempel genom att höja den allmänna inkomstkattesatsen eller förtäta den nuvarande skattebasen för inkomstbeskattningen, eftersom dessa åtgärder inte i sig säkerställer en minimiskattenivå. Till följd av direktivet och GloBE-modellreglerna måste både regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning införas som sådana.

Det föreslås separata bestämmelser om minimiskatteförfarandena i stället för att försöka jämställa tilläggsskatten med inkomstskatt. Om tilläggsskatten skulle betraktas som inkomstskatt, skulle lagen om beskattningsförfarande tillämpas på den i enlighet med det nuvarande skattesystemet i Finland, samt andra regler om inkomstskatter. Detta skulle kunna orsaka betydande problem i anslutning till beräkningen och uppbörden av tilläggsskatt. Tilläggsskatteregeln måste vara av sådan karaktär att den följer den modell som utformats i direktivet och OECD:s modellregler. Dessutom bör tilläggsskatten tas ut så att de skattskyldiga inte beviljas några förmåner i anslutning till den. Om tilläggsskatten skulle betraktas som en inkomstskatt, skulle det i praktiken kunna vara mycket svårt att säkerställa att inte exempelvis förlustutjämning eller utländska skattetilgodohavanden i själva verket påverkar tilläggsskattens belopp. Tidtabellen för beskattningsförfarandet skulle orsaka ytterligare problem. Den nuvarande tidtabellen för inkomstbeskattningen avviker avsevärt från tidtabellerna för deklaration och verkställande av tilläggsbeskattningen. I praktiken skulle det leda till att tilläggsskatt alltid medför att beskattningen för det aktuella skatteåret måste verkställas på nytt.

Den nationella tilläggsskatten är en valfri skatteregel utöver regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. Det är således möjligt att genomföra direktivet nationellt utan nationell tilläggsskatt. Det kan dock antas finnas fördelar med en nationell tilläggsskatt, men knappast några nackdelar. Nationell tilläggsskatt leder att en eventuell tilläggsskatt som hänför sig till skattebortfall för finländska enheter tas ut i Finland och inte med stöd av regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning utomlands. Om det inte föreskrivs om en nationell tilläggsskatt, skulle skattebördan för koncerner som omfattas av minimiskattereglerna inte lätta över huvud taget, eftersom motsvarande skattebelopp skulle tas ut i andra länder där koncernen har verksamhet. På en helt nationell koncern tillämpas med stöd av direktivet regeln om inkomstinkludering, och därför lättar inte heller en helt nationell aktörs skattebördan även om en nationell tilläggsskatt inte skulle införas. Betydelsen av den nationella tilläggsskatten accentueras, eftersom ett betydande antal industriländer utöver Europeiska unionen redan har börjat genomföra regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. Den finländska tilläggsskatten hänför sig till situationer med låg beskattning och den skulle alltså med stor sannolikhet tas ut utanför Finland, om inte Finland införde nationell tilläggsskatt. I fråga om helt finländska koncerner skulle tilläggsskatten dessutom i vilket fall som helst tas ut i enlighet med Finlands regel om inkomstinkludering, även om nationell tilläggsskatt inte infördes. I regelverket för genomförande (Implementation Framework) inom OECD:s Inclusive Framework har man dessutom kommit överens om en safe harbour-regel (QDMTT Safe Harbour) i anslutning till kvalificerade nationella tilläggsskatter, så att när den tillämpas undviker en koncern beräkningar enligt regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning i de länder som berörs av safe harbour-regeln. På så vis orsakar den nationella tilläggsskatten inte heller någon ökad administrativ börda för koncerner jämfört med regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning, om Finlands nationella tilläggsskatt drar nytta av safe harbour-regeln.

5.2 Handlingsmodeller som används eller planeras i andra medlemsstater

EU-medlemsstaterna ska införliva direktivet i sin nationella lagstiftning senast den 31 december 2023. Regeln om inkomstinkludering ska tillämpas på räkenskapsperioderna från och med den 31 december 2023 och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning på räkenskapsperioderna från och med den 31 december 2024. Däremot får medlemsstaterna fritt välja när de inför nationell tilläggsskatt.

Artikel 50.1 i direktivet innehåller en övergångsbestämmelse för medlemsstater där högst tolv yttersta moderenheter i koncerner som omfattas av direktivet är belägna. Dessa medlemsstater får välja att inte tillämpa regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning för sex på varandra följande räkenskapsperioder från och med den 31 december 2023. Medlemsstater som gör ett sådant val ska anmäla detta till kommissionen senast den 31 december 2023. I detta skede förväntas endast mycket få medlemsstater ha möjlighet att välja, eventuellt till exempel Estland, Lettland och Malta.

Av EU-medlemsstaterna har Sverige, Danmark, Tyskland, Nederländerna, Tjeckien och Irland fram till juli 2023 offentliggjort lagförslag som gäller genomförande av direktivet. Samtliga dessa förslag innehåller bestämmelser om en nationell tilläggsskatt. Av de andra staterna har till exempel Storbritannien och Nya Zeeland också offentliggjort lagförslag som gäller GloBE-reglerna. I vissa stater, till exempel Japan och Sydkorea, har lagstiftning som gäller reglerna redan satts i kraft, men i många andra stater har beredningen bara kommit i gång.

I enlighet med strategin Common Approach i GloBE-modellreglerna och för att trygga ett enhetligt och konsekvent genomförande av reglerna om minimibesättning i EU-staterna innehåller direktivet endast ringa handlingsutrymme och det är obligatoriskt att införa regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning i enlighet med direktivet. Det kommer således inte att finnas några betydande skillnader mellan olika EU-medlemsstater i fråga om genomförandet av reglerna, och även Finland genomför reglerna i enlighet med direktivet och den gemensamma strategi som det betonar. Genomförandeprocessen pågår som bäst i medlemsstaterna, och man har ännu inga erfarenheter av tillämpning av den färdiga regleringen. Av dessa orsaker är det inte möjligt att exakt jämföra olika staters lagstiftningsshelheter med de bestämmelser som föreslås i Finland, men av ovannämnda orsaker kommer det i praktiken inte att finnas några skillnader i innehållet i regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning.

I OECD:s vägledning om nationella tilläggsskatter publicerades i juli 2023. Enligt vägledningen kan det finnas vissa valbara skillnader mellan staterna i sätten att genomföra nationella tilläggsskatter. Eftersom vägledningen är helt ny, är det ännu inte möjligt att bedöma i vilken utsträckning olika stater gör de val som vägledningen möjliggör. Alla nationella tilläggsskatter ska dock motsvara GloBE-modellreglernas skatteregler (regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning) på så vis att skatten ska beräknas på samma sätt som enligt dessa regler, och den skatt som inflyter på grundval av den nationella tilläggsskatten får inte vara systematiskt lägre än vad motsvarande skatt som inflyter med stöd av regeln om inkomstinkludering eller regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning skulle ha varit. Sålunda kan man anta att de skillnader mellan enskilda länder som hänför sig till de nationella tilläggsskatterna kommer att vara små.

6 Remissvar

Under remissbehandlingen yttrade sig 28 aktörer om utkastet till proposition. Yttrande om utkastet till regeringens proposition har lämnats av arbets- och näringsministeriet, Skatteförvaltningen, VATT, Ålands landskapsregering, Centralhandelskammaren, Fackförbundet Pro rf, FFC rf, Finanssiala ry, Finlands Advokatförbund, Finlands näringsliv EK, Finnwatch ry, Finsk Energiindustri rf, Företagarna i Finland, Näringslivets delegation, Näringslivets forskningsinstitut Etna, Pääomasijoittajat ry, Skattebetalarnas Centralförbund rf, Suomalaiset Kehitysjärjestöt – Finnish Development NGOs Fingo ry, Suomen varustamot ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Teknologiateollisuus ry, Teollisuuden Voima Oyj, professor Reijo Knuutinen, professor Juha Lindgren, docent Marianne Malmgrén, Pekka Nykänen och Matti Urpilainen, Assistant Professor Moritz Scherleitner, Timo Torkkel, samt Senior Fellow Timo Viherkenttä. Bland remissinstanserna fanns många olika intresseorganisationer som mångsidigt företräder näringslivet och de koncerner som kommer att omfattas av bestämmelserna.

I yttrandena understödde man i regel målen för projektet med en minimiskatt. I enstaka remissvar ansåg man att bestämmelserna fortfarande inte går tillräckligt långt och man önskade att Finland ska främja en vidareutveckling av regleringen. Med undantag av enstaka remissvar understöddes genomförandet i form av en separat lag. Beredningstidtabellen ansågs i allmänhet vara synnerligen snäv.

Lagens innehåll ansågs överlag motsvara direktivet. I remissvaren konstaterades också på ett heltäckande sätt att det nationella handlingsutrymme som direktivet tillåter är snävt. Införandet av en nationell tilläggsskatt understöddes genomgående och stöddes även i de remissvar där nationella tilläggsskatter i sig ansågs problematiska, eftersom de inte motiverar till att införa ett starkt inkomstskattesystem.

Inställningen till de dynamiska effekterna av den nya internationella modellen varierade. I konsekvensbedömningen ingick en uppskattning baserad på OECD:s bedömning om att intäkterna eventuellt ökar när incitamenten till internationell vinstöverföring minskar, vilken kritiserades i ett remissvar. I två remissvar påpekades det å andra sidan att uppskattningen av skatteintäkter inte innehåller någon bedömning av de dynamiska effekterna av de eventuellt ökande skatteintäkterna till följd av samma analys. I flera remissvar ansågs att den administrativa bördan ökar orimligt i förhållande till de uppskattade skatteintäkterna. I remissvaren framfördes emellertid inga beräkningar av eventuella koncernspecifika kostnader. I flera remissvar önskade man att det ses till att Skatteförvaltningen får tillräckliga resurser.

Reglerna ansågs överlag vara mycket komplicerade och svårförståeliga och motiveringen kortfattad i förhållande till detta. I enstaka remissvar påpekades att det krävs kunskap om inte bara beskattning utan också redovisning för att förstå substansen. Å andra sidan konstaterades i remissvaren att OECD:s material ger tolkningshjälp och man berömde motiveringens hänvisningar till GloBE-modellreglerna och artiklarna i direktivet. I remissvaren hade dessutom beaktats att lagen tillämpas endast på de allra största ekonomiska aktörerna. Den terminologi som använts i propositionen kritiserades i någon mån. I några remissvar önskades ändringar i enstaka substansbestämmelser.

I en del av remissvaren uttrycktes oro för betydelsen av OECD:s material för den nationella lagen. I remissvaren framfördes att det är oklart vilken betydelse det material som OECD redan offentliggjort och kommer att offentliggöra i framtiden har. I enstaka remissvar önskade man att allt OECD-material skulle ingå i lagen. Å andra sidan ansågs det också i remissvaren att OECD:s material är en nödvändig tolkningskälla för att olika staters tolkningspraxis inte ska differentieras, och förhållandet till den nationella lagen sågs inte som problematiskt. I enstaka remissvar efterlystes grundlagsutskottets utlåtande om lagförslaget. Den bindning till internationella redovisningsstandarder som förts fram i propositionen sågs däremot överlag inte som problematisk med avseende grundlagsenligheten.

Påföljderna enligt lagen ansågs i regel vara av godtagbar nivå. I enstaka remissvar ansågs nivån vara för lindrig och i andra för sträng. I remissvaren efterlystes större prövningsrätt för Skatteförvaltningen när det gäller påförandet av påföljder.

I flera remissvar kritiserades att ett förfarande med förhandsställningstagande saknas i propositionen. Å andra sidan understöddes denna lösning också i ett remissvar. Man önskade att deklaraationsförfarandet ska vara så enkelt som möjligt. I några remissvar önskade man att skyldigheten att lämna nationell deklARATION om tilläggsskatt ska tas bort eller begränsas till situationer där skatt debiteras. I några remissvar önskade man att den tillfälliga safe harbour-reglen ska förlängas eller permanentas. I enstaka remissvar föreslogs att ikraftträdandet av regleringen ska framskjutas, om det finns en möjlighet till detta via EU.

Responserna har beaktats i propositionen. En del av de förslag som framfördes i remissvaren (såsom permanentande av den tillfälliga safe harbour-regeln, samt ändringar i substansreglerna) är av sådan karaktär att de inte är förenade med nationellt handlingsutrymme vid genomförandet av direktivet. Tidtabellen för lagens ikraftträdande motsvarar likaså tidtabellen för genomförandet av direktivet, och det är inte möjligt att avvika från den genom en nationell lösning. I utkastet till proposition har motiveringen och OECD-materialets förhållande till den nationella lagen preciserats. Grundlagsanalysen har preciserats, men slutresultatet av analysen har inte ändrats. Det har också framhävts att avsaknaden av möjlighet till förhandsställningstaganden är temporär. Terminologin har delvis ändrats till följd av responsen. Nivån på skatteförhöjningarna har inte ändrats, men strävan har varit att delvis precisera omständigheterna när sådana påförs utifrån responsen.

Utkastet till regeringsproposition överlämnades till rådet för bedömning av lagstiftningen den 13 september 2023. Rådet för bedömning av lagstiftningen lämnade ett utlåtande om propositionsutkastet den 27 september 2023. I utlåtandet ansågs det att utkastet till proposition följer anvisningarna om konsekvensbedömning vid lagberedning på ett nöjaktigt sätt. I utlåtandet var man nöjd med bland annat behandlingen av bakgrunden, målen och förslagen samt med beskrivningen av det nationella handlingsutrymmet och bedömningen av konsekvenserna för de offentliga finanserna. Det önskades förtydligande av terminologin och en noggrannare utredning av bland annat koncernernas kostnader för anlåtande av externa tjänster, av den administrativa bördan och av möjligheten att förutse krav och få rådgivning. Propositionen har till vissa delar preciserats till följd av utlåtandet.

7 Specialmotivering

7.1 Lag om minimiskatt för stora koncerner

1 kap. Tillämpningsområde och tillämpliga definitioner

Lagens syfte och tillämpningsområde

Lagens syfte och tillämpningsområde beskrivs i 1–3 §.

1 §. Lagens syfte. Paragrafen innehåller bestämmelser om lagens syfte. Syftet med lagen är att säkerställa en minimiskattesats för den överskjutande vinst som fastställts särskilt för storskaliga koncerner. Minimiskattesatsen säkerställs genom att fastställa en tilläggsskatt, om koncernens effektiva skattesats i någon jurisdiktion där den bedriver verksamhet understiger minimiskattesatsen. Lagen ska tillämpas på storskaliga internationella koncerner och storskaliga nationella koncerner.

2 §. Lagens tillämpningsområde. I paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 2.1 och 2.2 i direktivet om lagens tillämpningsområde. Innehållet i bestämmelsen motsvarar punkterna 1.1.1 – 1.1.2 i GloBE-modellreglerna.

I 1 mom. preciseras tillämpningsområdet. Lagen ska tillämpas på koncernenheter belägna i Finland som hör till storskaliga koncerner. Av avgränsningen av tillämpningen följer att lagen inte tillämpas på enheter som är sådana undantagna enheter som uppräknas senare, och inte på enheter som hör till andra än storskaliga koncerner.

I 2 mom. definieras när en koncern betraktas som en storskalig koncern. Tillämpningsvillkoret är en årlig omsättningsgräns på 750 miljoner euro, som fastställs på koncernnivå. Föremålet för bedömningen är summan av intäkterna under räkenskapsperioden för koncernenheter som konsoliderats i koncernbokslutet.

Vid bedömningen av omsättningsgränsen ska de fyra föregående räkenskapsperioderna beaktas. Koncernen ska omfattas av bestämmelserna en viss räkenskapsperiod, om dess omsättning är minst 750 miljoner euro under minst två av de fyra föregående räkenskapsperioderna. Genom denna granskningsperiod som omfattar flera räkenskapsperioder säkerställs att tillämpningen av bestämmelserna är förutsägbar och att endast sådana koncerner omfattas av tillämpningen av bestämmelserna vilkas verksamhet på ett etablerat sätt överstiger tröskelvärdet.

Gränsvärdet, 750 miljoner euro, motsvarar det tröskelvärde som tillämpas som tröskelvärde för land-för-land-rapporteringen (Country-by-Country Reporting). Syftet med avgränsningen är att

undanta små koncerner från tillämpningen av reglerna. Det är fråga om förhållandet mellan målen för regleringen och den börda som regleringen orsakar. Tröskeln begränsar antalet koncerner som omfattas av regleringen, vilket underlättar införandet av reglerna. Att gränserna för land-för-land-rapporteringen används som tröskel för även minimibeskattningen kan också underlätta skatteförvaltningarnas arbete vid tillsynen över skattemässiga skyldigheter.

En koncerns räkenskapsperioder kan vara kortare eller längre än 12 månader. För dessa situationer ingår i 3 mom. en regel om ställande av de sammanlagda intäkterna i relation till räkenskapsperiodens längd. Exempelvis om räkenskapsperiodens längd är 11 månader, divideras den i bokslutet konsoliderade intäkten med 11 och det erhållna beloppet multipliceras med 12 för att få ett jämförbart tal.

I 4 mom. föreskrivs att lagen också tillämpas på vissa samföretagskoncerner. Ett samföretag där en koncernenhet inte har bestämmande inflytande hör i allmänhet inte till koncernen. Avsikten är dock att tillämpa bestämmelserna på samföretag som avses i 6 kap. 12 § och på enheter som ägs av dem.

3 §. Undantagna enheter. I paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 2.3 i direktivet om definitioner och behandling av undantagna enheter. Innehållet i bestämmelsen motsvarar punkt 1.5 i GloBE-modellreglerna.

I 1 mom. ställs de undantagna enheterna i huvudsak utanför tillämpningen av lagen. Deras i koncernbokslutet konsoliderade intäkter beaktas dock vid beräkningen av det tröskelvärde på 750 miljoner euro som avses i 2 § och som förutsätts för att lagen ska tillämpas. Om en koncern så vill har den möjlighet att låta även undantagna enheter omfattas av tillämpningen av lagen. Detta sker genom ett val som den i 11 § avsedda koncernenheten som lämnar deklaration gör med deklarationen med information om tilläggsskatt. Valet ska gälla fem år i sänder.

I 2 och 3 mom. definieras vad som avses med en undantagen enhet när lagen tillämpas. I 2 mom. uppräknas de olika typerna av undantagna enheter. En närmare definition av respektive typ ingår i 12–17 §. Undantagna enheter är myndighetsenheter enligt 12 §, internationella organisationer enligt 13 §, pensionsfonder enligt 14 §, ideella organisationer enligt 15 §, samt investeringsfonder enligt 16 § och investeringsinstrument för fast egendom enligt 17 §. Investeringsfonder och investeringsinstrument för fast egendom är dock undantagna enheter endast om de är yttersta moderenheter i koncerner.

I 3 mom. utvidgas gruppen av undantagna enheter till vissa enheter som ägs av de enheter som uppräknas i 2 mom.

I 1 punkten definieras som undantagen enheter också en enhet som till minst 95 procent ägs av en enhet som avses i 2 mom. och som nästan uteslutande bedriver verksamhet för att sköta en i 2 mom. avsedd enhets investeringsverksamhet eller verksamhet för att bistå en i 2 mom. avsedd enhets verksamhet. Den verksamhet som avses i 1 punkten ska nästan uteslutande hänföra sig till innehav av tillgångar eller investering av medel och enheten får inte aktivt bedriva annan verksamhet. Innehavet av tillgångar och investeringen av medel ska också ske på den undantagna enhetens vägnar. Det kan vara fråga om bistående verksamhet till exempel om en undantagen enhet grundar ett IT-tjänsteföretag som tillhandahåller endast den undantagna enheten sina tjänster.

Enligt 2 punkten betraktas som en undantagen enhet dessutom en enhet vars inkomst nästan uteslutande härrör från vissa utdelningar och kapitalvinster som är undantagna från minimiskattereglerna.

I såväl 1 som 2 punkten görs en sådan avgränsning av det erforderliga innehavet (95 procent eller 85 procent) inte får härröra från en pensionsfond som avses i 2 mom. 3 punkten och som är en pensionsenhet. Enligt GloBE-kommentaren till artikel 1.5.2 har denna avgränsning gjorts därför att definitionen av pensionsfonder i sig innehåller en utvidgning till pensionsenheter och avsikten är inte att utvidga den utvidgning som avses i denna punkt till enheter som ägs av pensionsenheter.

Definitioner som ska tillämpas i lagen

I 4–44 § införlivas största delen av artikel 3 i direktivet, som innehåller definitioner. I GloBE-mallreglerna ingår definitioner i huvudsak i punkt 10.1. Innehållet i lagens definitioner motsvarar innehållet i direktivets och GloBE-modellreglernas definitioner. I definitionerna ingår också sådana begrepp eller fenomen som inte för närvarande förekommer i rättssystemet i Finland. Det är emellertid nödvändigt att ta in dem, eftersom det kan hända att de används i länder där det finns lågbeskattade koncernenheter som berörs av tilläggsskatt som debiteras i Finland.

4 §. Enhet. I paragrafen definieras begreppet enhet. Definitionen är omfattande och inbegriper både juridiska personer och andra sådana sammanslutningar eller konstruktioner som upprättar separata räkenskaper över sin verksamhet. Definitionen inbegriper således även sådana aktörer som inte nödvändigtvis betraktas som juridiska personer i olika jurisdiktioner, till exempel samfund och truster.

5 §. Koncernenhet. Paragrafen innehåller en definition av koncernenhet. Begreppet koncernenhet är centralt för tillämpningen av lagen, eftersom lagen ska tillämpas på koncernenheter.

Med stöd av 1 mom. 1 punkten är en koncernenhet en enhet vars redovisningsposter ska konsolideras post för post med koncernbokslutet för den yttersta moderenheten. Detta uttrycker kravet på tillhörighet till en koncern. Begreppet koncernenhet inbegriper dock inte en sådan enhet som motsvarar definitionen av någon undantagen enhet som avses i 3 §.

Enligt 2 punkten omfattar begreppet koncernenhet också fasta driftställen vars huvudenhet är en koncernenhet. Utvidgningen behövs därför att ett fast driftsställe inte nödvändigtvis motsvarar definitionen av enhet i 4 §, trots att dess intäkter har konsoliderats i koncernbokslutet som en del av uppgifterna om huvudenheten.

6 §. Koncern. Paragrafen innehåller bestämmelser om definitionen av koncern.

I 1 mom. 1 punkten föreskrivs att med koncern avses en samling enheter som är närstående och som konsolideras i den yttersta moderenhetens koncernbokslut, där deras redovisningsposter konsolideras post för post. En koncern omfattar således i princip inte någon enhet som inte konsolideras med koncernbokslutet på detta sätt. Till en koncern anses dock höra en enhet som i enlighet med den tillämpade redovisningsstandarden inte har konsoliderats enbart på grund av sin storlek eller oväsentlighet eller på grund av att den innehas för handel. En sådan enhet är således en del av koncernen som en koncernenhet.

Som grund för bildandet av en koncern betraktas koncernbokslutet enligt 9 §. Till följd av definitionen av koncernbokslut kan en koncern också uppstå i en situation där den yttersta moderenheten inte har upprättat något koncernbokslut. I 9 § ingår bestämmelser om det koncernbokslut som ska upprättas i en sådan situation och som grundar en koncern för tillämpningen av lagen.

Enligt 2 punkten betraktas som en koncern också en enhet som inte har någon moderenhet eller dotterenheter, men som har minst ett i 18 § avsett fast driftställe i en annan jurisdiktion. Eftersom ett fast driftställe i enlighet med 5 § är en koncernenhet och förhållandet mellan huvudenheten och dess filial i enlighet med 30 § betraktas som ett ägarintresse, bildar dessa enheter en sådan koncern som avses i lagen.

7 §. Multinationell koncern; 8 §. Nationell koncern. I 7 och 8 § ingår definitioner av multinationell koncern och nationell koncern. Enligt 7 § ska som multinationell koncern betraktas en koncern vars enheter är belägna i minst två jurisdiktioner när 50–54 § tillämpas. Som helt nationell betraktas en koncern vars koncernenheter är belägna i Finland. Till följd av den begränsande regeln i 2 § ska lagen dock tillämpas endast på multinationella och nationella koncerner som överstiger tröskelvärdet.

9 §. Koncernbokslut. Paragrafen innehåller den definition av koncernbokslut som ska tillämpas i lagen. Definitionen är mycket central med tanke på lagen, eftersom koncernens koncernbokslut ligger till grund för lagens tillämpningsområde samt fastställandet av intäkter och skatter. I enlighet med 1 punkten ska som koncernbokslut betraktas i första hand enhetens bokslut som upprättats i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard, i vilket uppgifterna om den och andra enheter som den har ett bestämmande inflytande i presenteras som om det var fråga om en enda ekonomiska helhet. 1 punkten är tillämplig i situationer där koncernbokslutet i själva verket har upprättats i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard enligt 32 §.

I 2 punkten definieras koncernbokslutet i de situationer där koncernen består av en enhet och dess fasta driftställen. Koncernbokslutet är då det bokslut som upprättats av huvudenheten utifrån en allmänt erkänd redovisningsstandard.

Koncernbokslutet definieras enligt 3 punkten i en sådan situation där det upprättade koncernbokslutet inte grundar sig på en allmänt erkänd redovisningsstandard enligt 32 §. Som koncernbokslut betraktas då det upprättade bokslutet som har justerats för att undanröja väsentliga skillnader som snedvrider konkurrensen. Väsentlig skillnad som snedvrider konkurrensen definieras i 34 §.

I 4 punkten ingår en definition av koncernbokslut i de situationer där inget koncernbokslut har upprättats. Då är i lagen avsett koncernbokslut innehållet i det bokslut som den yttersta moderenheten skulle ha upprättat om den hade varit skyldig att upprätta ett koncernbokslut vid tillämpningen av en i 33 § avsedd godkänd redovisningsstandard. Den tillämpliga redovisningsstandard kan i denna punkt vara en i 32 § avsedd allmänt erkänd redovisningsstandard eller någon annan redovisningsstandard som har justerats för att undanröja väsentliga skillnader som snedvrider konkurrensen. I 4 punkten åläggs således skyldighet att i vissa situationer upprätta ett koncernbokslut för tillämpningen av lagen, om det inte har upprättats annars.

10 §. Räkenskapsperiod. Paragrafen innehåller en definition av räkenskapsperiod, som samtidigt är basperioden för tillämpningen av lagen. Räkenskapsperioden motsvarar den redovisningsperiod för vilken koncernbokslutet upprättas. Om koncernbokslutet grundar sig på 9 § 4 punkten, avses med räkenskapsperiod kalenderåret.

11 §. Koncernenhet som lämnar deklaration. I paragrafen definieras som koncernenhet som lämnar deklaration en enhet som lämnar en deklaration med information om tilläggsskatt. Deklarationen med information kan lämnas av respektive enhet själv, eller av den enhet som koncernen särskilt utsett för ändamålet.

12 §. Myndighetsenhet. I paragrafen ingår en definition av myndighetsenhet. Definitionen är jämförelsevis vid och avsikten är att den ska omfatta både organiska delar av den offentliga förvaltningen i en jurisdiktion och fristående juridiska personer som ägs av den offentliga förvaltningen, oberoende av juridisk form. Definitionen omfattar dock inte enheter som bedriver affärsverksamhet. Som myndighetsenheter betraktas enheter som uppfyller samtliga villkor i 1–4 punkten.

I 1 punkten föreskrivs att enheten ska vara en del av eller helägd av en offentlig förvaltning. Delar av en offentlig förvaltning är till exempel olika förvaltnings- och lokalförvaltningsmyndigheter.

I 2 punkten avgränsas definitionen så att den inte omfattar enheter som bedriver affärsverksamhet. Enligt punkten ska en myndighetsenhets huvudsakliga syfte vara att fullgöra någon offentlig förvaltningsuppgift. Definitionen motsvaras också av en enhet som investerar en offentlig förvaltnings tillgångar. Däremot får enheten inte bedriva någon som helst affärsverksamhet.

I 3 punkten föreskrivs att en myndighetsenhet ska kontrolleras av den offentliga förvaltningen. Den ska ansvarig inför och rapportera till den offentliga förvaltningen.

I 4 punkten föreskrivs det om förbud mot att överföra eller samla in tillgångar som direkt kommer privata aktörer till godo. Enhetens tillgångar ska under och efter dess verksamhetstid tillhöra endast den offentliga förvaltningen i den jurisdiktion är myndigheten är belägen.

13 §. Internationell organisation. Paragrafen innehåller en definition av internationell organisation. Samtliga villkor som uppräknas i 1–3 punkten ska vara uppfyllda för att en enhet ska kunna betraktas som en internationell organisation. Enligt 1 punkten ska organisationen huvudsakligen bestå av jurisdiktionernas regeringar och enligt 2 punkten ska den ha ett gällande avtal om huvudkvarter (som gäller till exempel arrangemang med stöd av vilka organisationens lokaler eller verksamhetsställen, såsom sektioner eller lokalbyråer, i jurisdiktionen berörs av dispenser och privilegier) med den stat där organisationen är etablerad. Enligt 3 punkten ska enhetens inkomster komma fysiska personer till godo. Vid bedömningen av om detta villkor är uppfyllt ska man beakta vad som föreskrivs om fördelningen av inkomster i den lag som är tillämplig på organisationen eller i de regler som reglerar dess verksamhet.

14 §. Pensionsfond och pensionsenhet. Paragrafen innehåller en definition av pensionsenhet. Definitionen grundar sig på begreppet ”erkänd pensionsfond” i artikel 3.1 i) (ii) i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet, och dessutom utvidgas den till att omfatta även pensionsenheter som avses i 2 mom. De aktörer som producerar lagstadgat pensionsskydd i Finland anses i allmänhet motsvara definitionen.

Paragrafen innehåller också en definition av pensionsenhet. En pensionsenhet är i enlighet med 1 mom. 2 punkten också en pensionsfond och således en undantagen enhet. Som en pensionsenhet betraktas en enhet som investerar en i 1 mom. avsedd enhets medel eller bedriver verksamhet som bistår dess verksamhet. Enligt definitionen ska en pensionsenhet höra till samma koncern som pensionsfonden.

15 §. Ideell organisation. Paragrafen innehåller en definition av ideell organisation. Definitionen innehåller flera tillämpningskriterier som samtliga ska vara uppfyllda för att enheten ska betraktas som en ideell organisation.

16 §. Investeringsfond. Paragrafen innehåller den definition av investeringsfond som ska tillämpas i lagen. Definitionen grundar sig på definitionen av ”investmentföretag” i standarden

IFRS 10, samt på definitionerna i direktiv 2011/61/EU om förvaltare av alternativa fonder. Samtliga kriterier i 1–7 punkten ska vara uppfyllda för att en enhet ska motsvara definitionen.

17 §. *Investeringsinstrument för fast egendom.* Paragrafen innehåller en definition av investeringsinstrument för fast egendom. Det är nödvändigt att definiera investeringsinstrument för fast egendom separat, eftersom alla enheter som avsikten är att behandla på samma sätt som investeringsfonder när minimiskattereglerna tillämpas inte motsvarar definitionen av investeringsfond. Många enheter som motsvarar definitionen av investeringsinstrument för fast egendom motsvarar således också definitionen av investeringsfond.

Det centrala elementet i definitionen av investeringsinstrument för fast egendom är strävan efter beskattning i ett led på skattesystemnivå. Det centrala är att skattesystemet för investeringsinstrument för fast egendom strävar efter att beskatta inkomst endast en gång. Definitionen kan också motsvaras av en investerare som är en skattefri enhet, till exempel en pensionsfond. Då genomförs beskattningen inte direkt hos fonden eller dess investerare med högst ett års uppskov, men de motsvarar ändå definitionen, eftersom kravet på systemets strävan efter beskattning i ett led uppfylls.

18 §. *Fast driftställe.* Paragrafen innehåller definitioner av fast driftställe. Definitionerna är fyra till antalet, och deras tillämpning är beroende av till exempel om det finns ett tillämpligt skatteavtal mellan de stater där huvudenheten och dess utländska verksamheter är belägna eller inte.

Definitionen av fast driftställe i 1 punkten tillämpas när det finns ett gällande avtal mellan de jurisdiktioner där huvudenheten och dess utländska plats för affärsverksamhet är belägna för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet, som innebär att när det tillämpas har den jurisdiktion där filialen är belägen beskattningsrätt för inkomst med stöd av artikel 7 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet eller en motsvarande bestämmelse. En annan förutsättning är att den jurisdiktion där det fasta driftstället är beläget beskattar den inkomst som kan hänföras till platsen för affärsverksamheten.

Definitionen i 2 punkten ska tillämpas i en situation där det saknas skatteavtal och där den jurisdiktion där platsen för affärsverksamhet är belägen beskattar intäkterna på nettobasis som om det vore fråga om en enhet med skatterättslig hemvist i jurisdiktionen.

Definitionen i 3 punkten är tillämplig i en situation där huvudenheten har en utländsk plats för affärsverksamhet och den stat där den är belägen inte beskattar den på det sätt som beskrivs i 2 punkten eftersom staten inte har något system för företagsbeskattning, men staten skulle ha haft sådan beskattningsrätt i en hypotetisk situation där det skulle ha funnits ett system för företagsbeskattning, och de jurisdiktioner där huvudenheten och filialen är belägna skulle ha tillämpat ett skatteavtal enligt vilket den jurisdiktion där den utländska platsen för affärsverksamhet är belägen skulle ha haft beskattningsrätt.

4 punkten ska tillämpas på en annan utländsk plats för affärsverksamhet som huvudenheten har, om den stat där huvudenheten är belägen har undantagit en sådan enhets utländska intäkter från skatt i den jurisdiktion där huvudenheten är belägen.

19 §. *Yttersta moderenhet.* Paragrafen innehåller en definition av yttersta moderenhet. Definitionen grundar sig i första hand på den redovisningsmässiga konsolideringsskyldigheten, som är ett resultat av bestämmande inflytande. I 2 punkten utsträcks definitionen emellertid också till en situation där en huvudenhet som inte hör till en annan koncern har minst ett fast driftsställe utanför sin jurisdiktion.

20 §. Minimiskattesats. I paragrafen fastställs 15 procent som minimiskattesats.

21 §. Tilläggs katt. I paragrafen definieras som tilläggs katt den katt som tas ut med stöd av skattereglerna enligt denna lag och som beräknas för en jurisdiktion eller en koncernenhet enligt reglerna i 5 kap.

22 §. Bassamfundsbekattning. I paragrafen definieras den beskattningsmodell som ska betraktas som bassamfundsskattesystem. Eftersom regeln om inkomstinkludering påminner om bassamfundsbekattningen har den ställts utanför definitionen.

23 §. Kvalificerad regel om inkomstinkludering. Paragrafen innehåller en definition av kvalificerad regel om inkomstinkludering. Det är fråga om den skattemodell som beskrivs i 2 kap., men som dessutom har genomgått OECD:s kommande peer review-process och godkänts i den. Eftersom en jurisdiktions regel enligt GloBE-modellreglerna inte ges ställning som kvalificerad regel på något annat sätt än genom peer review-processen, kan kvalificerad regel inte ges någon abstrakt definition, utan peer review-processen måste följas.

24 §. Kvalificerad regel om kompensation för bortfall i skattebetalning. Paragrafen innehåller en definition av kvalificerad regel om kompensation för bortfall i skattebetalning. På samma sätt som en kvalificerad regel om inkomstinkludering får även denna definition sitt innehåll av regler som godkänts i OECD:s peer review-process.

25 §. Kvalificerad nationell tilläggs katt. Paragrafen innehåller en definition av kvalificerad nationell tilläggs katt. På samma sätt som regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning betraktas också bestämmelserna om nationell tilläggs katt som kvalificerade som resultat av OECD:s peer review-process.

26 §. Lågbeskattad koncernenhet. I paragrafen definieras lågbeskattad koncernenhet. Definitionen är tudelad. En lågbeskattad koncernenhet är för det första vilken koncernenhet som helst som är belägen i en sådan jurisdiktion som vid tillämpningen av 5 kap. är en lågskattejurisdiktion. För det andra betraktas som en lågbeskattad enhet en statslös koncernenhet för vilken det vid tillämpningen av 3 kap. har beräknats en justerad vinst och vars i enlighet med 5 kap. beräknade effektiva skattesats är lägre än minimiskattesatsen.

27 §. Mellanliggande moderenhet. Paragrafen innehåller en definition av mellanliggande moderenhet. Med mellanliggande moderenhet avses en moderenhet som hör till en koncern och som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet. Med mellanliggande moderenhet avses dock inte en sådan enhet som är en yttersta moderenhet, ett fast driftställe eller en investeringsenhet.

28 §. Bestämmande inflytande. I paragrafen definieras bestämmande inflytande. Definitionen härleds från det redovisningsmässiga konsolideringskravet; som bestämmande inflytande betraktas ett ägarintresse som förpliktar ägaren att konsolidera ägarintresset post för post i koncernbokslutet. Definitionen innehåller också en safe harbour-regel, som ska tillämpas i situationer enligt 9 § 4 punkten. Dessutom täcker definitionen förhållandet mellan huvudenheten och en filial. Huvudenheten anses således alltid ha bestämmande inflytande i sin filial.

29 §. Delägd moderenhet. Paragrafen innehåller en definition av delägd moderenhet. Definitionen är tillämplig i situationer där en aktör utanför koncernen har ett ägarintresse som överstiger 20 procent av vinsterna för en annan moderenhet än den yttersta moderenheten, ett fast driftställe eller en investeringsenhet.

30 §. Ägarintresse. Paragrafen innehåller en definition av ägarintresse. Som ägarintresse betraktas en andel i eget kapital i enheten. Som ägarintresse betraktas dessutom en huvudenhets andel i en filial.

31 §. Moderenhet. I paragrafen definieras begreppet moderenhet. Som moderenhet betraktas en yttersta moderenhet, men bara när den inte är en undantagen enhet, en mellanliggande moderenhet eller en delägd moderenhet.

32 §. Allmänt erkänd redovisningsstandard. I paragrafen uppräknas allmänt erkända redovisningsstandarder. Som allmänt erkända betraktas bland annat internationella redovisningsstandarder (IFRS-standarder eller IFRS-standarder, sådana unionen har godkänt dem med stöd av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002) samt de allmänna redovisningsstandarderna i samtliga EU-medlemsstater.

33 §. Godkänd redovisningsstandard och godkänt redovisningsorgan. I paragrafen definieras godkänd redovisningsstandard samt godkänt redovisningsorgan. En godkänd redovisningsstandard är en annan standard än en allmänt erkänd redovisningsstandard, om en sådan annan standard har godkänts för användning i den jurisdiktion där enheten är belägen av ett godkänt redovisningsorgan i jurisdiktionen. Med godkänt redovisningsorgan avses ett organ liknande bokföringsnämnden, som har lokal befogenhet att utarbeta och godkänna redovisningspraxis.

34 §. Betydande snedvridning av konkurrensen. I definitionen definieras betydande snedvridning av konkurrensen. Definitionen hänför sig till behovet av att undanröja de skillnader som beror på olika redovisningspraxis och behövs eftersom beräkningarna enligt minimiskatteregler kan grunda sig på flera olika standarder. Definitionen ska tillämpas när koncernbokslutet grundar sig på en godkänd redovisningsstandard som avses i 33 §. Dess syfte att förhindra den konkurrensfördel som en koncern kan få genom att tillämpa en godkänd redovisningsstandard i stället för en allmänt erkänd standard. Slutresultatet enligt den godkända redovisningsstandard ska jämföras med slutresultatet enligt motsvarande IFRS-standard för att få reda på skillnaden. I definitionen beaktas alla skillnader som uppstått av iakttagandet av samma redovisningspraxis under räkenskapsperioden. Om det finns flera transaktioner under räkenskapsperioden som orsakar skillnader ska skillnaderna till följd av dessa transaktioner räknas samman. Likaså ska alla skillnader som beror på en koncerns samtliga koncernenheters tillämpning av den aktuella praxisen räknas samman.

35 §. Bokfört nettovärde av materiella tillgångar. I paragrafen definieras bokfört nettovärde av materiella tillgångar. Definitionen behövs för att tillämpa regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. Värdet beräknas enligt jurisdiktion, varvid värdet av alla koncernenheter som är belägna i samma jurisdiktion räknas samman.

36 §. Investeringsenhet och investeringsenhet inom försäkringsverksamhet. Paragrafen innehåller en definition av investeringsenhet och investeringsenhet inom försäkringsverksamhet. Definitionen bygger på definitionerna av investeringsfond och investeringsinstrument för fast egendom, och dessutom utsträcks definitionen till en enhet som ägs av dessa, via vilken investeringsverksamheten bedrivs.

Med investeringsenhet inom försäkringsverksamhet avses en investerande enhet, som ett försäkringsbolag kan grunda till exempel i samband med ett fondförsäkringsavtal. En sådan enhet kan i allmänhet inte motsvara definitionen av investeringsfond eller investeringsinstrument för fast egendom eftersom ägarbasen inte är bred.

37 §. Lågskattejurisdiktion. Paragrafen innehåller en definition av lågskattejurisdiktion. I definitionen är en lågskattejurisdiktion en jurisdiktion där det under ett år finns en justerad nettovinst och där den effektiva skattesatsen understiger minimiskattesatsen. Eftersom definitionen grundar sig på begreppet justerad nettovinst är en lågskattejurisdiktion inte en jurisdiktion där det finns en justerad nettoförlust.

38 §. Justerad vinst eller förlust. Paragrafen innehåller en definition av justerad vinst eller förlust. Med justerad vinst och förlust avses för respektive koncernenhet dess redovisade vinst eller förlust enligt 3 kap. 1 § som har justerats på det sätt som avses i 1 mom. i den paragrafen. Innehållsmässigt motsvarar definitionen definitionen i artikel 3.1.1 i GloBE-modellreglerna och i artikel 15.1 i direktivet.

39 §. Icke kvalificerat imputationsbelopp och kvalificerat imputationsbelopp. I paragrafen definieras två imputationsbeloppsbegrepp som hör ihop med varandra. Bägge begreppen hänför sig till återbetalningar eller tillgodohavanden i samband med betalning av utdelning. Finlands nuvarande skattesystem innehåller inga sådana tillgodohavanden som förklaras i paragrafen. I direktivet ingår motsvarande definitioner i artikel 3.37 och i GloBE-modellreglerna i avsnitt 10.3.

I 1 mom. definieras först icke kvalificerat imputationsbelopp som skatt som betalats av en koncernenhet och som är återbetalningsbar till den faktiska betalningsmottagaren av en utdelning som delas ut av en sådan koncernenhet på basis av utdelningen eller avräkningsbart från betalningsmottagaren mot en annan skatt än en skatt för sådan utdelning, eller som återbetalas till det utdelande bolaget i samband med betalningen av utdelning. I paragrafen ställs dock utanför definitionen sådana skatter som är i 2 mom. avsedda kvalificerade skattetillgodohavanden.

I 2 mom. definieras kvalificerat imputationsbelopp. Som kvalificerat imputationsbelopp betraktas en återbetalning eller ett tillgodohavande som den faktisk betalningsmottagaren av utdelningen får på grund av den bolagsskatt som betalats av den koncernenhet som delar ut utdelningen. När man bedömer grunderna för utdelningsmottagarens tillgodohavande betraktas som skatt som betalats av den som delat ut utdelningen även skatt som betalats av dess filial. Utdelningsmottagarens tillgodohavande ska dessutom uppfylla något av villkoren i 1–4 punkten.

40 §. Kvalificerat skattetillgodohavande och icke kvalificerat skattetillgodohavande. I paragrafen definieras kvalificerat skattetillgodohavande. Definitionen motsvarar definitionen i avsnitt 10.3 i GloBE-modellreglerna och i artiklarna 38 och 39 i direktivet.

De justeringar av skattesiffrorna som användas vid minimiskatteberäkningen är av betydelse för den effektiva skattesatsen, eftersom de påverkar den effektiva skattesatsen mera abrupt än justeringar av vinsten. I 1 mom. definieras en särskild kategori av skattetillgodohavanden, vilkas behandling vid beräkningen av justerad vinst och förlust enligt 3 kap. och en medräknad och justerad skattkostnad enligt 4 kap. avviker från den normala behandlingen av avdrag från skatt. Det skattetillgodohavande som avses i 1 mom. är ett tillgodohavande som betalas som en kontant betalning eller erhålls som en post som motsvarar kontant betalning inom fyra år från den dag då det beviljades. Om tillgodohavandet endast delvis uppfyller detta villkor, betraktas det som ett kvalificerat skattetillgodohavande till den del som villkoren uppfylls. Om till exempel ett tillgodohavande på 100 euro återbetalas kontant inom fem år från det dag då det beviljades, är det kvalificerade skattetillgodohavandet det belopp som har lett till återbetalning inom fyra år från det att tillgodohavandet beviljades.

I 2 mom. föreskrivs om icke kvalificerat skattetillgodohavande. Definitionen täcker de skattetillgodohavanden som leder till återbetalning men som inte är kvalificerade tillgodohavanden enligt 1 mom.

41 §. Huvudenhet. Paragrafen innehåller en definition av huvudenhet. Det är fråga om en enhet i vars redovisning ingår ett i 18 § avsett fast driftställes vinst eller förlust.

42 §. Ingående ägarenhet. Paragrafen innehåller en definition av ingående ägarenhet.

43 §. Berättigat utdelningsskattesystem. I paragrafen definieras berättigat utdelningsskattesystem. Det är fråga om ett system där samfundsskatt tas ut först i samband med vinstutdelning med en skattesats som inte understiger minimiskattesatsen. Dessutom ska systemet ha varit i kraft senast den 1 juli 2021. Av unionens medlemsstater har Estland och Lettland ett sådant berättigat skattesystem. På grund av tidsgränsen uppkommer inga nya berättigade system.

44 §. Enhet som utses att lämna deklaration. I paragrafen definieras som enhet som utses att lämna deklaration en enhet som av koncernen har utsetts att på dess vägnar fullgöra skyldigheten att lämna deklarationen med information.

Genomflödesenheter och skattetransparenta ägarstrukturer

45 §. Genomflödesenhet och skattemässig transparens. I paragrafen definieras begreppen genomflödesenhet och skattemässig transparens, som ska tillämpas i lagen. Innehållet i begreppen motsvarar artikel 3.12 i direktivet, samt punkterna 2.1 och 2.2 i avsnitt 10 i GloBE-modellreglerna och de gäller således endast för tillämpningen av lagen som gäller minimibesättning. Deras betydelse kan avvika från det som på något annat ställe i rättsordningen avses med begreppen eller närliggande termer.

I 1 mom. definieras som en genomflödesenhet en enhet som betraktas som skattemässigt transparent i den jurisdiktion där den etablerades. Skattemässig transparens definieras i 2 mom. För att en enhet ska vara skattemässigt transparent ska den vara skattemässigt transparent med avseende på dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust. Som en skattemässig genomflödesenhet betraktas dock inte en enhet som har skatterättslig hemvist utanför den jurisdiktion där den etablerades, dock under förutsättning att den är skattskyldig för sina intäkter eller sin vinst i den jurisdiktionen. Skattskyldigheten ska rikta sig mot själva enheten, inte dess ägare.

I 2 mom. definieras begreppet skattemässig transparens. Skattemässig transparens hänvisar till en situation där en jurisdiktion beskattar en enhets inkomster, utgifter, vinst eller förlust som om de uppkom hos enhetens ägare i proportion till dennes ägarintresse i stället för hos enheten.

Skattemässig transparens förverkligas om en jurisdiktion inte beskattar en enhet för dess inkomster, utan beskattar ägarna för inkomsterna som om ägarens andel av enhetens inkomster hade uppkommit hos ägaren själv. För skattemässig transparens krävs ändå inte att enhetens skattemässiga förlust är direkt avdragbar från ägarnas skattepliktiga intäkt utan förlustutjämnningen kan också ske på nivån för den transparenta enheten. Likaså behöver inte heller beskattningen av inkomsterna som ägarnas inkomst nödvändigtvis leda till samma slutresultat som om inkomsten hade uppkommit hos enheten själv i stället för hos ägaren. Ett exempel på detta är en situation där en jurisdiktion beskattar kapitalvinst på olika sätt när den uppkommer hos den direkta avyttraren (den transparenta enheten) och hos den indirekta avyttraren (den transparenta enhetens ägare).

46 §. Skattetransparent enhet och omvänd hybridenhet. I paragrafen definieras skattetransparent enhet och omvänd hybridenhet. Begreppen motsvarar artikel 3.12 i direktivet och punkterna 10.2.1 a och b i GloBE-modellreglerna.

Begreppen stödjer sig på begreppen skattemässig genomflödesenhet och skattemässig transparens. För att en enhet över huvud ska kunna vara en skattetransparent enhet eller omvänd hybrid enhet ska den vara en skattemässig genomflödesenhet enligt 45 §.

I förslaget till 1 mom. definieras en skattemässig genomflödesenhet (Flow-Through Entity) som en skattetransparent enhet (Tax Transparent Entity) i den mån den är skattetransparent (Fiscally Transparent) i den jurisdiktion där dess ägare är belägen. Det centrala i definitionen är således att ägaren beskattas direkt för enhetens inkomst i den jurisdiktion där ägaren själv är belägen. Med definitionen ”i den mån den är” hänvisas till syftet att behandla enheten som transparent i beskattningen endast till den del som ägaren beskattas enligt principen om skattemässig transparens. Om enheten har både inkomster som dess ägare beskattas för enligt principen om skattetransparens och inkomster där denna princip inte realiserats, ska enheten betraktas som endast delvis transparent i beskattningen.

I 2 mom. definieras som omvänd hybrid enhet en genomflödesenhet (Flow-Through Entity), där principen om skattetransparen inte realiserats i ägarens jurisdiktion. Även definitionen av omvänd hybrid enhet stödjer sig på principen ”i den mån”. En genomflödesenhet är således transparent i beskattningen till den del som ägaren i sin egen jurisdiktion beskattas enligt principen om skattetransparens, och till övriga delar är samma enhet en omvänd hybrid enhet.

47 §. Hybrid enhet. I paragrafen definieras som hybrid enhet en enhet som i den jurisdiktion där den har sin hemvist behandlas som en separat skattskyldig, men i ägarens jurisdiktion som en skattetransparent enhet. Också en hybrid enhet kan behandlas endast delvis (”till den del”) som en hybrid enhet. Om endast en del av enhetens inkomster beskattas som dess egen inkomst enligt reglerna i den jurisdiktion där den är belägen och en del betraktas som enhetens ägares inkomst är enheten till denna del en genomflödesenhet eller en omvänd hybrid enhet, beroende på hur ägaren beskattas för inkomsten i den jurisdiktion där ägaren själv är belägen. Begreppet hybrid enhet motsvarar punkt 10.2.5 i GloBE-modellreglerna.

48 §. Skattetransparent struktur. I paragrafen definieras skattetransparent struktur. Definitionen stödjer sig på begreppet skattetransparent enhet som beskrivs i 49 § och innehållsmässigt motsvarar det punkt 10.2.3 i GloBE-modellreglerna.

49 §. Icke-skattskyldig enhet. I paragrafen föreskrivs det om behandlingen av vissa icke-skattskyldiga enheter. En icke-skattskyldig enhet ska, i den mån de villkor som beskrivs i paragrafen är uppfyllda, behandlas som en i 45 § avsedd genomflödesenhet och som en i 46 § avsedd skattetransparent enhet.

Bestämmelser om enheter och fasta driftställens lokalisering

I 50–54 § ingår sådana bestämmelser om enheters lokalisering som ska tillämpas i lagen. Motsvarande regler ingår i artikel 4 i direktivet och i artikel 10.3 i GloBE-modellreglerna.

50 §. En enhets lokalisering. Paragrafen innehåller de huvudregler för en koncernenhets lokalisering som ska tillämpas på enheter som inte är genomflödesenheter eller fasta driftställen. Huvudregeln är lokalisering enligt den skatterättsliga hemvisten, om den skatterättsliga hemvisten har uppkommit med stöd av etableringen, platsen för företagsledning eller någon motsvarande orsak. Om en enhet som inte är en genomflödesenhet inte har skatterättslig hemvist på någon sådan grund, ska dess lokalisering när minimiskattelagstiftningen tillämpas vara dess etableringsort.

51 §. En genomflödesenhets lokalisering. Paragrafen innehåller bestämmelser om genomflödesenhets lokalisering. I allmänhet är en genomflödesenhet statslös. Om en genomflödesenhet emellertid är den yttersta moderenheten i koncernen eller om den är skyldig att tillämpa en regel om inkomstinkludering, ska den anses vara belägen i den jurisdiktion där den etablerades. Exempelvis en genomflödesenhet vars direkta moderenhet är den yttersta moderenheten och en undantagen enhet kan vara skyldig att tillämpa en regel om inkomstinkludering, varvid enheten i fråga är belägen i den jurisdiktion där den etablerades.

52 §. Ett fast driftställes lokalisering. Paragrafen innehåller bestämmelser om fasta driftställens lokalisering. I 18 § 1–4 mom. uppräknas de situationer där den verksamhet som huvudenheten bedriver anses utgöra ett fast driftställe vid tillämpningen av lagen, och den i 54 § avsedda lokaliseringen bestäms särskilt enligt respektive situation.

53 §. Enheter som är belägna i flera jurisdiktioner. Paragrafen innehåller bestämmelser för att lösa hemvistkonflikter. Ibland kan en enhet vara belägen i flera jurisdiktioner än en. I paragrafen löses en sådan konflikt i första hand enligt ett skatteavtal (1 mom. 1 punkten). I en situation där skatteavtal saknas eller i en situation där de behöriga myndigheterna inte når överenskommelse om lokaliseringen, bestäms lokaliseringen i allmänhet på grund av skattebetalningen (2 mom. och 1 mom. 2 punkten).

I 3 mom. ingår en särskild bestämmelse för situationer där en enhet med dubbel hemvist är den yttersta moderenheten i koncernen. Om hemvistkonflikten i en sådan situation löses till fördel för en sådan jurisdiktion som inte har en gällande kvalificerad regel om inkomstinkludering, men den andra parten i hemvistkonflikten har en gällande kvalificerad regel om inkomstinkludering, kan den senare staten ändå ålägga enheten att tillämpa dess regel om inkomstinkludering. Undantaget ändrar inte enhetens lokalisering för beräkningen av den effektiva skattesatsen: den endast ger den stat som tillämpar en regel om inkomstinkludering rätt att tillämpa den regeln på enheten.

54 §. Byte av lokalisering. I paragrafen föreskrivs om byte av lokalisering under en räkenskapsperiod. Enheten ska då anses vara belägen i den jurisdiktion där den var belägen i början av räkenskapsperioden.

2 kap. Skyldighet att betala tilläggsskatt

1 §. Tilläggsskatt och skattetagare. I paragrafen föreskrivs det om betalning av tilläggsskatt till staten.

2 §. En yttersta moderenhets skyldighet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering. Paragrafen innehåller bestämmelser om skyldighet för en finländsk yttersta moderenhet att betala tilläggsskatt i fråga om lågbeskattade koncernenheter; också när det är fråga om moderenhet som tillämpar regeln om inkomstinkludering. I direktivet ingår regler om moderenhets skyldighet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering i artikel 5 och i GloBE-modellreglerna i artikel 2.1.1.

I 1 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 5.1 och 5.2 i direktivet om skyldighet för en yttersta moderenhet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering i fråga om koncernens lågbeskattade enheter. När den yttersta moderenheten är belägen i Finland, är den i första hand skyldig att tillämpa regeln om inkomstinkludering på den andel som fördelas på den av den tilläggsskatt som är hänförlig till den multinationella koncernens alla lågbeskattade koncernenheter oberoende av var dessa koncernenheter är belägna. Koncernenheterna kan vara belägna i Finland eller utomlands. Beloppet av tilläggsskatten beräknas med stöd av 5 kap.

När paragrafen tillämpas avses med yttersta moderenhet en i 1 kap. 19 § avsedd enhet med hemvist i Finland som direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande i en annan enhet och i vilken ingen annan enhet direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande, eller en i 1 kap. 41 § avsedd huvudenhet.

Skyldigheten att betala skatt gäller både direkt och indirekt ägda koncernenheter oberoende av om de är belägna i Finland eller i någon annan jurisdiktion eller om de är statslösa. Skyldigheten att betala skatt beskrivs i artikel 2.2.1 i GloBE-modellreglerna. Enligt GloBE-kommentaren till artikel 2.1.1 har storleken av den yttersta moderenhetens ägarintresse i en lågbeskattad enhet ingen självständig betydelse när man ska bedöma om denna bestämmelse är tillämplig. Det avgörande för om bestämmelsen ska tillämpas är om den lågbeskattade enheten är en koncernenhet.

Hur länge en enhet innehafts saknar betydelse för tillämpningen av denna bestämmelse. Det räcker att ett ägarförhållande har funnits i något skede av räkenskapsperioden. Enligt GloBE-kommentaren till artikel 2.2.2 ska den yttersta moderenheten betala tilläggsskatt även för koncernenheter som avyttrats eller förvärvats under räkenskapsperioden.

Paragrafen ska inte tillämpas om den yttersta moderenheten är en i 1 kap. 3 § avsedd undantagen enhet.

I 2 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 5.2 i direktivet att regeln om inkomstinkludering ska tillämpas även på den yttersta moderenhetens lågbeskattade vinster som genererats i Finland. En yttersta moderenhet med hemvist i Finland ska betala tilläggsskatt även till den del som denna yttersta moderenhet under räkenskapsperioden i fråga är en sådan lågbeskattad koncernenhet som avses i denna lag.

Enligt skäl 6 i ingressen till minimiskattedirektivet omfattas alla enheter som är belägna i en medlemsstat som är lågbeskattad, inklusive den moderenhet som tillämpar regeln om inkomstinkludering, av tilläggsskatten. Genom denna utvidgning av tillämpningsområdet jämfört med GloBE-modellreglerna är avsikten enligt skälet att säkerställa förenlighet med unionens primär rätt, och särskilt med principen om etableringsfrihet.

3 §. *En mellanliggande moderenhets skyldighet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering.* Paragrafen innehåller bestämmelser om skyldighet för en mellanliggande moderenhet med hemvist i Finland att betala tilläggsskatt i fråga om lågbeskattade koncernenheter; också till den del det är fråga om en lågbeskattad mellanliggande moderenhet som tillämpar regeln om inkomstinkludering. Skattskyldigheten för en mellanliggande moderenhet är sekundär. Bestämmelsen ska inte tillämpas om en kvalificerad regel om inkomstinkludering tillämpas på den yttersta moderenheten eller om en annan mellanliggande moderenhet har bestämmande inflytande i den finländska mellanliggande moderenheten och en kvalificerad regel om inkomstinkludering tillämpas på denna andra mellanliggande moderenhet. I direktivet ingår regler om skyldighet för en mellanliggande moderenhet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering i artikel 6 och i GloBE-modellreglerna i artikel 2.1.2.

I 1 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 6.1 och 6.2 i direktivet om skyldighet för en mellanliggande moderenhet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering i fråga om lågbeskattade enheter som ingår i koncernen. När paragrafen tillämpas avses med mellanliggande moderenhet en i 1 kap. 24 § avsedd enhet med hemvist i Finland som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern och som inte är en yttersta moderenhet, en delägd moderenhet, ett fast driftställe eller en investeringsenhet.

Skyldigheten att betala skatt gäller både direkt och indirekt ägda koncernenheter oberoende av om de är belägna i Finland eller i någon annan jurisdiktion eller om de är statslösa. Hur länge en enhet innehafts saknar betydelse för tillämpningen av denna bestämmelse. Det räcker att ett ägarförhållande har funnits i något skede av räkenskapsperioden.

Storleken av den mellanliggande moderenhetens ägarintresse i en lågbeskattad koncernenhet saknar betydelse för tillämpningen av bestämmelsen. Enligt GloBE-kommentaren till artikel 2.1.2 förutsätter tillämpningen av bestämmelsen inte att den mellanliggande moderenheten har en i 1 kap. 25 § avsedd andel som medför bestämmande inflytande i den lågbeskattade koncernenheten. Den mellanliggande moderenheten ska också betala tilläggsskatt till exempel när den har ett ägarintresse på tio procent i den lågbeskattade koncernenheten. Storleken av den mellanliggande moderenhetens ägarintresse beaktas dock när det fastställs vilken andel av den lågskattade koncernenhetens tilläggsskatt som fördelas till den.

I 2 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 6.2 i direktivet att regeln om inkomstinkludering ska tillämpas även i fråga om den mellanliggande moderenhetens lågbeskattade intäkter som genererats i Finland. En mellanliggande moderenhet med hemvist i Finland ska enligt momentet betala tilläggsskatt även till den del som denna mellanliggande moderenhet under räkenskapsperioden i fråga är en sådan lågbeskattad koncernenhet som avses i denna lag.

I 3 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 6.3 i direktivet att 1 och 2 mom. ska inte tillämpas om antingen en kvalificerad regel om inkomstinkludering tillämpas på moderenheten eller en annan mellanliggande moderenhet direkt eller indirekt innehar bestämmande inflytande i den finländska mellanliggande moderenheten och denna andra mellanliggande moderenhet omfattas av en kvalificerad regel om inkomstinkludering i den jurisdiktion där den är belägen.

Momentet uttrycker den så kallade top-down-strategin (top-down approach), enligt vilken utgångspunkten är att den moderenhet som är högst upp i ägarkedjan tillämpar regeln om inkomstinkludering. Top-down-strategin beskrivs i artikel 2.1.3 i GloBE-modellreglerna. Enligt GloBE-kommentaren till artikel 2.1.3 (b) är syftet med denna strategi att begränsa skyldigheten för en mellanliggande moderenhet att betala tilläggsskatt och att förhindra dubbelbeskattning till följd av att flera moderenheter skulle tillämpa regeln om inkomstinkludering på samma intäkt. Enligt GloBE-kommentaren till artikel 2.1.3 viker en mellanliggande moderenhets skyldighet att tillämpa regeln om inkomstinkludering bara om regeln om inkomstinkludering faktiskt tillämpas på moderenheten eller en annan mellanliggande enhet. Bestämmelsen är inte tillämplig till exempel om det har föreskrivits en regel om inkomstinkludering i den yttersta moderenhetens hemviststat men den ännu inte har trätt i kraft eller om den yttersta moderenheten är en undantagen enhet som står utanför tillämpningsområdet för regeln om inkomstinkludering.

4 §. Skyldighet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering för en mellanliggande moderenhet som innehas av en undantagen yttersta moderenhet. I paragrafen föreskrivs det i vilka situationer en mellanliggande moderenhet som innehas av en undantagen yttersta moderenhet ska vara skyldig att betala tilläggsskatt i fråga om lågbeskattade koncernenheter och sig själv, om den är en lågbeskattad koncernenhet. Enligt bestämmelsen ska skattskyldigheten för en mellanliggande moderenhet som innehas av en undantagen yttersta moderenhet vara sekundär; den är inte tillämplig om en annan mellanliggande moderenhet har bestämmande inflytande i en mellanliggande moderenhet som är belägen i Finland och på denna andra mellanliggande moderenhet tillämpas en kvalificerad regel om inkomstinkludering i den jurisdiktion där den är belägen. I direktivet ingår regler om skyldighet för en mellanliggande moderenhet som innehavas av en undantagen yttersta moderenhet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering i artikel 7.

I 1 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 7.1 och 7.2 i direktivet om skyldighet för en mellanliggande moderenhet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering. Skyldigheten att betala skatt gäller både direkt och indirekt ägda koncernenheter oberoende av om de är belägna i Finland eller i någon annan jurisdiktion eller om de är statslösa. Hur länge en enhet innehafts saknar betydelse för tillämpningen av denna bestämmelse. Det räcker att ett ägarförhållande har funnits i något skede av räkenskapsperioden.

Bestämmelsen ska tillämpas i situationer där den yttersta moderenheten är en i 1 kap. 3 § avsedd undantagen enhet eller där den yttersta moderenheten i enlighet med artikel 50 i direktivet är undantagen från tillämpningen av regeln om inkomstinkludering.

I 2 mom. i direktivet föreskrivs det i enlighet med artikel 7.2 i direktivet att regeln om inkomstinkludering också ska tillämpas i fråga om den mellanliggande moderenheten egna lågbeskattade vinster som genererats i Finland. En mellanliggande moderenhet med hemvist i Finland ska enligt momentet betala tilläggsskatt även till den del som denna enhet är en i denna lag avsedd lågbeskattad koncernenhet under räkenskapsperioden i fråga.

I 3 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 7.2 i direktivet att 1 och 2 mom. ska inte tillämpas om en annan mellanliggande moderenhet har bestämmande inflytande i en mellanliggande moderenhet som är belägen i Finland och en kvalificerad regel om inkomstinkludering tillämpas på denna andra mellanliggande moderenhet i den jurisdiktion där den är belägen. När momentet tillämpas avses med bestämmande inflytande både direkt och indirekt bestämmande inflytande.

5 §. *En delägd moderenhets skyldighet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering.* I paragrafen föreskrivs det om skyldighet för en delägd moderenhet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering i fråga om lågbeskattade koncernenheter och moderenheten själv, om den är en lågbeskattad koncernenhet. I direktivet ingår regler om en delägd moderenhets skyldighet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering i artikel 8 och i GloBE-modellreglerna i artikel 2.1.4.

I 1 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 8.1 och 8.2 i direktivet om skyldighet för en delägd moderenhet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering. När bestämmelsen tillämpas avses med en delägd moderenhet en i 1 kap. 26 § avsedd koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma multinationella koncern eller storskaliga nationella koncern och för vilken mer än 20 procent av ägarintresset i dess vinst direkt eller indirekt innehas av en eller flera personer som inte är koncernenheter i den multinationella koncernen eller storskaliga nationella koncernen, och som inte kan betraktas som en yttersta moderenhet, ett fast driftställe eller en investeringsenhet.

Skyldigheten att betala skatt gäller både direkt och indirekt ägda koncernenheter oberoende av om de är belägna i Finland eller i någon annan jurisdiktion eller om de är statslösa. Hur länge en enhet innehafts saknar betydelse för tillämpningen av denna bestämmelse. Det räcker att ett ägarförhållande har funnits i något skede av räkenskapsperioden.

Enligt artikel 2.1.4 i GloBE-modellreglerna är en delägd moderenhet skyldig att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering oberoende av den yttersta moderenhetens skyldighet och top-down-strategin. Enligt GloBE-kommentaren avses härmed att bestämmelsen om en delägd moderenhets betalning av tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering tillämpas oberoende av om även den yttersta moderenheten eller en mellanliggande moderenhet är skyldig att tillämpa en kvalificerad regel om inkomstinkludering.

Innehållet i artikel 2.1.4 i GloBE-modellreglerna har preciserats i punkt 3.2 i den administrativa GloBE-vägledning som OECD publicerade den 2 februari 2023³⁰. Enligt punkten betraktas som en delägd moderenhet inte en yttersta moderenhet, ett fast driftställe, en investeringsenhet eller en investeringsenhet inom försäkringsverksamhet.

I 2 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 8.2 i direktivet att regeln om inkomstinkludering ska tillämpas även i fråga om en delägd moderenhets egna lågbeskattade vinster som genererats i Finland. En delägd moderenhet med hemvist i Finland ska enligt momentet betala tilläggsskatt även till den del som denna enhet är en i denna lag avsedd lågbeskattad koncernenhet under räkenskapsperioden i fråga.

I 3 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 8.2 i direktivet att en delägd moderenhet inte är skyldig att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering, om en annan delägd moderenhet i sin helhet innehar ägarintressena i den delägda moderenheten och en kvalificerad regel om inkomstinkludering tillämpas på denna andra delägda moderenhet. Avsikten med bestämmelsen är att fastställa vilken delägd moderenhet som hör till samma ägarkedja i koncernen som är skyldig att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering i fråga om någon lågbeskattad koncernenhet.

Vid bedömningen av om det krav på ägarintresse som föreskrivs i momentet är uppfyllt ska direkt och indirekt innehav beaktas. Bestämmelsen är tillämplig bara om en annan delägd moderenhet som hör till samma koncern i sin helhet äger den delägda moderenheten i fråga.

6 §. Fördelning av tilläggsskatten enligt regeln om inkomstinkludering. I paragrafen föreskrivs det att tilläggsskatten ska i princip fördelas enligt vilket ägarintresse moderenheten har i en lågbeskattad koncernenhet. Till moderenheten fördelas med stöd av bestämmelsen de lågbeskattade koncernenheterna tilläggsskatt i fråga om lågbeskattade koncernenheter som är belägna i Finland och i andra jurisdiktioner samt statslösa lågbeskattade koncernenheter. Moderenhetens andel ska vara minst lika stor som beloppet av sådana intäkter som är hänförliga till ägarintressen som inte fördelats till andra ägare och delat med hela den justerade vinsten i den lågbeskattade koncernenheten. I direktivet ingår regler om fördelning av tilläggsskatten i enlighet med regeln om inkomstinkludering i artikel 9 och i GloBE-modellreglerna i artikel 2.2.1.

I 1 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 9.1 i direktivet om fördelning av skyldigheten att betala tilläggsskatt som påförts lågbeskattade koncernenheter till moderenheten.

Den andel av tilläggsskatten för en lågbeskattad koncernenhet som fördelas till moderenheten ska motsvara moderenhetens ägarintresse i den lågbeskattade koncernenhetens vinst. Den andel av en lågbeskattad koncernenhets tilläggsskatt som fördelas till moderenheten ska beräknas genom att multiplicera den tilläggsskatt som påförts den lågbeskattade koncernenheter med den andel som fördelas till moderenheten.

den lågbeskattade koncernenhetens tilläggsskatt x moderenhetens andel = beloppet av den tilläggsskatt som fördelas till moderenheten

Storleken av de lågbeskattade koncernenheternas tilläggsskatt fastställs i enlighet med de räkne-regler som framgår av 5 kap. Regler för beräkning av moderenhetens andel framgår av 2 mom.

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

I 2 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 9.2 om beräkning av moderenhetens andel. Andelen fås genom att dela moderenhetens andel i den lågbeskattade enhetens intäkt med den lågbeskattade koncernenhetens hela justerade vinst. När ägarintresset är 100 procent är andelen 1.

Den andel som ska fördelas till moderenheten fastställs genom att från koncernenheten justerade vinst under räkenskapsperioden dra av beloppet av sådana intäkter som är hänförliga till ägarintressen som innehas av andra ägare och dela skillnaden med den justerade vinsten i den lågbeskattade koncernenheten under räkenskapsperioden.

$$\frac{\text{den lågbeskattade koncernenhetens justerade vinst} - \text{intäkter hänförliga till andra ägare ägarintressen}}{\text{den lågbeskattade koncernenhetens justerade vinst}}$$

I 3 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 9.2 om fastställande av de ägarintressen i en lågbeskattade koncernenhet som ska fördas till andra ägare. Enligt momentet ska det belopp som ska fördelas till andra ägare fastställas på samma sätt som koncernenhetens nettovinst fördelas till dessa ägare i enlighet med principerna i den allmänt erkända redovisningsstandard som används i den yttersta moderenhetens koncernbokslut. I 1–4 punkten beskrivs vilka antaganden som ska användas vid denna hypotetiska fördelning.

I 3 mom. 1 punkten föreskrivs det att moderenheten ska göra fördelningen i enlighet med det hypotetiska koncernbokslutet. När moderenheten är en annan än den yttersta moderenheten, gör den fördelningen enligt samma principer som om den skulle upprätta koncernbokslutet, genom att använda samma redovisningsstandarder som den yttersta moderenheten har tillämpat när den upprättade koncernbokslutet. Eftersom den är fråga om den yttersta moderenheten ska det egentliga koncernbokslut som den upprättat betraktas som det hypotetiska koncernbokslut som avses i denna bestämmelse.

Regeln ingår i artikel 2.2.3 i GloBE-modellreglerna. Enligt GloBE-kommentaren till artikeln är syftet med bestämmelsen att säkerställa att alla moderenheten i koncernen iakttar samma principerna när andelarna fastställs. Syftet med detta är att säkerställa att tilläggsskatten till alla delar betalas på en gång och å andra sidan att säkerställa att regeln om inkomstinkludering tillämpas samordnat i fråga om moderenheten och en delägd moderenhet i förhållande till samma lågbeskattade enhet.

Enligt 3 mom. 2 punkten ska antagandet när fördelningen görs med hjälp av det hypotetiska koncernbokslutet vara att den moderenhet som görs fördelningen har bestämmande inflytande i den lågbeskattade koncernenheten så att alla intäkter och kostnader i den lågbeskattade koncernenheten hade konsoliderats post för post med moderenhetens intäkter och kostnader i det hypotetiska koncernbokslutet.

Detta innehavsantagande har behandlats i den punkt i GloBE-kommentaren som behandlar artikel 2.2.3. Enligt punkten är syftet med detta antagande att klargöra att när det hypotetiska koncernbokslutet upprättas ska en lågbeskattad enhet behandlas som om moderenheten hade bestämmande inflytande i den, trots att denna moderenhet inte har en andel som medför bestämmande inflytande i enheten i fråga. En lågbeskattad koncernenhet kan vara en i denna lag avsedd koncernenhet på den grunden att den yttersta moderenheten innehar en andel i den som medför bestämmande inflytande. Detta bestämmande inflytande ägs dock inte nödvändigtvis via den moderenhet som upprättar det hypotetiska koncernbokslutet och härigenom har moderenheten endast ett minoritetsintresse i den lågbeskattade koncernenheten.

Enligt 3 mom. 3 punkten ska när det hypotetiska koncernboks slutet upprättas som antagande användas att den lågbeskattade koncernenhetens hela justerade vinst är hänförlig till transaktioner med andra än koncernenheter.

Detta innehavsantagande har behandlats i den punkt i GloBE-komentaren som behandlar artikel 2.2.3. Enligt kommentaren elimineras normalt koncernens interna inkomster och utgifter när koncernboks slutet upprättas. I den hypotetiska konsolideringen är avsikten dock att fördela den lågbeskattade koncernenhetens GloBE-intäkt i dess helhet oberoende av om någon del av den härrör från koncerninterna transaktioner.

Enligt 3 mom. 4 punkten ska när det hypotetiska koncernboks slutet upprättas som antagande användas att alla ägarintressen som inte direkt eller indirekt innehas av moderenheten hade innehafvs av andra personer än koncernenheter.

Detta innehavsantagande har behandlats i den punkt i GloBE-komentaren som behandlar artikel 2.2.3. Enligt kommentaren är avsikten att när koncernboks slutet upprättas ska andra enheter som hör till samma koncern och som äger en andel i en lågbeskattad koncernenhet behandlas på samma sätt som ägare som inte hör till koncernenheten. Enligt kommentaren är avsikten med bestämmelsen att säkerställa att endast moderenhetens direkta och indirekta innehav beaktas när den andel som fördelas till moderenheten fastställs.

I 4 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 9.2 i direktivet att på moderenheten fördelas den tilläggsskatt som fastställts för denna moderenhet med stöd av bestämmelserna i 5 kap. När moderenheten är en lågbeskattad koncernenhet, fördelas på den den tilläggsskatt som fastställs med stöd av bestämmelserna i 5 kap. till denna del i dess helhet.

7 §. Kompensation för regeln om inkomstinkludering. I paragrafen föreskrivs det hur tilläggsskatter som betalats av en mellanliggande moderenhet eller en delägd moderenhet beaktas när moderenheten påförs tilläggsskatt i fråga om en lågbeskattad koncernenhet. I direktivet ingår regler om kompensation för regeln om inkomstinkludering i artikel 10 och i GloBE-modellreglerna i artikel 2.3.

Enligt GloBE-komentaren till artikel 2.3 är syftet med bestämmelsen att minska den tilläggsskatt som beräknas för moderenheten i en situation där två moderenheter som ingår i samma ägarkedja är skyldiga att tillämpa regeln om inkomstinkludering och den dubbla tillämpningen av denna regel inte undanröjs med stöd av artikel 2.1.3 eller 2.1.5 i GloBE-modellreglerna.

8 §. Tillämpning av regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning i den multinationella koncernen. I paragrafen föreskrivs det om skyldighet att betala tilläggsskatt enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. Syftet med regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning är att säkerställa att tilläggsskatt betalas i de situationer där regeln om inkomstinkludering inte tillämpas på en lågbeskattad koncernenhet eller tillämpningen av regeln om inkomstinkludering inte leder till att tilläggsskatt betalas till fullt belopp. Regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning är sekundär i förhållande till regeln om inkomstinkludering. I direktivet ingår regler om skyldighet att betala tilläggsskatt enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning i artiklarna 12 och 13 och i GloBE-modellreglerna i artikel 2.4.

Enligt 1 mom. ska regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning tillämpas i fråga om sådana lågbeskattade koncernenheter beträffande vilka skattebortfallet inte till någon del eller till någon del inte beskattas i moderenhetens hemviststat med stöd av regeln om inkomstinkludering.

Enligt 2 mom. ska regeln om kompensation för bortfall tillämpas även i fråga om den yttersta moderenheten, om den är lågbeskattad och regeln om inkomstinkludering inte tillämpas på den i dess hemviststat.

9 §. Beräkning av tilläggsskattebeloppet enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. I paragrafen föreskrivs det hur tilläggsskatt enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning beräknas. I direktivet ingår regler om skyldighet att betala skatt enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning i artikel 14 och i GloBE-modellreglerna i artikel 2.5.

Enligt 1 mom. beräknas den totala tilläggsskatten enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning med tillämpning av bestämmelserna i 5 kap. Syftet är att regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning ska leda till att en lika stor tilläggsskatt påförs som enligt regeln om inkomstinkludering.

Enligt 2 mom. är regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning sekundär i förhållande till regeln om inkomstinkludering. Om tilläggsskatt betalas till fullt belopp med stöd av regeln om inkomstinkludering, blir det ingen tilläggsskatt att betala enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning.

Enligt 3 mom. ska tilläggsskatt som moderenheterna betalat med stöd av regeln om inkomstinkludering dras av vid beräkningen av tilläggsskatt enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning.

10 §. Fördelning av tilläggsskattebeloppet enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. I paragrafen föreskrivs det hur tilläggsskatt enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning fördelas mellan jurisdiktioner som infört regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. I direktivet ingår regler om skyldighet att betala tilläggsskatt enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning i artikel 14 och i GloBE-modellreglerna i artikel 2.6.

Enligt 1 mom. ska tilläggsskatten beräknas genom att tilläggsskatten enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning multipliceras med den procentuella andelen av lågbeskattade vinster enligt 2 mom.

I 2 mom. ingår en bestämmelse om fastställande av den procentuella andelen av lågbeskattade vinster. Den tilläggsskatt som fördelas till en jurisdiktion ska fastställas genom att jämföra antalet anställda i jurisdiktionen med antalet anställda i alla jurisdiktioner som tillämpar regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning samt genom att jämföra det totala värdet av materiella tillgångar i jurisdiktionen med det totala värdet av materiella tillgångar för alla jurisdiktioner som tillämpar regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. Antalet anställda och beloppet av materiella tillgångar ges samma vikt i beräkningen.

Den procentuella andelen fastställs enligt följande formel:

$$50 \% \times \frac{\text{antal anställda i jurisdiktionen}}{\text{antal anställda i alla jurisdiktioner som tillämpar regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning}} + 50 \% \times \frac{\text{det totala värdet av materiella tillgångar i jurisdiktionen}}{\text{det totala värdet av materiella tillgångar i alla jurisdiktioner som tillämpar regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning}}$$

När regeln tillämpas avses med antalet anställda i medlemsstaten det totala antalet anställda i alla koncernenheter i den multinationella koncern som är belägen i den medlemsstaten. Med antalet anställda i alla jurisdiktioner som tillämpar regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning avses det totala antalet anställda i alla koncernenheter i den multinationella koncern som är belägen i en jurisdiktion som har en kvalificerad regel om kompensation för bortfall i skattebetalning som gäller under räkenskapsåret.

När regeln tillämpas avses med det totala värdet av materiella tillgångar i medlemsstaten summan av det bokförda nettovärdet för materiella anläggningstillgångar i alla koncernenheter i den multinationella koncern som är belägen i den medlemsstaten. Med det totala värdet av materiella tillgångar i alla jurisdiktioner som tillämpar regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning avses summan av det bokförda nettovärdet för materiella tillgångar i alla koncernenheter i den multinationella koncern som är belägen i en jurisdiktion som har en kvalificerad regel om kompensation för bortfall i skattebetalning som gäller under räkenskapsåret.

I 3 mom. ingår en bestämmelse om vad som ska avses med antalet anställda när bestämmelsen tillämpas. Avsikten är att deltidsanställda ska omvandlas till heltidsanställda när bestämmelsen tillämpas.

Enligt 4 mom. ska likvida medel, immateriella tillgångar eller finansiella tillgångar inte betraktas som materiella tillgångar när de materiella tillgångarna fastställs.

I 5 och 6 mom. ingår en bestämmelse om fördelning av materiella tillgångar och anställda till ett fast driftställe när regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning tillämpas. Vid fördelningen iakttas lösningarna i räkenskaperna med beaktande av justeringar enligt 5 kap. Momenten innehåller också förtydligande bestämmelser om att materiella tillgångar och anställda får beaktas bara en gång när de fördelas till ett fast driftställe.

I 7 mom. ingår en bestämmelse om att en genomflödesenhets materiella tillgångar eller anställda inte ska beaktas när denna paragraf tillämpas, om de inte har fördelats till genomflödesenhetens fasta driftställe.

Enligt 8 mom. ska en investeringsenhets materiella tillgångar eller anställda inte beaktas när regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning tillämpas.

I 9 och 10 mom. ingår bestämmelser om en situation där en eller flera jurisdiktioner inte har tagit ut tilläggsskatt enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning på ett effektivt sätt. Enligt bestämmelsen ska tilläggsskatt enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning fördelas till en sådan jurisdiktion som i själva verket inte har tagit ut tilläggsskatt för den föregående räkenskapsperioden. Enligt 10 mom. ska bestämmelsen i 9 mom. ändå inte tillämpas, om ingen jurisdiktion har tagit ut tilläggsskatt enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning på ett effektivt sätt för den föregående räkenskapsperioden.

Enligt 11 mom. ska de materiella tillgångarna eller de anställda i en jurisdiktion inte beaktas i fördelningsberäkningarna, om jurisdiktionens i enlighet med denna paragraf fastställda procentsats enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning är noll.

11 §. Fördelning av tilläggsskattebeloppet enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning till finländska koncernenheter. I paragrafen föreskrivs det hur den tilläggsskattebeloppet som fördelats till Finland med stöd av 11 § ska fördelas mellan de koncernenheter som är belägna i Finland. Någon motsvarande fördelningsregel ingår inte i direktivet eller i GloBE-modellreglerna.

Enligt 1 mom. ska tilläggsskatt enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning fördelas till finländska koncernenheter i proportion till deras materiella tillgångar och anställda. Vardera ska ges samma vikt vid beräkningen av den andel som ska fördelas.

Enligt 2 mom. ska tilläggsskatt enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning inte fördelas till investeringsenheter.

Nationell tilläggsskatt i Finland

OECD-modellreglerna och direktivet innehåller vardera möjlighet att införa en nationell tilläggsskatt. Då tar en jurisdiktion, som är en lågskattejurisdiktion, ut skatt som annars ska tas ut med stöd av regeln om inkomstinkludering (IIR) eller regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning (UTPR) i form av en nationell tilläggsskatt som påförs de skattskyldiga enheterna i jurisdiktion. En sådan nationell skatt bedöms enligt OECD:s särskilda peer review-utvärdering. Om reglerna anses exakt motsvara skatt som tas ut med regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning, ska den nationella skatten betraktas som en kvalificerad nationell tilläggsskatt. En kvalificerad nationell tilläggsskatt dras i enlighet med 5 kap. 3 § av från tilläggsskatten för jurisdiktionen, vilket i allmänhet leder till att det inte återstår någon skatt att debitera med stöd av regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning.

Om skattereglerna för kvalificerad nationell tilläggsskatt och övriga drag i verksamheten mycket exakt motsvarar skatt enligt regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning, är det möjligt att koncernen kan välja att tillämpa en safe harbour-regel (eng. ”QDMTT Safe Harbor”) för jurisdiktionen, med stöd av vilken skatt som ska debiteras för jurisdiktionen med stöd av regeln om inkomstinkludering och lagen om kompensation för bortfall i skattebetalning anses vara noll utan att den avräkning som avses i 5 kap. 3 § görs. Huruvida safe harbour-regeln kan tillämpas på jurisdiktionens kvalificerade nationella tilläggsskatt bedöms separat i OECD:s peer review-utvärdering. Jurisdiktionens nationella tilläggsskatt kan således vara en kvalificerad nationell tilläggsskatt utan att koncernen kan göra ovannämnda val som gäller safe hour-regel.

Nationell tilläggsskatt beskrivs i avsnitt 10.1 i GloBE-modellreglerna och i kommentaren till det, samt i den vägledning som kompletterar kommentaren (eng. ”Administrative Guidance”) och som har offentliggjorts i februari och juli 2023. Den vägledning som offentliggjordes i juli behandlar också safe harbour-regeln. I direktivet ingår bestämmelser om nationell tilläggsskatt i artikel 11.

12 §. Tillämpningsområde för den nationella tilläggsskatten i Finland. I paragrafen definieras tillämpningsområdet för Finlands nationella tilläggsskatt. Den nationella tilläggsskatten ska

vara en tilläggsskatt som beräknas på resultatet för de enheter som är belägna i Finland. Beloppet motsvarar således beloppet av det skattebortfall som uppkommit i Finland för räkenskapsperioden. I paragrafen föreskrivs att beräkningen ska grunda sig på samma regler som beräkningen av annan tilläggsskatt, dock med tillämpning av 13–18 §. Av bestämmelsen följer att lagen som gäller minimibeskattning ska tillämpas i sin helhet på den nationella tilläggsskatten, om inte något annat följer av 13–18 §. Den nationella tilläggsskatten ska ersätta tilläggsskatt som annars skulle debiteras med stöd av regeln om inkomstinkludering eller regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. Avsikten är således att skatten ska motsvara det skattebelopp som skulle ha beräknats på grundval av de justerade vinsterna och medräknade och justerade skatterna för koncernenheter och medlemmar i samföretagskoncerner som är belägna i Finland, och den får åtminstone inte underskrida detta belopp. På fördelningen av skatten till respektive enhet som tilläggsskatt tillämpas bestämmelserna i 5 kap. 5 och 8 §.

I 2 mom. föreskrivs att de koncernenheter ska vara skyldiga att betala skatt på vilka skatten fördelas i enlighet med 5 kap. 5 eller 8 §. Skatten ska således inte i första hand vara en skatt för en moderenhet som är belägen i Finland. Fördelningsregeln i 5 kap. beaktar beloppet av enhetens justerade vinst. Fördelning i proportion till den justerade vinsten kan vanligtvis antas leda till att nationell tilläggsskatt i allmänhet inte påförs en enhet som uppvisar en redovisad förlust.

13 §. Beräkning av den nationella tilläggsskatten i Finland. I paragrafen föreskrivs det om de principer som ska iakttas vid beräkningen av nationell tilläggsskatt. I paragrafen föreskrivs det att med undantag för 14–18 § ska nationell tilläggsskatt beräknas på samma sätt som tilläggsskatt som tas ut enligt regeln om inkomstinkludering eller regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. Av detta följer till exempel att den grupp av enheter och koncerner som omfattas av den nationella tilläggsskatten är densamma som i fråga om annan tilläggsbeskattning.

14 §. Tillämpning av den nationella tilläggsskatten i Finland på samföretag och dotterenheter till samföretag. I paragrafen föreskrivs om ett undantag från fördelningen av skatt för samföretagskoncerner. För tillämpning av regeln om inkomstinkludering beräknas tilläggsskatten för en samföretagskoncerns enheter som är belägna i samma jurisdiktion separat från koncernenheter som är belägna i samma jurisdiktion, som om de skulle utgöra en separat koncern med samföretaget som yttersta moderenhet. När regeln om inkomstinkludering tillämpas tillämpar de moderenheter som äger samföretaget regeln om inkomstinkludering på sin andel av tilläggsskatten för medlemmarna i samföretagskoncernen. Detta leder till att skatten inte påförs medlemmarna i samföretagskoncernen, utan de moderenheter som ingår i koncernen. Eventuell skatt som inte tas ut med stöd av regeln om inkomstinkludering ska tas ut enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning.

Den nationella tilläggsskatten ska exakt motsvara den tilläggsskatt för jurisdiktionen som tas ut med stöd av regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning, och reglerna får inte leda till att den nationella tilläggsskatten fastställs till ett lägre belopp. De moderenheter som äger samföretaget kan vara belägna utanför Finland. Dessutom är det möjligt att den ena koncernen som äger samföretagskoncernen inom omfattas av minimiskattereglerna, varvid en del av skatten tas ut med stöd av regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning utanför den jurisdiktion där samföretagskoncernen är belägen. Eftersom det i fråga om nationell tilläggsskatt krävs att tilläggsskatten för jurisdiktionen i sin helhet tas ut i den jurisdiktion där de enheter som den är hänförlig till är belägna, ska den nationella tilläggsskatten för medlemmarna i samföretagskoncernen alltid tas ut i Finland. I paragrafen föreskrivs av denna orsak att den skatt som fördelats på samföretagskoncernens medlemmar i enlighet med 12 § 2 mom. ska betalas av dem.

15 §. Undantag som gäller investeringsenheter. I paragrafen föreskrivs det om ett undantag som ska tillämpas på investeringsenheter som avses i 7 kap. 11 §. Den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för sådana enheter ska för tillämpningen av regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning beräknas separat från andra enheter i jurisdiktion, utom andra motsvarande investeringsenheter. Vid beräkningen ska dock beaktas den konsoliderade koncernens kalkylerade andel av investeringsenhetens redovisade resultat och skatter och beräkningen ska grunda sig endast på koncernens andel. Skatten för den moderenhet som tillämpar regeln om inkomstinkludering ska vara en andel på 100 procent av beloppet av investeringsenhetens tilläggsskatt som beräknats på detta sätt. Eftersom den nationella tilläggsskatten ska beräknas på motsvarande sätt som skatt som tas ut med stöd av regeln om inkomstinkludering, ska den yttersta moderenhetens andel i investeringsenheten beaktas även vid beräkningen av den nationella tilläggsskatten.

Eftersom den nationella tilläggsskatten ska tas ut i sin helhet i Finland, ska skatten inte kunna tas ut som moderenhetens skatt när moderenheten inte är belägen i Finland. Å andra sidan skulle det strida mot den neutralitetsprincip som i allmänhet iaktas vid beskattningen av investeringsenheter, om skatten skulle påföras investeringsenheten själv. Av denna orsak föreskrivs det i 1 mom. att skatten i första hand ska påföras investeringsenhetens finländska ingående ägarenhet. I 2 mom. föreskrivs det om den faktiska skattebetalaren, som är investeringsenheten själv. Målet för lösningen är överlag att förhindra att skatt påförs investeringsenheten själv, varvid den också skulle belasta ägare utanför koncernen.

16 §. Undantag som gäller bassamfundsskatt. I paragrafen föreskrivs det om ett undantag från den gränsöverskridande fördelningen av bassamfundsskatter som ska tillämpas vid beräkningen av nationell tilläggsskatt. När regeln om inkomstinkludering tillämpas enligt 4 kap. 18 § ska de skatter som i moderenhetens hemstat betalats för bassamfundets inkomst dras av från moderenhetens medräknade skatter och läggas till bassamfundets medräknade skatter, med undantag för vissa bassamfundsskatter som tagits ut på passiva intäkter.

Vid beräkningen av nationell tilläggsskatt ska enligt 1 mom. i moderenhetens medräknade skatter inte inkluderas skatt som betalats på bassamfundsincomester, varmed avsikten är att förenkla beräkningen av skatten. Att skatt som tagits ut på passiva intäkter undantas från moderenhetens beräkning inverkar inte negativt på dess effektiva skattesats, eftersom samfundsincomesten inte är redovisad intäkt.

Med stöd av 2 mom. får ett bassamfund vid beräkningen av nationell samfundsskatt inte räkna ens en del av den bassamfundsskatt som betalats i moderenhetens hemstat till sina medräknade skatter.

17 §. Undantag som gäller skatter för en hybridenhet. I paragrafen föreskrivs det om ett undantag med samma innehåller som undantaget för bassamfund i 16 § och som innebär att även alla skatter som en hybridenhets ägare betalat på hybridenhetens intäkt ska undantas från den ingående ägarenhetens medräknade skatter vid beräkningen av nationell tilläggsskatt. På samma sätt som i fråga om bassamfundsskatter, krävs i 4 kap. 18 § när regeln om inkomstinkludering tillämpas att de skatter som hybridenhetens ägare betalat på hybridenhetens intäkt ska fördelas på hybridenheten, med undantag för vissa i 4 mom. avsedda skatter som tagits ut på passiva intäkter, och som med stöd av 2 kap. 17 § alltså inte räknas till den finländska ingående ägarenhetens medräknade skatter. Dessutom föreskrivs det i 2 mom. på motsvarande sätt som i 16 § 2 mom. att en finländsk hybridenhet får inte till sina medräknade skatter räkna skatter som en utländsk ingående ägarenhet betalat på dess intäkt.

18 §. *Undantag som gäller fasta driftställen.* I paragrafen föreskrivs det om ett undantag från fördelningen av det fasta driftställets och dess huvudenhets skatter. Enligt bestämmelsen får ett fast driftställe till sina medräknade skatter inte räkna skatt som huvudenheten betalat på det fasta driftställets intäkt.

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 4 kap. 16 § 1 mom. sägs att om en finländsk koncernenhet är en utländsk huvudenhets fasta driftställe inkluderar den finländska koncernenheten inte i sin beräkning av medräknade och justerade skatter i 1 mom. avsedda skatter som ingår i huvudenhetens redovisning för beräkningen av den nationella tilläggsskatten. Bestämmelsens syfte är förutom att förenkla beräkningen också att ge nationell tilläggsskatt företräde.

19 §. *Konsekvenser för tilläggsskattebeloppet för en räkenskapsperiod.* I paragrafen föreskrivs på motsvarande sätt som i artikel 11.3 i direktivet om nationell tilläggsskatt som inte har betalats inom de fyra räkenskapsperioder som följer på det räkenskapsår då den skulle ha betalats. Skatten ska läggas till tilläggsskatten för räkenskapsperioden. Bestämmelsen motsvarar artikel 11.3 i direktivet. I lagen om skatteuppbörd görs en ändring i anslutning till detta som gäller avstående från uppbörd.

3 kap. **Beräkning av den justerade vinsten eller förlusten**

Redovisad vinst eller förlust

1 §. *Justerad vinst eller förlust och redovisat resultat.* Paragrafen innehåller bestämmelser för beräkning av den justerade vinsten eller förlusten samt en definition av en koncernenhets redovisade vinst eller förlust. Bestämmelserna motsvarar artikel 15 i direktivet och artikel 3.1.1–3.1.2 i GloBE-modellreglerna.

I 1 mom. föreskrivs det om justerad vinst eller förlust. Att fastställa den justerade vinsten eller förlusten för de koncernenheter som är belägna i en jurisdiktion (i GloBE-modellreglerna GloBE income or loss) är det första steget i beräkningen av den effektiva skattesatsen för jurisdiktionen. En koncernenhets justerade vinst eller förlust beräknas utifrån dess redovisade vinst eller förlust genom att göra de justeringar som avses i 4–22 §. Utöver obligatoriska justeringar innehåller dessa paragrafer vissa valmöjligheter, som kan beaktas när koncernenhetens justerade vinst eller förlust beräknas om villkoren är uppfyllda.

I 2 mom. i paragrafen ingår en definition av koncernenhetens redovisade vinst eller förlust. I regel granskas koncernenhetens redovisade vinst eller förlust före elimineringar av koncerninterna transaktioner. Redovisningsstandard är då den standard som använts för att upprätta den yttersta moderenhetens koncernbokslut. I vinsten eller förlusten ingår då inte till exempel eventuella justeringar enligt beräkningen av anskaffningsvärde (purchase accounting adjustments) som redovisats i koncernbokslutet men som inte ingår i enhetens separata räkenskaper.

I 3 mom. i paragrafen föreskrivs om ett alternativt sätt till 2 mom. att fastställa koncernenhetens redovisade vinst eller förlust för beräkning av den justerade vinsten eller förlusten. Om det inte är praktiskt möjligt att fastställa koncernenhetens vinst eller förlust på grundval av den standard som användes för att upprätta moderenhetens koncernbokslut, kan koncernenhetens redovisade vinst eller förlust också fastställas på grundval av en annan standard. En sådan standard kan vara antingen en allmänt erkänd redovisningsstandard enligt 1 kap. 32 § eller en godkänd standard enligt 1 kap. 33 §. Om den sistnämnda används ska räkenskaperna justeras till följd av sådan betydande snedvridning av konkurrens som avses i 1 kap. 34 §.

Avsikten är inte att det föreslagna 3 mom. ska ha någon bred tillämpning. Rätten att fastställa koncernenhetens redovisade vinst eller förlust på någon annan grund än den vinst eller förlust som används i koncernbokslutet är för det första begränsad till situationer där det inte är praktiskt möjligt att tillämpa den standard som använts för koncernbokslutet. En sådan situation kan föreligga till exempel i fråga om ett bolag eller en grupp av bolag som nyligen förvärvats till koncernen, om de använder en annan redovisningsstandard än den nya koncernägaren.

Koncernenheten kan tillämpa 3 mom. bara om koncernenhetens räkenskaper har upprättats enligt en allmänt erkänd eller en godkänd redovisningsstandard. I annat fall ska den redovisade vinst eller förlust som används vid beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten alltid fastställas enligt standarden för koncernbokslutet. Dessutom förutsätts det att uppgifterna i räkenskaperna är tillförlitliga. Tillförlitlighet förutsätter tillräckliga interna och externa kontrollmekanismer, såsom revision. Tillämpningen av 3 mom. förutsätter dessutom att fasta skillnader på över en miljon euro som uppstår till följd av skillnader av behandlingen av transaktioner mellan koncernenhetens standard och standarden för koncernbokslutet justeras för att överensstämma med behandlingen enligt koncernbokslutsstandard. Skillnaderna uppskattas genom att räkna samma alla fasta skillnader – om den sammanlagda summan överstiger en miljon euro ska en justering göras. I uppskattningen beaktas endast fasta skillnader och inte skillnader till följd av periodisering.

Justeringar för att fastställa den justerade vinsten eller förlusten

2 §. *Justeringar av redovisad vinst eller förlust.* I paragrafen föreskrivs det om justeringar som ska göras i den redovisade nettoresultatet enligt 1 § 2 och 3 mom. för att beräkna den justerade vinsten eller förlusten. Bestämmelsen motsvarar artikel 16.2 i direktivet och artikel 3.2.1 i GloBE-modellreglerna.

3 §. *Definitioner som används vid beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten.* I paragrafen föreskrivs det om de definitioner som används i kapitlet. I direktivet ingår motsvarande definitioner i artikel 16 och i GloBE-modellreglerna i kapitel 10.1.

4 §. *Val i anslutning till aktiebaserade incitamentsystem.* I paragrafen föreskrivs det om val i anslutning till aktiebaserade incitamentsystem. Bestämmelsen motsvarar artikel 3.2.2 i GloBE-modellreglerna och artikel 16.3 i direktivet. Valet gör det möjligt att förenhetliga den redovisningsmässiga behandlingen och den lokala skattemässiga behandlingen där koncernenheten är belägen genom att tillåta att den kostnad som används som skatteavdrag används i stället för den redovisade kostnaden. Paragrafen innehåller också en justeringsbestämmelse för optioner som förfaller outnyttjade men där avdraget för kostnader som är hänförliga till dem redan har gjorts.

Valet är ett i 8 kap. 11 § avsett val som gäller i fem år. Valet ska tillämpas på alla koncernenheter som är belägna i samma jurisdiktion. Om valet görs för en räkenskapsperiod som föregås av räkenskapsperioder för vilka de avdrag i räkenskaperna som beaktats vid beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten redan har gjorts, ska koncernenheten justera sin justerade vinst eller förlust för den räkenskapsperiod då valet görs. Vid justeringen läggs till den justerade vinsten eller förlusten ett belopp som motsvarar det som enheten har dragit av under tidigare räkenskapsperioder till den del som avdragen överstiger det belopp som bolaget skulle ha kunnat dra av, om valet hade varit giltigt under dessa tidigare räkenskapsperioder.

5 §. *Justering av transaktioner mellan koncernenheter.* Paragrafen innehåller bestämmelser som förutsätter att transaktioner mellan koncernenheter justeras i vissa situationer. När grunden för

beräkningen i enlighet med 1 och 2 § är koncernenhetens redovisade vinst eller förlust före elimineringen av koncernposter, innehåller siffrorna också transaktioner mellan koncernenheter. Motsvarande regler ingår i artikel 3.2.3 i GloBE-modellreglerna och i artikel 16.4 i direktivet.

Stora koncerner ska i allmänhet iaktta armlängdsprincipen i sina koncerninterna transaktioner. Om en koncern i sina räkenskaper har använt en prissättning som betraktats som godtagbar för att fastställa den lokala beskattningsbara inkomsten ska detta pris också tillämpas allmänt vid minimiskatteberäkningen. I detta fall gör koncernerna inga justeringar enligt 6 §.

I förslaget till 1 mom. krävs att gränsöverskridande transaktioner justeras i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Transaktionerna ska också justeras så att de redovisas till samma belopp i det redovisade resultat som används vid beräkningen av båda parter minimiskatteberäkning. Bestämmelsens syfte är att undvika dubbel minimibesättning och å andra sidan dubbel nollbesättning.

I 2 mom. föreskrivs det om justering inom samma jurisdiktion. En justering ska göras om det är fråga om en affär eller någon annan överföring av tillgångar som medför en förlust som inte har redovisats i den förlustbringande enhetens räkenskaper i enlighet med armlängdsprincipen och om den ingår i beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten. Avvikelse från armlängdsprincipen inom samma jurisdiktion leder vanligtvis inte till att den totala lokala beskattningsbara inkomsten ändras. Av denna orsak förutsätter minimiskattereglerna, med undantag från 1 mom., i allmänhet inte justeringar av kontrollerade transaktioner inom en jurisdiktion. Ett undantag utgör situationer där en kontrollerad transaktion har medfört en förlust som ingår i minimiskatteberäkningen. Syftet med bestämmelsen är att förhindra en situation där en koncern genom en prissättning som avviker från armlängdsprincipen skulle kunna frambringa förluster för jurisdiktionen som skulle beaktas i beräkningen. Om en sådan justering som avses i momentet ska göras, ska båda parterna förutom armlängdsprincipen också tillämpa samma pris. Av denna orsak ska kravet i 2 mom. inte gälla situationer där det finns ett sådant koncernskattesystem som avses i 11 § i jurisdiktionen och koncernen har gjort det val som avses i den paragrafen.

6 §. *Behandling av skattetillgodohavanden.* I paragrafen föreskrivs det om behandlingen av skattetillgodohavanden som intäkt vid minimiskatteberäkningen. Innehållet i bestämmelsen motsvarar artikel 3.2.4 i GloBE-modellreglerna och artikel 16.5 i direktivet. Skattetillgodohavanden (tax credits) inverkar i allmänhet direkt på skattebeloppet. Kvalificerade skattetillgodohavanden enligt 1 kap. 40 § omfattas dock av avvikande behandling, och de avdras inte när de medräknade och justerade skatterna fastställs. I bestämmelsen i 7 § kompletteras bestämmelserna i 4 kap. genom att föreskriva att kvalificerade skattetillgodohavanden behandlas som intäkt vid beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten. På motsvarande sätt ska icke-kvalificerade skattetillgodohavanden inte behandlas som intäkt, eftersom de medräknade skatterna justeras på grund av dem i enlighet med 4 kap. I Finland gäller inga icke-kvalificerade skattetillgodohavanden när denna lag stiftas.

7 §. *Val som gäller redovisning till verkligt värde och nedskrivningar.* I paragrafen föreskrivs om det val som kan göras av en koncern som tillämpar redovisning till verkligt värde eller nedskrivningar i sina räkenskaper. Bestämmelsen motsvarar artikel 3.2.5 i GloBE-modellreglerna och artikel 16.6 i direktivet.

Medan valet är giltigt fastställs vinster och förluster för koncernenheter som är belägna i samma jurisdiktion i enlighet med realiseringsprincipen för minimiskatteberäkningen. Valet gäller alla tillgångar och skulder om valet inte är begränsat till att gälla endast materiella tillgångar eller koncernenheter som inte är investeringsenheter.

Valet genomförs så att alla vinster och förluster som omfattas av det och som är hänförliga till redovisning till verkligt värde eller nedskrivningar undantas från beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten. Vid beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten betraktas som det redovisade värdet av sådana tillgångar och skulder i samband med avyttringen det redovisade värdet på den första dagen av den räkenskapsperiod då valet gjordes eller, om det ännu inte funnits några tillgångar eller skulder då, den dag då de förvärvades.

Valet är ett i 8 kap. 11 § avsett val som gäller i fem år. Om valet återkallas ska de värden som används vid beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten justeras så att till värdena läggs skillnaden mellan det verkliga värdet den första dagen av den räkenskapsperiod under vilken återkallandet görs och det redovisade värdet vid tidpunkten för valet.

8 §. *Val som gäller periodisering av konsoliderade vinster i eget kapital.* Paragrafen innehåller en valmöjlighet beträffande den periodiseringsregel för kapitalvinster som ingår i vissa skattesystem. Bestämmelsen motsvarar artikel 3.2.6 i modellskattereglerna och artikel 16.7 i direktivet. Vissa jurisdiktioners skattesystem tillåter att kapitalvinster intäktsförs i ringa mån under flera skatteår. Valet gör det möjligt att iaktta en sådan lokal skattemässig behandling även vid minimiskatteberäkningen på vissa villkor. I Finland gäller inte någon sådan regel om periodisering av kapitalvinst som beskrivs i bestämmelsen.

9 §. *Koncerninterna finansieringskonstruktioner.* Paragrafen innehåller en justeringsregel för koncerninterna finansieringskonstruktioner. Innehållet i bestämmelsen motsvarar artikel 3.2.7 i modellskattereglerna och artikel 16.8 i direktivet. Bestämmelsen är till sin karaktär en bestämmelse mot kringgående av skatt, vars syfte är att förhindra att en lågbeskattad koncernenhets effektiva skattesats höjs utan att den effektiva skattesatsen för den andra koncernenheten som är motpart i konstruktionen sjunker i motsvarande mån.

I förslaget till 1 mom. föreskrivs det om justering av den justerade vinsten eller förlusten för en lågbeskattad koncernenhet. Från den justerade vinsten eller förlusten ska tas bort de kostnader som hänför sig till vissa koncerninterna finansieringskonstruktioner, om en annan part som är en högbeskattad koncernenhet inte beaktar motsvarande belopp som intäkt vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten i den egna jurisdiktionen. Ett exempel på en situation där en högbeskattad motpart inte anses beakta intäkt som hänför sig till konstruktionen är en situation där intäkten inom finansieringskonstruktionen är skattefri inkomst för en part, eller om mottagaren av inkomsten annars har rätt till avdrag eller gottgörelse på grund av inkomsten. Lågbeskattad koncernenhet och högbeskattad motpart definieras i 2 mom.

10 §. *Val som gäller koncernskattesystem inom en jurisdiktion.* Paragrafen innehåller bestämmelse om val som kan tillämpas på den del av en koncern som omfattas av ett koncernskattesystem. Innehållet i bestämmelsen motsvarar artikel 3.2.8 i GloBE-modellreglerna och artikel 16.9 i direktivet.

Vid valet kan en yttersta moderenhet inom en viss jurisdiktion tillämpa sin konsoliderade redovisningsbehandling för att eliminera transaktioner mellan koncernenheter som är belägna i den jurisdiktionen vid minimiskatteberäkningen, om det i jurisdiktionen i fråga gäller ett koncernskattesystem i enlighet med vilket koncernenheter beskattas som en del av en skattegrupp. Härmed avses beskattningsregler där vinster och förluster för enheter som är knutna till varandra kombineras för beskattningen. I Finland gäller inte något sådant koncernskattesystem som avses i paragrafen.

Valet är begränsat till enheter som är belägna inom samma jurisdiktion. Ett val som gäller vanliga koncernenheter i en jurisdiktion täcker således inte till exempel investeringsenheter eller

delägda enheter som anses vara belägna i en separat jurisdiktion från andra koncernenheter. Valet är ett i 8 kap. 11 § avsett val som gäller i fem år.

11 §. Justering av vissa betalningar som hänför sig till försäkringsavtal. I paragrafen föreskrivs det om justeringar som hänför sig till försäkringsavtal. Innehållet i bestämmelsen motsvarar artikel 3.2.9 i GloBE-modellreglerna och artikel 16.10 i direktivet.

Ett försäkringsbolag ska justera sin justerade vinst eller förlust i fråga om vissa betalningar som hänför sig till försäkringsavtal. Justeringen gäller situationer där ett försäkringsbolag har betalat skatter för sådan avkastning som det betalar till försäkringstagaren så att beloppet av den skatt som bolaget betalat ersätts bolaget till exempel genom ett avdrag som är lika stort som skatten på försäkringstagarens avkastning. I 4 kap. 1 § 2 mom. 5 punkten föreskrivs att den skatt som ett försäkringsbolag betalat i anslutning till en sådan situation ska dras av från de medräknade skatterna. Försäkringsbolaget ska vid beräkningen av sin justerade vinst eller förlust inkludera eventuell avkastning till försäkringstagarna som inte återspeglas i dess redovisade resultat i den mån en ökning eller minskning av förpliktelseerna i den återspeglas i dess redovisning.

12 §. Justering av övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål. I paragrafen föreskrivs det om justering av övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål. Banker och försäkringsbolag kan inom ramen för lagstiftningen om kapitalkrav emittera finansiella instrument för att förbättra sin kapitaltäckning och solvens. I emittentens redovisning betraktas sådana finansiella instrument vanligtvis som finansiering som kan jämföras med eget kapital. I beskattningen kan dock betalningar som hänför sig till sådana instrument vara en avdragsgill kostnad för emittenten och på motsvarande sätt skattepliktig intäkt för mottagaren, vilket medför en fast skillnad mellan redovisningen och beskattningen. Eftersom det är fråga om en tämligen vanlig situation i dessa sektorer föreskrivs i paragrafen att kapitalnoteringar i anslutning till sådana instrument ska räknas som intäkt eller kostnad vid beräkningen av den justerade vinsten och förlusten. En motsvarande regel ingår i artikel 3.2.10 i GloBE-modellreglerna och i artikel 16.10 i direktivet.

13 §. Ändringar som beror på andra kapitel. I paragrafen föreskrivs det om sådana justeringar i den redovisade vinsten eller förlusten som förutsätts av 6 och 7 kap. Om till exempel en koncernenhet ska använda det historiska redovisade värdet enligt 6 kap. och den skulle ha använt verkligt värde till exempel för att fastställa sina avskrivningar, ska den justera avskrivningsbeloppet till vad det skulle ha varit om det historiska redovisade värdet skulle ha använts. En motsvarande bestämmelse ingår i artikel 3.2.11 i GloBE-modellreglerna.

Intäkt från internationell sjöfart

14 §. Intäktsundantag inom internationell sjöfart. I paragrafen föreskrivs det på motsvarande sätt som i artikel 3.3 i GloBE-modellreglerna och artikel 17 i direktivet om undantagande av intäkt från internationell sjöfart och intäkt från kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart vid minimiskatteberäkningen. Det är inte fråga om ett egentligt branschundantag och en enhet som bedriver internationell sjöfart är inte en undantagen enhet på denna grund. Begreppet intäkt från internationell sjöfart i GloBE-modellreglerna överensstämmer i huvudsak med artikel 8 i OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet (Model Tax Convention on Income and Capital).

Villkoret för att intäkten ska undantas är att den strategiska eller kommersiella förvaltningen av fartygen faktiskt bedrivs inom den jurisdiktion där koncernenheten är belägen.

15 §. *Definitioner som gäller intäkt från internationell sjöfart.* I paragrafen föreskrivs det om de definitioner som används i denna lag när det gäller intäkt från internationell sjöfart. Motsvarande definitioner ingår i artikel 3.3.2 i GloBE-modellreglerna och i artikel 17.1 i direktivet.

16 §. *Intäkt från kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart.* I paragrafen föreskrivs det om en definition av intäkt från kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart på motsvarande sätt som i artikel 3.3.3 i GloBE-modellreglerna och artikel 17.1 i direktivet.

17 §. *Förlust från internationell sjöfart.* I paragrafen föreskrivs det om undantagande av förlust från internationell sjöfart och från kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart vid beräkningen av en koncernenhets justerade vinst eller förlust. Bestämmelsen behövs, eftersom en koncernenhet utöver intäkter från sjöfart kan ha även andra intäkter som inte berörs av undantaget. Eftersom en enhet som får intäkter från sjöfart ändå är med i beräkningen av koncernens skattesats för varje land kan en dylik förlust som står utanför beräkningen dessutom påverka beräkningen av skattesatsen för koncernens övriga intäkter. En motsvarande bestämmelse ingår i artikel 3.3.1 i GloBE-modellreglerna och i artikel 17.3 i direktivet.

18 §. *Maximibeloppet av intäkter från kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart.* Paragrafen innehåller en begränsande bestämmelse med stöd av vilken intäkterna från kompletterande verksamhet inte får överstiga 50 procent av intäkterna från internationell sjöfart för de koncernenheter som är belägna i samma jurisdiktion. Om andelen överskrider är den överskjutande andelen sedvanlig inkomst för koncernen som ska beaktas vid beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten. Innehållet i bestämmelsen motsvarar artikel 3.3.4 i GloBE-modellreglerna och artikel 17.4 i direktivet.

19 §. *Beräkning av intäkt från internationell sjöfart och intäkt från kompletterande verksamhet.* I paragrafen föreskrivs det om fördelning av kostnaderna för enheter som bedriver internationell sjöfart och kompletterande verksamhet. En motsvarande bestämmelse ingår i artikel 3.3.5 i GloBE-modellreglerna och i artikel 17.5 och 17.6 i direktivet. Kostnader som direkt orsakas av internationell sjöfart eller kompletterande verksamhet ska beaktas när dessa intäkter beräknas. Sådana kostnader är till exempel kostnader för att operera fartygen, såsom besättning, bränsle, underhåll och hamnkostnader, samt kostnader i anslutning till fartygens drift, såsom avskrivningar och hyror. Indirekta kostnader fördelas i förhållande till omsättningarna. Exempelvis om 80 procent av enhetens intäkter utgörs av internationell sjöfartsverksamhet och 20 procent av kompletterande verksamhet, fördelas de indirekta kostnaderna i förhållande till omsättningarna. Vid fördelningen av indirekta kostnader beaktas också en sådan del av omsättningen som inte är intäkt från internationell sjöfart eller kompletterande intäkt. Kostnader som hänför sig till undantagna intäkter får inte beaktas vid beräkningen av koncernenhets justerade vinst eller förlust.

Fördelning av justerad vinst eller förlust mellan en huvudenhet och ett fast driftställe

I 20 och 21 § föreskrivs det om fördelning av justerad vinst eller förlust mellan en huvudenhet och ett fast driftställe. Minimiskatteberäkningen görs enligt jurisdiktion och de fasta driftställen bildar egna koncernenheter som är separata från huvudenheten.

20 §. *Ett fast driftställes redovisade vinst eller förlust.* I paragrafen föreskrivs det om vad som anses som ett fast driftställes redovisade vinst eller förlust. När ett fast driftställe motsvarar denna definition med stöd av 1 kap. 15 § 1, 2 eller 3 punkten används i regel det fasta driftställets eget redovisade resultat. Ibland har ett fast driftställe ändå ingen egen redovisning. I ett sådant

fall ska det upprättas räkenskaper för det fasta driftstället för beräkningen. Innehållet i räkenskaperna ska motsvara de räkenskaper som skulle ha upprättats för det i enlighet med den yttersta moderenhetens redovisningsstandard, om det var en självständig enhet. En motsvarande bestämmelse ingår i artikel 3.4.1 i GloBE-modellreglerna och i artikel 18.1 i direktivet.

21 §. Justering av ett fast driftställes resultat. Paragrafen innehåller en särskild bestämmelse för situationer där ett fast driftställes redovisade resultat ska justeras. Justeringarna ska göras så att i det fasta driftställets resultat medräknas endast de intäkter och kostnader som är hänförliga till det fasta driftstället i enlighet med antingen ett tillämpligt skatteavtal (1 mom.) eller OECD:s modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet (2 mom.).

Om det fasta driftstället har bildats enligt 1 kap. 15 § 4 punkten, betraktas som dess redovisade resultat helt enkelt det belopp som är undantagen intäkt i den jurisdiktion där huvudenheten är belägen.

I 4 mom. ingår en bestämmelse om undantagande av ett fast driftställes resultat från beräkningen av huvudenhetens justerade vinst eller förlust. Bestämmelsen innebär att huvudenheten och det fasta driftstället separeras, så att bägges intäkter och kostnader inverkar endast på beräkningen av den effektiva skattesatsen för den egna jurisdiktionen. 4 mom. är dock inte tillämpligt i de situationer där 5 och 6 mom. tillämpas.

I 5 mom. föreskrivs det om ett undantag i förhållande till 4 mom. där ett fast driftställes förlust behandlas som en del av beräkningen av huvudenhetens justerade vinst eller förlust. Enligt 5 mom. ska ett fast driftställes förlust behandlas som en kostnad vid beräkningen av huvudenhetens justerade vinst eller förlust, om det fasta driftställets förlust är avdragsgill vid beräkningen av huvudenhetens beskattningsbara inkomst i jurisdiktionen och den inte har dragits av från någon intäktspost som är skattepliktig i båda jurisdiktionerna. Den sistnämnda situationen kan uppstå till exempel om det i den jurisdiktion där huvudenheten är belägen finns två huvudenheter som båda har ett fast driftställe i samma andra jurisdiktion. Om det ena av dessa fasta driftställen gör en förlust som är avdragsgill både i den jurisdiktion där det är beläget och från huvudenhetens intäkt, och den andra enheten gör en vinst och båda enheterna har ett konsoliderande koncernskattessystem, behöver förlusten inte överföras för minimiskatteberäkningen, eftersom det inte uppkommer någon extra skatt i någondera jurisdiktionen.

Lösningen som gäller överföring av ett fast driftställes förlust behövs i situationer där den stat där huvudenheten är belägen inte undantar det fasta driftställets inkomst från skatt, utan beskattar inkomsten som en del av huvudenhetens inkomst. Om det fasta driftställets förlust inte skulle beaktas i minimiskatteberäkningen för huvudenheten, skulle huvudenhetens effektiva skattesats bli konstlat låg. Ett sådant skattesystem tillämpas till exempel i Finland. Innehållet i 5 mom. motsvarar artikel 3.4.5 i modellskattereglerna och artikel 18.5 i direktivet.

Bestämmelsen i förslaget till 6 mom. kompletterar undantaget i 5 mom. I momentet föreskrivs det att ett fast driftställes vinst ska tas med som en del av beräkningen av huvudenhetens justerade vinst eller förlust i situationer där regeln i 5 mom. har tillämpats under en tidigare räkenskapsperiod. Om det fasta driftställets vinst för räkenskapsperioden inte räcker till för att täcka beloppet av en förlust som avdragits tidigare, fortsätter man att tillämpa regeln i 6 mom. under kommande räkenskapsperiod tills den förlust som avdragits tidigare har täckts.

En genomflödesenhets justerade vinst eller förlust

22 §. Fördelning av en genomflödesenhets justerade vinst eller förlust. I paragrafen föreskrivs det om fördelningen av genomflödesenheters justerade vinst och förlust. Motsvarande bestämmelser ingår i artikel 3.5 i GloBE-modellreglerna och i artikel 19 i direktivet.

I 1 mom. föreskrivs det om koncernexterna ägares andel. Sådana ägares andel ställs utanför fördelningsbestämmelserna i 22 §.

I 2 mom. föreskrivs det om ett undantag för yttersta moderenheter från regeln i 1 mom. Om den yttersta moderenheten är en genomflödesenhet, fördelas dess intäkt inte på ägarna utan tilldelas enheten.

I 3 mom. föreskrivs det om justering av en genomflödesenhets justerade resultat; från den justerade vinsten eller förlusten avdras det belopp som vid tillämpningen av 22 § fördelas på en annan koncernhet.

I 4 mom. föreskrivs om den andel som ska fördelas på fasta driftställen. En typisk genomflödesenhet är till exempel en sammanslutning vars delägare beskattas för dess intäkt, med andra ord kan enhetens ägare beskattas på grundval av ett fast driftställe som uppkommer i sammanslutningens verksamhet. I enlighet med 4 mom. fördelas den redovisade vinst som tillkommer det fasta driftstället på det till den del intäkten inte är undantagen med stöd av 1 mom.

I 5 mom. föreskrivs det om fördelning av en genomflödesenhets kvarstående resultat. En genomflödesenhets resultat, som kvarstår efter tillämpningen fördelas på de ingående ägarenheterna i förhållande till deras ägarintressen. Bestämmelsen i 5 mom. gäller inte situationer enligt 2 mom. där genomflödesenheten är den yttersta moderenheten.

4 kap. **Medräknade och justerade skatter**

Beräkning av medräknade och justerade skatter

1–5 § i kapitlet innehåller särskilda bestämmelser om de skatter som ska beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen.

1 §. Medräknade skatter. Paragrafen innehåller en definition av medräknade skatter. De skatter för en koncernenhet som ska betraktas som medräknade skatter ska beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen för en jurisdiktion. I paragrafen föreskrivs dessutom vilka skatter som inte ska betraktas som medräknade skatter. I direktivet ingår regler om medräknade skatter i artikel 20 och i GloBE-modellreglerna i artikel 4.2.

I 1 mom. i paragrafen föreskrivs i enlighet med artikel 20.1 i direktivet vad som avses med de medräknade skatterna för en koncernenhet. Enligt punkt 4.2.1 i GloBE-komentaren avses med skatt en obligatorisk ensidig betalning till centralförvaltningen, inklusive dess lokala nivåer. När man överväger om en viss skatt hör till de medräknade skatterna ska tyngdpunkten ligga på skattens karaktär, inte dess namn eller insamlingsmetod. Den faktiska tidpunkten för skattebetalningen ska inte heller ha någon betydelse.

Enligt 1 punkten ska som medräknade betraktas skatter för det första alla skatter som redovisas i en koncernenhets räkenskaper med avseende på dess intäkter eller vinster. Trots att det inte finns någon internationellt överenskommen allmän definition av inkomstskatter, tas inkomstskatter i allmänhet ut på kassaflödet eller pengars värdeökning under en viss tidsperiod. Inkomstskatter beaktar anskaffningskostnader och beskattningsbara nettointäkter. Inkomstskatter

som redovisas i räkenskaperna motsvarar i allmänhet definitionen av medräknade skatter. Som medräknade skatter ska också betraktas skatter som har betalats på en koncernenhets andel av intäkter eller vinster i en annan koncernenhet i vilken den har ett ägarintresse. Som sådana ska också betraktas skatter som betalats på genomflödesenheters (sammanslutning, bassamfund) outdelade vinster. Skatter eller tilläggsavgifter på vissa sektorer (till exempel bankverksamhet, prospektering och produktion av olja och gas) nettointäkt ska också ingå i medräknade skatter. Punkten grundar sig på GloBE-kommentaren till artikel 4.2.1 (a).

Enligt 2 punkten ska som medräknade skatter också betraktas skatter på utdelad vinst, sköns- mässigt utdelad vinst eller andra kostnader än rörelsekostnader som påförs enligt ett berättigat utdelningsskattesystem.

Enligt 3 punkten ska skatter som påförs i stället för en allmänt tillämplig samfundsskatt vara medräknade skatter. Punkten täcker till exempel skatter som inte omfattas av definitionen av egentlig inkomstskatt, men som fungerar i stället för sådan skatt. Sådana skatter är till exempel sådana utländska källskatter som betalas på räntor, hyror och royaltyer som vid förvärvskällan har beskattats utifrån bruttointäkten och som kan avräknas i vissa jurisdiktioner. Som medräknade skatter enligt denna punkt ska också betraktas andra skatter där beskattningen grundar sig på något annat än nettointäkten, till exempel antalet tillverkade enheter eller ett handelsområde, och som betraktas som ett alternativ till allmän inkomstskatt i jurisdiktionen i fråga. Punkten grundar sig på GloBE-kommentaren till artikel 4.2.1 (c).

Enligt 4 punkten ska som medräknade skatter också betraktas skatter som tas ut på vinstmedel och eget kapital. Vissa jurisdiktioner beskattar även en sammanslutnings eget kapital utöver nettointäkten, och i vissa jurisdiktioner avräknas en sammanslutnings inkomstskatt mot skatt som betalas på basis av eget kapital. Vissa jurisdiktioner påför skatter på flera grunder än en. Skatt kan beräknas till exempel på flera såväl intäkts- som tillgångsposter. Om alla delar ingår i GloBE-modellreglernas intäkts- eller vinstdefinition, är skatten i sin helhet medräknad skatt. Vissa skatter kan tas ut på basis av bolagets transaktioner i jurisdiktionen i fråga och dessa kan administrativt eller begreppsmässigt utgöra en del av sammanslutningarnas inkomstbeskattning, men kan ändå innehålla såväl inkomst- som icke-inkomstelement. Eftersom dylika skatter i huvudsak är skatter som ska betalas på inkomst och med beaktande av att det skulle vara administrativt arbetsamt att dela upp skatterna i inkomst och icke-inkomst, ska skatterna då i sin helhet betraktas som medräknade skatter enligt GloBE-reglerna. Som ett exempel kan betraktas Saudiarabiens Zakat-skatt. Punkten grundar sig på GloBE-kommentaren till artikel 4.2.1 (d).

I GloBE-kommentaren till artikel 4.2.2 sägs att trots att definitionen av medräknade skatter är vidare än enbart inkomstskatt är vissa allmänt kända skatter undantagna från definitionen av medräknade skatter: 1) konsumtionsskatter, såsom skatter på försäljning och mervärdesskatter, 2) acciser, 3) skatter på digitala tjänster (vanligtvis på brutto- och inte nettointäkten av tjänsten och som betalas utöver inte i stället för inkomstskatt), 4) stämpelskatt, ad-valorem-skatt och andra skatter som grundar sig på en viss transaktion (är inte skatter som tas ut på inkomster eller kapital eller i stället för inkomstskatt), 5) förskotts innehållning och andra arbetstagar skatter såsom socialskyddsavgifter, 6) förmögenhetsskatt (grundar sig på innehav av vissa tillgångsposter). Dessa skatter ska således inte kunna betraktas som sådana medräknade skatter som avses i 1–4 punkten.

Skatter som inte betraktas som medräknade skatter enligt detta moment är ändå avdragsgilla som kostnad från enhetens intäkt när den effektiva skattesatsen enligt 5 kap. beräknas. Trots att en medräknad skatt kan dras av från skattebasen för en annan medräknad skatt betyder det ändå inte att skatten inte skulle kunna betraktas som en medräknad skatt.

I 2 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 4.2.2 i GloBE-modellreglerna och artikel 20.2 i direktivet vad som inte avses med medräknade skatter. Enligt GloBE-kommentaren till artikel 4.2.2 kan de skatter som är undantagna från definitionen av medräknade skatter generellt indelas i två kategorier: tilläggsskatter och imputationsbelopp. Tilläggsskatter är undantagna från definitionen av medräknade skatter, eftersom de skulle leda till en cirkelberäkning under räkenskapsperioden i fråga. Om de skulle inkluderas i de medräknade skatterna skulle det sänka den avtalade minimiskattesatsen, för om de skulle beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen skulle det minska det tilläggsskattebelopp som ska påföras för räkenskapsperioden i fråga. Beloppet av kvalificerad nationell tilläggsskatt är undantaget från de medräknade skatterna av samma orsak. Dessa skatter är dock avdragsgilla från beloppet av tilläggsskatten för jurisdiktionen med stöd av 5 kap. 3 § 1 mom. Å andra sidan är andra lokala skatter som inte motsvarar definitionen av nationell tilläggsskatt medräknade skatter, om de i övrigt motsvarar definitionen av medräknad skatt. Icke kvalificerade imputationsbelopp är undantagna från definitionen av medräknade skatter, eftersom koncernen kan bestämma avdragstidpunkten för dem, de motsvarar insättningar och de beaktas därför inte helt och hållet vid beräkningen av den effektiva skattesatsen. Om ett försäkringsbolag i enlighet med 3 kap. 11 § har betalat skatter på försäkringstagarnas avkastning, är dessa skatter inte medräknade skatter.

I 3 mom. undantas i enlighet med artikel 20.3 i direktivet och artikel 3.2.6 i GloBE-modellreglerna från beräkningen av medräknade skatter sådana medräknade skatter som hänför sig till nettovinst i eget kapital och nettoförlust i eget kapital enligt 3 kap. 8 § 2 mom. 8 och 9 punkten under den räkenskapsperiod då det val som avses i den paragrafen görs. Punkten blir tillämplig bara om koncernenheten har gjort det årliga val som gäller tillämpning av paragrafen.

2 §. Medräknade och justerade skatter under en räkenskapsperiod. De medräknade skatterna justeras på det sätt som fastställs i paragrafen innan den effektiva skattesatsen för en jurisdiktion beräknas. Till de medräknade skatterna läggs de skatter som inte har beaktats vid beräkningen av de beskattningsbara inkomsterna och de minskas med de skatter som inte hänför sig till beräkningen av justerad vinst eller förlust. I direktivet ingår regler om medräknade och justerade skatter i artikel 21.1 och i GloBE-modellreglerna i artikel 4.1.1.

I 1 mom. i paragrafen föreskrivs i enlighet med artikel 21.1 i direktivet om justeringar i de medräknade skatterna. Skatter enligt 1 punkten behandlas i samband med motiveringen till 3 och 4 §. Det totala uppskjutna skattejusteringsbelopp som avses i 2 punkten behandlas i samband med motiveringen till 6 § och i 3 punkten säkerställs att om de medräknade skatterna hänför sig till belopp som ingår i beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten blir skatterna beaktade, trots att de inte har beaktats i skatterna för räkenskapsperioden eller uppgetts i resultaträkningen. 3 punkten är tillämplig bara om den intäkt eller förlust som ligger till grund för den medräknade skatten är skattepliktig med stöd av den nationella skattelagstiftningen.

I 2 mom. i paragrafen föreskrivs i enlighet med artikel 21.4 i direktivet och artikel 4.1.4 i GloBE-modellreglerna att beloppet av medräknade skatter ska beaktas bara en gång i beräkningen av medräknade och justerade skatter.

3 §. Tillägg till medräknade skatter. Till beloppet av medräknade skatter görs de tillägg som anges i paragrafen. I direktivet ingår regler om tillägg till medräknade skatter i artikel 21.2 och i GloBE-modellreglerna i artikel 4.1.2.

Enligt 1 punkten läggs de medräknade skatter som avdragits som kostnader från det redovisade resultatet före skatt till de medräknade skatterna och motsvarande justering görs i det redovisade resultatet vid beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten enligt 3 kap. Enligt 2 punkten läggs den minskning som används av en i 15 § avsedd uppskjuten skattefordran hänförlig till en

justerad förlust till de medräknade skatterna, om koncernenheten har beslutat att tillämpa metoden. Om de medräknade skatterna hänför sig till osäker skattemässig behandling av en transaktion och de ett tidigare år har ingått i minskningarna enligt 4 § 4 punkten, läggs de till de medräknade skatterna, om de har betalats under räkenskapsperioden. Påföljdsavgifter eller räntor som eventuellt hänför sig till dem tas dock inte med. Beloppet av ett kvalificerat skattetillgodohavande läggs till de medräknade skatterna, om det har dragits av från beloppet av medräknade skatter. Kvalificerat skattetillgodohavande definieras i 1 kap. 40 §. Ett skattetillgodohavande behandlas som en intäktspost när den justerade vinsten eller förlusten beräknas. Om det finns ett skattetillgodohavande, återförs en minskning av de medräknade skatterna som gjorts i räkenskaperna under räkenskapsperioden i fråga, så att tillgodohavandet inte inverkar på beräkningen av den effektiva skattesatsen. Finlands gottgörelse för utländsk skatt är inte ett kvalificerat och inte ett icke kvalificerat skattetillgodohavande, eftersom gottgörelsen inte betalas som en kontant betalning eller kan erhållas som en post som motsvarar kontant betalning.

4 §. Minskning av medräknade skatter. Från beloppet av medräknade skatter görs de minskningar som anges i paragrafen, för att beräkningen av en koncernenhets effektiva skattesats ska påverkas endast av skatter som hänför sig till beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten enligt 3 kap. och som förväntas bli betalda inom tre år. I direktivet ingår regler om minskning av medräknade skatter i artikel 21.3 och i GloBE-modellreglerna i artikel 4.1.3.

Med stöd av 1 punkten ska de medräknade skatterna minskas med de skatter som hänför sig till intäktsposter som uttryckligen undantagits från beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten, såsom undantagna utdelningar eller vinster. Den skatt som betalats på sådan intäkt hänför sig till en intäktspost som inte beaktas vid beräkningen av justerad vinst eller förlust och därför beaktas den inte i beloppet av medräknade och justerade skatter. Om intäkter från internationell sjöfart inte beaktas vid beräkningen av justerad vinst eller förlust, minskas de skatter som hänför sig till dem på motsvarande sätt från beloppet av de medräknade skatterna. När 1 punkten tillämpas är det viktigt att beakta att beloppet av de undantagna skatterna blir korrekt. Om ingen skatt har påförts för en intäktspost, finns det inte heller någon skatt som borde minskas. Om hela intäkten undantas, undanröjs också alla skatter som hänför sig till den. Om intäkten åter undantas delvis, undanröjs också skatterna på samma grunder.

Koncerninterna utdelningar ska beaktas vid beräkningen av den utdelande enhetens justerade vinst eller förlust, varvid de skatter som hänför sig till dem ska beaktas på motsvarande sätt i det utdelande bolagets medräknade och justerade skatter.

I enlighet med 2 punkten ska beloppet av ett icke-kvalificerat skattetillgodohavande inkluderas i minskningarna av de medräknade skatterna, eftersom det undantas från beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten enligt 3 kap.

I 3 punkten säkerställs att om en koncernenhet får ett skattetillgodohavande av medräknade skatter, ska detta belopp behandlas som en minskning vid beräkningen av medräknade och justerade skatter under räkenskapsperioden. Punkten är tillämplig till exempel i en situation där en jurisdiktion använder avräkning av tidigare betalda skatter i fråga om eget kapital och avräkningen beaktas i räkenskaperna som kostnad under den räkenskapsperiod då avräkningen görs. Punkten är också tillämplig i situationer där avräkningen görs av en annan koncernenhet än den som ursprungligen har betalat skatten.

Enligt 4 punkten ska till minskningarna läggas skatter som hänför sig till osäker skattemässig behandling av transaktioner (så kallad osäker skatteposition), eftersom det ännu inte råder full säkerhet om att dessa skatter kommer att betalas.

I enlighet med 5 punkten ska de skatter som inte förväntas bli betalda inom tre år avräknas. Det är koncernen själv som beslutar om skatterna betalas, så skatter som betalats senare än efter tre år beaktas inte alls i de medräknade och justerade skatterna. Detta förhindrar också att betalningstidpunkten för skatterna flyttas från ett sådant år då skattebeloppet överstiger minimiskattetsatsen till ett sådant år då beskattningsnivån stannar under minimiskattetsatsen. Punkten är tillämplig på skatter som debiterats under räkenskapsperioden. Punkten tillämpas inte på justeringar efter skatteåret enligt 20 och 21 § och inte på skatter som hänför sig till osäker skattemässig behandling av en transaktion enligt 4 punkten.

5 §. Behandling av vissa fasta skillnader. I paragrafen föreskrivs det om en specialsituation där det inte finns någon justerad nettovinst i en jurisdiktion för en räkenskapsperiod och koncernens medräknade och justerade skatter är negativa och det uppstår en fast skillnad mellan den beskattningsbara intäkten beräknad i enlighet med den lokala skattelagstiftningen och intäkten beräknad i enlighet med GloBE-reglerna. I direktivet ingår regler om behandlingen av vissa fasta skillnader i artikel 21.5 och i GloBE-modellreglerna i artikel 4.1.5.

I 1 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 21.5 i direktivet om en specialsituation där inverkan av beloppet av den fasta skillnaden på koncernens justerade skatter behandlas som i 5 kap. 8 § avsedd ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden. Beloppet av ytterligare tilläggsskatt beräknas på skillnaden mellan koncernens medräknade och justerade skatter för räkenskapsperioden och de förväntade medräknade och justerade skatterna. Med beloppet av förväntade medräknade och justerade skatter avses beloppet av den justerade förlusten multiplicerat med minimiskattetsatsen.

En sådan fast skillnad kan uppstå, om den lokala skattelagstiftningen tillåter ett avdrag från vinsten som överstiger det tillåtna beloppet i räkenskaperna och skillnaden mellan den lokala skattelagstiftningen och GloBE-reglerna inte försvinner över tiden, det vill säga det är inte fråga om en periodiseringsskillnad. Till dessa hör till exempel tilläggsavdraget för forsknings- och utvecklingsverksamhet samt utbildningsavdraget. En fast skillnad kan också uppstå i situationer där den lokala skattelagstiftningen inte beskattar intäkt eller vinst som ingår i beräkningen av justerad vinst eller förlust enligt GloBE-reglerna. Sådan justerad förlust som omfattas av valet enligt 15 § leder dock inte till ytterligare tilläggsskatt enligt detta moment, för om ett val som gäller justerad förlust görs, tillämpas den paragrafen i stället för detta moment.

Vanligtvis är det fråga om en situation där den beskattningsbara förlusten enligt den lokala skattelagstiftningen är större än den justerade förlusten enligt GloBE-reglerna. Syftet med momentet är att undanröja den skattefördel som uppstår av den fasta skillnaden under den räkenskapsperiod då skillnaden uppstår. I 2 mom. i paragrafen föreskrivs i enlighet med punkt 2.7 i GloBE-tillämpningsvägledningen om valet att periodisera en negativ ytterligare skattekostnad, vilket leder till att det inte uppstår någon i 1 mom. avsedd ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden. Om en koncernenhet gör ett val som gäller periodisering, beaktas inte en negativ skattekostnad i beloppet av de medräknade och justerade skatterna för räkenskapsperioden. Under en räkenskapsperiod då koncernen inte har någon justerad nettovinst avses med negativ skattekostnad det belopp som beräknas enligt 1 mom. Den negativa ytterligare skattekostnaden överförs från de medräknade och justerade skatterna för räkenskapsperioden för att dras av under en kommande räkenskapsperiod då det finns en justerad vinst för jurisdiktionen. Det oavdragna beloppet av den negativ ytterligare skattekostnaden dras av från det positiva beloppet av de medräknade och justerade skatterna för jurisdiktionen för en sådan räkenskapsperiod. Periodiseringen av en negativ skattekostnad beaktas i alla senare beräkningar av den effektiva skattetsatsen för jurisdiktionen tills den har dragits av helt och hållet.

Om en negativ skattekostnad ändå hänförs till en förlust som har periodiserats så att den dras av från en tidigare räkenskapsperiods vinst i enlighet med den lokala skattelagstiftningen, kan den inte längre periodiseras i enlighet med detta moment utan den ska beaktas vid beräkningen enligt 1 mom. av beloppet av ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden.

Om en koncern överlåter en eller flera koncernenheter beträffande vilken eller vilka den har gjort ett val beträffande periodisering av en negativ skattekostnad, överförs det återstående beloppet av den negativa skattekostnaden med enheten eller enheterna.

Behandling av tidsmässiga skillnader

4 kap. 6–15 § i förslaget innehåller särskilda bestämmelser om uppskjutna skatter.

6 §. *Totalt uppskjutet skattejusteringsbelopp.* Paragrafen innehåller en definition av det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet som ska läggas till de medräknade skatterna. Paragrafen är tillämplig i situationer där periodiseringen av inkomster skiljer sig mellan beskattningen och räkenskaperna. Syftet med justeringen är att i de medräknade och justerade skatterna inkludera de uppskjutna skattefordringar och skatteskulder som beror på tillfälliga skillnader mellan den justerade vinsten eller förlusten enligt GloBE-reglerna och den beskattningsbara inkomsten eller förlusten. I direktivet ingår regler om totalt uppskjutet skattejusteringsbelopp i artikel 22 och i GloBE-modellreglerna i artikel 4.4.

Det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet för en räkenskapsperiod är nettobeloppet av förändringarna i uppskjutna skattefordringar och skatteskulder i redovisningen av vinsterna och förlusterna mellan räkenskapsperiodens ingång och utgång. Vid uppkomsten registreras uppskjutna skattefordringar som en negativ skattekostnad och uppskjutna skatteskulder som en skattekostnad. När uppskjutna skattefordringar och skulder återförs, återförs de till samma storlek och samma procentsats som när de uppstod. Återföringen av en uppskjuten skatteskuld motsvarar en negativ skattekostnad, medan återföringen av en uppskjuten skattefordran motsvarar en skattekostnad. När ökningen av de uppskjutna skattefordringarna överstiger ökningen av de uppskjutna skatteskulderna är den uppskjutna skattekostnaden negativ.

Enligt GloBE-komentaren till artikel 4.4.1 beaktas uppskjutna skattefordringar och skatteskulder vid beräkningen av medräknade och justerade skatterna till den skattesats som tillämpas i redovisningen utom i en situation där den tillämpliga skattesatsen överstiger minimiskattesatsen, då de omräknas till minimiskattesatsen.

Enligt punkt 1.3 i GloBE-tillämpningsvägledningen ska även de uppskjutna skattefordringarna och uppskjutna skatteskulderna (exklusive poster i beräkningen av anskaffningsvärde, eng. purchase accounting adjustmensts) i koncernbokslutet som hänförs till en koncernenhet beaktas vid beräkningen av det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet och beaktas i koncernenhetens medräknade och justerade skatter. Detta grundar sig på att medräknade och justerade skatter och justerad vinst eller justerad förlust ska fastställas utifrån samma redovisningsstandard. Uppskjutna skatter inkluderas således i de medräknade och justerade skatterna när de hänförs till tillfälliga skillnader mellan den beskattningsbara inkomst som beräknats enligt den redovisningsstandard som används vid beräkningen av justerad vinst eller justerad förlust och enligt den lokala skattelagstiftningen. Dessutom bör man beakta att uppskjutna skatter (liksom skatter som baserar sig på räkenskapsperiodens beskattningsbara inkomst) ingår i de medräknade och justerade skatterna bara om motsvarande inkomst ingår i beräkningen av justerad vinst eller justerad förlust.

7 §. Tillägg till beloppet av uppskjutna skatter. I paragrafen föreskrivs det om tillägg till det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet. I fråga om medräknade skatter läggs till förändringen av uppskjuten skattekostnad i redovisningen av resultatet en förändring av ett ej tillåtet belopp enligt 10 §, beträffande vilken motsvarande skatt faktiskt har betalats under räkenskapsperioden. Detta belopp har på grund av dess karaktär inte inkluderats i de medräknade och justerade skatterna under registreringsåret (med stöd av 9 § 2 punkten). När den uppskjutna skatteskulden återförs inkluderas då inte återföringen i de medräknade skatterna. I själva verket ingår den skattekostnad som motsvarar den betalda skatten i den skatt som ska betalas på grund av enhetens beskattningsbara inkomst för räkenskapsperioden. Till de uppskjutna skatterna läggs också ett ej begärt upplupet belopp enligt 11 § samt ett i 13 § avsett tidigare justerat belopp som har betalats under räkenskapsperioden. I direktivet ingår regler om tillägg till det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet i artikel 22.3 och i GloBE-modellreglerna i artikel 4.4.2.

8 §. Minskning av beloppet av uppskjutna skatter. I paragrafen föreskrivs det om minskning av det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Om en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en förlust under en räkenskapsperiod inte redovisas i räkenskaperna, eller dess inverkan elimineras genom att redovisa en uppskjuten skatteskuld (valuation allowance), på grund av att redovisningsstandardens kriterier för redovisning av en uppskjuten skattefordran inte är uppfyllda, beaktas den uppskjutna skattefordran vid beräkningen av det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet som om den hade redovisats. Av denna orsak minskas det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet med motsvarande belopp som skulle ha minskat det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet, om förlust i en uppskjuten skattefordran under ett skatteår hade uppkommit. Bestämmelsen är en följd av bestämmelsen i 9 § 3 punkten enligt vilken det förutsätts att en förändring i en nedskrivning av en uppskjuten skattefordran inte beaktas. I direktivet ingår regler om minskning av det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet i artikel 22.4 och i GloBE-modellreglerna i artikel 4.4.2.

9 §. Poster som inte ingår i beloppet av uppskjutna skatter. I paragrafen föreskrivs det om poster som inte ingår i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet. I direktivet ingår regler om poster som inte ingår i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet i artikel 22.5 och i GloBE-modellreglerna i artikel 4.4.1.

Enligt 1 mom. 1 punkten får i det totala beloppet inte ingå beloppet av uppskjuten skatt i fråga om sådana poster som har undantagits från beräkningen av justerad vinst eller förlust enligt 3 kap.

Med stöd av 2 punkten får i det totala beloppet inte ingå beloppet av uppskjuten skattekostnad som hänför sig till osäker skattemässig behandling av en transaktion enligt 10 § eller till koncernenheternas eventuella framtida vinstutdelning eller den del av en uppskjuten skatteskuld i fråga om vilken ett val enligt 11 § har gjorts. Genom bestämmelsen i 2 punkten förhindras att beloppet av uppskjutna skatter som hänför sig till osäker skattemässig behandling av en transaktion eller till koncernenheternas eventuella framtida vinstutdelning inkluderas i de medräknade och justerade skatterna innan de har betalats. Vinstutdelningar beskattas i allmänhet när medlen delas ut till aktieägarna och koncernerna kan i praktiken själva bestämma den tidpunkt då skatterna betalas, varvid det vore olämpligt att inkludera dem i de medräknade och justerade skatterna. Även redovisningen av uppskjuten skatt som hänför sig till osäker skattemässig behandling av en transaktion är förenad med betydande prövning i koncernen.

Enligt 3 punkten inkluderas i beloppet inte en förändring i uppskjuten skatt till följd av nedskrivning av en uppskjuten skattefordran i räkenskaperna eller redovisning av en sådan under ett senare år. Punkten hänför sig till bestämmelsen i 8 §, enligt vilken beloppet av en uppskjuten

skattefordran som är hänförlig till en förlust ska inkluderas i de medräknade och justerade skatterna, trots att det inte har redovisats i räkenskaperna. På motsvarande sätt har en uppskjuten skattefordran kunnat redovisas, men om prognosen för dess användbarhet förändras i framtiden, kan den nedskrivas också under en senare räkenskapsperiod än förluståret, eller så kan en uppskjuten skattefordran som inte redovisats eller som nedskrivits tidigare tas upp i balansräkningen under en senare räkenskapsperiod än förluståret. Dessa förändringar inkluderas ändå inte beloppet av uppskjutna justerade skatter när de redovisas. En förändring i en uppskjuten skattekostnad (negativ skattekostnad) inkluderas i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet under den räkenskapsperiod då förlusten uppkommer i beskattningen och på motsvarande sätt under ett senare år då den används och den uppskjutna skattefordran återförs (skattekostnad).

Enligt 4 punkten inkluderas i det totala beloppet inte en uppskjuten skattekostnad till följd av en ändring av den tillämpliga nationella skattesatsen.

Med stöd av 5 punkten inkluderas i det totala beloppet inte beloppet för uppskjuten skattekostnad med avseende på frambringande och användning av skattetillgodohavanden. Eftersom frambringande och användning av skattetillgodohavanden har undantagits från det totala beloppet av uppskjutna skatter är ändringar i frambringandet och användningen av skattetillgodohavanden också undantagna från beräkningen av de medräknade och justerade skatterna. Av denna orsak orsakar inte heller uppkomsten av skattetillgodohavanden ytterligare tilläggsskatt med stöd av 5 § 1 mom.

I 2 mom. föreskrivs det i enlighet med punkt 2.8 i GloBE-tillämpningsvägledningen om ett undantag från det som föreskrivs i 1 mom. 5 punkten, i enlighet med vilket i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet i fråga om en förlustbringande enhet som äger ett bassamfund beaktas en uppskjuten skattefordran som uppkommit av skatt som betalats utomlands på bassamfundsinkomsten.

I vissa situationer är det inte lämpligt att en uppskjuten skattefordran med avseende på frambringande och användning av skattetillgodohavanden inte beaktas i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Det är fråga om en sådan situation när en jurisdiktion beskattar utlandsinkomst och koncernenheten i enlighet med den lokala skattelagstiftningen kan avräkna utländsk skatt mot skatt som ska betalas för nationell inkomst under senare räkenskapsperioder efter det att en nationell skatteförlust har avräknats mot utlandsinkomsterna. Då skulle koncernenheten orsakas en mindre uppskjuten skattefordran av förlusterna, eftersom en nationell skatteförlust kvittas mot utlandsinkomsterna. Om utlandsinkomsten inte skulle ha kvittats mot den nationella skatteförlusten, skulle hela beloppet av skatteförlusten ha påverkat beloppet av den uppskjutna skattefordran och inkluderats i de medräknade skatterna när den används under en senare räkenskapsperiod.

Samtliga villkor som föreskrivs i 2 mom. ska vara uppfyllda för att en uppskjuten skattefordran med avseende på frambringande och användning av ett skattetillgodohavande ska beaktas i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet för en koncernenhet under den räkenskapsperiod då den uppkommer samt under den räkenskapsperiod eller de räkenskapsperioder då den återförs till det belopp till vilket den avräknar skatter mot inkomst som ingår i beräkningen av justerad vinst eller förlust enligt 3 kap.

Enligt 3 mom. motsvarar en uppskjuten skattefordran som ska beaktas det lägre av följande:

1) det belopp av utländsk skatt hänförlig till utlandsinkomsten i fråga som enligt den lokala skattelagstiftningen kan avräknas under räkenskapsperioderna efter det förlustbringande året,

2) beloppet av koncernenhetens skatteförlust (innan utlandsinkomsterna beaktas) multiplicerat med den tillämpliga skattesatsen.

En uppskjuten skattefordran ingår i undantagen i 1 mom. 1 punkten och ska omräknas med minimiskattesatsen i enlighet med GloBE-kommentaren till artikel 9.1.1.

Vissa jurisdiktioner tillåter inte att utländsk skatt avräknas senare räkenskapsperioder, utan erbjuder motsvarande fördelar med hjälp av en förlustjusteringsmekanism, som på motsvarande sätt tillåter att ytterligare utländsk skatt kvittas mot utländsk skatt under senare räkenskapsperioder. Förlustbeloppet i förlustjusteringsmekanismen behandlas på samma sätt som en uppskjuten skattefordran som uppkommer av avräkningen av utländsk skatt.

10 §. *Ej tillåtet upplupet belopp.* I paragrafen definieras ej tillåtet upplupet belopp i enlighet med artikel 4.4.6 i GloBE-modellreglerna och artikel 22.1 a i direktivet. Med ej tillåtet upplupet belopp avses uppskjutna skatteskulder som hänför sig till osäker skattemässig behandling av transaktioner, samt uppskjutna skatteskulder som hänför sig till vinstutdelning som en enhet eventuellt erhåller i framtiden och de skatter som då betalas på den.

11 §. *Ej begärt upplupet belopp.* I paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 4.4.7 i GloBE-modellreglerna och artikel 22.1 b i direktivet att om en uppskjuten skatteskuld inte kan antas bli betalas inom den tid på fem räkenskapsperioder som avses i 13 §, kan den koncernenhet som lämnar deklaration välja att inte inkludera ökningen av en uppskjuten skatteskuld i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet för den räkenskapsperioden (*ej begärt upplupet belopp*). Valet som gäller ej begärt upplupet belopp möjliggör ett förenklat alternativ till justering av uppskjuten skatteskuld enligt 13 §. Koncernenheten kan låta bli att inkludera ett sådant belopp av en uppskjuten skatteskuld i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet som sannolikt inte kommer att betalas under de fem påföljande räkenskapsperioderna. Detta minskar det administrativa arbetet och omräkningen av tilläggsskatt under flera senare räkenskapsperioder.

12 §. *Uppskjuten skattefordran som hänför sig till en justerad förlust.* I paragrafen föreskrivs det om en situation där en uppskjuten skattefordran, som har redovisats för en räkenskapsperiod till en skattesats som är lägre än minimiskattesatsen, får beräknas på nytt till minimiskattesatsen, om skattefordran är hänförlig till en justerad förlust. Omredovisningen ska göras under samma räkenskapsperiod som den justerade förlusten uppkommer. I direktivet finns regler om uppskjuten skattefordran som hänför sig till en justerad förlust i artikel 22.6 och i GloBE-modellreglerna i artikel 4.4.3.

13 §. *Justering av uppskjuten skatteskuld.* I paragrafen föreskrivs om en uppskjuten skatteskuld som inte återförs under de fem påföljande räkenskapsperioderna. Sådana uppskjutna skatteskulder behandlas som en minskning av de medräknade skatterna under den räkenskapsperiod då den uppskjutna skatteskuld som ska justeras ursprungligen inkluderades i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Härigenom ses det till att uppskjutna skatteskulder i själva verket återförs inom överenskommen tid.

Alla uppskjutna skatteskulder som inte ingår i de undantag i fråga om justering av uppskjuten skatteskuld som föreskrivs i 14 § borde testas varje räkenskapsperiod i enlighet med denna paragraf. En koncernenhet rapporterar till exempel räkenskapsperiod noll beloppet för uppskjuten skatteskuld och lägger summan till de medräknade och justerade skatterna. Den uppskjutna skatteskulden hänför sig inte till undantag enligt 14 §. Under räkenskapsperiod fem, som är fem räkenskapsperioder från rapporteringen av den uppskjutna skatteskulden, har den uppskjutna

skatteskulden inte återförts, så beloppet för den uppskjutna skatteskulden korrigeras och beloppet av tilläggsskatten ska beräknas på nytt i enlighet med 5 kap. 8 §. I direktivet ingår regler om justering av uppskjuten skatteskuld i artikel 22.7 och i GloBE-modellreglerna i artikel 4.4.4.

14 §. Undantag i fråga om justering av uppskjuten skatteskuld. I paragrafen föreskrivs om undantag från det som föreskrivs i 13 §. De uppskjutna skatteskulder som hänför sig till de poster som uppräknas i denna paragraf stannar utanför tillämpningsområdet för 13§ och de granskas eller justeras inte i enlighet med 13 §. Undantagsförteckningen beskriver tillfälliga skillnader, som är vanliga i GloBE:s jurisdiktioner och som vanligtvis är väsentliga för koncerner. Dyliga lågriskposter kvittas också vanligtvis över tid. I direktivet ingår regler om justering av uppskjuten skatteskuld i artikel 22.8 och i GloBE-modellreglerna i artikel 4.4.5.

1 punkten gäller uppskjutna skatteskulder som hänför sig till anskaffningsutgiften för materiella tillgångar, och som kvittas under tillgångens nyttjandeperiod. Som materiella tillgångar ska betraktas fast egendom, maskiner och möbler samt det redovisade lagret samt naturresurser, såsom mineralfyndigheter, skog, olje- och gasfyndigheter och forskningstillgångar. Punkten är också tillämplig på leasade materiella tillgångar.

2 punkten gäller uppskjutna skatteskulder som hänför sig till utgifter för en licens som staten beviljat eller liknande arrangemang för användning av fast egendom eller utnyttjande av naturresurser som medför betydande investeringar. En sådan licens för användning av fast egendom är till exempel tillstånd att använda radiovågor (spektrum) för telekommunikationstjänster.

3 punkten gäller uppskjutna skatteskulder som hänför sig till kostnader för forskning och utveckling. Jurisdiktionernas nationella skattelagstiftning tillåter ofta att kostnader för forskning och utveckling avdras, trots att posterna aktiveras i räkenskaperna.

4 punkten gäller uppskjutna skatteskulder som hänför sig till kostnader för sanering, till exempel i en situation där ett kärnkraftverk tas ur drift.

5 punkten gäller uppskjutna skatteskulder som hänför sig till orealiserade nettovinster som uppstår till följd av redovisning till verkligt värde och 6 punkten uppskjutna skatteskulder som hänför sig till nettovinster som hänför sig till fluktuationer i valutakursen.

Undantaget i 7 punkten gäller uppskjutna skatteskulder som hänför sig till försäkringsreserver och uppskjutna anskaffningskostnader för försäkringsavtal medan undantaget i 8 punkten gäller uppskjutna skatteskulder som har redovisats för vinster från försäljning av materiella tillgångar belägna i samma jurisdiktion som koncernenheten och som återinvesteras i materiella tillgångar i samma jurisdiktion.

Enligt 9 punkten är undantaget tillämpligt på sådana tillägg till uppskjutna skatteskulder som föranleds av ändringar i redovisningsprinciperna i fråga om de poster som räknas upp ovan.

15 §. Val som gäller justerad förlust. I paragrafen föreskrivs det om val som gäller en uppskjuten skattefordran hänförlig till en justerad förlust och som tillämpas i stället för det som föreskrivs om justering av uppskjutna skatter i 6 §. När man väljer detta kan GloBE-förluster periodiseras effektivt via en uppskjuten skattefordran. I direktivet ingår regler om justerad förlust i artikel 23 och i GloBE-modellreglerna i artikel 4.5.

I 1–3 mom. i paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 23.1–3 och 5 i direktivet att den koncernenhet som lämnar deklaration kan välja att fastställa en uppskjuten skattefordran för jurisdiktionen för en räkenskapsperiod under vilken det finns en justerad förlust i jurisdiktionen.

Den uppskjutna skattefordran ska kunna periodiseras framåt och användas mot en justerad vinst under varje efterföljande räkenskapsperiod då det finns en justerad vinst för jurisdiktionen. En uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en justerad förlust ska minskas med det belopp som använts under räkenskapsperioden, och det återstående beloppet ska överföras till följande räkenskapsperioder. När en uppskjuten skattefordran används under en senare räkenskapsperiod, ska det använda beloppet läggas till de medräknade skatterna i enlighet med 3 §. Eftersom valet som gäller justerad förlust ska göras det första året då jurisdiktionen i fråga ingår i koncernens deklaration med information om tilläggsskatt, ska valet som gäller justerad förlust göras bara en gång.

Eftersom valet som gäller justerad förlust ska göras för varje land, överförs en uppskjuten skattefordran inte med en koncernenhet om koncernenheten lämnar koncernen. Om en annan koncern förvärvar koncernenheten är det ur den avyttrande koncernens synvinkel ingen skillnad om den förvärvande koncernen har gjort valet som gäller justerad förlust eller inte. Också i en situation där en koncerns alla koncernenheter i en jurisdiktion överförs kvarstår en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till justerad förlust hos koncernen.

I 4 mom. i paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 23.4 i direktivet om en situation där ett val som gäller justerad förlust återtogs senare. I enlighet med denna punkt ska beloppet för en uppskjuten skattefordran minskas till noll i samband med ändringen. Då beräknas de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som koncernerna i jurisdiktion samlats på sig under tidigare räkenskapsperioder i enlighet med 6 § och 9 kap. 1 §.

I 5 mom. i paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 23.6 i direktivet om en specialsituation där en moderenhet, som är en genomflödesenhet, gör ett val som gäller justerad förlust. Då beräknas den uppskjutna skattefordran som är hänförlig till den justerade förlusten enbart utifrån den justerade förlusten för genomflödesmoderenheten med beaktande av det som föreskrivs i 7 kap. 2 §. Den uppskjutna skattefordran som är hänförlig till denna justerade förlust blir kvar hos genomflödesenheten och den kan i framtiden användas endast mot denna genomflödesenhets justerade vinst. Andra koncernenheter konsolideras inte med genomflödesmoderenheten, trots att valet som gäller justerad förlust skulle ha gjorts för modersenhetsens jurisdiktion.

Fördelning av medräknade skatter i särskilda fall

I 4 kap. 16–18 § i förslaget föreskrivs det om specialbehandling av vissa slags koncernenheters medräknade skatter. Vid fördelningen av skatter iaktas samma princip som vid fördelningen av intäkter. De medräknade skatterna fördelas i regel till den koncernenhet, inklusive en statslös koncernenhet, hos vilken motsvarande intäkt ingår i beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten och de beaktas då vid beräkningen av den effektiva skattesatsen för koncernenheten för jurisdiktionen. Den koncernenhet till vars intäkt de medräknade skatterna är hänförliga betalar i allmänhet också skatten. I vissa situationer kan de medräknade skatterna fördelas till en annan koncernenhet än den intäkt som ligger till grund för dem eller så har intäkten fördelats till en annan jurisdiktion än skatten. Sådana specialsituationer är till exempel källskatter och skatter som betalats på bassamfundsincomester, som gör att det behövs särskilda regler för fördelning av de medräknade skatterna, så att skatterna kan fördelas till den koncernenhet till vars intäkt de är hänförliga. I direktivet finns regler om särskild fördelning av de medräknade skatterna mellan koncernenheter i artikel 24 och i GloBE-modellreglerna i artikel 4.3.

16 §. *Fördelning av skatter till fasta driftställen.* I paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 24.1 i direktivet om medräknade skatter som ska fördelas till fasta driftställen. De medräknade skatterna ska tas bort från huvudenhetens eller en annan koncernenhets medräknade skatter och fördelas till det fasta driftställe till vars intäkter de är hänförliga.

Enligt GloBE-komentaren till artikel 4.3.2 beräknas beloppet av den medräknade skatt som ska tilldelas ett fast driftställe med hjälp av en trestegsmodell. Först fastställs det inkomstbelopp för det fasta driftställen som ska inkluderas i huvudenhetens beskattningsbara inkomst. Detta belopp kan skilja sig från beloppet av det fasta driftställets justerade vinst eller förlust. För det andra fastställs huvudenhetens skattskyldighet för det fasta driftställets intäkt. Om det fasta driftställets intäkt har beskattats separat från huvudenhetens övriga intäkter, kan den tillämpliga skattesatsen multipliceras med beloppet av det fasta driftställets intäkt. Om det fasta driftställets intäkt emellertid har beskattats som en del av huvudenhetens övriga intäkt, ska huvudenhetens skattskyldighet för hela intäkten före eventuell avräkning av utländsk skatt fastställas och fördelas mellan det fasta driftstället och huvudenheten. I de fall där det fasta driftställets intäkt är en del av den övriga intäkten och huvudenhetens beskattningsbara intäkt är mindre än det fasta driftställets intäkt, fördelas hela skattebetalningsskyldigheten före avräkningen av utländsk skatt till det fasta driftstället. Med andra ord minskas skatteförluster enligt den lokala skattelagstiftningen och övriga fasta driftställets skatteförluster först från huvudenhetens beskattningsbara inkomst och fördelas först därefter till det fasta driftställets beskattningsbara inkomst. För det tredje fastställs beloppet av ett eventuellt skattetillgodohavande som hänför sig till det fasta driftställets skatt. Beloppet av tillgodohavandet kan vara enkelt att fastställa, men i vissa situationer kan ett fast driftställes skatter som ska avräknas vara en del av större helhet som omfattar huvudenhetens skatter som ska avräknas. I sådana situationer ska avräkning av utländsk skatt som ska fördelas till ett fast driftställe fastställas utifrån den lokala skattelagstiftningen.

Det skattebelopp som faktiskt ska betalas för ett fast driftställes intäkt utgör övre nivå för det belopp av medräknade skatter som ska fördelas till driftstället. Med hjälp av ovannämnda trestegsregel fastställs det skattebelopp som minskas från huvudenhetens medräknade skatter. Detta belopp fördelas till jurisdiktionen för det fasta driftstället. Om det finns flera fasta driftställen, ska varje fast driftställe tilldelas skattebeloppet före avräkningen av utländsk skatt, och det beviljade tillgodohavandet ska minskas från den skatt som fastställts på detta sätt. När skatterna fastställs tillämpas de lokala skattelagbestämmelserna för huvudenheten.

Om avräkningen av utländsk skatt i en jurisdiktion beräknas på den sammanlagda summan av utländska skatter för räkenskapsperioden, varvid skatter som tagits ut på olika intäkter kan avräknas mot varandra, blir det problematiskt att fastställa de skatter som ska fördelas till det fasta driftstället. Till det fasta driftstället fördelas då de skatter som är hänförliga till den intäkt som ska fördelas till driftstället minskade med de skattetillgodohavanden som är hänförliga till dem, och dessutom fördelas till det den behöriga andelen av ett ytterligare avräkning av utländsk skatt. De uppskjutna skatteskulderna för ett fast driftställe beräknas på motsvarande sätt.

I 2 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 24.7 i direktivet om fördelningen av medräknade skatter mellan huvudenheten och ett fast driftställe, om det fasta driftställets justerade vinst behandlas som huvudenhetens justerade vinst i enlighet med 3 kap. 21 §. Med den högsta skattesatsen för ordinarie vinst i jurisdiktionen avses den fulla skattesats som jurisdiktionen allmänt tillämpar och som inte utnyttjar befrielse, undantag, avräkning eller andra skattelättnader.

En sådan situation uppstår då ett fast driftställes förlust betraktas som huvudenhetens kostnad enligt 3 kap. 21 §. I allmänhet uppkommer inga skatter för ett fast driftställes jurisdiktion, antingen därför att jurisdiktionen tillåter periodisering av skatteförluster eller, mera sällan, om det fasta driftstället inte beskattas i jurisdiktionen. När ett fast driftställes justerade förlust behandlas

som huvudenhetens kostnad, begränsar inte en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en skatteförlust för det fasta driftstället i jurisdiktionen beloppet av de medräknade och justerade skatterna för den jurisdiktion där det fasta driftsstället är beläget eller för den jurisdiktion där huvudenheten är belägen. Med andra ord, när ett fast driftställes kalkylerade skattefordran upphävs i den jurisdiktion där det fasta driftstället är beläget, ökar inte de medräknade och justerade skatterna för den jurisdiktion där det fasta driftstället är beläget eller för den jurisdiktion där huvudenheten är belägen.

17 §. *Fördelning av skatter till skattemässigt transparenta enheter.* I paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 24.2 i direktivet om fördelning av medräknade skatter för en skattemässigt transparent enhet till en ingående enhet. Genomflödesenheter påförs vanligtvis inte skatt i den jurisdiktion där de har grundats. I vissa situationer kan de dock påföras inkomstskatt eller källskatt.

Enligt GloBE-komentaren till artikel 4.3.2 (b) är en skattemässigt transparent enhets intäkter ofta skattepliktiga i den jurisdiktion där den är belägen, eftersom dess verksamhet ger upphov till ett fast driftställe i jurisdiktionen i fråga. Då fördelas den skattemässigt transparenta enhets intäkt först till det fasta driftstället enligt 3 kap. Därefter fördelas de intäkter som inte har fördelats till det fasta driftstället i enlighet med 3 kap. till de koncernenheter som äger den skattemässigt transparenta enheten. De skatter som är hänförliga till dessa intäkter fördelas i enlighet med intäkterna.

18 §. *Fördelning av skatter till bassamfund och hybridenheter.* I paragrafen föreskrivs det om fördelningen av medräknade skatter som hänför sig till ett bassamfunds inkomst till bassamfundet samt om fördelning av medräknade skatter som hänför sig till en hybridenhets justerade vinst till hybridenheten.

I 1 mom. i paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 24.3 i direktivet om fördelningen av medräknade skatter som hänför sig till ett bassamfunds inkomst. Vid fördelningen av medräknade skatter mellan bassamfundet och huvudenheten ska samma trestegsmetod iaktas som mellan ett fast driftställe och huvudenheten i 16 § med beaktande av begränsningarna i 3 och 4 mom.

I 2 mom. i paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 24.4 i direktivet om fördelningen av medräknade skatter som hänför sig till en hybridenhets justerade vinst till hybridenheten. Om en ingående ägarenhet är belägen i en jurisdiktion där den beskattas för sin andel av hybridenhets inkomst, ska de medräknade skatter som ingår i den ingående ägarenhetens räkenskaper fördelas till hybridenheten. Vid fördelningen av de medräknade skatterna mellan koncernenheten och hybridenheten ska samma trestegsmetod iaktas som mellan ett fast driftställe och huvudenheten i 16 §. De passiva intäkter som ska tilldelas hybridenheten berörs dock av begränsningar enligt 3 och 4 mom. Om en ingående ägarenhet påförs källskatter eller andra skatter för hybridenhets vinstutdelningar, ska skatterna fördelas till hybridenheten.

I 3 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 24.6 i direktivet att medräknade skatter som hänför sig till passiv intäkt och som tilldelats en koncernenhet med stöd av 1 och 2 mom. ska ingå i koncernenhets medräknade och justerade skatter. Om beloppet för den passiva intäkten multiplicerat med procentsatsen för tilläggsskatt för jurisdiktionen dock är mindre än de medräknade skatter som hänför sig till den passiva intäkten, ska koncernenheten inkludera detta mindre belopp i sina medräknade och justerade skatter.

I enlighet med GloBE-kommentaren till artikel 4.3.3 skulle de skatter som påförts ingående ägarenheter för bassamfund och hybridenheter utan detta moment i de ingående enheternas högskattejurisdiktioner blandas ihop med den skatt som påförts för annan intäkt i en lågskattejurisdiktion. I praktiken skulle medräknade skatter för passiva intäkter då beaktas i sin helhet till minimiskattesatsen. De återstående medräknade skatterna för passiva intäkter som påförs en ingående enhet skulle inte fördelas i enlighet med 3 och 4 mom., utan de skulle beaktas i de medräknade och justerande skatterna för den ingående ägarenheten.

I 4 mom. i paragrafen definieras i enlighet med artikel 24.6 i direktivet vad som avses med passiva intäkter i 3 mom.

19 §. Fördelning av skatter som hänför sig till vinstutdelning. I paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 24.5 i direktivet om fördelning av medräknade skatter på vinstutdelning till den utdelande koncernenheten. Enligt GloBE-kommentaren till artikel 4.3.2 innehåller de medräknade skatterna de källskatter och nettobaserade skatter som påförts de ingående ägarenheterna för en koncernenhets vinstutdelning utifrån deras ägarintressen, som tilldelas den utdelande koncernenheten. Paragrafen ska tillämpas på beskattningen av vinstutdelning som grundar sig på alla typer av ägarintresse.

Enligt punkt 2.6 i GloBE-tillämpningsvägledningen fördelas även betalningar som inte motsvarar definitionen av utdelning i den jurisdiktion där den mottagande enheten är belägen, men som baserar sig på mottagarens ägarintresse i den utdelande enheten, med stöd av detta punkt till den utdelande enheten. Paragrafen täcker också medräknade skatter som tilldelats en ingående ägarenhet för uppskattade vinstutdelningar, och där den ingående ägarenheten beskattas för betalningen i den jurisdiktion där den är belägen utifrån sitt ägarintresse (andra än bassamfund).

Medräknade skatter på vinstutdelning ska tilldelas den koncernenhet i jurisdiktionen som ursprungligen gett upphov till intäkten i fråga. Det kan vara komplicerat att utreda vinstutdelningarna genom ägarkedjan. I enlighet med denna paragraf tilldelas dylika skatter på vinstutdelning den direkta utdelande koncernenhet som har gett upphov till skattebetalningsskyldigheten.

Justeringar efter deklaration med information om tilläggsskatt och ändringar av skattesatsen

I 4 kap. 20 och 21 § i förslaget ingår särskilda bestämmelser om justeringar och ändringar av skattesatsen för räkenskapsperioden efter deklarationen med information om tilläggsskatt. Justeringar kan påverka beräkningen av den effektiva skattesatsen för räkenskapsperioden, beloppet av tilläggsskatt samt det totala beloppet av uppskjuten skattekostnad. I direktivet ingår regler om justeringar och ändringar av skattesatsen efter deklarationen med information om tilläggsskatt i artikel 25 och i GloBE-modellreglerna i artikel 4.6.

20 §. Justeringar efter deklarationen med information om tilläggsskatt. I paragrafen föreskrivs det om justeringar för räkenskapsperioden i fråga efter deklarationen med information om tilläggsskatt. I 1 mom. i paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 25.1 i direktivet att en justering som görs i en koncernenhets medräknade skatter för en tidigare räkenskapsperiod ska behandlas som en justering av medräknade skatter under den räkenskapsperiod under vilken justeringen görs, utom om beloppet av medräknade skatter för en räkenskapsperiod minskar till följd av justeringen, eftersom den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för räkenskapsperioden i fråga då ska beräknas på nytt.

Enligt GloBE-kommentaren till artikel 4.6.1 säkerställs genom att en ökning av beloppet av medräknade skatter beaktas under den räkenskapsperiod då justeringen görs att det inte uppkommer återbetalningar av tilläggsskatt till följd av justeringarna för tidigare räkenskapsperioder.

I 2 mom. i paragrafen föreskrivs i enlighet med artikel 25.1 i direktivet om en sammanlagd minskning på mindre än 1 000 000 euro av de medräknade skatterna, varvid minskningen om koncernenheten så väljer kan behandlas som en minskning under den räkenskapsperiod då justeringen görs. Större minskningar än så ska behandlas som minskningar under räkenskapsperioden i fråga, eftersom man med överstora medräknade skatter har kunnat undvika betalning av tilläggsskatt under räkenskapsperioden i fråga, och sänkning av de medräknade skatterna för justeringsåret ersätter inte helt det tilläggsskattebelopp som undvikits under ett tidigare år.

Enligt GloBE-kommentaren till artikel 4.6.2 bör i fråga om justeringar som görs med stöd av denna paragraf beaktas även korrigerig enligt 3 kap. 3 § 10 punkten av ett fel som påverkar beräkningen av justerad vinst eller förlust som ytterligare intäkt eller kostnad under den pågående räkenskapsperioden. Om korrigeringen av felet emellertid har sänkt beloppet av medräknade skatter för en tidigare räkenskapsperiod mer än den gräns som föreskrivs i detta moment, ska justeringen behandlas som en justering under räkenskapsperioden i fråga. Härigenom säkerställas att justeringar av beräkningen av justerad vinst eller förlust och av medräknade skatter hänförs till samma räkenskapsperiod. Koncernen ska för det första utreda om felet i skatteberäkningen berodde på ett fel i den beskattningsbara intäkten och finns ett motsvarande fel i räkenskaperna. Om bägge finns ska de medräknade skatterna och beräkningen av justerad vinst eller förlust omräknas. För det andra ska den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för räkenskapsperioden i fråga omräknas för att utreda om ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden enligt 5 kap. 8 § 1 mom. hänför sig till räkenskapsperioden i fråga. Om det finns ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden läggs den till beräkningen av tilläggsskatten för jurisdiktionen i enlighet med 5 kap. 3 § 1 mom. Punkten tillämpas också i en situation där en nationell skatteförlust får periodiseras på tidigare räkenskapsperioder.

21 §. *Ändringar i skattesatsen.* I paragrafen föreskrivs det om ändringar i skattesatsen efter deklARATIONEN med information om tilläggsskatt. I 1 mom. i paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 25.2 i direktivet om en situation där den tillämpliga skattesatsen sänks under minimiskattesatsen och minskningen medför en uppskjuten skattekostnad. Enligt GloBE-kommentaren till artikel 4.6.2 är strävan härmed att garantera att i en situation där den tillämpliga skattesatsen senare sänks, justeras den uppskjutna kostnadsbeloppet till korrekt värde, det vill säga till att motsvara det belopp till vilket den faktiskt betalas i samband med återföringen.

I 2 mom. i paragrafen föreskrivs i enlighet med artikel 25.3 i direktivet om en situation där en uppskjuten skattekostnad ursprungligen har redovisats enligt en lägre skattesats än minimiskattesatsen och den tillämpade skattesatsen senare höjs. Beloppet av ändringen av den uppskjutna skattekostnaden behandlas som en i 20 § avsedd justering av de medräknade skatterna för koncernenheten för en tidigare räkenskapsperiod. Enligt 20 § görs en justering av skatterna för en tidigare räkenskapsperiod antingen för den räkenskapsperiod för vilken den uppskjutna skatten ursprungligen redovisades eller för den räkenskapsperiod under vilken justeringen gjordes, beroende på om ändringen leder till att de medräknade skatterna ökar eller minskar.

22 §. *Obetalda medräknade och justerade skatter.* I paragrafen föreskrivs i enlighet med artikel 25.4 i direktivet om en speciellsituation där den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten under räkenskapsperioden ska beräknas på nytt, om mer än 1 000 000 euro av den skatt som ingår i de medräknade och justerade skatterna inte betalas inom tre år från räkenskapsperiodens utgång.

5 kap. Beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskatt

1 §. Effektiv skattesats. Paragrafen innehåller bestämmelser om beräkning av den effektiva skattesatsen för en storskalig multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern. Den effektiva skattesatsen beräknas land för land. I direktivet ingår särskilda regler om effektiv skattesats i artikel 26 och i GloBE-modellreglerna i artikel 5.1.

I 1 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 26.1 i direktivet om beräkning av koncernens effektiva skattesats. Den effektiva skattesatsen beräknas med hjälp av nettovinsten, som fås från koncernenheternas land för land sammanräknade justerade vinster, och de medräknade och justerade skatterna. Nettovinsten för en jurisdiktion är således den konsoliderade justerade vinsten för alla koncernenheter i jurisdiktionen när summan är positiv. Med koncernenheternas medräknade och justerade skatter avses likaså summan av de i 4 kap. 2 § avsedda medräknade och justerade skatterna för alla koncernenheter som är belägna i samma jurisdiktion när bestämmelserna tillämpas. Den effektiva skattesatsen beräknas inte om ingen justerad nettovinst uppstår för jurisdiktionen, det vill säga exempelvis om summan av koncernenheternas justerade vinster i jurisdiktionen är negativ. Vid beräkningen av den effektiva skattesatsen beaktas alla skatter och vinster som beaktats vid beräkningarna av koncernenhetens justerade vinst och medräknade och justerade skatter. I beräkningen beaktas inte i detta skede koncernexterna ägares eventuella andelar i koncernenheterna.

Den effektiva skattesatsen beräknas enligt följande formel:

$$\text{Effektiv skattesats} = \frac{\text{medräknade och justerade skatter för koncernenheter i jurisdiktionen}}{\text{justerad nettovinst för koncernenheter i jurisdiktionen}}$$

Till följd av att den effektiva skattesatsen beräknas land för land kan det i vissa situationer uppstå en tilläggsskatt för en koncernenhet, trots att en enheten inte separat skulle betraktas som en lågbeskattad koncernenhet. Till följd av beräkningen land för land beaktas i en situation där moderenheten, som inte är yttersta moderenhet, tillämpar regeln om inkomstinkludering vid beräkningen av den effektiva skattesatsen för den jurisdiktion som är föremål för granskning också andra koncernenheter än de som ägs av den aktuella moderenheten. Det finns dock vissa undantag från beräkningen på jurisdiktionsbasis; vissa investeringsenheter räknas separat, och dessutom finns det en egen räkneregel för vissa minoritetsägda enheter. Statslösa enheter anses vara belägna i egna jurisdiktioner.

I 2 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 26.2 i direktivet om beräkning av den justerade nettovinsten för de koncernenheter som är belägna i en jurisdiktion. Den justerade vinsten för koncernenheternas jurisdiktion är en eventuell positiv summa av de i 3 kap. avsedda justerade vinsterna för alla koncernenheter som är belägna i jurisdiktionen.

$$\text{Justerad nettovinst} = \text{justerad vinst för koncernenheterna} - \text{justerad förlust för koncernenheterna}$$

I 3 mom. undantas i enlighet med artikel 26.3 i direktivet investeringsenheter som hör till koncernen för beräkningen av den effektiva skattesatsen och den justerade nettovinsten för jurisdiktionen. Investeringsenhet definieras i 1 kap. 36 §.

En investeringsenhet som är en i 1 kap. avsedd investeringsfond eller ett i samma kapitel avsett investeringsinstrument för fast egendom, och som är koncernens yttersta moderenhet, är en i 1

kap. 3 § avsedd undantagen enhet, som inte alls tas med i beräkningen av den effektiva skattesatsen. Den effektiva skattesatsen för andra investeringsenheter som är koncernenheter som ingår i koncernen beräknas i enlighet med 7 kap. 11 § separat från de andra koncernenheternas effektiva skattesats, men om flera investeringsenheter än en som hör till samma koncern är belägna i samma jurisdiktion beräknas deras effektiva skattesats så att dessa enheters justerade vinster eller förluster och medräknade och justerade skatter sammanställs.

På motsvarande sätt, om koncernen har i 10 § avsedda minoritetsägda undergrupper, beräknas den effektiva skattesatsen för de minoritetsägda koncernenheterna separat från den effektiva skattesatsen för de andra koncernenheterna i jurisdiktionen.

2 §. Tilläggsskatt. I paragrafen föreskrivs det när en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern ska beräkna en tilläggsskatt för en jurisdiktion. I direktivet ingår särskilda regler för beräkning av tilläggsskatt i artikel 27 och i GloBE-modellreglerna i artikel 5.2.

I 1 och 2 mom. föreskrivs det om skyldighet att beräkna tilläggsskatt för en lågskattejurisdiktion och fördela den på koncernenheterna. En jurisdiktion är en lågskattejurisdiktion under en sådan räkenskapsperiod för vilken den effektiva skattesats som beräknats för jurisdiktionen är lägre än minimiskattesatsen. Koncernenheter som är belägna i en lågskattejurisdiktion betraktas som i 1 kap. 26 § avsedda lågbeskattade koncernenheter. Om den effektiva skattesatsen för en jurisdiktion är lika stor som eller överstiger minimiskattesatsen, är jurisdiktionen inte en lågskattejurisdiktion och koncernenheterna i jurisdiktionen betraktas inte som lågbeskattade koncernenheter. Som lågbeskattade koncernenheter betraktas också enheten på vilka fördelas jurisdiktionen ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden i enlighet med 8 §.

3 §. Beräkning av tilläggsskatt. I paragrafen föreskrivs det om sättet att beräkna tilläggsskatt. I direktivet ingår särskilda regler för beräkning av tilläggsskatt i artikel 27 och i GloBE-modellreglerna i artikel 5.2.

I 1 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 27.3 i direktivet om beräkningen av beloppet av tilläggsskatt för en jurisdiktion under en räkenskapsperiod. Beloppet av tilläggsskatten fås genom att multiplicera den i 2 mom. avsedda procentsatsen för tilläggsskatten med beloppet av den i 3 mom. avsedda överskjutande vinsten, ökad med en eventuell ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden som beräknats enligt 8 § och minskad med en kvalificerad nationell tilläggsskatt enligt 1 kap. 25 §.

I 2 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 27.2 i direktivet om fastställande av procentsatsen för tilläggsskatten för jurisdiktionen för räkenskapsperioden. Procentsatsen för tilläggsskatten beräknas land för land.

Procentsatsen för tilläggsskatten beräknas enligt följande formel:

Procentsats för tilläggsskatten för jurisdiktionen = minimiskattesats – effektiv skattesats för jurisdiktionen

Exempelvis om den effektiva skattesatsen för jurisdiktionen är 8,18 procent, är skattesatsen för tilläggsskatten 6,82 procent (15 procent - 8,18 procent).

I 3 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 27.4 i direktivet om beloppet av den överskjutande vinsten under räkenskapsperioden för jurisdiktionen. Enligt GloBE-komentaren till artikel 5.2.2 är den överskjutande vinsten beloppet av den justerade vinst som fastställts för jurisdiktionen och för vilken tilläggsskatt tas ut.

Den överskjutande vinsten beräknas enligt följande formel:

$$\text{Överskjutande vinst} = \text{justerad nettovinst} - \text{avdrag för substansbelopp}$$

Om den skattskyldige beslutar att inte dra av avdraget för substansbelopp, är den överskjutande vinsten lika stor som den justerade nettovinsten för jurisdiktionen. Om avdraget för substansbelopp är lika stort eller större än den justerade nettovinsten för jurisdiktionen, uppstår det ingen överskjutande vinst och ingen tilläggsskatt beräknas för räkenskapsperioden, om inte ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden hänför sig till räkenskapsperioden i fråga.

Avdraget för substansbelopp är summan av avdragen för substansbelopp för alla koncernenheter i jurisdiktionen. Avdraget för substansbelopp för en koncernenhet beaktas vid beräkningen av den överskjutande vinsten för jurisdiktionen också när den justerade vinsten för koncernenheten är negativ eller när koncernenheten inte har någon verksamhet.

Den nationella tilläggsskatt för jurisdiktionen definieras i 1 kap. (kvalificerad nationell tilläggsskatt). För Finlands del avses med nationell tilläggsskatt en skatt som har fastställts med tillämpning av 2 kap. 12 och 13 §.

Beloppet av den ytterligare tilläggsskatten för jurisdiktionen beräknas först och det minskas med en eventuell kvalificerad nationell tilläggsskatt i jurisdiktionen. Om beloppet av tilläggsskatten för jurisdiktionen är noll efter att den nationella tilläggsskatten avdragits, återstår ingen tilläggsskatt att fördela på koncernenheterna i jurisdiktionen med stöd av 5 § eller 8 § 1 eller 4 mom. Om beloppet av den nationella tilläggsskatten överstiger beloppet av tilläggsskatten för jurisdiktionen, minskar en eventuell överskridning ändå inte beloppet av tilläggsskatten för jurisdiktionen under noll eller föranleder återbetalning eller ett avdrag som kan utnyttjas senare.

4 §. Negativ ytterligare skattekostnad. I paragrafen föreskrivs hur en negativ ytterligare skattekostnad uppstår och periodiseras. Beräkningen av minimiskatt baserar sig på koncernens skatteberäkning vid behandlingen av tidsmässiga skillnader och på beaktandet av uppskjutna skatter, varvid den uppskjutna skattefordran som hänför sig till en förlust som beräknats enligt skatteleagstiftningen inkluderas i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet. I situationer där det finns fasta i beskattningen avdragsgilla skillnader mellan den justerade vinst som beräknas enligt reglerna och den redovisade vinsten, kan mekanismen leda till att dessa fasta skillnader försvinner, varvid koncernens effektiva skattesats snedvrids. Av denna orsak innehåller reglerna två mekanismer genom vilka fasta skillnaders inverkan på beräkningen av minimiskatten korrigeras. Den ena mekanismen är regeln i 4 kap. 5 § om behandling av vissa fasta skillnader, som ger koncernen ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden. Den andra mekanismen är en negativ ytterligare skattekostnad, som är tillämplig när en justerad vinst och en negativ skattekostnad uppstår för en enhet, det vill säga dess effektiva skattesats är negativ till följd av en i beskattningen avdragsgill fast skillnad. Vid beräkning enligt 2 § 1 mom. medför en negativ effektiv skattesats en procentsats för tilläggsskatten som överstiger minimiskattesatsen, varvid ytterligare tilläggsskatt uppstår för koncernen. I paragrafen föreskrivs det om den mekanism genom vilken koncernerna, när dessa regler är tillämpliga, ska periodisera den ytterligare skattekostnad som följer av den fasta skillnaden, vilket leder till att ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden inte ska betalas i situationer enligt 4 kap. 5 § och för koncernen uppstår inte en procentsats för tilläggsskatten som är högre än minimiskattesatsen vid tillämpningen av 4 §. Metoden ska vara obligatorisk när skattesatsen för tilläggsskatten överstiger minimiskattesatsen vid tillämpningen av 4 §. Om det uppstår ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden vid tillämpningen av 4 kap. 5 § ska förfarandet vara valfritt. Anvisningar som gäller negativ ytterligare skattekostnad ingår i punkt 2.7 i den administrativa GloBE-vägledningen.

I 1 mom. föreskrivs det hur en ytterligare negativ skattekostnad kan uppstå i en situation där det finns en justerad nettovinst för jurisdiktionen och procentsatsen för tilläggsskatten överstiger minimiskattesatsen. Procentsatsen för tilläggsskatten kan överstiga minimiskattesatsen till exempel om det finns en justerad vinst för jurisdiktionen, men summan av de medräknade och justerade skatterna blir negativ till följd av en fast skillnad mellan redovisningen och beskattningen. Om den effektiva skattesatsen för jurisdiktionen är negativ, överstiger procentsatsen för tilläggsskatten minimiskattesatsen. Exempelvis om den effektiva skattesatsen för jurisdiktionen är -4 procent, är procentsatsen för tilläggsskatten 19 procent (=15 procent-(-4 procent)).

I 2 mom. föreskrivs om periodisering av den negativa ytterligare skattekostnaden vid beräkningen av den effektiva skattesatsen. När procentsatsen för tilläggsskatten överstiger minimiskattesatsen till följd av att beloppet av de medräknade och justerade skatterna är negativt, periodiseras koncernens negativa skattekostnad på de följande räkenskapsperioderna. Den negativa skattekostnaden ska periodiseras för att garantera att avdraget för substansundantag under en räkenskapsperiod eliminerar endast tilläggsskatten på den justerade vinsten och inte tilläggsskatten på den fasta skillnaden som orsakade den negativa skattekostnaden. I en situation där den negativa skattekostnaden periodiseras beaktas inte beloppet av skattekostnaden i beloppet av de medräknade och justerade skatterna för räkenskapsperioden. Beloppet av den negativa skattekostnaden under en räkenskapsperiod då koncernen har en procentsats för tilläggsskatten som överstiger minimiskattesatsen motsvarar beloppet av de negativa medräknade och justerade skatterna. Om exempelvis koncernens justerade vinst är 100 och de medräknade och justerade skatterna för jurisdiktionen är -5, är den negativa skattekostnaden -5.

Periodiseringen av en negativ skattekostnad beaktas i senare beräkningar av den effektiva skattesatsen för jurisdiktionen. Om koncernen avyttrar en eller flera koncernenheter beträffande vilka den har valt periodisering av den negativa skattekostnaden, överförs det återstående beloppet av den negativa skattekostnaden med de enheter som avyttras.

Exempel på periodisering av den negativa skattekostnaden när skattesatsen för tilläggsskatten överstiger minimiskattesatsen:

A-koncernens justerade vinst i jurisdiktionen X är 200 år 1. Enligt den lokala skattelagstiftningen är den avdragsgilla förlusten i jurisdiktionen samma år (100). Koncernen redovisar den uppskjutna skattefordran 15 och dess skattekostnad blir -15, varvid den effektiva skattesatsen för jurisdiktionen är negativ och procentsatsen för tilläggsskatten överstiger 15 procent. Koncernen ska i denna situation välja att periodisera den negativa skattekostnaden år 1. Den negativa skattekostnaden (15) tas bort från beräkningen av medräknade och justerade skatter för år 1, varvid de medräknade och justerade skatterna för år 1 är 0. Den effektiva skattesatsen för jurisdiktionen blir 0 % och skattesatsen för tilläggsskatten 15 procent (15 procent - 0 procent). Tilläggsskatten för jurisdiktionen för år 1 är 30 (15 procent * 200).

År 2 blir koncernens justerade vinst 100. Även enligt den lokala skattelagstiftningen är vinsten 100; från denna avdrar koncernen den fastställda förlusten 100 för år 1, varvid den lokala beskattningsbara vinsten är 0. Den uppskjutna skattefordran 15 som uppkom år 1 upplöses till följd av användningen av förlusten i den positiva skattekostnaden 15. Eftersom koncernen år 1 tillämpade regeln om periodisering av negativ ytterligare skattekostnad, avdrar den från sina medräknade och justerade skatter för år 1 den uppkomna periodiseringen (15), varför det totala beloppet av de medräknade och justerade skatterna år 2 är 0. Resultatet är

att den effektiva skattesatsen för jurisdiktionen är 0 procent och beloppet av tilläggsskatten är 15 (= justerad vinst 100 x (minimiskattesatsen 15 procent – den faktiska skattesatsen 0 procent)) år 2. Eftersom hela den negativa skattekostnad som uppstod för år 1 avdrogs år 2, överförs ingen rest att dras av under kommande räkenskapsperioder.

I 3 mom. föreskrivs det om en situation där ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden har uppstått i en situation enligt 4 kap. 5 §, och där den koncernenhet som lämnar deklaration väljer att bilda en negativ ytterligare skattekostnad. Medan valet är i kraft sker periodiseringen på det sätt som avses i 2 mom. Valet är ett i 8 kap. 12 § avsett årligt val som gäller i ett år.

5 §. Tilläggsskatt för koncernenheter. I paragrafen föreskrivs det om beloppet av tilläggsskatten för en koncernenhet under räkenskapsperioden. I direktivet ingår reglerna i artikel 27.5 och i GloBE-modellreglerna i artikel 5.2.4.

Enligt 1 mom. ska tilläggsskatten för en jurisdiktion fördelas på de koncernenheter i jurisdiktionen vars justerade vinst under räkenskapsperioden ingår i beräkningen av justerad nettovinst för jurisdiktionen. Tilläggsskatten fördelas således inte på de koncernenheter som har en justerad förlust under räkenskapsperioden.

Enligt 2 mom. ska en koncernenhets tilläggsskatt beräknas enligt följande formel:

$$\text{Koncernenhets tilläggsskatt} = \frac{\text{tilläggsskatt i jurisdiktionen} \times \text{koncernenhets justerade vinst}}{\text{sammanlagd justerad vinst för alla koncernenheter}}$$

Trots att tilläggsskatten är avsedd att beräknas på jurisdiktionsbasis, grundar sig reglerna om inkomstinkludering i 2 kap. på moderenhetens kalkylerade ägarintresse i en lågbeskattad koncernenhet, varför varje lågbeskattad koncernenhet ska påföras dess andel av tilläggsskatten i jurisdiktionen för att beräkningarna enligt 2 kap. ska kunna göras. Påförandet är viktigt när det finns koncernenheter som koncernen äger till mindre än 100 procent i jurisdiktionen.

Enligt 3 och 4 mom. ska eventuell ytterligare tilläggsskatt för jurisdiktionen för räkenskapsperioden fördelas på koncernenheterna i enlighet med 8 §.

6 §. Behandling av statslösa koncernenheter. I paragrafen föreskrivs det att en statslös koncernenhet vid tillämpningen av 5 kap. ska behandlas som om den var den enda koncernenheten i den jurisdiktion där den är belägen. Den effektiva skattesatsen, tilläggsskatten och avdraget för substansbelopp för en statslös koncernenhet beräknas separat från den effektiva skattesatsen, tilläggsskatten och avdraget för substansbelopp för andra koncernenheter. I direktivet ingår särskilda regler för behandlingen av statslösa koncernenheter i artikel 26.4, artikel 27.7 och artikel 28.8 samt i GloBE-modellreglerna i artikel 5.1.1. En statslös koncernenhet behandlas som en enskild koncernenhet som är belägen i en annan jurisdiktion.

7 §. Avdrag för substansbelopp. Paragrafen innehåller bestämmelser om avdraget för substansbelopp, utifrån vilket från den justerade nettovinsten avdras 5 procent av de berättigade personalkostnaderna och 5 procent av de berättigade materiella tillgångarna. En koncernenhet kan kräva att avdraget för substansbelopp inte ska göras; kravet ska framställas för varje räkenskapsperiod. I direktivet ingår särskilda regler för avdraget för substansbelopp i artikel 28 och i GloBE-modellreglerna i artikel 5.3.

Avdraget för substansbelopp består av ett avdrag för personalkostnader och ett avdrag för materiella tillgångar. Om beloppet av avdraget för substansbelopp överstiger beloppet av den justerade nettovinsten för jurisdiktionen, uppstår ingen justerad nettovinst och ingen tilläggs-skatt för den aktuella räkenskapsperioden, om det inte finns ytterligare tilläggs-skatt för räkenskapsperioden under det aktuella året. Avdrag för substansbelopp kan inte överföras för att användas en tidigare eller senare räkenskapsperiod.

I 2 mom. föreskrivs att avdraget för personalkostnader är fem procent av de berättigade personalkostnaderna.

I 3 mom. definieras i enlighet med artikel 28.1 i direktivet vad som avses med berättigade personalkostnader. Personalkostnader ska förstås i vid bemärkelse när bestämmelsen tillämpas; som personalkostnader räknas alla kostnader som arbetsgivaren förorsakas av löner och andra ersättningar, inklusive utgifter som kan anses ge en direkt och separat personlig förmån till den anställda, såsom sjukförsäkring och pensionsavgifter, arbetsgivaravgifter samt arbetsgivarnas sociala avgifter.

Med anställda avses heltids- eller deltidsanställda vid en koncernenhet. Anställda arbetar i huvudsak i den jurisdiktion där den koncernenhet som är arbetsgivare är belägen. Med oberoende uppdragstagare avses fysiska personer. Definitionen av berättigade anställda motsvarar det som anges i BEPS-dokumenteringsvägledningen som gäller land-för-land-rapporten för beskattningen (OECD och G20-staternas vägledning om dokumentering och land-för-land-rapportering om internprissättning (Action 13: 2015 Final Report, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting)).

De berättigade personalkostnaderna grundar sig på de sammanlagda personalkostnaderna i årsredovisningen. Till dem räknas dock inte sådana berättigade personalkostnader som har kapitaliserats och inkluderats i det redovisade värdet av materiella tillgångar. Dessa berättigade personalkostnader beaktas som en del av avdraget för materiella tillgångar.

I 4 mom. föreskrivs det att avdraget för materiella tillgångar är fem procent av det redovisade värdet av de berättigade materiella tillgångarna.

I 5 mom. definieras i enlighet med artikel 28.1 i direktivet vad som avses med berättigade materiella tillgångar. Med berättigade materiella tillgångar avses för det första materiella anläggningstillgångar som är belägna i jurisdiktionen och som används för produktion eller distribution av varor och tjänster, eller för administrativa ändamål och som förväntas användas under mer än en räkenskapsperiod. Dessutom täcker definitionen av materiella anläggningstillgångar naturresurser. I anläggningstillgångar ingår byggnader, maskiner, anordningar och annan kontorsutrustning, motorfordon, möbler och fast inredning samt mark. Med naturresurser avses olje- och gasfyndigheter, skog samt mineralfyndigheter.

Förutsättningen för avdrag för materiella tillgångar är att den materiella tillgången är belägen i samma jurisdiktion som den koncernenhet som äger den eller har nyttjanderätt till den.

För att innehav och leasing av materiella tillgångar inte ska leda till olika slutresultat, innefattar avdraget för materiella tillgångar också leasade materiella tillgångar. Leasegivaren ska på motsvarande sätt inte ha rätt till avdrag för leasade tillgångar.

Från avdraget för materiella tillgångar undantas egendom som innehas för investeringar, så att koncernenheterna inte kan utöka avdraget genom att förvärva tillgångsposter som innehas för

investeringar i jurisdiktionen i fråga. Om tillgången ändå används direkt eller indirekt för produktion eller distribution av varor eller tjänster omfattas tillgången av avdraget för materiella tillgångar. Av samma orsak är också materiella tillgångar som innehas för försäljning undantagna från avdraget för materiella tillgångar. Intäkt från internationell sjöfart är undantagen från minimibeskattningen. Sålunda ställs också tillgångar som hänför sig till denna verksamhet utanför avdraget för substansbelopp.

I 6 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 28.5 i direktivet om det redovisade värdet av materiella tillgångar. Det värde som används vid beräkningen av avdraget är det genomsnittliga värdet av tillgångspostens ingående och utgående redovisade värde. Om en materiell tillgångspost förvärvas eller överläts under räkenskapsperioden är dess redovisade värde vid räkenskapsperiodens början eller slut noll. Vissa nationella redovisningsregler tillåter nedskrivningar baserade på en omvärderingsmodell. Då omvärderas tillgången med vissa mellanrum och det redovisade värdet höjs eller sänks. Avsikten är inte att sådana upp- eller nedskrivningar som baserar sig på en omvärderingsmetod ska beaktas i de berättigade materiella tillgångarnas redovisade värde.

I 7–9 mom. föreskrivs det om berättigade personalkostnader och berättigade materiella tillgångar för ett fast driftställe enligt artikel 28.6 i direktivet. Med personalkostnader och materiella tillgångar för ett fast driftställe avses de utgifter och tillgångar som ingår dess räkenskaper i enlighet med 3 kap. 20 och 21 §.

I 10 och 11 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 28.7 i direktivet hur en genomflödesenhetens berättigade personalkostnader och berättigade materiella tillgångar fördelas på huvudenheten och genomflödesenheten, till den del personalkostnaderna och de materiella tillgångarna inte har fördelats med stöd av 7–9 mom.

1 punkten gäller en situation där genomflödesenhetens redovisade nettovinst eller nettoförlust har fördelats på de ingående ägarenheterna i enlighet med 3 kap. 22 § 5 punkten. Genomflödesenhetens berättigade personalkostnader och berättigade materiella tillgångar fördelas på genomflödesenhetens ingående ägarenheter på procentbasis i samma proportion som genomflödesenhetens redovisade nettovinst eller nettoförlust har fördelats på de ingående ägarenheterna.

2 punkten gäller en situation där genomflödesenheten är den yttersta moderenheten i koncernen och den redovisade nettovinsten och nettoförlusten fördelas på en sådan koncernenhet i enlighet med 3 kap. 22 § 6 mom. Vid tillämpningen av 7 kap. 1 mom. undantas dock sådana vinster och förluster från beräkningen av avdraget för substansbelopp. De berättigade personalkostnader och berättigade materiella tillgångar som ingår i räkenskaperna för koncernens yttersta moderenhet fördelas på den yttersta moderenheten, om de inte är undantagna med stöd av 7 kap. 1 § om beräkning av justerad vinst eller förlust. Med andra ord fördelas inte det belopp av berättigade personalkostnader och berättigade immateriella tillgångar som hänför sig till vinst som är undantagen med stöd av 7 kap. 1 § på den yttersta moderenheten och det beaktas inte vid beräkningen av avdraget för substansbelopp.

Genomflödesenhetens alla andra berättigade personalkostnader och berättigade materiella tillgångar undantas från beräkningen som gäller avdraget för substansbelopp. Detta gäller också en omvänd hybridens berättigade personalkostnader och berättigade immateriella tillgångar samt 3 kap. 22 § 1 mom. samt 7 kap. 1 §.

I 12 mom. undantas i enlighet med artikel 28.9 i direktivet koncernenheter som är investeringsenheter från avdraget för substansbelopp.

I 13 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 28.2 i direktivet om möjlighet att lämna avdraget för substansbelopp ogjort. Koncernen får för varje räkenskapsperiod välja om den tillämpar avdraget för substansbelopp i en jurisdiktion. Valet är ett i 8 kap. 12 § avsett val som gäller i ett år. Anmälan om att avdraget för substansbelopp inte tillämpas kan inte återtas efter att deklARATIONEN med information om tilläggsskatt lämnats.

8 §. Ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden. Paragrafen innehåller bestämmelser om beräkningen av ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden i en situation där GloBE-regleringen tillåter eller ålägger omberäkning av den effektiva skattesatsen för ett tidigare år. Om en justering leder till att beloppet av tilläggsskatten för ett tidigare år ökar, ska den fördelas enligt 8 § på koncernenheterna som ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden. I direktivet ingår särskilda regler för ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden i artikel 29 och i GloBE-modellreglerna i artikel 5.4.

I 1 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 29.1 i direktivet om ytterligare tilläggsskatt till följd av justeringar som gäller en tidigare räkenskapsperiod. Omberäkning ska göras om någon av de lagbestämmelser som nämns i momentet tillåter eller ålägger omberäkning av den effektiva skattesatsen. En koncernenhets tilläggsskatt för räkenskapsperioden beräknas i enlighet med 3 och 5 § utifrån koncernenhetens justerade vinst för de räkenskapsperioder för vilka omberäkningarna enligt 1 mom. i denna paragraf görs.

I 2 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 29.2 i direktivet om det belopp som ska betraktas som en koncernenhets justerade vinst i en situation där det till följd av en justering som avses i 1 mom. finns ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden för jurisdiktionen, men ingen justerad nettovinst för jurisdiktionen under den räkenskapsperiod som justeringen görs. Beloppet av koncernenhetens justerade vinst måste vara känt för tillämpningen av regeln om inkomstinkludering enligt 2 kap.

I 3 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 29.4 i direktivet om behandlingen av en koncernenhet som en lågbeskattad koncernenhet vid tillämpningen av 2 kap., om ytterligare tilläggsskatt fördelas på koncernenheten med stöd av denna paragraf eller 5 §.

I 4 och 5 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 29.3 i direktivet om fördelning av ytterligare tilläggsskatt på de koncernenheter som är belägna i jurisdiktionen, om ytterligare tilläggsskatt ska betalas med stöd av 4 kap. 5 § 1 mom.

Tilläggsskatten fördelas proportionellt på varje koncernenhet enligt följande formel:

(justerad vinst eller förlust \times minimiskattesats) – medräknade och justerade skatter.

9 §. Undantag av mindre betydelse. Paragrafen innehåller bestämmelser om ett undantag som gäller obetydlig verksamhet, och när det tillämpas anses beloppet av den tilläggsskatt som de koncernenheter som är belägna i jurisdiktionen ska betala för räkenskapsperioden vara lika med noll. I direktivet ingår särskilda regler för undantag av mindre betydelse i artikel 30 och i GloBE-modellreglerna i artikel 5.5.

Det föreskrivs om undantag av mindre betydelse i 1 och 2 mom. i enlighet med artikel 30.1 i direktivet. Undantaget ska tillämpas om den koncernenhet som lämnar deklARATIONEN väljer det och bägge villkoren är uppfyllda. Valet är ett i artikel 8 kap. 12 § avsett val som gäller i ett år.

I 3 och 4 mom. definieras i enlighet med artikel 30.2 i direktivet vad som avses med genomsnittlig justerad intäkt och genomsnittlig justerad vinst eller förlust. Vid beräkningen av den

genomsnittliga justerade intäkten och den genomsnittliga justerade vinsten eller förlusten i jurisdiktionen beaktas också de justerade intäkterna och de justerade vinsterna och förlusterna för en minoritetsägd undergrupp och en minoritetsägd koncernenhet i jurisdiktionen.

I 5 och 6 mom. definieras i enlighet med artikel 30.3 och 30.4 i direktivet de i jurisdiktionen belägna koncernenheterna justerade intäkter och justerade vinst eller förlust under räkenskapsperioden. Den justerade intäkten och den justerade vinsten eller förlusten beräknas enligt räkenskapsperiod för att bedöma om undantaget av mindre betydelse är tillämpligt. Justeringar efter deklARATIONEN med information om tilläggsskatt, som minskar den justerade intäkten eller den justerade vinsten för tidigare räkenskapsperioder leder inte till att undantaget av mindre betydelse tillämpas för tidigare räkenskapsperioder. Senare justeringar, som ökar den justerade intäkten eller den justerade vinsten, kan dock leda till att undantagsvillkoren för den genomsnittliga justerade intäkten eller den genomsnittliga justerade vinsten överskrider, varvid undantaget av mindre betydelse inte längre tillämpas för tidigare räkenskapsperioder.

I 7 mom. undantas i enlighet med artikel 30.5 i direktivet statslösa koncernenheter och investeringsenheter från undantaget av mindre betydelse. Sådana enheters intäkter och justerade vinst eller förlust undantas från beräkningen av undantaget av mindre betydelse.

10 §. Minoritetsägda koncernenheter. Paragrafen innehåller bestämmelser om beräkning av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för medlemmarna i en minoritetsägd undergrupp separat från den övriga koncernen. Med en minoritetsägd koncernenhet avses en koncernenhet i vilken moderenheten har ett direkt eller indirekt ägarintresse på högst 30 procent. En minoritetsägd koncern behandlas som separat från den övriga koncernen endast i fråga om beräkningen av tilläggsskatten: exempelvis vid bedömningen av tröskeln för tillämpning av GloBE-reglerna eller undantaget av mindre betydelse ska en minoritetsägd undergrupp vara konsoliderad i den övriga koncernens siffror. I direktivet ingår särskilda regler för minoritetsägda koncernenheter i artikel 31 och i GloBE-modellreglerna i artikel 5.6.

I 1 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 31.2 i direktivet om beräkning av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för medlemmarna i en minoritetsägd undergrupp som om varje minoritetsägd undergrupp skulle vara en separat koncern.

I 2 mom. definieras i enlighet med artikel 31.1 i direktivet minoritetsägd koncernenhet, minoritetsägd moderenhet och minoritetsägd undergrupp. En minoritetsägd koncernenhet kan också vara ett fast driftställe, om dess huvudenhet är en minoritetsägd koncernenhet.

I 3 och 4 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 31.3 i direktivet att den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en minoritetsägd koncernenhet som inte hör till en minoritetsägd undergrupp ska beräknas på enhetsbasis. Paragrafens 3 mom. ska inte tillämpas om den minoritetsägda koncernenheten är en investeringsenhet. Då tillämpas 7 kap. 11–13 §.

6 kap. Särskilda bestämmelser om omstrukturering av bolag och holdingstrukturer

Inverkan av vissa förändringar i koncernstrukturerna på beräkningen av tröskelvärde för intäkter

I 6 kap. 1 och 2 § i förslaget ingår särskilda bestämmelser om hur olika koncernarrangemangen inverkar på beräkningen av tröskelvärde på 750 miljoner euro för intäkter. Den föreslagna 1 § ska tillämpas i en situation där flera koncerner eller enheter som inte tidigare tillhört någon koncern slås samman för att efter sammanslagningen bilda en koncern. Den föreslagna 2 § ska

tillämpas i en situation där en koncern till följd av koncernarrangemang i fortsättningen utgör flera koncerner. I direktivet ingår särskilda regler om koncernarrangemang i artikel 33 och i GloBE-modellreglerna i artikel 6.1.

Både i direktivet och i GloBE-modellreglerna används i samband med dessa bestämmelser termerna sammanslagning och delning för koncernarrangemang. Enligt artikel 33.1 a i direktivet avses i denna artikel med sammanslagning varje arrangemang där alla eller i huvudsak alla koncernenheter i två eller flera separata koncerner ställs under gemensam kontroll på ett sådant sätt att de utgör enheter i en kombinerad koncern. Med sammanslagning avses dessutom varje arrangemang där en enhet som inte ingår i någon koncern ställs under gemensam kontroll med en annan enhet eller koncern på ett sådant sätt att de utgör enheter i en kombinerad koncern. Enligt artikel 33.1 b i direktivet avses med delning varje arrangemang där koncernenheterna i en enda koncern delas upp i två eller flera olika koncerner som inte längre är konsoliderade av samma yttersta moderenhet.

I artikel 33 i direktivet hänvisar termen sammanslagning till ett brett spektrum av olika arrangemang där koncerner eller enheter sammanslås för att i fortsättningen bilda en koncern. På motsvarande sätt hänvisar termen delning till ett brett spektrum av olika arrangemang där en koncern spjälkas upp så att de koncernenheter som ingår i den i fortsättningen utgör flera koncerner. Innehållet i begreppen sammanslagning och delning i artikel 33 i direktivet är alltså mer omfattande än sådan fusion och fission som avses på andra ställen i vår skattelagstiftning, och varmed i allmänhet avses särskilda bolagsrättsliga företagsarrangemang av typen allmän succession. I 1 och 2 § hänvisas till arrangemangen enligt denna lag med termerna sammanslagning och delning.

1 §. Sammanslagning av koncerner. I paragrafen intas de bestämmelser som ingår i artikel 33 i direktivet och som gäller sammanslagning av koncerner och koncernenheter. I 1 mom. föreskrivs om beräkning av tröskelvärdet för intäkter när två eller flera koncerner slås samman för att efter sammanslagningen bilda en koncern. Direktivbestämmelsens ordalydelse (artikel 33.2) hänvisar till en sammanslagning som har ägt rum under någon av de fyra senaste på varandra följande räkenskapsperioder som föregår den räkenskapsperiod som prövas. Även i GloBE-modellreglerna talas det om en sammanslagning under de fyra senaste räkenskapsperioderna som föregår den räkenskapsperiod som prövas. Den GloBE-kommentar som gäller artikel 6.1.1 innehåller dock ett exempel på en situation där sammanslagningen sker under den räkenskapsperiod som prövas. Av denna orsak har man bedömts att avsikten är att tillämpa bestämmelsen både i situationer där sammanslagningen äger rum under den räkenskapsperiod som prövas och i situationer där sammanslagningen har ägt rum under någon av de fyra senaste på varandra följande räkenskapsperioder som föregår den räkenskapsperiod som prövas. Vid bedömningen av om intäktsgården på 750 miljoner euro uppnås i den nya koncern som uppkommit vid sammanslagningen ska man i princip räkna samman intäkterna under respektive räkenskapsperiod för de koncerner som inte tidigare har ingått i samma koncern, men som nu bildar en ny koncern. Enligt bestämmelsen beräknas tröskelvärdet på 750 miljoner euro för årliga intäkter genom att räkna samman de årliga intäkterna i koncernboksluten för respektive koncern som deltagit i sammanslagningen.

Paragrafens 2 mom. kompletterar bestämmelsen i 1 mom. och där föreskrivs i enlighet med artikel 33.3 i direktivet om en situation där parter i sammanslagningen är sådana enheter som inte har ingått i någon koncern före sammanslagningen och som därför inte har några koncernbokslut. Det kan vara fråga om ett arrangemang där en enhet som tidigare inte har ingått i någon koncern slås samman med en befintlig koncern. Det kan också vara fråga om ett arrangemang där två eller flera enheter som inte har ingått i någon koncern slås samman för att bilda en koncern. Enligt förslaget till 2 mom. beräknas även då tröskelvärdet på 750 miljoner euro för

intäkter genom att räkna samman intäkterna för respektive koncern och enhet som deltagit i sammanslagningen. För de koncerner som deltar i sammanslagningen beaktas deras intäkter enligt koncernboksluten. För sådana enheter som inte ingått i någon koncern beaktas intäkterna i deras separata bokslut. Direktivets ordalydelse hänvisar här till sammanslagningar som äger rum under den räkenskapsperiod som prövas, men inte till sammanslagningar som har ägt rum under de fyra räkenskapsperioder som föregår den räkenskapsperiod som prövas. Även till denna del har man bedömt att bestämmelsen borde tillämpas på sammanslagningar som äger rum både under den räkenskapsperiod som prövas och under de fyra räkenskapsperioder som föregår den räkenskapsperiod som prövas.

Det är möjligt att räkenskapsperioderna för de koncerner eller enheter som deltar i sammanslagningen inte har varit kongruenta före sammanslagningen. Då beaktas som intäkter under ett visst basår intäkterna under de räkenskapsperioder som löper ut under den räkenskapsperiod som koncernen använder som sin räkenskapsperiod efter sammanslagningen. I GloBE-kommentaren ingår ett exempel på hur räkenskapsperioder som löper ut vid olika tidpunkter beaktas vid beräkningen av tröskelvärden. En situation där bestämmelsen ska tillämpas kan se ut som följer:

Exempel 1

A-koncernen, vars räkenskapsperiod är kalenderåret, förvärvar B-enheten den 1 januari 2023. B-enhetens räkenskapsperiod före sammanslagningen löpte ut i slutet av september. Efter sammanslagningen förblir koncernens räkenskapsperiod kalenderåret.

— B-enhetens intäkter för de räkenskapsperioder som löper ut den 30 september 2022, 2021, 2020 och 2019 sammanställs med A-koncernens intäkter för de räkenskapsperioder som löper ut den 31 december 2022, 2021, 2020 och 2019.

— B-enhetens intäkter för tiden 1 oktober 2022–31 december 2022 beaktas inte vid beräkningen av koncernens intäkter för kalenderåren 2022 och 2023.

2 §. Delning av en koncern. I paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 33.4 i direktivet om beräkning av tröskelvärden för intäkter när en koncern delas i två eller flera koncerner. Den föreslagna 2 § tillämpas som en separat prövning vid sidan av prövningen enligt 1 kap. 2 §. Syftet med den är att säkerställa att GloBE-reglerna fortfarande tillämpas på de koncerner som uppkommer vid en delning, om de även efter delningen överskrider omsättningsgränsen på 750 miljoner euro, även om de inte uppfyller kraven vid en prövning enligt 1 kap. 2 §.

I den första meningen i 1 mom. föreskrivs det om separat beräkning av tröskelvärden för intäkter under den följande räkenskapsperioden efter delningen. Då bedöms om tröskelvärden uppnås i respektive koncern som uppkommit vid delningen så att tröskelvärden anses vara uppnått, om intäktsgrens på 750 miljoner euro överskrider för räkenskapsperioden i fråga. I den andra meningen i förslaget till 1 mom. föreskrivs det om beräkning av tröskelvärden för intäkter för den andra, tredje och fjärde räkenskapsperioden som prövas efter delningen. Den nya koncern som uppkommer efter delningen anses uppnå tröskelvärden på 750 miljoner euro för intäkter för dessa räkenskapsperioder, om den nya koncernens årliga intäkter är minst 750 miljoner euro under minst två räkenskapsperioder efter delningen.

Enheter som ansluter sig till och lämnar en koncern

I 6 kap. 3–6 § i förslaget ingår särskilda bestämmelser om hur GloBE-reglerna ska tillämpas i en situation där en enhet till följd av en företagsaffär överförs från en koncern till en annan. I direktivet ingår motsvarande regler i artikel 34 och i GloBE-modellreglerna i artikel 6.2.

Av GloBE-kommentaren framgår att GloBE-modellreglerna och kommentaren i princip har utformats utifrån antagandet att en koncern som omfattas av tillämpningsområdet för reglerna utgörs av samma koncernenheter under hela räkenskapsperioden. Syftet med de bestämmelser som gäller överföring av enheter i GloBE-modellreglerna är att säkerställa att GloBE-modellreglerna fungerar i en situation där en koncernenhet säljs eller köps under räkenskapsperioden. Syftet med reglerna är att säkerställa att aktieaffären beaktas på behörigt sätt för såväl den koncern som avyttrar aktierna som den koncern som förvärvar aktierna. GloBE-modellreglerna innehåller bland annat föreskrifter som gäller tillämpning av GloBE-reglerna under den räkenskapsperiod då en enhet lämnar eller börjar höra till en koncern samt regler som gäller bestämmande av skatteattributen för en enhet som ansluter sig till en koncern under de år som följer på året för förvärvet.

3 §. Inverkan av överföring av ägarintressen på beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggs-skatten. I 1 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 34.1 i direktivet om situationer där en enhet blir eller upphör att vara en del av en koncern till följd av att dess aktier eller motsvarande andelar indirekt eller direkt byter ägare eller den blir moderenhet i en ny koncern under räkenskapsperioden. Den räkenskapsperiod under vilken arrangemanget äger rum kallas överföringsåret. Den enhet som överföringen gäller kallas målenheten. I förslaget till 1 mom. föreskrivs att målenheten under överföringsåret ska behandlas som en koncernmedlem när GloBE-reglerna tillämpas, om en del av dess tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden inkluderas i den yttersta moderenhetens koncernbokslut. I praktiken är det sannolikt att målenhetens räkenskaper för överföringsåret konsolideras delvis med såväl den avyttrande koncernens som den förvärvande koncernens koncernbokslut, varvid målenheten vid tillämpningen av GloBE-reglerna behandlas som koncernenhet i båda koncernerna. I den andra meningen i momentet konstateras för tydlighetens skull att målenhetens effektiva skattesats och tilläggs-skatt beräknas i enlighet med 3 och 4 mom. och 4–6 §. Bestämmelsen motsvarar artikel 34.1 andra stycket i direktivet.

I 2 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 34.2 i direktivet om beaktande av målenhetens redovisade nettovinst eller nettoförlust och medräknade och justerade skatter när GloBE-reglerna tillämpas. De beaktas i GloBE-beräkningen endast till den del som de inkluderas i den yttersta moderenhetens koncernbokslut.

I 3 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 34.3 i direktivet om värdering av målenhetens tillgångar och skulder i den förvärvande koncernens GloBE-beräkning under överföringsåret och de därpå följande åren. Tillgångarna och skulderna ska värderas i den förvärvande koncernens GloBE-beräkning i enlighet med kontinuitetsprincipen till det värde som de hade före förvärvet, det vill säga deras historiska redovisade värde. Med andra ord beaktas vid värderingen inte eventuella justeringar som följer av och hänför sig till redovisningen av företagsaffären, och företagsaffären inverkar således inte på värdet av enhetens tillgångar och skulder.

4 §. Avdrag av substansbeloppet under överföringsåret. I paragrafen föreskrivs på motsvarande sätt som i artikel 34.4 och 34.5 om hur avdrag för substansbeloppet som beräknats i enlighet med 5 kap. 7 § justeras i en situation där en målenhet förvärvas eller säljs mitt under räkenskapsperioden. Paragrafens 1 mom. gäller beräkningen av berättigad personalkostnader. Enligt den ska vid fastställande av avdraget av substansbeloppet beaktas endast den del av målenhetens berättigade personalkostnader som ingår i den yttersta moderenhetens koncernbokslut.

I förslaget till 2 mom. föreskrivs om justering av det redovisade värdet av berättigade materiella tillgångar. Det redovisade värdet av materiella tillgångar justeras för att motsvara den tidsperiod under vilken målenheten var en del av koncernen i fråga. Bland de GloBE-exempel som OECD offentliggjort finns ett exempel på hur det redovisade värdet av berättigade materiella tillgångar ska justeras i fråga om ett förvärv som sker mitt under räkenskapsperioden. En situation där bestämmelsen tillämpas kan se ut som följer:

Exempel 2

A-koncernen säljer alla aktier i den helägda B-målenheten till C-koncernen den 30 september 2024 till priset 200 euro. Båda koncernernas räkenskapsperiod är kalenderåret. B-målenhetens egendom består av en tillgångspost, som uppfyller kraven på berättigade materiella tillgångar. Egendomens redovisade värde vid utgången av A-koncernens räkenskapsperiod som löper ut den 31 december 2023 är 100 euro. Egendomens redovisade värde den 31 december 2024 är 20, eftersom B-målenheten redovisade en avskrivning på 80 euro för tillgångsposten medan den hörde till A-koncernen. Tillgångspostens värde vid beräkningen av avdraget för substansbeloppet fastställs som medelvärdet av räkenskapsperiodens ingång och utgång. Till följd av förslaget till 2 mom. borde värdet justeras proportionellt i förhållande till hur länge B-målenheten hörde till koncernen.

— Tillgångspostens värde vid beräkningen av avdraget för substansbeloppet för A-koncernen vore 45 euro: $(100 \text{ euro} + 20 \text{ euro}) / 2 \times 9/12$.

— Vid beräkningen av tillgångspostens värde för avdraget för substansbeloppet för C-koncernen vore dess värde vid räkenskapsperiodens ingång noll euro. Dess värde vid räkenskapsperiodens utgång vore 200 euro, eftersom tillgångspostens värde i koncernbokslutet för den yttersta moderenheten i C-koncernen grundar sig på dess indirekta anskaffningskostnader. Tillgångspostens värde vid beräkningen av avdraget för substansbeloppet för C-koncernen vore då 25 euro: $(0 \text{ euro} + 200 \text{ euro}) / 2 \times 3/12$.

5 §. *Behandling av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i samband med överföring.* I paragrafen föreskrivs det hur uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar som hör till målenheten och som överförs mellan koncernerna ska behandlas i samband med förvärv.

I 1 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 34.6 i direktivet att målenhetens uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar som överförs mellan koncernerna ska beaktas på samma sätt och i samma omfattning i den förvärvande koncernen, som om den förvärvande koncernen skulle ha haft bestämmande inflytande i koncernenheten vid tidpunkten för uppkomsten av de uppskjutna skatteskulderna och de uppskjutna skattefordringarna i fråga. Huruvida en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran överförs i samband med förvärvet beror på hur posten behandlas enligt den tillämpliga redovisningsstandarden. Ett undantag från denna regel utgörs en i 4 kap. 15 § avsedd uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en justerad förlust. Detta motiveras i GloBE-kommentaren med dess exceptionella karaktär. I allmänhet uppkommer uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar för en koncernenhet och de beaktas i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet. En uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en justerad förlust uppkommer åter till följd av ett val som gäller justerad förlust i anslutning till en viss jurisdiktion. Den är ett skatteattribut som uppkommer på grundval av ett val som görs för GloBE-beräkningen, men den framgår inte av koncernenhetens eller koncernens räkenskaper. Den kan i första hand karakteriseras som ett skatteattribut i anslutning till jurisdiktionen för en koncern som gjort valet, och därför överförs den inte till den andra koncernen.

Syftet med paragrafens 2 mom. är att den avyttrande koncernen efter överföringen inte längre ska vara skyldig att justera uppskjutna skatteskulder med stöd av 4 kap. 13 §. Innehållet i bestämmelsen motsvarar artikel 34.7 i direktivet. I enlighet med momentet ska målnhetens uppskjutna skatteskulder, som tidigare har inkluderats i dess totala uppskjutna skattejusteringsbelopp, i den avyttrande koncernens GloBE-beräkning anses ha återförts under överföringsåret. I enlighet med 2 punkten i momentet inleder överföringen i den förvärvande koncernen femårsperioden enligt 4 kap. 13 § på nytt i fråga om målnhetens uppskjutna skatteskulder. 2 punkten ändrar också behandlingen av sådana uppskjutna skatteskulder som inte återförs under den femårsperiod som börjar från och med överföringstidpunkten. Huvudregeln för GloBE-beräkningen är att i en situation där en skatteskuld inte återförs under femårsperioden, ska den effektiva skattesatsen och tilläggs-skatten omräknas för det år för vilket den uppskjutna skatteskulden ursprungligen uppkom. Den förvärvande koncernen har dock inte heller ursprungligen beaktat en uppskjuten skatteskuld som uppkommit före förvärvet i beräkningen av den effektiva skattesatsen och tilläggs-skatten för året i fråga. Av denna orsak fungerar inte huvudregeln för GloBE-beräkningen, som beskrivs ovan, ändamålsenligt när en koncernenhet har blivit en del av en koncern först efter uppkomsten av en uppskjuten skatteskuld. Av denna orsak föreskrivs i 2 punkten att om den uppskjutna skatteskulden inte återförs under femårsperioden, beaktas den som minskning av de medräknade skatterna det år då beloppet justeras.

6 §. Tillämpning av regeln om inkomstinkludering under överföringsåret. I paragrafen föreskrivs det på motsvarande sätt som i artikel 34.8 i direktivet om situationer där målnheten är skyldig att tillämpa regeln om inkomstinkludering i egenskap av moderenhet i antingen båda koncernerna eller den ena koncernen som är part i överföringen. Enligt paragrafen ska målnheten i dessa situationer tillämpa regeln om inkomstinkludering separat på de andelar av de lågbeskattade koncernenheternas tilläggs-skatt som fastställts för vardera koncernen. Enligt GloBE-kommentaren betyder detta att bedömningen av om en koncernenhet i målnhetens ägo är lågbeskattad ska göras separat för den förvärvande och den avyttrande koncernen. Eftersom frågan om en viss enhet är lågbeskattad avgörs enligt jurisdiktion, kan det vara möjligt att en och samma koncernenhet kan vara en lågbeskattad koncernenhet för den ena koncernen som är part i överföringen men inte för den andra koncernen. Det bedöms också separat för bägge koncernernas del om målnheten är en sådan moderenhet som ska tillämpa regeln om inkomstinkludering.

7 §. Behandling av överföring av ägarintressen som överföring av tillgångar och skulder. I paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 34.9 i direktivet om situationer där de ovan beskrivna bestämmelserna i 3–6 § inte ska tillämpas, utan överföringen av ägarintressen behandlas som överföring av tillgångar och skulder. Den föreslagna bestämmelsen är tillämplig endast på överföring av ägarintressen som medför bestämmande inflytande. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter inte att den förvärvande enheten förvärvar hela sitt ägarintresse i målnheten vid överföringen i fråga. Bestämmelsen kan således bli tillämplig i situationer där den förvärvande enheten redan har ägarintressen i målnheten och dessa ägarintressen tillsammans med de ägarintressen som förvärvas vid den överföring som är föremål för bedömning leder till att det förvärvande bolaget har ett ägarintresse som medför bestämmande inflytande i målnheten. Bestämmelsen ska däremot inte tillämpas på eventuella tilläggsförvärv av ägarintressen i en situation där den förvärvande enheten redan har ett innehav som medför bestämmande inflytande i målnheten.

Överföringen av en andel som medför bestämmande inflytande ska behandlas som överföring av tillgångar och skulder, om två villkor är uppfyllda. I enlighet med förslaget till 1 mom. 1 punkten är det första villkoret att förvärvet behandlas på samma eller motsvarande sätt som överföring av tillgångar och skulder i beskattningen i den jurisdiktion där målnheten är belä-

gen. Om målenheten är en skattetransparent enhet, är förutsättningen enligt 2 mom. att avyttringen behandlas på samma eller motsvarande sätt som överföring av tillgångar och skulder i den jurisdiktion där målenheten tillgångar är belägna. I enlighet med förslaget till 1 mom. 2 punkten är det andra villkoret att den jurisdiktion där målenheten är belägen påför den avyttrande enheten en medräknad skatt för avyttringen till ett belopp som grundar sig på skillnaden mellan den vid beskattningen av tillgångar skulder oavskrivna anskaffningsutgiften och köpesumman för ägarintressena.

Om överföringen av ägarintressen behandlas som överföring av tillgångar och skulder, anses den avyttrande enheten ha sålt ägarintresset i målenheten. Vinsten eller förlusten till följd av denna avyttring inkluderas i princip inte i beräkningen av den avyttrande enhetens justerade vinst eller förlust med stöd av 3 kap. 2 § 3 punkten. Samtidigt anses målenheten ha sålt sin tillgång och skuld till den förvärvande koncernen mot den ersättning som den avyttrande enheten fick för överföringen av ägarintressena. På överföringen i fråga tillämpas 8 § om överföring av tillgångar och skulder, som beskrivs mer ingående nedan. Målenhetens vinst eller förlust liksom de medräknade skatter som följer av avyttringen ska beaktas vid beräkningen av justerad vinst eller förlust, medräknade och justerade skatter och den avyttrande koncernens effektiva skattesats i den jurisdiktion där målenheten är belägen. Till följd av denna behandling beaktas vinst och förlust i den jurisdiktion där avyttringen behandlades som avyttring av tillgångar och skulder i beskattningen och inte i den jurisdiktion där den avyttrande koncernenheten är belägen.

Överföring av tillgångar och skulder

I förslaget till 6 kap. 8–11 § ingår bestämmelser om hur vinst eller förlust som uppkommer vid överföring av tillgångar och skulder ska behandlas i GloBE-beräkningen samt om hur värdet av tillgångarna och skulderna fastställs efter överföringen. För att bestämmelserna ska tillämpas förutsätts inte att den avyttrande och den förvärvande koncernenheten hör till samma koncern. För att bestämmelserna ska tillämpas förutsätts inte heller att båda parterna i överföringen är koncernenheter som omfattas av GloBE-reglerna, utan bestämmelserna kan bli tillämpliga i en situation där bara den ena parten omfattas av tillämpningsområdet för GloBE-reglerna. I direktivet ingår bestämmelser om överföring av tillgångar och skulder i artikel 35 och i GloBE-reglerna i artikel 6.3 och i fråga om vissa definitioner i artikel 10.1.

8 §. Allmänna bestämmelser om överföring av tillgångar och skulder. I paragrafen föreskrivs det på motsvarande sätt som i artikel 35.2 i direktivet om den huvudregel som ska tillämpas på avyttring och förvärv av tillgångar och skulder. För att hänvisa till avyttring och förvärv av tillgångar och skulder används termen överföring av tillgångar och skulder. Avsikten är att regeln ska motsvara det sätt på vilket överföring av tillgångar och skulder allmänt ska behandlas i bokföringen. I enlighet med 1 mom. ska den avyttrande koncernenheten inkludera den vinst eller förlust som uppkommer vid en avyttring vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust. Om det är fråga om överföring av tillgångar och skulder mellan två koncernenheter som hör till samma koncern, ska den vinst eller förlust som uppkommer vid överföringen beräknas i enlighet med armlängdsprincipen utifrån tillgångarnas och skulderna verkliga värden även när koncernen behandlar överföringen utifrån de redovisade värdena i sina egna räkenskaper.

I 2 mom. föreskrivs hur en överföring ska beaktas i en koncernenhet som förvärvar tillgångar och skulder. I den förvärvande koncernenhetens GloBE-beräkning betraktas som tillgångarnas och skulderna värde det värde som de har enligt den redovisningsstandard som använts vid utarbetandet av den yttersta moderenhetens koncernbokslut.

9 §. Överföring av tillgångar och skulder vid omstrukturering. I paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 35.3 i direktivet om överföring av tillgångar och skulder i samband med vissa omstruktureringar. I samband med en omstrukturering tar inte den avyttrande koncernenheten med en eventuell vinst eller förlust som uppkommer vid överföringen i beräkningen av sin justerade vinst eller förlust. På motsvarande sätt ska den förvärvande koncernenheten värdera de förvärvade tillgångarna och skulderna i enlighet med kontinuitetsprincipen till deras historiska redovisade värde.

I 2 mom. ingår en definition av omstrukturering enligt artikel 35.1 i direktivet. Av GloBE-kommentaren framgår att det föreslagna omstruktureringensbegreppet är en omfattande definition, som i första hand hänvisar till förvärv eller avyttring där avyttranden får ersättning i form av egetkapitalinstrument, och där de vinster och förluster som hänför sig till de förvärvade tillgångarna och skulderna inte har realiserats så att de blivit skattbara i enlighet med de lokala skattereglerna. På motsvarande sätt iakttar det förvärvande bolaget i allmänhet i enlighet med de lokala skattereglerna kontinuitetsprincipen i fråga om vid beskattningen oavskriven anskaffningsutgift.

I enlighet med direktivet och GloBE-modellreglerna avses med omstrukturering för det första en ändring av företagsform. En ändring av företagsform kan vara till exempel att ett kommanditbolag ändras till aktiebolag. Med omstrukturering avses dessutom överföring av tillgångar och skulder i samband med en sammanslagning, delning, upplösning eller motsvarande transaktion. Denna definition kan också täcka till exempel investering av tillgångar i en befintlig enhet mot ersättning i form av kapital likställt med eget kapital.

För att det ska vara fråga om en omstrukturering som avses i 2 mom. ska arrangemanget uppfylla de ytterligare villkor som föreskrivs i 2 mom. 1–3 punkten. I förslaget till 1 punkten föreskrivs om villkor för den ersättning som ska erläggas för arrangemanget. Enligt a-underpunkten ska ersättningen helt eller till väsentliga delar utgöras av andelar i eget kapital i den förvärvande koncernenheten eller i en enhet som är anknuten till den. I enlighet med GloBE-kommentaren anses en enhet vara anknuten till den förvärvande koncernenheten, om den uppfyller villkoren enligt artikel 5.8 i OECD:s modellavtal för skatter och inkomst på förmögenhet från 2017. I den föreslagna b-underpunkten föreskrivs det om ersättning som ges vid en omstrukturering i form av upplösning av målenheten. Enligt GloBE-modellreglerna och direktivet ska ersättningen vid upplösning av målenheten vara målenhetens andelar i eget kapital. I praktiken upphör dock målenheten vanligtvis att existera till följd av en upplösning, varvid som ersättning kan enligt GloBE-kommentaren anses vara att målenhetens andelar i eget kapital makuleras i samband med arrangemanget. I förslaget till c-underpunkten föreskrivs att ersättning behöver inte ges om givandet av ersättning inte har någon ekonomisk betydelse. Givandet av ersättning har inte någon ekonomisk betydelse om givandet av ersättning i form av andelar i eget kapital inte leder till förändringar i de proportionella ägarintressena. Det kan till exempel vara fråga om en situation där en enhet placerar tillgångar i en helägd enhet, där två enheter som ägs helt och hållet av samma enhet slås samman eller där en enhet slås samman med moderenheten.

Kriterierna i förslaget till 2 mom. 2 och 3 punkten gäller behandlingen av arrangemanget i enlighet med de lokala skattebestämmelserna. Enligt 2 punkten förutsätts för att ett arrangemang ska betraktas som en omstrukturering att den vinst eller förlust som den avyttrande koncernenheten får av de överförda tillgångarna är helt eller delvis befriad från skatt. Arrangemanget behöver således inte vara helt skattefritt. I 3 punkten föreskrivs att för att ett arrangemang ska betraktas som skattefritt förutsätts också att förvärvande koncernenheten ska enligt skattelagstiftningen i sin hemstat beräkna sina skattepliktiga intäkter med hjälp av den vid beskattningen oavskrivna anskaffningsutgift som de förvärvade tillgångarna och skulderna hade i den avyttrande koncernenhetens beskattning, dock justerad med den icke-justerade vinst eller förlust som

eventuellt uppkommer vid avyttringen. Begreppet icke-justerad vinst eller förlust definieras i 10 § 2 mom. och dess innehåll behandlas i motiveringen till den paragrafen.

10 §. Överföring av tillgångar och skulder vid omstrukturering som medför en icke-justerad vinst eller förlust. I paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 35.4 i direktivet om sådana omstruktureringar som leder till att så kallade icke-justerade vinster eller förluster uppkommer. I 1 mom. föreskrivs det om de beskattningsprinciper som ska tillämpas på sådana omstruktureringar. Enligt 1 punkten ska den avyttrande koncernenheten i denna situation inkludera vinst eller förlust som härrör från avyttringen vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust upp till beloppet av den icke-justerade vinsten eller förlusten. I 2 punkten föreskrivs det om värdering av tillgångarna i den förvärvande koncernenhetens GloBE-beräkning. I den förvärvande koncernenhetens GloBE-beräkning ska tillgångarna och skulderna värderas till de värden som tillgångarna och skulderna hade i den avyttrande koncernenhetens räkenskaper. Den förvärvande koncernenheten ska dock justera detta värde så att i värdet beaktas en icke-justerad vinst eller förlust. Enligt GloBE-kommentaren ska en justering som beror på en icke-justerad vinst eller förlust fördelas mellan olika tillgångar och skulder i överensstämmelse med hur värderingen av tillgångsposterna i fråga justeras i enlighet med de lokala skattebestämmelserna.

I 2 mom. ingår en definition av icke-justerad vinst eller förlust. För att fastställa icke-justerad vinst eller förlust beaktas vinst och förlust som fastställts på två olika sätt. För det första beaktas den vinst eller förlust som uppkommer i samband med en omstrukturering och som är skattbar i den jurisdiktion där den avyttrande koncernenheten är belägen. För det andra beaktas den vinst eller förlust i redovisningen som uppkommer i samband med omstruktureringen. Med icke-justerad vinst eller förlust avses det lägre beloppet av dessa.

11 §. Val som gäller redovisning till verkligt värde av tillgångar och skulder. Paragrafen innehåller en särskild bestämmelse enligt artikel 35.5 i direktivet för sådana situationer där en koncernenhet har skyldighet eller rätt att justera värdet av sina tillgångar och skulder med stöd av nationella skattebestämmelser. En sådan situation kan uppstå till exempel när koncernenheten påförs utflyttningskatt till följd av en gränsöverskridande omstrukturering eller byte av hemort. På motsvarande sätt kan en koncernenhet ha skyldighet eller rätt att justera värdet av sina tillgångar och skulder när den lämnar eller ansluter sig till en grupp som omfattas av ett system med enhetsbeskattning. Det är vanligt att de nationella skattebestämmelserna i dylika situationer förutsätter att tillgångar och skulder redovisas till verkligt värde. Enligt GloBE-kommentaren är strävan med val som gäller redovisning till verkligt värde av tillgångar och skulder att resultatet enligt GloBE-beräkningen i dessa situationer ska avspegla kraven enligt den lokala skattelagstiftningen.

Den föreslagna paragrafen ska enligt 1 mom. tillämpas i situationer där en koncernenhet har rätt eller skyldighet att justera värdet av sina tillgångar och skulder i beskattningen. Koncernen kan då göra ett val, varvid koncernenheten i fråga enligt 1 punkten vid beräkningen av sin justerade vinst eller förlust ska inkludera ett vinst- eller förlustbelopp för var och en av sina tillgångar och skulder. Enligt 2 punkten ska tillgångar och skulder redovisas till verkligt värde vid beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten för de följande åren. Valet görs av den i 1 kap. 11 § avsedda enheten som lämnar deklaration.

I 2 mom. föreskrivs det närmare om hur en vinst eller förlust som hänför sig till en viss tillgång eller skuld ska beräknas. Utgångspunkten är att vinstens eller förlustens storlek beräknas genom att det verkliga värdet av tillgången eller skulden i fråga minskas med dess redovisade värde. Det verkliga värdet fastställs utifrån den tidpunkt då enheten får skyldighet eller rätt att justera värdet av sina tillgångar och skulder. På motsvarande sätt beaktas som redovisat värde det redovisade värde som tillgången eller skulden hade omedelbart före den utlösande händelsen.

Enligt 2 punkten ska den på detta sätt beräknade vinsten eller förlusten dock minskas med en eventuell icke-justerad vinst eller förlust som uppkommit i samband med omorganiseringen. Bestämmelsen behövs för att samma vinst- eller förlustbelopp inte ska beaktas två gånger i GloBE-beräkningen när en justering enligt den föreslagna paragrafen utlöses av en händelse som ska betraktas som en omstrukturering.

I 3 mom. föreskrivs under vilken räkenskapsperiod vinster och förluster som hänför sig till tillgångar och skulder ska beaktas vid beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten. Enligt 1 punkten kan de beaktas i sin helhet under den räkenskapsperiod då den utlösande händelsen inträffar. Alternativt kan enligt 2 punkten det sammanlagda beloppet av vinster och förluster beaktas i fem lika stora poster under den räkenskapsperiod då den utlösande händelsen inträffar och under var och en av de fyra omedelbart följande räkenskapsperioderna. Om enheten dock lämnar koncernen under denna period ska det återstående beloppet beaktas vid beräkningen av den justerade vinsten och förlusten under den räkenskapsperiod då enheten lämnar koncernen.

Samföretag

Förslagen till 12 och 13 § innehåller bestämmelser om hur GloBE-reglerna ska tillämpas på samföretag. I direktivet ingår motsvarande särskilda regler i artikel 36 och i GloBE-modellreglerna i artikel 6.4. Med samföretag avses i redovisnings- och bokslutsregleringen ett företag där två eller flera aktörer utövar bestämmande inflytande tillsammans. Eftersom företaget inte står under endast en aktörs bestämmande inflytande, konsolideras dess bokslutsuppgifter vanligtvis inte post för post i ägarnas koncernbokslut. Däremot rapporteras dess bokslutsuppgifter vanligtvis i ägarnas koncernbokslut genom att använda den så kallade kapitalandelsmetoden. Utan särskild reglering skulle denna redovisningsbehandling ställa samföretag utanför GloBE-reglerna. Syftet med den särskilda reglering som gäller samföretag är att utsträcka GloBE-reglernas tillämpningsområde till sådana samföretag där en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern innehar minst 50 procent av ägarintresset. Bestämmelserna om samföretag förutsätter inte att samföretagen eller deras dotterenheter direkt tillämpar regeln om inkomstinkludering eller regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. Däremot förutsätts att en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern fastställer tilläggsskatten i fråga om lågbeskattade samföretag och fördelar eventuell tilläggsskatt till koncernenheterna med stöd av antingen regeln om inkomstinkludering eller regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning.

12 §. Definition av samföretag och dotterenhet till samföretag. I paragrafen föreskrivs det på motsvarande sätt som i artikel 36.1 i direktivet om en definition av samföretag och dotterenheter till samföretag.

I 1 mom. definieras samföretag. Med samföretag avses en enhet vars bokslutsuppgifter konsolideras enligt den så kallade kapitalandelsmetoden i den yttersta moderenhetens koncernbokslut. Dessutom förutsätts att den yttersta moderenheten direkt eller indirekt innehar minst 50 procent av ägarintresset i enheten. Den definition av samföretag som används i GloBE-reglerna avviker från den definition av samföretag som vanligtvis används i redovisnings- och bokslutsregleringen eftersom GloBE-reglerna förutsätter ett ägarintresse på minst 50 procent.

I 2 mom. ingår en förteckning över enheter som inte anses som samföretag. Enligt 1 punkten anses för det första inte som samföretag en enhet som är en yttersta moderenhet som i sig är skyldig att tillämpa GloBE-reglerna. Enligt 2 punkten ska en i 1 kap. 3 § avsedd undantagen enhet inte anses som ett samföretag. I 3 punkten föreskrivs att en enhet som direkt innehas av en undantagen enhet ska inte anses som ett samföretag, om den uppfyller de närmare villkor

som föreskrivs i underpunkterna till punkten. I 4 punkten föreskrivs det att en enhet som innehas av en sådan koncern som uteslutande består av undantagna enheter är inte ett samföretag. Syftet med punkten är att förhindra en situation där en koncern som består av undantagna enheter blir skyldig att tillämpa GloBE-reglerna enbart på grund av att den har en andel i ett samföretag som uppfyller villkoren enligt 1 mom. I 5 punkten föreskrivs att ett samföretags dotterbolag ska inte anses som ett samföretag.

I 3 mom. definieras dotterenheter till samföretag. Med en dotterenheter till ett samföretag avses enligt den första meningen i momentet en enhet vars tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden har konsoliderats eller skulle ha konsoliderats post för post i samföretagets koncernbokslut i enlighet med en allmänt godkänd redovisningsstandard. I den andra meningen i momentet förtydligas att ett fast driftställe vars huvudenhet är ett samföretag eller en dotterenheter till ett samföretag ska behandlas som en separat dotterenheter till ett samföretag.

13 §. Särskilda bestämmelser om samföretag. I paragrafen föreskrivs det om tillämpningen av GloBE-reglerna på samföretag och deras dotterenheter.

I 1 mom. föreskrivs det på motsvarande sätt som i artikel 36.3 i direktivet hur tilläggsskatten för samföretag och deras dotterenheter beräknas. Enligt det ska tilläggsskatten för ett samföretag och dess dotterenheter (tillsammans samföretagskoncern) beräknas som om samföretaget i fråga var en separat koncern som omfattas av tillämpningsområdet för GloBE-reglerna och som om samföretaget var den yttersta moderenheten i denna koncern. Detta betyder att 3–7 kap. tillämpas på beräkningen av tilläggsskatten för samföretagskoncernen. Beloppet av tilläggsskatten för samföretagskoncernen beräknas i enlighet med 5 kap. som om samföretaget var den yttersta moderenheten i en separat koncern. Detta betyder till exempel att när de effektiva skattesatserna för varje land fastställs konsolideras samföretagets och dess dotterenheters justerade vinster eller förluster och medräknade skatter inte med motsvarande siffror för koncernenheterna i den vidare koncernen utan de beräknas särskilt.

I 2 mom. föreskrivs det på motsvarande sätt som i artikel 36.2 i direktivet om skyldighet för moderenheten att tillämpa regeln om inkomstinkludering med avseende på tilläggsskatten för samföretaget och samföretagets dotterenheter. Momentet ska tillämpas på sådana moderenheter som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i ett samföretag eller i en dotterenheter till ett samföretag. Momentet förutsätter att moderenheten tillämpar regeln om inkomstinkludering i enlighet med 2 kap. 2–7 §. Detta innebär att den yttersta moderenheten och andra moderenheter ska tillämpa regeln om inkomstinkludering i enlighet med den så kallade top-down-strategin och de så kallade reglerna om delat innehav. Enligt GloBE-kommentaren kan en situation där bestämmelsen tillämpas se ut exempelvis som följer:

Exempel 3

A-koncernens yttersta moderenhet (A-moderenheten) har ett ägarintresse på 50 procent i B-samföretaget. B-samföretaget innehar ett ägarintresse på 80 procent i samföretagets dotterenheter (C-dotterenheter). B-samföretaget och C-dotterenheter är båda lågbeskattade koncernenheter och bådass tilläggsskatt är 100.

— Den andel av B-samföretagets tilläggsskatt som ska tilldelas A-moderenheten är 50 ($100 \times 50 \%$).

— Den andel av C-dotterenheters tilläggsskatt som ska tilldelas A-moderenheten är 40 ($100 \times 50 \% \times 80 \%$).

I 3 mom. föreskrivs det på motsvarande sätt som i artikel 36.4 i direktivet om hur regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning tillämpas i fråga om samföretag. I praktiken är regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning av betydelse när beloppet av tilläggsskatt för en enhet som hör till en samföretagskoncern inte har tilldelats den yttersta moderenheten eller någon annan moderenhet med stöd av en kvalificerad regel om inkomstinkludering. I paragrafen föreskrivs det att beloppet av tilläggsskatten för samföretagskoncernen läggs det totala beloppet av tilläggsskatt som hänför sig till regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning, till den del den inte har beaktats i den tilläggsskatt som tilldelats moderenheten med stöd av en kvalificerad regel om inkomstinkludering. I den andra meningen i paragrafen preciseras att med beloppet av samföretagskoncernens tilläggsskatt avses den yttersta moderenhetens andel av tilläggsskatten för alla enheter i samföretagskoncernen. Enligt GloBE-kommentaren kan en situation där momentet tillämpas se ut till exempel som följer.

Exempel 4

A-koncernens yttersta moderenhet (A-moderenheten) har ett ägarintresse på 50 procent i B-samföretaget. B-samföretaget har ett ägarintresse på 80 procent i samföretagets dotterenheter (C-dotterenheter). B-samföretaget och C-dotterenheter är båda lågbeskattade koncernenheter och bådas tilläggsskatt är 100.

— Samföretagskoncernens tilläggsskatt är 90 (A-moderenheten tilldelas 50 av B-samföretagets tilläggsskatt och A-moderenheten tilldelas 40 av C-dotterenheters tilläggsskatt 40).

— Om denna tilläggsskatt med stöd av en kvalificerad regel om inkomstinkludering i sin helhet hade tilldelats A-moderenheten eller en annan moderenhet i A-koncernen, saknar detta moment betydelse.

— Om en del av denna tilläggsskatt inte hade tilldelats A-moderenheten eller en annan moderenhet i A-koncernen med stöd av en kvalificerad regel om inkomstinkludering, skulle beloppet av den läggas till det totala beloppet av tilläggsskatt hänförlig till regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning.

Koncerner med flera moderenheter

De föreslagna 14 och 15 § innehåller särskilda bestämmelser om hur GloBE-reglerna ska tillämpas i sådana situationer där två eller flera koncerner utarbetat ett konsoliderat koncernbokslut där dessa separata koncerners tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden behandlas som om de hade uppkommit för en enda ekonomisk enhet. Syftet med de särskilda bestämmelserna är att dylika sammanslutningar som består av flera koncerner, det vill säga koncerner med flera moderenheter, ska behandlas som om det var fråga om en koncern som omfattas av tillämpningsområdet för regleringen när GloBE-reglerna tillämpas. I direktivet ingår motsvarande särskilda regler i artikel 37 och i GloBE-modellreglerna i artikel 6.4 och i fråga om vissa definitioner i artikel 10.1.

14 §. Definitioner som gäller koncerner med flera moderenheter. I paragrafen definieras sådana begrepp som är centrala för tillämpningen av de särskilda bestämmelserna om koncerner med flera moderenheter. I 1 mom. ingår en definition av koncern med flera moderenheter. Med koncern med flera moderenheter avses två eller flera koncerner där de yttersta moderenheterna ingår ett arrangemang i form av en så kallad staplad struktur eller ett arrangemang med dubbelnotering. Dessa arrangemang definieras i 2 och 3 mom. i paragrafen. Definitionen av koncern med flera moderenheter enligt artikel 37.1 a i direktivet täcker dessa arrangemang om de koncerner

som deltar i arrangemanget har minst en enhet eller ett fast driftsställe som är beläget i en annan jurisdiktion än övriga enheter i den kombinerade koncernen. Bestämmelsen i direktivet motsvarar definitionen i artikel 10.1 i GloBE-modellreglerna. Av GloBE-kommentaren till artikel 6.5 framgår att detta kännetecken beror på att GloBE-modellreglerna gäller endast multinationella koncerner. Eftersom direktivet gäller även nationella koncerner är bedömningen att direktivets definition bör förstås så att det inte ska ställas något krav på att en koncernenhet eller ett fast driftsställe ska finnas i en annan stat.

I 2 mom. definieras staplad struktur. Definitionen motsvarar definitionen i artikel 37.1 b i direktivet. En staplad struktur är ett sådant arrangemang där 50 procent eller mer av ägarintressena i de yttersta moderenheterna är sammankopplade som om det vore fråga om ägarintressena i en enda enhet. Ägarintressena ska vara kombinerade med varandra så att de inte kan överföras eller handlas självständigt. Denna koppling kan grunda sig på ägarform, begränsningar av överföring eller andra villkor. Om ägarintressena är börsnoterade är villkoret att de noteras tillsammans till ett enda pris. Definitionen innehåller också ett krav på att en av de yttersta moderenheterna i de berörda koncernerna upprättar koncernbokslut där räkenskaperna för alla enheter i de berörda koncernerna redovisas tillsammans som en enda ekonomisk enhet. Enligt definitionen ska koncernbokslutet genomgå revision enligt det regelverk som tillämpas på arrangemanget.

I 3 mom. ingår en definition av arrangemang med dubbel notering enligt artikel 37.1 c i direktivet. Det är då fråga om arrangemang där två koncerner slår samman sin verksamhet genom avtal utan att de kombineras under gemensamt innehav och bestämmande inflytande (1 punkten). Enligt 2 punkten ska fördelningen av de yttersta moderenheternas tillgångar grunda sig på en fast kvot. I 3 punkten förutsätts vidare att den kombinerade koncernernas verksamhet förvaltas tillsammans. Enligt 4 punkten skiljer sig ett arrangemang med dubbel notering från staplad struktur på så vis att ägarintressena i parterna i ett arrangemang med dubbel notering börsnoteras, handlas eller kan överföras självständigt och på olika kapitalmarknader. I 5 punkten ingår ett motsvarande krav på koncernbokslutet och revisionen av det som i fråga om staplade strukturer.

15 §. Särskilda bestämmelser om koncerner med flera moderenheter. I paragrafen föreskrivs det om tillämpning av GloBE-reglerna på koncerner med flera moderenheter. I 1 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 37.2 första stycket i direktivet att enheter och koncernenheter som ingår i någon av de koncerner som utgör en koncern med flera moderenheter ska vid tillämpningen av GloBE-reglerna behandlas som medlemmar i en koncern. I GloBE-kommentaren som gäller artikel 6.5.1 konstateras att i bestämmelsen hänvisas till både enheter och koncernenheter, eftersom bestämmelsen har två syften. För det första är dess syfte att fastställa sammansättningen hos en sammanslagen koncern, det vill säga de enheter som hör till den sammanslagna koncernen. Detta är av betydelse särskilt vid bedömningen av om enheterna i de sammanslagna koncernerna tillsammans överskrider tröskelvärdet på 750 miljoner euro för intäkter. För det andra är syftet med bestämmelsen att precisera att på de enheter i sammanslagna koncerner som motsvarar definitionen av koncernenhet tillämpas GloBE-reglerna som om de var koncernenheter i en enda koncern.

I 2 mom. föreskrivs det på motsvarande sätt som i artikel 37.2 andra stycket att en enhet ska behandlas som en koncernenhet i en koncern med flera moderenheter, om dess räkenskaper konsolideras post för post i koncernbokslutet för koncernen med flera moderenheter eller om enheter i koncernen med flera moderenheter har bestämmande inflytande i den. Syftet med bestämmelsen är att utsträcka definition av koncernenhet till att täcka även situationer där en enhet inte motsvarar definitionen av koncernenhet om varje koncern som hör till en koncern med flera moderenheter bedöms separat.

I 3 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 37.3 i direktivet att koncernbokslutet för koncernenheten med flera moderenheter ska vara ett sådant koncernbokslut som det hänvisas till i definitionerna av staplad struktur och arrangemang med dubbel notering. I momentet preciseras att dessa bokslut ska uppfylla kraven på koncernbokslut för att de ska kunna användas som grund för GloBE-beräkningen. Dessutom preciseras det i momentet att när det i denna lag hänvisas till den yttersta moderenhetens redovisningsstandard, avses därmed i fallet med en koncern med flera moderenheter den redovisningsstandard enligt vilken koncernbokslutet för koncernen med flera moderenheter har upprättats.

I 4 mom. ingår den precisering som ingår i artikel 37.4 i direktivet om att de yttersta moderenheterna i de separata koncerner som utgör koncernen med flera moderenheter ska vid tillämpningen av denna lag vara de yttersta moderenheterna i koncernen med flera moderenheter. Bestämmelsen innebär att en koncern med flera moderenheter har flera yttersta moderenheter. Bestämmelsen innebär också att när den föreslagna bestämmelsen tillämpas med avseende på en koncern med flera moderenheter ska hänvisningar till en yttersta moderenhet tillämpas som om de var hänvisningar till flera yttersta moderenheter.

I 5 mom. föreskrivs om skyldighet för moderenheterna i en koncern med flera moderenheter att tillämpa regeln om inkomstinkludering med avseende på deras fördelningsbara andel av tilläggsskatten för de lågbeskattade koncernenheterna. Bestämmelsen innebär att varje yttersta moderenhet ska tillämpa regeln om inkomstinkludering i enlighet med top-down-strategin i sin egen jurisdiktion och att också de så kallade reglerna om delat innehav blir tillämpliga. I enlighet med vad som konstateras i GloBE-komentaren ska vid bedömningen av om en viss enhet är en delägd moderenhet beaktas innehavet i enheten för alla yttersta moderenheter i koncernen med flera moderenheter.

Det är möjligt att en kvalificerad regel om inkomstinkludering tillämpas på endast en av de yttersta moderenheterna i koncernen med flera moderenheter. I enlighet med GloBE-komentaren avgörs det i dessa situationer utifrån koncernstrukturen hos koncernen med flera moderenheter om top-down-strategin ska tillämpas. Exempelvis i en situation där alla ägarintressen i en mellanliggande moderenhet innehas av en sådan yttersta moderenhet på vilken en kvalificerad regel om inkomstinkludering tillämpas, viker den mellanliggande moderenhetens skyldighet att betala tilläggsskatt med stöd av 2 kap. 3 § 3 mom. Om båda moderenheterna innehar ägarintressen i den mellanliggande moderenheten tillämpas inte 2 kap. 3 § 3 mom., eftersom en av de yttersta moderenheterna inte är skyldig att tillämpa en kvalificerad regel om inkomstinkludering. Då är den mellanliggande moderenheten skyldig att tillämpa regeln om inkomstinkludering på dess fördelningsbara andel av tilläggsskatten för den lågbeskattade koncernenheten. Den högsta moderenhet på vilken en kvalificerad regel om inkomstinkludering tillämpas minskar åter dess fördelningsbara andel av tilläggsskatten i enlighet med 2 kap. 7 §.

I 6 mom. föreskrivs det om tillämpning av regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning i koncerner med flera moderenheter. Alla koncernenheter i en koncern med flera moderenheter ska tillämpa regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning i enlighet med 2 kap. 8–11 §. När regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning tillämpas ska de beakta tilläggsskatterna för alla lågbeskattade enheter som ingår i en koncern med flera moderenheter.

I 7 mom. föreskrivs det om rapporteringsskyldighet i anslutning till koncerner med flera moderenheter. Enligt förslaget ska alla yttersta moderenheter i koncernen med flera moderenheter lämna en deklaration med information om tilläggsskatt. Ett undantag utgör en situation där de utser en enda enhet som lämnar deklaration. Denna enhet som lämnar deklaration kan vara någon av de högsta moderenheterna i koncernen med flera moderenheter eller någon annan koncernenhet i koncernen med flera moderenheter. Deklarationen med information om tilläggsskatt

ska innehålla information om alla koncerner som bildar koncernen med flera moderenheter och informationen ska rapporteras som om det var fråga om en koncern som omfattas av tillämpningsområdet för GloBE-reglerna.

7 kap. System med en enda skattenivå och utdelningsskattesystem

Genomflödesenhet som är en yttersta moderenhet i en koncern

1 §. *Justerad vinst för en yttersta moderenhet som är genomflödesenhet.* I paragrafen föreskrivs det att den justerade vinsten för en yttersta moderenhet som är en genomflödesenhet ska minskas med det belopp av justerad vinst som kan hänföras till innehavaren av ett ägarintresse i genomflödesenheten. Det återstående beloppet ska inkluderas i den yttersta moderenhetens justerade vinst eller förlust. I direktivet ingår regler om tillägg till de medräknade skatterna i artikel 38 och i GloBE-modellreglerna i artikel 7.1.

I 1 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 38.1 och 38.2 i direktivet om tre situationer där den justerade vinsten för koncernens moderenhet som är en genomflödesenhet ska minskas med det belopp av justerad vinst som kan hänföras till innehavaren av ett ägarintresse i genomflödesenheten.

I 1 punkten föreskrivs om huvudregeln, enligt vilken intäkten ska vara skattepliktig hos innehavaren av ett ägarintresse. Enligt GloBE-komentaren till artikel 7.1.1 ska innehavaren av ett ägarintresse för det första vara föremål för beskattning på sådana intäkter; skatten behöver inte vara betald inom tolv månader efter periodens utgång, men intäkten ska ingå i innehavarens beskattningsbara intäkt med stöd av den lokala skattelagstiftningen. Intäkten ska beskattas i den jurisdiktion där innehavaren av ett ägarintresse är belägen åtminstone enligt minimiskattesatsen. Beskattningen kan grunda sig på till exempel ett fast driftställe för innehavaren av ett ägarintresse eller så kan det handla om källskatt. Förutom att enbart innehavaren beskattas kan minskning också godkännas, om det rimligen kan förväntas att det aggregerade beloppet av medräknade och justerade skatter för koncernens yttersta moderenhet och de skatter som innehavaren av ett ägarintresse betalar är lika med eller överstiger ett belopp som motsvarar denna intäkt multiplicerat med minimiskattesatsen. I den senare situationen behövs inte någon separat beräkning av den effektiva skattesatsen, utan det räcker om moderenheten kan visa att intäkterna är föremål för ett skattebelopp som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen. I punkten beaktas i det totala skattebeloppet inte bara moderenheten utan också andra enheter som hör till samma skattetransparenta system. Skatterna ska vara medräknade skatter och ha betalats för den yttersta moderenhetens intäkt.

2 punkten gäller en situation där en yttersta moderenhet som är en genomflödesenhet ägs av en fysisk person vars ägarintresse understiger fem procent. Det kan vara svårt för moderenheten att fastställa den skattemässiga situationen för minoritetsinnehav, så detta förutsätts inte, om den fysiska personens skattehemvist finns i den jurisdiktion där den yttersta moderenheten är belägen och ägarintresset understiger fem procent.

3 punkten gäller en situation där en yttersta moderenhet som är en genomflödesenhet ägs av en myndighetsenhet, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsfond. Ägaren ska ha skattehemvist i den jurisdiktion där den yttersta moderenheten är belägen och det direkt innehavet i den yttersta moderenheten ska vara högst fem procent.

I 2 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 38.4 i direktivet om minskning av de medräknade skatterna för en genomflödesenhet som är koncernens yttersta moderenhet i proportion till den

justerade vinst som minskats i enlighet med 1 mom. I många fall har den yttersta moderenheten inga medräknade skatter över huvud taget till följd av det skattetransparenta systemets karaktär.

2 §. *Justerad förlust för en yttersta moderenhet som är genomflödesenhet.* I paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 38.3 i direktivet att den justerade förlusten för en yttersta moderenhet som är en genomflödesenhet ska minskas med det belopp av justerad förlust som kan hänföras till innehavaren av ett ägarintresse i genomflödesenheten. En genomflödesenhets förluster överförs ofta på genomflödesenhetens ägare, som har rätt att dra av dem från sin beskattningsbara inkomst. Om förlusterna i någon jurisdiktion stannar hos genomflödesenheten, kan den koncernenhet som lämnar deklaration göra ett i 4 kap. 15 § avsett val som gäller justerad förlust och bilda en uppskjuten skattefordran för jurisdiktionen.

3 §. *Tillämpning på ett fast driftställe av bestämmelserna om yttersta moderenheter som är genomflödesenheter.* I paragrafen föreskrivs i enlighet med artikel 38.5 i direktivet att 1 och 2 § ska tillämpas på ett fast driftställe genom vilket en yttersta moderenhet eller vissa andra genomflödesenheter i koncernen bedriver sin verksamhet. Punkten täcker också situationer där en yttersta moderenhet som är en genomflödesenhet har ett ägarintresse i den skattetransparenta enheten och det fasta driftstället genom en skattetransparent struktur.

Avdragsgill utdelning vid beskattningen av en yttersta moderenhet

4 §. *Justering av den justerade vinsten för en yttersta moderenhet.* I paragrafen föreskrivs det om avdragsgilla utdelningar som ingår i ett system med avdragsgill utdelning vid beräkningen av justerad vinst eller förlust. På skattesystem med avdragsgill utdelning tillämpas liknande regler som på skattetransparenta enheter. Den viktigaste skillnaden uppstår dock vid behandlingen av en koncernenhets förluster; förluster för en koncernenhet som tillämpar ett system med avdragsgill utdelning överförs inte på en ingående ägarenhet. I direktivet ingår regler om yttersta moderenhet som tillämpar ett system med avdragsgill utredning i artikel 39 och i GloBE-modellreglerna i artikel 7.2.

I 1 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 39.2 och 39.3 i direktivet att en yttersta moderenhet som tillämpar ett system med avdragsgill utredning ska minska sin justerade vinst med beloppet av avdragsgilla utdelningar. Paragrafen tillämpas om utdelningen har delats ut inom tolv månader från utgången av räkenskapsperioden för den yttersta moderenheten och när någon av 1–5 punkten är tillämplig. Förutsättningen för att 1 punkten ska tillämpas är att utdelningen beskattas av mottagaren med en nominell skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen; i 2 punkten förutsätts åter att det rimligen kan förväntas att det aggregerade beloppet av den yttersta moderenhetens medräknade skatter och skatter som utdelningsmottagaren betalar på utdelningen är lika med eller överstiger denna intäkt multiplicerad med minimiskattesatsen. Det behöver inte göras någon separat beräkning av den effektiva skattesatsen. 3 punkten gäller en situation där mottagaren är en fysisk person och den erhållna utdelningen är en kooperativ utdelning från ett kooperativ. 4 punkten gäller en situation där mottagaren är en fysisk person vars ägarintresse understiger fem procent. Det kan vara svårt för moderenheten att fastställa den skattemässiga situationen för minoritetsinnehav, så detta förutsätts inte, om den fysiska personens skattehemvist finns i den jurisdiktion där den yttersta moderenheten är belägen och ägarintresset understiger fem procent. 5 punkten gäller en situation där mottagaren är en myndighetsenhet, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsfond annan än en pensionsenhet. Mottagaren ska ha skattehemvist i den jurisdiktion där den yttersta moderenheten är belägen.

I 2 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 39.6 i direktivet om när kooperativ utdelning som delas ut av ett kooperativ kan anses vara skattepliktig hos mottagaren.

5 §. Definitioner som gäller avdragsgill utdelning. I paragrafen ges de definitioner som behövs för att tillämpa den. Motsvarande definitioner ingår i artikel 39.1 i direktivet.

6 §. Justering av andra skatter. I paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 39.4 i direktivet om minskning av den yttersta moderenhetens andra medräknade skatter proportionellt till den justerade vinst som minskats i enlighet med 4 §. Andra medräknade skatter omfattar till exempel skatter som grundar sig på företagets eget kapital och upplupna vinstmedel. Medräknade skatter som omfattas av ett system med avdragsgill utdelning sänks inte utan de beaktas vid beräkningen av den effektiva skattesatsen för jurisdiktionen.

7 §. Övriga koncernenheters ställning. I paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 39.5 i direktivet om en situation där den högsta moderenheten äger en andel i en annan koncernenhet som omfattas av ett system för avdragsgill utdelning, direkt eller via en annan motsvarande enhet.

Berättigade utdelningsskattesystem

8 §. Val som gäller utdelningsskattesystem. Med berättigat utdelningsskattesystem avses ett samfundsskattesystem som ålägger skatt på vinst på så sätt att skatt allmänt ska betalas när vinst delar ut eller anses vara utdelad till aktieägarna, eller när enheten ådrar sig vissa andra kostnader än rörelsekostnader, och som ålägger skatt på vinst med en skattesats som är minst lika hög som minimiskattesatsen. Berättigade utdelningsskattesystem definieras i 1 kap. 43 §. Definitionen täcker till exempel de skattesystem som för närvarande används i Estland och Lettland. I 8–10 § ingår särskilda bestämmelser om berättigade utdelningsskattesystem. I direktivet ingår regler om berättigade utdelningsskattesystem i artikel 40 och i GloBE-modellreglerna i artikel 7.3.

I 1 och 2 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 40.1 i direktivet om möjlighet för den koncernenhet som lämnar deklaration att välja att inkludera en skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt i koncernenhetens medräknade och justerade skatter för räkenskapsperioden. Valet är ett i 8 kap. 12 § avsett årligt val och ska tillämpas på alla koncernenheter som är belägna i en jurisdiktion.

I 3 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 40.2 i direktivet om beloppet av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt.

9 §. Konto för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt. I 1 och 2 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 40.3 i direktivet att ett konto för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt ska upprättas för en räkenskapsperiod som berörs av ett val enligt 8 § 1 mom. Kontot för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt upprättas så att man kan säkerställa att den skönsmässigt uppskattade utdelningsskatten betalas inom den föreskrivna tiden på fyra räkenskapsperioder. Konton för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt upprätthålls enligt jurisdiktion, vilket leder till att intäkterna för olika koncernenheter i en jurisdiktion blandas samman.

Beloppet av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt som fastställts i enlighet med 8 § 3 mom. ska läggas till kontot för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt för den räkenskapsperiod då det fastställdes. Saldot i kontot för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt minskas med de skatter som koncernenheterna faktiskt eller uppskattas ha betalat

under räkenskapsperioden. Eventuella restbelopp minskas med ett belopp som motsvarar den justerade nettoförlusten för en jurisdiktion multiplicerad med minimiskattesatsen. Minskningarna görs i kronologisk ordning.

I 3 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 40.4 i direktivet om en situation där beloppet av den justerade nettoförlusten för en jurisdiktion överstiger beloppet av utdelningsskatter på alla konton för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt i jurisdiktionen. Eventuellt restbelopp av justerad nettoförlust multiplicerat med minimiskattesatsen ska överföras till följande räkenskapsperioder och ska minska eventuella restbelopp i de konton för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt som återstår. Det har inte föreskrivits någon tidsfrist för utnyttjande av beloppet av justerad nettoförlust multiplicerat med minimiskattesatsen.

Om en koncernenhet lämnar koncernen eller om alla dess tillgångar i allt väsentligt överförs utanför de koncernenheter som är belägna i samma jurisdiktion, ska eventuella restbelopp av justerad nettoförlust multiplicerat med minimiskattesatsen i konton för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt på motsvarande sätt minskas från saldot i kontot för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt.

I 4 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 40.5 i direktivet om omräkning av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten i en situation där saldot i ett konto för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt inte minskar till noll på den sista dagen av den fjärde räkenskapsperioden efter den räkenskapsperiod för vilken kontot upprättades. Beloppet av tilläggsskatt motsvarar efter omräkningen det belopp som skulle ha betalats, om utdelningsskatterna hade betalats under den räkenskapsperiod för vilket kontot för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt upprättades.

I 5 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 40.6 i direktivet att beloppet av skatter som betalas under räkenskapsperioden i samband med faktiska eller skönsmässigt uppskattade utdelningar ska inte inkluderas i medräknade och justerade skatter i den mån de minskar ett konto för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt i enlighet med 1–3 mom.

10 §. *Konto för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt när en koncernenhet lämnar koncernen.* I 1 och 2 mom. i paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 40.7 i direktivet om en situation där en koncernenhet som tillämpar ett konto för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt lämnar koncernen eller om alla dess tillgångar i allt väsentligt överförs utanför de koncernenheter som är belägna i samma jurisdiktion. Då ska eventuella utestående belopp i konton för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt behandlas som en minskning av de medräknade och justerade skatterna för var och en av dessa räkenskapsperioder och den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för jurisdiktionen ska omräknas.

För att fastställa den ytterligare tilläggsskatt som ska betalas i jurisdiktionen ska eventuella ytterligare tilläggsskattebelopp som ska betalas multipliceras med en kvot där koncernenhetens justerade vinst fastställs i enlighet med 3 kap. och den justerade nettovinsten för jurisdiktionen fastställs i enlighet med 5 kap. 1 § 2 mom. Koncernenhetens justerade vinst fastställs i enlighet med 3 kap. för varje räkenskapsperiod under vilken det finns ett utestående saldo i kontona för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt för jurisdiktionen, och den justerade nettovinsten för jurisdiktionen fastställs i enlighet med 5 kap. 1 § 2 mom. för varje räkenskapsperiod under vilken det finns ett utestående saldo i kontona för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt för jurisdiktionen.

Beräkning av den effektiva skattesatsen för en investeringsenhet

11 §. *Separat beräkning av den effektiva skattesatsen för en investeringsenhet.* Paragrafen ska tillämpas på koncernenheter som motsvarar definitionen av investeringsenhet och som inte är en skattetransparent enhet och beträffande vilka i 13 och 14 § avsedda val inte har gjorts. I direktivet ingår regler om beräkning av den effektiva skattesatsen för en investeringsenhet i artikel 41 och i GloBE-modellreglerna i artikel 7.4.

I 1 och 2 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 41.1 och 42.2 i direktivet att den effektiva skattesatsen för en investeringsenhet ska beräknas separat från den effektiva skattesatsen i jurisdiktionen. Om mer än en investeringsenhet är belägen i en jurisdiktion ska deras effektiva skattesats dock beräknas genom att kombinera deras medräknade och justerade skatter och koncernens fördelningsbara andel i deras justerade vinst.

I 3 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 41.3 i direktivet om beloppet av de medräknade och justerade skatterna för en investeringsenhet.

12 §. *Beräkning av en investeringsenhets tilläggsskatt.* I 1–4 mom. i paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 41.1 i direktivet om beloppet av tilläggsskatten för en investeringsenhet som avses i 11 § 1 mom. Beloppet av tilläggsskatten för investeringsenheten fås genom att investeringsenhetens procentsats för tilläggsskatt multipliceras med skillnaden mellan koncernens fördelningsbara andel av en investeringsenhets i 3 kap. avsedda justerade vinst och det avdrag för substansbeloppet som beräknats för investeringsenheten. Procentsatsen för tilläggsskatt för en investeringsenhet ska vara ett positivt belopp lika med skillnaden mellan minimiskattesatsen och den effektiva skattesatsen för investeringsenheten i fråga. Om mer än en investeringsenhet är belägen i en jurisdiktion ska deras tilläggsskatt och effektiva skattesats beräknas genom att kombinera deras medräknade och justerade skatter och koncernens fördelningsbara andel i deras justerade vinst. Avdraget för en investeringsenhets avdrag för substansbeloppet fastställs i enlighet med 5 kap. 7 § 1–11 och 13 mom. Om mer än en investeringsenhet är belägen i en jurisdiktion ska deras avdrag för substansbeloppet och koncernens fördelningsbara andel i deras justerade vinst kombineras.

I 5 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 41.5 i direktivet att när 6 och 7 § tillämpas ska koncernens fördelningsbara andel av en investeringsenhets justerade vinst fastställas i enlighet med 2 kap. 6 §, med beaktande endast av intressen som inte är föremål för ett val i enlighet med 13 eller 14 §.

13 §. *Val som gäller en investeringsenhets transparens.* I paragrafen föreskrivs om ett val som gäller i fem år, och medan det gäller ska en investeringsenhet behandlas som en skattetransparent enhet. I denna paragraf avses med en investeringsenhet också en försäkringsinvestering. I direktivet ingår regler om val som gäller en investeringsenhets transparens i artikel 42 och i GloBE-modellreglerna i artikel 7.5.

I 1 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 42.2 i direktivet om en situation där den koncernenhet som lämnar deklaration väljer att behandla en koncernenhet som är en investeringsenhet som en skattetransparent enhet. Den koncernenhet som lämnar deklaration får välja att en koncernenhet som är en investeringsenhet ska behandlas som en skattetransparent enhet, om den ingående ägarenheten är skattskyldig i den jurisdiktion där den är belägen utifrån ett system som följer förändringarna i marknadsvärdet eller ett liknande system. Systemet ska vara baserat på de årliga förändringarna i det verkliga värdet på ägarintressena i den ägda enhet som valet gäller och den tillämpliga skattesatsen ska vara lika med eller överstiga minimiskattesatsen. Om man

väljer att behandla en investeringsenhet som en skattetransparent enhet ska den ingående ägarenhetens andel av den transparenta enhetens vinst beaktas som den ingående ägarenhetens intäkt i enlighet med minimiskattereglerna.

I 2 mom. ingår en safe harbour-regel, enligt vilken reglerade ömsesidiga försäkringsbolag, som berörs av beskattning som baserar sig på uppföljning av förändringarna i marknadsvärdet, ska anses vara skattepliktiga för sådan intäkt till en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

I 3 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 42.3 i direktivet om möjlighet att göra ett val enligt 1 mom. även i fråga om en indirekt ägd investeringsenhet.

I 4 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 42.4 i direktivet att ett val enligt 1 mom. gäller i fem år. Om valet återkallas ska eventuell vinst eller förlust från avyttringen av en tillgång eller skuld som innehas av investeringsenheten fastställas på grundval av tillgångens eller skuldens marknadsvärde den första dagen av det år då återkallandet görs.

14 §. Val som gäller en investeringsenhets skatteplikt för utdelning. I paragrafen föreskrivs det om val som gäller en ingående ägarenhet i en investeringsenhet. En beskattningsbar utdelningsmetod minskar möjligheten att intäkt som förvärvats via en investeringsenhet blir föremål för tilläggsskatt, när investeringsenheten delar ut sina intäkter under fyra räkenskapsperioder och intäkterna är skattepliktiga hos mottagaren till en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen. Med investeringsenhet avses i denna paragraf också en investeringsenhet inom försäkringsverksamhet. I direktivet ingår regler om en beskattningsbar utdelningsmetod i artikel 43 och i GloBE-modellreglerna i artikel 7.6.

I 1 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 43.1 i direktivet om möjlighet för den koncernenheten som lämnar deklaration att välja att en ingående ägarenhet i en investeringsenhet tillämpar en beskattningsbar utdelningsmetod i stället för det som föreskrivs i 11 och 12 §. Vid bedömningen av vad som är tillräcklig skatt på investeringsenhetens utdelning beaktas förutom skatterna för den ingående ägarenheten även investeringsenhetens skatter för utdelningen. Valet behöver inte göras för alla ägare i investeringsenheten.

I 2 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 43.5 i direktivet att valet är ett val som gäller i fem år i enlighet med 8 kap. 11 §. Om valet senare återkallas ska den ingående ägarenhetens andel av investeringsenhetens outdelade justerade nettovinst för det år som prövas vid utgången av den räkenskapsperiod som föregår den räkenskapsperiod då återkallandet görs behandlas som en justerad vinst. Beloppet av den justerade vinsten multiplicerat med minimiskattesatsen ska behandlas som tilläggsskatt för en lågbeskattad koncernenhet för räkenskapsperioden vid tillämpning av 2 kap.

15 §. Förfarande vid tillämpning av val som gäller en investeringsenhets skatteplikt för utdelning. I 1 mom. i paragrafen föreskrivs i enlighet med artikel 43.2 i direktivet att utdelningar och skönmässigt uppskattade utdelningar av en investeringsenhets justerade vinst ska ingå i den justerade vinsten för den ingående ägarenhet som erhöll utdelningen. Som skönmässigt uppskattade utdelningar betraktas också en investeringsintäkts intäkt som inte har utdelats för räkenskapsperioden men enligt den lokala skattelagstiftningen har den realiserats och beskattas i ledet för den ingående ägarenheten under samma räkenskapsperiod. En ingående ägarenhet som är en investeringsenhet inkluderar inte utdelning i den justerade vinsten eller förlusten.

I 2 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 43.2 i direktivet att det belopp av medräknade skatter som investeringsenheten ådragit sig kan avräknas mot den ingående ägarenhetens skatteskuld

till följd av investeringsenhetens utdelning ska inkluderas i den justerade vinsten och de medräknade och justerade skatterna för den ingående ägarenheten som erhöll utdelningen.

I 3 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 43.2 i direktivet att den ingående ägarenhetens andel av investeringsenhetens outdelade justerade nettovinst som uppkommit under det tredje året som föregår räkenskapsperioden (det år som prövas) ska behandlas som en justerad vinst för den investeringsenheten för räkenskapsperioden. Vid tillämpningen av 2 kap. ska som tilläggs-skatt för en lågbeskattad koncernenhet betraktas beloppet av en sådan justerad vinst multiplicerat med minimiskattesatsen.

I 4 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 43.2 i direktivet att en investeringsenhetens justerade vinst eller förlust och de medräknade skatter som kan hänföras till den ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen i enlighet med 5 kap. och 11 och 12 §.

I 5 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 43.3 i direktivet om de minskningar som ska göras från beloppet av den outdelade justerade nettovinsten för en investeringsenhet. Beloppet av den outdelade justerade nettovinsten beräknas för hela investeringsenheten, men beräkningen av tilläggs-skatten grundar sig på ett belopp av den outdelade justerade nettovinsten som motsvarar den ingående ägarenhetens ägarintresse.

I 6 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 43.3 i direktivet att en investeringsenhetens outdelade justerade nettovinst ska inte minskas med utdelningar eller skönsmässigt uppskattade utdelningar som redan minskat investeringsenhetens outdelade justerade nettovinst för ett föregående år som prövas genom tillämpning av 5 mom. 2 punkten.

I 7 mom. föreskrivs att vid beräkning av beloppet för den outdelade justerade nettovinsten ska den justerade förlusten minskas i den mån den i slutet av föregående räkenskapsperiod har behandlats som en minskning av den outdelade justerade nettovinsten.

I 8 mom. föreskrivs om restbelopp för förlusterna i investeringsverksamheten. En investeringsenhet outdelade justerade nettovinst ska minskas med den justerade förlusten för den period som prövas samt med ett eventuellt restbelopp för förlusterna i investeringsverksamheten för en föregående period som prövas. Med restbelopp för förlusterna i investeringsverksamheten avses beloppet av en justerad förlust som uppkommit före den period som prövas och som inte har minskats till noll före utgången av den sista perioden som prövas. Vid beräkningen av beloppet av en investeringsenhet outdelade justerade nettovinst minskas de justerade förlusterna under den räkenskapsperiod då de används.

I 9 mom. föreskrivs i enlighet med artikel 43.4 i direktivet att en skönsmässigt uppskattad utdelning ska uppstå när ett direkt eller indirekt ägarintresse i investeringsenheten överförs till en enhet som inte tillhör koncernen, och denna utdelning är lika med den andel outdelad justerad nettovinst som är hänförlig till ett sådant ägarintresse på dagen för en sådan överföring, som fastställs utan hänsyn till den skönsmässigt uppskattade utdelningen.

8 kap. Bestämmelser om förfarandet

I 8 kap. ingår bestämmelser om förfarandet i anslutning till minimibeskattningen. Även kapitlet med bestämmelser om förfarandet är indelat med hjälp av mellanrubriker. Kapitlet består av följande delar: definitioner och räkenskapsperiod, deklarationsskyldighet, val som görs i samband med deklaration med information om tilläggs-skatt, beskattningsförfarande, ändring av den beskattningen på myndighetsinitiativ, sökande av ändring särskilda bestämmelser som hänför sig till förfarandet. Paragraferna som gäller deklarationen med information om tilläggs-skatt

grundar sig på direktivet, och på grund av det regleringsbehov som följer av det nationella beskattningsförfarandet intas i kapitlet dessutom paragrafer som gäller bland annat deklaration om tilläggsskatt samt beskattningsförfarande, ändring av beskattningen och omprövning.

Definitioner och räkenskapsperiod

1 §. *Definitioner som hänför sig till bestämmelserna om förfarandet.* I paragrafen definieras termerna utsedd lokal enhet och avtal mellan kvalificerade behöriga myndigheter, som används i 8 kap. Termerna definieras enligt modell från direktivet i början av 8 kap. i stället för i 1 kap., eftersom det är fråga om begrepp som behövs särskilt med tanke på paragraferna i detta kapitel. Paragrafen motsvarar artikel 44.1 i direktivet.

2 §. *Beskattningsperiod.* I paragrafen föreskrivs det om den period som beskattningen avser. Enligt paragrafen verkställs beskattningen separat för varje räkenskapsperiod som avses i 1 kap. 10 §. Det behövs en förtydligande paragraf om den period som beskattningen avser, eftersom inom minimibeskattningen används inte det för vårt skattesystem bekanta begreppet skatteår, utan beskattningen avser räkenskapsperioden, sådan den definieras närmare i 1 kap. 10 §. Definitionen i 1 kap. 10 § grundar sig på direktivet, men för den föreslagna 2 § som gäller den period som beskattningen avser finns ingen motsvarighet i direktivet, utan det är fråga om en precisrande bestämmelse som följer av ett nationellt behov.

Deklarationsskyldighet

I avsnittet om deklarationsskyldighet föreskrivs det om skyldighet för en koncernenhet att för det första lämna en på direktivet grundad deklaration med information om tilläggsskatt samt dessutom en från deklarationen med information separat egentlig skattedeklaration som gäller tilläggsskatt, deklaration om tilläggsskatt, som följer av det nationella regleringsbehovet och som kan läggas till grund för tilläggsbeskattningen. Förfarandemässigt är minimibeskattningen alltså förenad med två separata deklarationer; deklarationen med information om tilläggsskatt som grundar sig direkt på direktivet samt den nationella deklarationen om tilläggsskatt.

3 §. *Skyldighet att lämna deklaration med information om tilläggsskatt.* I paragrafen föreskrivs det om skyldighet för en koncernenhet att lämna Skatteförvaltningen en på direktivet grundad deklaration med information om tilläggsskatt. Enligt 1 mom. är en koncernenhet som är belägen i Finland skyldig att lämna en deklaration med information om tilläggsskatt. I samband med den på direktivet grundade deklarationen med information om tilläggsskatt används inte termen skattskyldig, som allmänt används inom vårt skattesystem, eftersom enbart lämnandet av en deklaration med information om tilläggsskatt inte i samtliga fall nödvändigtvis leder till skyldighet att betala tilläggsskatt, utan i den första fasen är det endast fråga om en deklarationsskyldighet.

I 2 mom. föreskrivs det om en sådan möjlighet att deklarationen med information om tilläggsskatt kan lämnas inte bara av varje koncernenhet själv utan också av en utsedd lokal enhet på koncernenhetens vägnar. Det bör dock påpekas att trots att deklarationen kan lämnas av en utsedd lokal enhet på koncernenhetens vägnar, kvarstår skyldigheten att lämna deklaration och ansvaret för att deklarationen lämnas hos koncernenheten.

Denna paragraf om skyldighet att lämna deklaration med information om tilläggsskatt motsvarar artikel 44.2 i direktivet.

4 §. Skyldighet att lämna deklaration om tilläggsskatt. I paragrafen föreskrivs det om skyldighet för en koncernenhet att lämna deklaration om tilläggsskatt för verkställande av de föreslagna tilläggsskatterna. I 1 mom. föreskrivs det allmänt att en koncernenhet till Skatteförvaltningen ska lämna en deklaration om tilläggsskatt för en räkenskapsperiod i fråga om vilken koncernenheten är skyldig att betala tilläggsskatt. Deklaration ska också lämnas om Skatteförvaltningen begär en sådan av orsaker som hänför sig till skattekontrollen. Skyldigheten att lämna skattedeklaration gäller på motsvarande sätt som 3 § 1 mom. sådana koncernenheter som är belägna i Finland.

I 2 mom. föreskrivs det om de uppgifter som lämnas i deklarationen om tilläggsskatt. Det föreskrivs att uppgifter som är nödvändiga för påförandet av tilläggsskatten ska lämnas.

Direktivet har ingen motsvarighet till paragrafen om en nationell deklaration om tilläggsskatt, utan det är fråga om ett nationellt val att i första hand grunda beskattningsbeslutet på skattebetalarens deklaration i stället för på uppgifter som erhållits vid internationellt informationsutbyte. Därför begränsas de uppgifter som ska lämnas också till de uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som koncernenheten i fråga ska betala.

5 §. Lämnande av deklaration med information om tilläggsskatt på annans vägnar. I paragrafen föreskrivs det i enlighet med direktivet om situationer där en koncernenhet inte, med avvikelse från förslaget till 3 §, är skyldig att lämna deklaration med information om tilläggsskatt. Koncernenheten själv ska inte vara skyldig att lämna deklaration med information, om deklarationen har lämnats av antingen den yttersta moderenheten eller den enhet som utsetts att lämna deklaration, när dessa är belägna i en jurisdiktion som för rapporteringsperioden har ett avtal mellan de kvalificerade myndigheterna och Finland. Av ordalydelsen i momentets inledande stycke följer att om deklarationen har lämnats av någondera av dessa aktörer åsidosätter detta koncernenheten egen skyldighet enligt 3 § att lämna deklaration med information om tilläggsskatt.

I förslaget till 2 mom. föreskrivs dock att om deklarationen lämnas i enlighet med 1 mom. av den yttersta moderenheten eller den enhet som utses att lämna deklaration ska koncernenheten eller den utsedda lokala enheten till Skatteförvaltningen anmäla identiteten på den enhet som lämnar deklarationen med information samt den jurisdiktion där den är belägen. Denna anmälan kallas anmälan om den som lämnar deklaration med information om tilläggsskatt.

Denna paragraf gäller uttryckligen deklarationen med information om tilläggsskatt, och grundar sig på artikel 44.3 och 44.4 i direktivet. Eftersom skyldigheten som gäller deklaration om tilläggsskatt grundar sig på det nationella regleringsbehovet berörs den inte av de från direktivet härledda bestämmelserna i 5, 7 ja 8 § om skyldigheter att lämna information eller informationsinnehåll, utan när det gäller deklarationen om tilläggsskatt föreskrivs det om dessa saker uttryckligen i 4 §.

6 §. Särskilda föreskrifter om deklarationsskyldigheten. I paragrafen föreskrivs det om Skatteförvaltningens befogenheter i anslutning till deklarationen med information om tilläggsskatt och deklarationen om tilläggsskatt. I 1 mom. föreskrivs det att Skatteförvaltningen får meddela närmare föreskrifter om när och hur deklarationen med information om tilläggsskatt, anmälan om den som lämnar deklarationen med information om tilläggsskatt och deklarationen om tilläggsskatt ska lämnas in samt om de uppgifter som ska lämnas i samband med deklarationen.

I 2 mom. föreskrivs det om möjlighet för Skatteförvaltningen att förlänga inlämningstiden för deklarationerna eller därtill anslutna uppgifter och utredningar eller för en annan deklaration. Det ska inte gå att söka ändring i ett sådant beslut om tilläggstid för lämnandet av uppgifter.

Innehållet i momentet motsvarar den andra meningen i 8 § 3 mom. i lagen om beskattningsförfarande.

Även denna paragraf är en paragraf om förfarandet som helt och hållet beror på det nationella lagstiftningsbehovet, och det finns ingen motsvarighet till den i direktivet.

7 §. Uppgifter i en deklaration med information om tilläggsskatt. I paragrafen föreskrivs det enligt modell från direktivet om de uppgifter som ska ingå i en deklaration med information om tilläggsskatt. Lämnandet av information om tilläggsskatt kommer att vara internationellt så att uppgifter lämnas på ett heltäckande sätt mellan olika länder, och då är det viktigt att sätten och modellerna för att lämna information är likadana. I enlighet med den på direktivet grundade paragrafen ska deklarationen med information innehålla uppgifter som identifierar koncernenheterna, uppgifter om den övergripande strukturen, den information som är nödvändig för att beräkna den effektiva skattesatsen, information för att beräkna tilläggsskatten i olika situationer, information för att fördela tilläggsskattebeloppet enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning, och en förteckning över de val som gjorts i enlighet med 11 och 12 §. Paragrafen grundar sig på artikel 44.5 i direktivet.

8 §. Uppgifter i en deklaration med information om tilläggsskatt när den yttersta moderenheten är belägen utanför Europeiska unionen. I paragrafen föreskrivs det enligt modell från direktivet om de uppgifter som ska ingå i deklarationen med information om tilläggsskatt när den yttersta moderenheten är belägen utanför Europeiska unionen. I enlighet med det inledande stycket är paragrafen tillämplig i en situation där den yttersta moderenheten är belägen utanför Europeiska unionen i en jurisdiktion som dock tillämpar regler som har bedömts vara likvärdiga med bestämmelserna i denna lag. Direktivet innehåller en delegerande bestämmelse (artikel 52), enligt vilken kommissionen bedömer tredjeländerna minimiskattelagstiftning och utarbetar en över de länder vilkas lagstiftning kan anses jämförbar med de skatteregler som avses i direktivet. I en sådan situation ska koncernenheten eller den utsedda lokala enheten lämna en deklaration med information om tilläggsskatt som innehåller de nödvändiga uppgifter som uppräknas i paragrafen. Paragrafen grundar sig på artikel 44.6 i direktivet.

9 §. Närmare bestämmelser om deklarationsskyldigheten. Paragrafen innehåller vissa bestämmelser om deklarationsskyldigheten som ska tillämpas på deklarationen med information om tilläggsskatt, anmälan om den som lämnar deklaration med information om tilläggsskatt och deklarationen om tilläggsskatt. I 1 mom. föreskrivs det att en koncernenhet ska lämna dessa deklarationer elektroniskt. I 2 mom. föreskrivs det på motsvarande sätt som 8 § 4 mom. i lagen om beskattningsförfarande om när en deklaration anses vara inlämnad. När det gäller ankomsttidpunkten innehåller 2 mom. en motsvarande hänvisning till lagen om elektronisk kommunikation i myndigheternas verksamhet (13/2003) som den i 8 § 4 mom. i lagen om beskattningsförfarande. Enligt 3 mom. tillämpas på koncernenhetens och andra deklarationsskyldigas skyldigheter att lämna uppgifter dessutom i tillämpliga delar bestämmelserna i 9 och 11 § i lagen om beskattningsförfarande. I 4 mom. föreskrivs det om skattegranskning. På skattegranskning tillämpas i tillämpliga delar 14 § i lagen om beskattningsförfarande och de bestämmelser och föreskrifter som utfärdats med stöd av den. Skyldigheten att visa upp uppgifter för granskning gäller en koncernenhet enligt den föreslagna lagen. Bestämmelserna i paragrafen grundar sig inte på direktivet, utan beror på det nationella regleringsbehovet i anslutning till beskattningsförfarandet.

10 §. Tidsfristen för deklarationer. I paragrafen föreskrivs det om tidsfristen för deklarationen med information om tilläggsskatt, deklarationen om tilläggsskatt och anmälan om den som lämnar deklaration med information om tilläggsskatt. Dessa deklarationer ska lämnas till Skatteförvaltningen senast 15 månader efter räkenskapsperiodens utgång. Bestämmelsen om tidsfrist

grundar sig på artikel 44.7 i direktivet. När det gäller den nationella deklarationen om tilläggs-skatt anger direktivet inte i sig någon motsvarande tidsfrist. Det är ändå ändamålsenligt att även denna deklaration lämnas enligt samma cykel som de andra deklarationerna som gäller tilläggs-skatt.

Val som görs i samband med deklaration med information om tilläggs-skatt

I direktivet föreskrivs det i enlighet med GloBE-modellreglerna om koncernenheternas möjlig-het att göra olika val i anslutning till sin tilläggsbeskattning. Valen är indelade i två kategorier: val som gäller i fem år och val som gäller i ett år. Bestämmelserna om val grundar sig på direk-tivet; 11 § om val som gäller i fem år grundar sig på artikel 45.1 i direktivet och 12 § om val som gäller i ett år grundar sig på artikel 45.2 i direktivet. Dessutom föreslås att bestämmelsen i artikel 45.3 i direktivet om att valen ska anmälas till skatteförvaltningen i den medlemsstat där den lämnande koncernenheten är belägen tas in direkt som en del av ordalydelsena i 11 och 12 § i stället för i en separat paragraf. Det föreslås att denna bestämmelse fogas till slutet av 1 mom. i vardera paragrafen genom konstaterandet att valen görs i deklarationen med information om tilläggs-skatt. Enligt 3 § lämnas deklarationen med information till Skatteförvaltningen.

11 §. Val som gäller i fem år. Enligt modellen från direktivet föreskrivs det i paragrafen om val som görs för fem räkenskapsperioder. Dessa val som gäller i fem år är valet enligt 1 kap. 3 § 4 mom. att tillämpa lagen på undantagna enheter, valet enligt 3 kap. 4 § i anslutning till aktieba-serade incitamentsystem, valet enligt 3 kap. 7 § som gäller redovisning till verkligt värde och nedskrivningar, valet enligt 3 kap. 10 § som gäller koncernskattesystem inom en jurisdiktion, valet enligt 7 kap. 13 § som gäller behandling av en investeringsenhet som en skattetransparent enhet och valet enligt 7 kap. 14 § som gäller en metod som grundar sig på skatteplikt för utdel-ning. Valen ska vara giltiga under fem räkenskapsperioder från och med den räkenskapsperiod då valet görs. Valen görs i deklarationen med information om tilläggs-skatt.

I 2 mom. föreskrivs dessutom att valen som gäller i fem år förnyas utan särskilda åtgärder, om inte den koncernenhet som lämnar deklarationen återkallar valet när perioden på fem räkenskapsperioder går ut. Dessutom föreskrivs det att ett återkallande av valet ska vara giltigt under fem räkenskapsperioder från och med slutet av den räkenskapsperiod då valet återkallas. Det föreskrivs dock om de praktiska konsekvenserna av ett återkallande i samband med den paragraf som gäller respektive val.

12 §. Val som gäller i ett år. I paragrafen föreskrivs det i enlighet med direktivet och GloBE-modellreglerna om val som görs för varje räkenskapsperiod. Val som gäller i ett år är valet enligt 3 kap. 8 § som gäller periodisering av konsoliderade vinster i eget kapital, valet enligt 4 kap. 11 § att inte inkludera vissa öknings av en uppskjuten skatteskuld i det totala uppskjutna skatteju-steringsbeloppet, valet enligt 4 kap. 20 § 2 mom. att behandla en sammanlagd minskning på mindre än en miljon euro av de medräknade skatterna som en minskning under den räkenskaps-period under vilken justeringen görs, valet enligt 5 kap. 7 § 13 mom. att lämna ett avdrag från substansbelopp gjort, valet enligt 5 kap. 9 § 1 mom. att använda ett undantag av mindre bety-delse, och valet enligt 7 kap. 8 § 1 mom. att inkludera det belopp som fastställts som en sköns-mässigt uppskattad utdelningsskatt i de medräknade och justerade skatterna för räkenskapspe-rioden. Valen ska vara giltiga under en räkenskapsperiod och valen görs i deklarationen med information om tilläggs-skatt.

Beskattningsförfarande

Under mellanrubriken som gäller beskattningsförfarande föreslås att i synnerhet sådana bestämmelser om beskattningsförfarandet samlas som hänför sig till det nationella regleringsbehovet. På det sätt som förklaras i avsnitt 4.1.2 föreslås det att tilläggsskatten ska vara ett helt nytt självständigt skatteslag på vilket våra nuvarande allmänna lagar som hänför sig till beskattningen, såsom lagen om beskattningsförfarande, inte är tillämpliga som sådana. Sålunda föreslås det i den separata lagen som gäller tilläggsskatt förutom materiella beskattningsbestämmelser även bestämmelser om beskattningsförfarandet. Lagtekniskt föreslås dessutom att de enskilda paragraferna får hänvisningar till de allmänna lagar som hänför sig till beskattningen samt till annan lagstiftning i situationer där hänvisningar är motiverade med avseende på helheten och beskattningsförfarandet för tilläggsskatt och tilläggsskattens särdrag inte förutsätter en helt egen separat bestämmelse i den föreslagna lagen.

13 §. Verkställande av beskattningen. Tilläggsskatterna enligt den föreslagna lagen är till sin karaktär skatter som ska debiteras. I 1 mom. föreskrivs det att Skatteförvaltningen verkställer beskattningen samt påför och debiterar skatten. I 2 mom. föreskrivs det om tillämpning av vissa paragrafer i lagen om beskattningsförfarande på tilläggsskatt.

14 §. Skatteförvaltningen rätt att få uppgifter och utföra granskningar. I paragrafen föreskrivs det om utomståendes skyldighet att lämna uppgifter till Skatteförvaltningen för beskattningen. På Skatteförvaltningens rätt att för beskattningen eller för behandlingen av ett ärende som gäller ändringssökande trots sekretessbestämmelserna och andra begränsningar som gäller erhållande av uppgifter få uppgifter av utomstående och myndigheter samt Skatteförvaltningens rätt att granska de handlingar av vilka uppgifter som omfattas av utomståendes skyldighet att lämna uppgifter kan framgå tillämpas 19–22, 22 a, 23, 23 a, 23 c, 24 och 25 § i lagen om beskattningsförfarande. Skyldigheten att lämna uppgifter omfattar utomstående och myndigheters skyldighet enligt 19 och 20 § i lagen om beskattningsförfarande att på uppmaning av Skatteförvaltningen lämna uppgifter i enskilda fall.

15 §. Skatteförhöjning. I paragrafen föreslås bestämmelser om skatteförhöjning. I 1 mom. föreskrivs det att skatteförhöjning påföras om en deklaration om tilläggsskatt, en deklaration med information om tilläggsskatt som lämnas i Finland eller en annan föreskriven uppgift, handling eller utredning är bristfällig eller felaktig eller över huvud taget inte har lämnats in eller den som ska ge in en anmälan om den som lämnar deklaration med information om tilläggsskatt inte har fullgjort denna skyldighet inom den föreskrivna tidsfristen eller har fullgjort den med väsentliga brister eller fel.

I 2 och 3 mom. föreskrivs på ett sätt som i stor utsträckning motsvarar bestämmelserna i lagen om beskattningsförfarande om situationer där skatteförhöjning inte påförs. Enligt 2 mom. påförs inte skatteförhöjning på grund av att koncernenheten har underlåtit att lämna en uppgift som är till fördel för koncernenheten, om det inte är fråga om återkommande försummelse eller en situation där den deklarationsskyldigas agerande tyder på uppenbar likgiltighet för de förpliktelser som gäller beskattningen eller deklarationerna. Vidare enligt 3 mom. påförs skatteförhöjning inte heller om försummelsen är ringa, om det till finns ett giltigt skäl till försummelsen eller om påförande av skatteförhöjning i de fall som avses i 16 § 1 mom. 3 punkten skulle vara oskäligt med hänsyn till omständigheterna.

I 4 mom. föreskrivs det att skatteförhöjning påförs inte i situationer där samma fel upprepas i både deklarationen med information om tilläggsskatt och deklarationen om tilläggsskatt. Under beredningen av propositionen har det ansetts motiverat att en koncernenhet inte påförs två olika skatteförhöjningar för samma fel. Av denna orsak föreskrivs det i paragrafen att skatteförhöjning påförs inte i fråga om fel i deklarationen om tilläggsskatt, om koncernenheten har påförts

skatteförhöjning på grund av ett fel som hänför sig till deklARATIONEN med information om tilläggsskatt och felet i deklARATIONEN om tilläggsskatt gäller samma fel.

16 §. Skatteförhöjningens storlek. I paragrafen föreskrivs det om skatteförhöjningens storlek. I 1 mom. föreskrivs det om storleken på den skatteförhöjning som hänför sig till deklARATIONEN om tilläggsskatt och deklARATIONEN med information om tilläggsskatt. Eftersom beräkningsgrunden för den föreslagna tilläggsskatten är det beskattningsbortfall som beräknats för en juridiktions har man bedömt att som beräkningsgrund för skatteförhöjningen kan inte tas beloppet av den ökade inkomsten på samma sätt som inom den ordinarie inkomstbeskattningen. Av denna orsak föreslås att skatteförhöjningens storlek binds till beloppet av den ökade tilläggsskatten på samma sätt som principerna i 32 b § i lagen om beskattningsförfarande. Enligt förslaget till 2 mom. ska grundnivån för skatteförhöjning vara tio procent av beloppet av den ökade tilläggsskatten. Om försummelsen av deklARATIONSSKYLDIGHETEN är återkommande eller koncernenhetens agerande tyder på uppenbar likgiltighet för de förpliktelse som gäller beskattningen, ska skatteförhöjningen i enlighet med 1 mom. 1 punkten vara minst 15 och högst 50 procent av det ökade skattebeloppet. Vid beskattning enligt uppskattning ska skatteförhöjningen vara 25 procent av det ökade skattebeloppet. Om det är fråga om ett ärende som lämnar rum för tolkning eller är oklart på det sätt som avses i 26 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande eller om en skatteförhöjning enligt grundnivån av något annat skäl skulle vara oskälig, ska skatteförhöjningen vara fem procent av det ökade skattebeloppet. Skatteförhöjningen ska vara två procent av det ökade skattebeloppet, om koncernenheten på eget initiativ yrkar att ett fel i beskattningen ska korrigeras efter att beskattningen har slutförts.

I 2 och 3 mom. föreskrivs det om skatteförhöjningens minimibelopp. Om skatteförhöjning påförs i en situation där felet kan leda till att tilläggsskatten påförs till ett för lågt belopp eller inte alls påförs, ska skatteförhöjningen alltid vara minst 10 000 euro, om inte något annat följer av 15 § 3 mom. Om ett fel i deklARATIONEN om tilläggsskatt inte har kunnat leda till att skatten inte har påförts, ska beloppet av skatteförhöjningen vara minst 5 000 euro och högst 25 000 euro.

I 4 mom. föreskrivs att skatteförhöjning som påförs på grund av försummelser och fel i anslutning till anmälan om den som lämnar deklARATIONEN med information om tilläggsskatt kan vara högst 25 000 euro för varje räkenskapsperiod. Skatteförhöjning enligt 4 mom. omfattar alla försummelser i anslutning till anmälan i fråga, det vill säga också situationer där anmälan har lämnats in för sent.

17 §. Förseningsavgift. I paragrafen föreskrivs det om förseningsavgift som påförs en koncernenhet på ett sätt som i stor utsträckning överensstämmer med 33 § i lagen om beskattningsförfarande. Enligt 1 mom. påförs koncernenheten en förseningsavgift i stället för skatteförhöjning, om koncernenheten lämnar in en deklARATIONEN med information om tilläggsskatt eller en deklARATIONEN om tilläggsskatt för sent eller på eget initiativ rättar till en annan försummelse i anslutning till deklARATIONEN om tilläggsskatt eller deklARATIONEN med information om tilläggsskatt innan beskattningen för skatteåret har slutförts.

Enligt 2 mom. ska en koncernenhet ändå inte påföras förseningsavgift enbart på den grunden att koncernenheten har underlåtit att lämna en uppgift som är till fördel för koncernenheten. Förseningsavgift ska dock få påföras om uppgifter som är till fördel för koncernenheten lämnats för sent upprepade gånger eller detta kan anses tyda på den skattskyldiges uppenbara likgiltighet för de förpliktelser som gäller beskattningen.

I 3 mom. föreskrivs det om beloppet av förseningsavgiften. Förseningsavgiften för en deklARATIONEN med information om tilläggsskatt ska vara 5 000 euro och för en deklARATIONEN om tilläggsskatt och en annan deklARATIONEN eller uppgift 1 000 euro för varje räkenskapsperiod.

Enligt 4 mom. ska koncernenheten ges tillfälle att lämna en utredning på det sätt som föreskrivs i 26 § 3 mom. innan förseningsavgiften påförs, om det behövs av särskilda skäl. Eftersom grunden för påförande av förseningsavgift i allmänhet inte inbegriper Skatteförvaltningens prövning från fall till fall och sättet att beräkna förseningsavgiften är schablonmässigt, behöver koncernenheten i regel inte höras. Koncernenheten ska höras till exempel när det råder oklarhet om tidpunkten då en deklaration inkommit.

Enligt 5 mom. ska förseningsavgift inte påföras, om inlämnandet av deklarationen har försenats på grund av hinder som är oberoende av koncernenheten, om försummelsen är ringa eller om det finns ett giltigt skäl eller något annat särskilt skäl till försummelsen.

Enligt 6 mom. är förseningsavgiften inte en avdragbar utgift i beskattningen.

18 §. Slutförande av beskattningen. I paragrafen föreskrivs det om tidpunkten för slutförande av beskattningen. Enligt den första meningen slutförs beskattningen av den skattskyldige den dag som har antecknats i beskattningsbeslutet. Till den skattskyldige sänds ett beskattningsbeslut efter det att beskattningen av den skattskyldige har verkställts. I beskattningsbeslutet anges dagen då beskattningen av den skattskyldige slutförs.

I den andra meningen föreskrivs det om tidsgränsen för verkställande av beskattningen. Beskattningen av koncernenheten slutförs senast två år efter utgången av räkenskapsperioden. Skatteförvaltningen ska fatta ett beskattningsbeslut om tilläggsbeskattning inom den tidsfrist som anges i meningen. Den föreslagna tidsfristen avviker från tidpunkten för slutförande av den ordinarie inkomstbeskattningen. Det behövs en längre tid för att verkställa beskattningen, eftersom en betydande del av de uppgifter som behövs för att verkställa beskattningen kan komma till Skatteförvaltningens kännedom genom internationella informationsutbyte som gäller deklarationen med information om tilläggs-skatt när en nationell koncernenhet inte själv lämnar deklarationen i fråga. På det sätt som konstaterats ovan grundar sig tidsfristen för deklarationen med information om tilläggs-skatt på GloBE-modellreglerna och är 15 månader efter räkenskapsperiodens utgång. Bestämmelserna i paragrafen grundar sig inte på direktivet, utan följer av det nationella regleringsbehovet i anslutning till beskattningsförfarandet.

19 §. Beskattningsbeslut. I paragrafen föreskrivs om det beskattningsbeslut rörande beskattningen som sänds till koncernenheten. Inte heller bestämmelserna i denna paragraf grundar sig på direktivet, utan de följer av det nationella regleringsbehovet i anslutning till beskattningsförfarandet. I enlighet med 1 mom. antecknas i beskattningsbeslutet uppgifter om beloppet av koncernenhetens skatt och avgifter, uppgifter om den effektiva skattesatsen och tilläggs-skatten för varje jurisdiktion samt uppgift om den skatt som ska betalas tillbaka. I beslutet antecknas uppgifter som specificerar koncernenheten samt den myndighet som verkställt beskattningen. Till beslutet ska fogas anvisningar om hur ändring i ett beslut som gäller beskattningen ska sökas.

I 2 mom. ingår en informativ hänvisning till 53 g § 1 mom. i förvaltningslagen (434/2003), enligt vilket det ska framgå av ett beslut om ärendet har avgjorts automatiserat. I 3 mom. föreskrivs det i motsvarighet till 51 § 3 mom. i lagen om beskattningsförfarande om möjlighet att rätta ett beskattningsbeslut utan att beskattningen verkställs på nytt, om beskattningsbeslutet innehåller ett sådant fel som inte påverkar beloppet av skatt. Villkoret är att den koncernenhet vars beskattningsbeslut det är fråga begär att felet ska rättas.

Ändring av beskattningen på myndighetsinitiativ

I avsnittet ingår bestämmelser om ändring av beskattningen som är tillämpliga på tilläggsbeskattning, det vill säga om när och hur beskattningen kan rättas till koncernenhetens fördel eller nackdel. Innehållet i bestämmelserna motsvarar i tillämpliga delar bestämmelserna i 54–56 § i lagen om beskattningsförfarande.

20 §. Ändring av beskattningen. I paragrafen föreskrivs på motsvarande sätt som i 54 § i beskattningslagen att Skatteförvaltningen kan ändra beskattningen eller verkställa beskattningen på nytt enligt vad en besvärsinstans beslutar. I paragrafen föreskrivs det dessutom att på ändring av beskattningen tillämpas vissa bestämmelser om ändringar i 6 kap. i lagen om beskattningsförfarande.

21 §. Rättelse av beskattningen till koncernenhetens fördel. I paragrafen föreskrivs det om rättelse av beskattningen till koncernenhetens fördel. Skatteförvaltningen rättar beskattningen till koncernenhetens fördel, om beskattningen har innehållit ett fel till följd av vilket tilläggsskatt har fastställts till för stort belopp. Enligt 2 mom. ska rättelsen göras inom sex år från ingången av året efter räkenskapsperiodens utgång. Enligt 3 mom. kan beskattningen inte rättas om ärendet har avgjorts genom beslut med anledning av besvär.

22 §. Rättelse av beskattningen till koncernenhetens nackdel. I paragrafen föreskrivs det om rättelse av beskattningen till koncernenhetens nackdel. Innehållet motsvarar i mycket stor utsträckning 56 § om rättelse till den skattskyldiges nackdel i lagen om beskattningsförfarande. Rättelse av beskattningen till koncernenhetens nackdel ska dock kunna göras inom sex år från ingången av året efter räkenskapsperiodens utgång. En längre tid än tidsfristen på tre år enligt 56 § i lagen om beskattningsförfarande behövs med beaktande av den föreslagna tidtabellen för inlämnande av skattedeklaration och särskilt deklARATIONEN med information om tilläggsskatt. På rättelse av beskattningen till koncernenhetens nackdel tillämpas inte möjligheten till fortsatt tidsfrist för rättelse av beskattningen enligt 56 a § i lagen om beskattningsförfarande.

23 §. Särskilda bestämmelser om rättelse av beskattningen. I paragrafen föreskrivs det på motsvarande sätt som i 57 § i lagen om beskattningsförfarande om påförande av dröjsmålsränta och skatteförhöjning i samband med rättelse av beskattningen samt om när beskattningen anses har rättats inom föreskriven tid.

Sökande av ändring

I avsnittet ingår sådana bestämmelser om sökande av ändring som är tillämpliga på tilläggsbeskattningen. De föreslagna bestämmelserna grundar sig inte på direktivet utan följer av det nationella regleringsbehovet.

24 §. Rätt till ändringssökande. I paragrafen föreskrivs det om de aktörer som har rätt att söka ändring. Ändring i beskattningen får för det första sökas av koncernenheten själv. Dessutom får ändring sökas av varje annan vars eget tilläggsskattebelopp beskattningen direkt kan påverka samt av var och en som är ansvarig för betalningen av skatten. Rätten att söka ändring motsvarar till denna del den första meningen i 62 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande. I 2 mom. föreskrivs det om rätt att söka ändring för Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt.

25 §. Omprövningsmyndighet och omprövningsbegäran. Enligt paragrafen ska bestämmelserna i 61 och 63 § i lagen om beskattningsförfarande tillämpas på omprövningsmyndigheten och omprövningsbegäran.

26 §. Tidsfrist för begäran om omprövning. I paragrafen föreskrivs det om tidsfristen för begäran om omprövning. I enlighet med 1 mom. ska omprövning begäras inom fyra år räknat från ingången av året efter rapporteringsperiodens utgång. Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt ska dock begära omprövning inom fyra månader efter det att beskattningen har slutförts. I 2 mom. föreskrivs det på motsvarande sätt som i 64 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande att omprövning får alltid begäras inom 60 dagar från delfäendet av beslutet. Tidsfristen på 60 dagar för Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt räknas från det att beslutet fattades.

27 §. Sökande av ändring i beslut som gäller utomståendes skyldighet att lämna uppgifter. Enligt paragrafen ska på sökande av ändring i beslut som gäller skyldighet att lämna uppgifter tillämpas 65 a § 5 och 6 mom. i lagen om beskattningsförfarande.

28 §. Sökande av ändring hos förvaltningsdomstolen och högsta förvaltningsdomstolen. I paragrafen föreskrivs att på sökande av ändring hos förvaltningsdomstolen och högsta förvaltningsdomstolen tillämpas 66, 67, 69–71, 71 a–71 d och 71 f § i lagen om beskattningsförfarande.

Särskilda bestämmelser som gäller förfarandet

29 §. Straffbestämmelser. Paragrafen innehåller en sedvanlig hänvisning till bestämmelserna om skattebedrägeri i 29 kap. 1–3 § i strafflagen (39/1889). Dessutom föreskrivs det i paragrafen på motsvarande sätt som i 86 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande om möjlighet för Skatteförvaltningen att låta bli att anmäla ett brott till åklagaren, om brottet med beaktande av skattens belopp och övriga omständigheter är ringa. I enlighet med hänvisningsbestämmelsen i 3 mom. ska på försummelse av skyldigheten att lämna uppgifter om beskattningen tillämpas 87 § i lagen om beskattningsförfarande.

30 §. Tillämpning av lagen om beskattningsförfarande. I enlighet med den hänvisning som ingår i paragrafen ska på förstörda handlingar, rättegångskostnader, handräckning av polisen och elektronisk kommunikation och signering tillämpas 91, 92, 93 och 93 a § i lagen om beskattningsförfarande.

9 kap. Särskilda bestämmelser

Övergång till tillämpning av bestämmelserna

1 §. Skattebehandling av uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergång. I paragrafen föreskrivs det om behandlingen av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder samt överförda tillgångar under övergångsåret och de påföljande räkenskapsperioderna. När koncernen fastställer den effektiva skattesatsen för en jurisdiktion under ett övergångsår och för varje därpå följande räkenskapsperiod ska den beakta i princip alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som har inkluderats i alla koncernenheters räkenskaper (balansräkning) i jurisdiktionen för övergångsåret. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder ska beaktas med antingen minimiskattesatsen eller den tillämpliga nationella skattesatsen, enligt vilken av dessa som är lägre. Särskilda regler om skattebehandlingen av uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergång ingår i artikel 47 i direktivet och i artikel 9.1 i GloBE-modellreglerna.

En uppskjuten skattefordran som har redovisats till en skattesats som är lägre än minimiskattesatsen ska dock få beaktas i enlighet med minimiskattesatsen, om koncernenheten kan visa att den uppskjutna skattefordran kan anses hänförlig till en justerad förlust.

I 4 mom. sägs att trots att uppskjutna skatter med avseende på frambringande och användning av skattetillgodohavanden i enlighet med 4 kap. 9 § 1 mom. 5 punkten inte inkluderas i beloppet av uppskjutna skatter, ska uppskjutna skatter med avseende på frambringande och användning av skattetillgodohavanden för tidigare räkenskapsåret beaktas för övergångsåret och varje därpå följande räkenskapsperiod.

Om den tillämpliga nationella skattesatsen överstiger minimiskattesatsen, kan skattefordringar som ska redovisas på grund av skattetillgodohavanden värderas med tillämpning av en förenklat förfarande i enlighet med följande formel

uppskjuten skattefordran som ingår i koncernenhetens räkenskaper / den tillämpliga nationella skattesatsen \times minimiskattesatsen

Om den tillämpliga nationella skattesatsen dock förändras under senare räkenskapsperioder, ska en omräkning göras med uppdaterade tal.

Trots att kvalificerade skattetillgodohavanden i enlighet med 3 kap. 6 § behandlas som intäkt vid beräkningen av koncernenhetens justerade vinst eller förlust och icke-kvalificerade skattetillgodohavanden enligt 4 kap. 4 § 2 punkten som minskning av de medräknade skatterna, ska båda behandlas som intäkt vid en övergång. Inte heller det som föreskrivs i 4 kap. 9 § 1–4 punkten om poster som inte ingår i beloppet av uppskjutna skatter eller i 13 § om justering av uppskjuten skatteskuld inverkar på det belopp av uppskjuten skatt som ska beaktas i samband med en övergång.

I GloBE-komentaren som gäller artikel 9.1.1 sägs att om en befintlig uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en förlust under en tidigare räkenskapsperiod används senare under en räkenskapsperiod då denna lag tillämpas ska den beaktas i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Om koncernenheten emellertid gör ett i 4 kap. 15 § avsett val som gäller justerad förlust ska de uppskjutna skattefordringarna inte beaktas separat i samband med en övergång.

Enligt 5 mom. beaktas inte inverkan av nedskrivningen av en uppskjuten skattefordran när beloppet av upplupna uppskjutna skattefordringar beräknas. Punkten hänför sig till bestämmelsen i 4 kap. 8 §, enligt vilken i justerade uppskjutna skatter ska inkluderas beloppet av en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en förlust, trots att det inte skulle ha redovisats i räkenskaperna.

Enligt 6 mom. ska uppskjutna skattefordringar som härrör från poster som undantas från beräkningen av justerad vinst eller förlust i enlighet med 3 kap inte beaktas i den beräkning som avses i 2 mom. när sådana uppskjutna skattefordringar genereras i en transaktion som äger rum efter den 30 november 2021.

I 7 mom. sägs att vid överföring av tillgångar mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 och före övergångsårets början ska underlaget för de förvärvade tillgångarna, med undantag för lager, baseras på den avyttrande koncernenhetens redovisade värden av de överförda tillgångarna vid tidpunkten för avyttring, och de uppskjutna skattefordringarna och skatteskulderna ska fastställas på grundval av dessa värden. Strävan med bestämmelsen är att förhindra inverkan av användningen av ett högre redovisat värde på resultatet av minimiskatteberäkningen, och den ska tillämpas på alla transaktioner och omstruktureringar av affärsverksamheten, vilkas behandling i räkenskaperna motsvarar överföring av tillgångar oberoende av den form som används och om de genomförs inom en enhet eller mellan enheter. Bestämmelserna är tillämpliga endast på transaktioner mellan sådana koncernenheter som är koncernenheter i samma koncern enligt minimiskattebestämmelserna redan före transaktionen i fråga.

Detta 7 mom. är tillämpligt i en situation där avyttringspriset har beskattats med låg skattesats innan minimiskattereglerna tillämpas på koncernen, och minskningar som motsvarar värdeökningen minskar den justerade vinsten i framtiden och skyddar på så vis mot tilläggsskatt. Av denna orsak ska den förvärvande enheten använda den avyttrande enhetens redovisade värde vid tidpunkten för avyttring av tillgångarna, och den förvärvande enheten får inte heller dra nytta av en uppskjuten skattefordran som redovisats i samband med övergången och som skulle ha motsvarande betydelse vid minimiskatteberäkningen som ett förhöjt redovisat värde. Således beaktas endast de uppskjutna skattefordringar och skatteskulder som för tillgångarnas del har redovisats i det överförande bolagets räkenskaper före övergången.

Överföring av tillgångar ska tolkas i vid bemärkelse och bestämmelsen är också tillämplig på koncerninterna transaktioner, där överföringen har redovisats till tillgångarnas redovisade värde och en uppskjuten skattefordran baserar sig på skillnaden mellan den förvärvande enhetens redovisade värde och avskrivningsunderlaget för beskattningen.

Enligt 8 mom. får en förvärvande enhet med avvikelse från 7 mom. beakta den uppskjutna skattefordran upp till det belopp som den avyttrande enheten betalade i skatt för avyttringen och som skulle ha beaktats i beloppet av de i 2 mom. avsedda uppskjutna skatterna, men som återfördes eller aldrig uppstod i den avyttrande enheten. Syftet med 7 mom. är att förhindra att en förändring i tillgångarnas värde intäktsförs innan minimiskattereglerna börjar tillämpas. Då är antagandet att en avyttring mellan koncernenheter inte orsakar skattebetalning. Om skatt ändra har betalats för avyttringen ska en uppskjuten skattefordran till det beloppet beaktas.

I 9 mom. sägs att om den förvärvande enheten har rätt att beakta en uppskjuten skattefordran i situationer enligt 8 mom. och har redovisat tillgångarna till verkligt värde i sina räkenskaper får den vid minimiberäkningen använda tillgångarnas redovisade värde under varje påföljande räkenskapsperiod. 8 och 9 mom. grundar sig på punkt 4.3 i GloBE:s administrativa vägledning.

2 §. Övergångsbestämmelse för multinationella koncerner som är i den inledande fasen av sin internationella verksamhet och för storskaliga nationella koncerner. I paragrafen ingår en övergångsbestämmelse för multinationella koncerner som befinner sig i inledningsfasen i sin internationella verksamhet och för storskaliga nationella koncerner. Enligt bestämmelsen ska den tilläggsskatt som ska tas ut i en medlemsstat i dessa situationer sänkas till noll under de första fem räkenskapsperioderna. I 5–8 mom. föreskrivs närmare hur tidsperioden på fem räkenskapsperioder beräknas i respektive situation. En multinationell koncern ska anses befinna sig i inledningsfasen i sin internationella verksamhet om den har koncernenheter i högst sex jurisdiktioner, och summan av det redovisade nettovärdet av materiella tillgångar för alla koncernenheter i den multinationella koncernen i alla andra jurisdiktioner än referensjurisdiktionen inte överstiger 50 000 000 euro.

Särskilda regler som gäller en övergångsbestämmelse för multinationella koncerner som befinner sig i inledningsfasen i sin nationella verksamhet och för storskaliga nationella koncerner ingår i artikel 49 i direktivet. I GloBE-modellreglerna ingår motsvarande övergångsregler för multinationella koncerner som befinner sig i inledningsfasen i sin internationella verksamhet i artikel 9.3 vad gäller regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning.

3 §. Förlängning av övergångsåret för deklarationsskyldigheten. I paragrafen föreskrivs det om en tidsfrist som är längre än normalt för övergångsåret, under vilken deklARATIONEN med information om tilläggsskatt, anmälan om den som lämnar deklARATIONEN med information om tilläggsskatt och tilläggsskattedeklarationen ska lämnas. Tidsfristen ska vara 18 månader i stället för normala 15 månader efter den sista dagen under rapporteringsperioden.

Safe harbour-regler

4 §. Särskild bestämmelse under övergångsperioden som gäller skatteförhöjning. I paragrafen föreskrivs det om ett undantag för övergångsperioden från de normala grunderna för fastställande av skatteförhöjning. I samband med OECD:s arbete har man sett att de administrativa påföljderna kan bli orimliga i början av tillämpningsperioden eftersom det är fråga om en ny och komplicerad reglering, beträffande vilken det inte finns någon etablerad tolknings- och beskattningspraxis i den inledande fasen. I situationer där skatteförhöjning annars skulle påföras enligt 8 kap. 15 § avstår man från skatteförhöjning under en övergångsperiod, om den deklarationsskyldige i god tro har försökt utreda korrekt tolkning och följa den. Undantaget ska således inte gälla en koncerns avsiktliga eller avsevärt vårdslösa agerande. Som övergångsperiod, som begränsar tillämpningen av undantaget, betraktas räkenskapsperioder som börjar före den 31 december 2026 och upphör före den 30 juni 2028.

5 §. Safe harbour-regel under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen. Paragrafen innehåller en safe harbour-regel om land-för-land-rapporteringen för beskattningen under övergångsperioden, under vilken tilläggsskatten under en räkenskapsperiod ska anses vara noll när de närmare villkor som föreskrivs i paragrafen är uppfyllda. I paragrafen definieras också de termer som är väsentliga med tanke på bestämmelsen.

6 §. Tillämpning av safe harbour-regeln under övergångsperioden på samföretag och vissa yttersta moderenheter. I paragrafen föreskrivs det om tillämpningen av ett undantag för övergångsperioden på samföretag samt yttersta moderenheter som är genomflödesenheter. Arrangemanget ska tillämpas på samföretag och deras dotterenheter som om de vore koncernenheter inom en separat koncern. Arrangemanget ska inte tillämpas i den jurisdiktion där den yttersta moderenheten som är en genomflödesenhet är belägen, om den inte i sin helhet ägs av sådana personer som uppfyller villkoren.

7 §. Tillämpning av safe harbour-regeln under övergångsperioden på investeringsenheter och deras ägare. I paragrafen föreskrivs det om tillämpningen av ett undantag för övergångsperioden på investeringsenheter och deras delägare. Det som föreskrivs om investeringsenheter i paragrafen tillämpas också på investeringsenheter inom försäkringsverksamhet.

8 §. Särskild bestämmelse om tillämpning av safe harbour-regeln under övergångsperioden på realiserade nettoförluster i verkligt värde. I paragrafen föreskrivs det att realiserade nettoförluster i verkligt värde ska inte beaktas i vinst eller förlust före inkomstskatt, om förlusten överstiger 50 000 000 euro i jurisdiktionen i fråga.

9 §. Undantag från safe harbour-regeln under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen. I paragrafen föreskrivs det om undantag då den safe harbour-regel om land-för-land-rapporten för beskattningen enligt 5 § inte blir tillämplig.

10 §. Safe harbour-regel om nationell tilläggsskatt. I paragrafen föreskrivs det i enlighet med artikel 11.2 i direktivet om en safe harbour-regel om kvalificerad nationell tilläggsskatt. Enligt förslaget till 1 mom. kan den koncernenhet som lämnar deklaration välja att i stället för att göra en beräkning enligt 5 kap. 3 § börja tillämpa safe harbour-regeln, varvid tilläggsskatten för jurisdiktionen anses vara noll. En förutsättning för valet är att den nationella tilläggsskatten har beräknats i enlighet med den yttersta moderenhetens allmänt erkända redovisningsstandard eller internationella redovisningsstandarder. Med internationella redovisningsstandarder avses IFRS eller IFRS som antagits i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002.

I 2 mom. föreskrivs det i enlighet med artikel 11.3 i direktivet att safe harbour-regeln inte är tillämplig på nationell tilläggsskatt som inte har tagits ut.

10 kap. **Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

1 §. *Ikraftträdande.* Lagen avses träda i kraft vid ingången av 2024. Lagen tillämpas första gången på räkenskapsperioder som börjar den 31 december eller därefter. Lagens 2 kap. 8–11 § tillämpas dock först på räkenskapsperioder som börjar den 31 december 2024 eller därefter med undantag för koncerner vars moderenhet är belägen i en medlemsstat som har gjort ett i 3 § avsett val.

2 §. *Övergångsbestämmelse om avdrag för substansbeloppet.* I paragrafen föreskrivs det om arrangemanget under övergångsperioden för avdraget för substansbeloppet under de första tio räkenskapsperioderna. I 1 mom. föreskrivs det om de procentsatser utifrån vilka det avdrag som grundar sig på personalutgifterna enligt 5 kap. 7 § ska beräknas under den tioåriga övergångsperioden. På motsvarande sätt föreskrivs det i 2 mom. om de procentsatser utifrån vilka beloppet av avdragsposten för materiella tillgångar som föreskrivs i samma lagbestämmelse ska beräknas under samma tioåriga övergångsperiod. Tillämpningen av procentsatserna för övergångsperioden påverkas inte av när GloBE-modellreglerna har börjat tillämpas på koncernen. Specialbestämmelser för arrangemangen under övergångsperioden för avdraget för substansbeloppet ingår i artikel 48 i direktivet och i artikel 9.2 i GloBE-modellreglerna.

3 §. *Deklarationsskyldighet för en enhet som utses att lämna deklARATION.* I paragrafen föreskrivs om deklarationsskyldighet för den koncernenhet som utsetts att lämna deklARATION i samband med fördröjd tillämpning av regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. Den enhet belägen i Finland som av den yttersta moderenheten har utsetts att lämna deklARATION ska lämna deklARATION med information om tilläggsskatt i enlighet med kraven i 8 kap. 7 §. Särskilda bestämmelser som gäller deklarationsskyldighet för den enhet som utsetts att lämna deklARATION i samband med fördröjd tillämpning av regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning ingår i artikel 50 i direktivet.

7.2 Lagen om skatteuppbörd

1 §. *Tillämpningsområde.* I paragrafen anges lagens tillämpningsområde. Till 1 mom. fogas en mening enligt vilken lagen om skatteuppbörd också tillämpas på tilläggsskatter som avses i lagen om minimiskatt för stora koncerner.

45 §. *Avstående från indrivningsåtgärder.* Paragrafen innehåller bestämmelser om avstående från indrivningsåtgärder. Till paragrafen fogas ett nytt 2 mom., som motsvarar kravet i artikel 11.3 i rådets direktiv 2022/2523/EU beträffande när nationell tilläggsskatt inte ska uppbäras.

7.3 Lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund

6 §. *Avräkning av utländsk skatt.* I paragrafen föreskrivs att från den skatt som ska betalas i Finland för bassamfundsinkomst avräknas skatter som bassamfundet betalat på samma inkomst till utlandet. Till paragrafen fogas ett 4 mom. enligt vilket från skatt som ska betalas i Finland för bassamfundsinkomst avräknas utöver det som föreskrivs i 1 mom. även det belopp av kvalificerad nationell tilläggsskatt som det utländska bassamfundet har betalat för samma inkomst till en främmande stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Med kvalificerad nationell tilläggsskatt avses skatt enligt 1 kap. 25 § i lagen om minimiskatt för stora koncerner.

8 Bestämmelser på lägre nivå än lag

Minimibesattningen är en omfattande regelhelhet, och en del av detaljerna lämpar sig bäst att regleras genom normer på lägre nivå än lag. Genom beslut av Skatteförvaltningen kommer det därför i enlighet med 8 kap. 6 § 1 mom. att meddelas närmare föreskrifter om innehållet i de deklARATIONER som hänför sig till minimibesattningen samt om när och hur deklARATIONERNA ska lämnas.

9 Ikraftträdande

Det föreslås att lagen träder i kraft den 1 januari 2024. Lagen ska tillämpas första gången på räkenskapsperioder som börjar den 31 december 2023 eller därefter. Regeln om kompensation för bortfall i beskattning tillämpas dock på räkenskapsperioder som börjar den 31 december 2023 eller därefter endast i situationer där en annan medlemsstaten i Europeiska unionen har gjort det val som avses i artikel 50 i direktivet. I andra fall tillämpas regeln om bortfall i beskattningen på räkenskapsperioder som börjar den 31 december 2024 eller därefter.

10 Verkställighet och uppföljning

De kvalificerade skatteregler som beskrivs i propositionen (kvalificerad regel om inkomstinkludering, kvalificerad regel om kompensation för bortfall i skattebetalning och kvalificerad nationell tilläggsskatt) betraktas som kvalificerade som resultat av den särskilda peer review-utvärdering som ordnas inom OECD:s Inclusive Framework. Till peer review-utvärderingen kan i framtiden hänföra sig även en fortlöpande uppföljningsprocess, där de länder som inför reglerna är skyldiga att berätta om sina nationella ändringar, såsom ändringar i lagar, rättspraxis och myndighetsvägledning, som kan inverka på tolkningen av minimiskattereglerna i det aktuella landet. Till följd av peer review- och uppföljningsprocesserna måste verkställigheten av lagen och den myndighetsvägledning och rättspraxis som uppstår på basis av den följas årligen.

Även den nya administrativa vägledning som tas fram inom OECD:s Inclusive Framework måste följas för att kartlägga eventuella lagstiftningsbehov som följer av den.

11 Förhållande till grundlagen samt lagstiftningsordning

11.1 Bestämmelser om statliga skatter

Enligt 81 § 1 mom. i grundlagen bestäms om statsskatt genom lag, som ska innehålla bestämmelser om grunderna för skattskyldigheten och skattens storlek samt om de skattskyldigas rättskydd. Denna grundlagens legalitetsprincip kan anses innehålla två element. För det första är det med tanke på statsorganens befogenhetsfördelning lagstiftarens uppgift att besluta om skatter: grundlagen både bemyndigar riksdagen att besluta om skatter och förutsätter att den gör det. För det andra ställs det också innehållsmässiga krav på skattelagstiftningen: de väsentliga elementen i skattskyldigheten ska vara tillräckligt exakt angivna i lag så att de skattskyldiga kan förutsäga sin skatt.³¹ Grundlagsutskottets etablerade tolkning är att skattskyldighetens omfattning ska framgå entydigt av en skattelag. Lagbestämmelserna ska också vara på så vis exakta att när de myndigheter som påför skatten tillämpar lagen är deras prövning bunden.

³¹ Reijo Knuutinen, *Legality of tax measures in the EU*, Lakimies 6/2015, s. 811–833.

De lagförslag som ingår i propositionen innehåller bestämmelser om de skattskyldiga för tilläggsskatter och om de enheter som ställs utanför regleringen. I propositionen anges tilläggsskattens storlek och beräkningsunderlag i detalj liksom hur tilläggsskattens storlek ska beräknas i vissa särskilda situationer. Lagförslaget innehåller också bestämmelser om förfaranden för deklaration och betalning, principer som ska iakttas när beskattningen verkställs, rättsmedel samt fastställande av påföljdsavgifter.

Under beredningen av propositionen har det ändå ansetts nödvändigt att bedöma lagförslaget med avseende på 81 § i grundlagen särskilt därför att grunden och skattskyldigheten för tilläggsskatter enligt lagförslaget, med vissa justeringar, grundar sig på den skattebas som fastställs utifrån redovisningen. Redovisningsstandarden bestäms utifrån den standard som den yttersta moderenheten använder för koncernbokslutet. Utgångspunkten för finländska koncernenheters GloBE-skattebas kan således vara en internationell redovisningsstandard, såsom en IFRS-standard eller en tredjestats egen standard.

Finlands nuvarande företagsskattesystem stödjer sig däremot inte på lagstiftningsnivå direkt på bokslutet enligt redovisningsbestämmelserna, utan det innefattar egna resultatberäkningsnormer. I fråga om vissa poster föreskrivs det i lagen om beskattning av näringsverksamhet (360/1968) att det kostnadsförings- eller intäktsföringssätt som valts i bokföringen också ska iakttas i beskattningen. I fråga om vissa poster tillåter dessutom lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet redan nu värderingspraxis enligt en IFRS-standard. Det föreskrivs emellertid separat även om dessa i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och inte heller till dessa delar vilar beräkningen av den beskattningsbara inkomsten enbart på redovisningsbestämmelserna.

Enligt regeringens uppfattning finns det inget ställningstagande av grundlagsutskottet till frågan om beskattningens materiella koppling till redovisningsbestämmelserna eller IFRS-standarder. I rättslitteraturen har man bedömt att beskattningens koppling till internationella redovisningsstandarder inte kan betraktas som problemfri med avseende på 81 § 1 mom. i grundlagen, eftersom beskattningens materiella koppling till IFRS-standarder kunde betyda att normer som utfärdats av en civilrättsliga organisation och tolkning och vägledning som meddelats av en civilrättsliga organisation i praktiken blir en del av skattelagstiftningen. I rättslitteraturen har man å andra sidan betonat att lagstiftaren har möjlighet att bryta denna koppling delvis eller helt, om den visar sig vara problematisk i beskattningen.³²

I bedömningen av de föreslagna tilläggsskatternas grundlagsenlighet måste man dessutom beakta de särdrag som hänför sig till förslaget. Bakgrunden till förslaget utgörs av ett EU-direktiv som måste genomföras. I direktivet och den föreslagna regleringen är det fråga om ett globalt system vars syfte är att stora koncerner en viss minimiskatt för sin verksamhet oberoende av i vilka stater verksamheten bedrivs. Det är fråga om en tilläggsskattmekanism som ska tillämpas vid sidan av det nuvarande skattesystemet och som förutsätter internationell samordning. Med avseende på detta förefaller det motiverat att i den föreslagna regleringen stödja sig uttryckligen av redovisningsstandarder. Den standard som ska tillämpas i en situation med helt och hållet nationella koncerner kan i många situationer antas vara bokföringslagen, varvid det inte uppstår någon motsvarande koppling till en internationell standard.

Lagens särdrag kan anses vara dess bakgrund i internationellt skattesamarbete. Lagen är ett resultat av det samarbete som bedrivits inom OECD:s Inclusive Framework och det material som

³² Seppo Penttilä, Elinkeinoverolaki muuttui – muuttuiko verotuksen ja kirjanpidon suhde?, Verotus 2009, s. 125.

offentliggjorts som resultat av det och på vars grund direktivet har antagits. Eftersom det är fråga om ett system som är tänkt att ska tillämpas globalt, har man försökt se till att det tillämpas enhetligt i olika jurisdiktioner. Utan enhetlig tolkning kan situationen för gränsöverskridande koncerner blir orimlig på grund av tolkningstvister. Man har försökt lösa detta problem genom strategin ”common approach”, som ingår i GloBE-modellreglerna. Enligt strategin är det frivilligt att införa reglerna, men den som inför reglerna förbinder sig också att tillämpa modellreglerna och kommentaren till dem i enlighet med målen. Även i direktivets ingress nämns OECD-materialets betydelse som tolkningskälla.

I artikel 8.3 i GloBE-modellreglerna utsträcks strategin common approach även till den senare administrativa vägledning, genom vilken GloBE-kommentaren då och så uppdateras. Enligt artikel 8.3 ska den administrativa vägledningen iakttas i beskattningspraxis, med hänsyn till kraven i den nationella lagstiftningen. I GloBE-kommentaren konstateras att den administrativa vägledningen kan inte nödvändigtvis vara bindande i alla jurisdiktioner som är medlemmar i Inclusive Framework direkt vid tidpunkten för offentliggörandet, utan den kan förutsätta lokala åtgärder, inklusive lagstiftningsåtgärder. Enligt regeringens uppfattning är Finland en sådan i kommentaren avsedd jurisdiktion där iakttagandet av den administrativa vägledningen kan förutsätta lagstiftningsåtgärder till den del som den administrativa vägledningen innehåller punkter som kan tolkas som skatteregler, eftersom annars uppfylls inte kravet i 81 § i grundlagen på att det ska bestämmas om skatt genom lag, och då är reglerna inte gällande rätt i Finland. Av denna orsak måste den administrativa vägledningen följas så att de delar som måste tas in i den nationella lagstiftningen kan identifieras. Artikel 8.3 i GloBE-modellreglerna innehåller inte i sig någon tidtabell för nationella ikraftsättandeåtgärder.

Enligt 80 § 2 mom. i grundlagen kan en myndighet genom lag bemyndigas att utfärda rättsnormer i bestämda frågor, om det med hänsyn till föremålet för regleringen finns särskilda skäl och regleringens betydelse i sak inte kräver att den sker genom lag eller förordning. Särskilda skäl föreligger enligt regeringens proposition med förslag till grundlagen närmast när det är fråga om en sådan teknisk reglering av smärre detaljer som inte inbegriper prövningsrätt i någon större utsträckning. Dessutom förutsätter särskilda skäl som har samband med föremålet för regleringen ibland att det utfärdas föreskrifter som kan ändras ofta och snabbt.

Enligt 8 kap. 6 § får Skatteförvaltningen utfärda närmare föreskrifter om de uppgifter som ska lämnas i samband med en deklaration med information om tilläggsskatt, deklaration om tilläggsskatt och anmälan om den som lämnar deklaration med information om tilläggsskatt samt om när och hur uppgifterna ska lämnas in. Skatteförvaltningen för också av särskilda skäl förlänga inlämningstiden för deklarationer. I bemyndigandena är det fråga om mer exakta föreskrifter av teknisk natur än vad som föreskrivs i lag och som sannolikt behöver ändras ofta, som det inte är ändamålsenligt att föreskriva om i lag eller förordning och som inte inbegriper prövningsrätt i någon större utsträckning. Bemyndigandena har utformats så att det, i enlighet med principerna för bemyndiganden att utfärda föreskrifter, är tydligt vilka grundbestämmelser i kapitlet de gäller.

På ovannämnda grunder kan bemyndiganden som är tillräckligt exakt avgränsade enligt regeringens uppfattning godkännas i vanlig lagstiftningsordning.

11.2 Påföljdsavgifter

Enligt grundlagsutskottets etablerade tolkningspraxis är en påföljdsavgift som påförs för en överträdelse av en lagbestämd skyldighet, såsom skatteförhöjning och förseningsavgift, inte en skatt eller avgift enligt 81 § i grundlagen, utan en administrativ påföljd av sanktionskaraktär

som påförs för en lagstridig gärning. Utskottet har i sak jämställt en sådan påföljd med en straffrättslig påföljd (se t.ex. GrUU 12/2019 rd, s. 8, GrUU 9/2018 rd, s. 2, GrUU 2/2017 rd, s. 4–5, GrUU 14/2013 rd och GrUU 17/2012 rd).

De allmänna grunderna för administrativa påföljder ska i enlighet med 2 § 3 mom. i grundlagen fastställas i lag, eftersom påförande av sådana påföljder innebär utövning av offentlig makt. Enligt utskottet ska det lagstiftas exakt och tydligt om grunderna för påföljden och dess storlek och den betalningsskyldiges rättsskydd samt om grunderna för att verkställa lagen (se t.ex. GrUU 12/2019 rd, s. 8, GrUU 9/2018 rd, s. 2, GrUU 2/2017 rd, s. 5, GrUU 14/2013 rd, GrUU 17/2012 rd, GrUU 9/2012 rd, s. 2/I). Dessutom ska bestämmelserna uppfylla kraven i fråga om rätt proportion på påföljderna (se t.ex. GrUU 28/2014 rd, GrUU 15/2014 rd).

Vad gäller administrativa påföljdsavgift hänvisar grundlagsutskottets praxis även till oskuldspresumtionen i 21 § i grundlagen. Påförandet av skatteförhöjning kopplat till strikt ansvar bedömdes av grundlagsutskottet till exempel i samband med en ändring av 32 § i lagen om beskattningsförfarande (GrUU 39/2017 rd). Grundlagsutskottet fann det i och för sig möjligt med strikt ansvar vid påförande av skatteförhöjning men påpekade att tröskeln för att avstå från påförandet inte får bli för hög på grund av regleringen och att myndighetens prövning av detta ska vara bunden. Här infattade grundlagsutskottets utlåtande även situationer där fysiska personer påförs skatteförhöjning. Enligt den föreslagna lagen kan en administrativ påföljd påföras endast en koncernenhet som avses i lagen.

Enligt förslaget ska en koncernenhet kunna påföras skatteförhöjning eller förseningsavgift till följd av försummelse i anslutning till deklarationsskyldigheten. Grunderna för att påföra och låta bli att påföra dessa påföljder motsvarar till väsentliga delar de grunder för att påföra och låta bli att påföra skatteförhöjning och förseningsavgift som föreskrivs i lagen om beskattningsförfarande och beträffande vilka grundlagsutskottet har gett utlåtandet GrUU 39/2017 rd. I beloppet av skatteförhöjningar och förseningsavgifter enligt den föreslagna regleringen har beaktats att regleringen tillämpas endast på mycket stora koncerner. I nivån på påföljdsavgifterna har också beaktats målet att främja att deklarationerna lämnas inom utsatt tid och med korrekt innehåll, varför påföljderna måste vara på tillräcklig nivå.

Enligt regeringens uppfattning har det föreskrivits tillräckligt exakt om påföljdsavgifterna med avseende på grundlagen och bestämmelserna om påföljdsavgifter är proportionella.

11.3 Propositionen med tanke på landskapet Ålands självstyrelse

Enligt 120 § i grundlagen har landskapet Åland självstyrelse enligt vad som särskilt bestäms i självstyrelselagen för Åland (1144/1991). Enligt självstyrelselagen för Åland fördelas lagstiftningsbehörigheten i fråga om landskapet Åland mellan riket och landskapet. Bestämmelser om landskapets lagstiftningsbehörighet finns i 18 § i den lagen. Bestämmelser om rikets lagstiftningsbehörighet finns i 27 § i den lagen, och enligt 27 § 36 punkten har riket lagstiftningsbehörighet i ärenden som gäller skatter och avgifter med de undantag som nämns i 18 § 5 punkten. Enligt 18 § 5 punkten har landskapet lagstiftningsbehörighet i fråga om landskapet tillkommande tilläggsskatt på inkomst och tillfällig extra inkomstskatt, landskapet tillkommande närings- och nöjesskatter, grunderna för avgifter till landskapet och kommunerna tillkommande skatter. Eftersom landskapets lagstiftningsbehörighet har räknats upp uttömmande i självstyrelselagen, har riket till denna del ingen lagstiftningsbehörighet. Riket kan inte utöva den lagstiftningsmakt som riket ensamt har så att man genom den skulle ingripa innehållsmässigt i frågor som hör till landskapets lagstiftningsbehörighet.

Grundlagsutskottet har i sin utlåtandep Praxis bedömt behörighetsfördelningen mellan riket och landskapet när det gäller skattelagstiftningen (bland annat GrUU 5/1991 rd, GrUU 9/1992 rd, GrUU 31/2012 rd och GrUU 79/2018 rd). Grundlagsutskottet har konstaterat att behörighetsfördelningen och innehållet i bestämmelserna är oförändrade i självstyrelselagarna från 1920, 1951 och i den nuvarande självstyrelselagen från 1993. I motiven till den gällande självstyrelselagen understryks att avsikten inte har varit att ändra den gällande kompetensfördelningen mellan riket och landskapet när det gäller beskattningen. Vid bedömningen av behörighetsfördelningen har utskottet utrett vad som ursprungligen avsågs med näringskatt i självstyrelselagen. Med begreppet näringskatt avsågs på den tiden då den första självstyrelselagen stiftades en sådan skatt på avkastningen från en viss näringsverksamhet som fortfarande uppbars på 1920-talet. Sådana skatter var bland annat lanthandlandes näringsavgift, näringskatt för apoteksprivilegier, avgift från guld- och silverfyndigheter, skatt på bank- och försäkringsrörelse och skatt för utskänkning av brännvin. Utskottet har ansett att begreppet alltjämt har samma innebörd, eftersom man inte i senare självstyrelselagar har haft för avsikt att ändra dess betydelse (GrUU 5/1991 rd, GrUU 9/1992 rd, GrUU 31/2012 rd). Grundlagsutskottet har ansett att för bedömningen av skattens karaktär är det också relevant huruvida avsikten med skatten är att beskatta avkastningen för vissa näringsidkare hårdare än genom den allmänna inkomstskatten (GrUU 5/1991 rd).

Minimiskattens karaktär och dess förhållande till Finlands nuvarande skattesystem har bedömts i föregående avsnitt 4.1.2. under underrubriken ”Skatteslaget tilläggsskatt och dess förhållande till Finlands nuvarande skattesystem”. I enlighet med vad som konstateras där är de skatter som tas ut med stöd av regeln om inkomstinkludering eller regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning eller separat som nationell tilläggsskatt helt nya slags skatter jämfört med Finlands nuvarande skattesystem. De skatter som tas ut i enlighet med den föreslagna lagen som gäller tilläggsskatt för storskaliga koncerner fastställs inte på grund av avkastningen från en viss näringsidkares egen näringsverksamhet, utan de fastställs i förhållande till den överskjutande vinst som fastställts enligt GloBE-reglerna, om den justerade skattekostnaden som hänförs till den inte i sig leder till en tillräckligt hög skattesats. Tillräckligt hög skattesats bedöms inte ur en enskild näringsidkares synvinkel utan specifikt för varje jurisdiktion. Föremålet för beskattningen är således inte skillnaden mellan vissa skattepliktiga intäkter och avdragsgilla kostnader, utan det kalkylerade skattebortfallet i en viss jurisdiktion för överskjutande vinst som fastställts på internationellt överenskommet sätt. Det skattebortfall som beskrivs ovan behöver inte heller förekomma i en viss näringsidkares egen beskattning, utan det är i princip fråga om skattebortfall för en annan enhet som hör till samma koncern. Den nationella moderenheten kan dock bli tvungen att tillämpa regeln om inkomstinkludering även på sitt eget skattebortfall, och dessutom kan ett eventuellt införande av en nationell tilläggsskatt på samma sätt rikta sig mot själva enheten med skattebortfall. Allmänt taget kan man emellertid konstatera att den skattskyldiga ofta är en annan aktör än den i vars verksamhet skattebortfallet uppstår.

De föreslagna skatterna handlar inte heller om att avvikande eller högre beskattning skulle riktas mot vissa näringar, utan tilläggsskatterna enligt förslaget är med vissa undantag tillämpliga på koncerner som överskrider gränsvärdena för intäkter oberoende av bransch.

På dessa grunder kan tilläggsskatterna enligt den föreslagna lagen inte anses vara sådana näringskatter som avses i självstyrelselagen för Åland. Av denna orsak är bedömningen att tilläggsskatterna enligt den föreslagna lagen om minimiskatt för stora koncerner handlar om skatter som enligt 27 § 36 punkten i självstyrelselagen omfattas av rikets lagstiftningsbehörighet.

11.4 Slutsatser

På de grunder som anförs ovan kan lagförslagen behandlas i vanlig lagstiftningsordning. Eftersom det är fråga om en ny typ av lagstiftning som baserar sig på internationellt samarbete och kraven i 81 § 1 mom. i grundlagen på exakta och noggrant avgränsade bestämmelser om grunderna för skattskyldigheten inte tidigare har bedömts i en likadan kontext, anser regeringen det dock önskvärt att grundlagsutskottet ger ett utlåtande i frågan.

Kläm

Med stöd vad som anförts ovan och eftersom rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen innehåller bestämmelser som föreslås bli genomförda genom lag föreläggs riksdagen följande lagförslag:

1.

Lag

om minimiskatt för stora koncerner

I enlighet med riksdagens beslut föreskrivs:

1 kap.

Tillämpningsområde och tillämpliga definitioner

Lagens syfte och tillämpningsområde

1 §

Lagens syfte

Syftet med denna lag är att säkerställa att storskaliga multinationella koncerners och storskaliga nationella koncerners överskjutande vinst omfattas av en skattebörda som är minst lika stor som minimiskattesatsen.

2 §

Lagens tillämpningsområde

Lagen tillämpas på koncernenheter belägna i Finland som hör till en storskalig multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern.

Vid tillämpningen av denna lag avses med storskaliga multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner sådana multinationella koncerner och nationella koncerner som har haft en årlig intäkt på minst 750 000 000 euro i den i 19 § avsedda yttersta moderenhetens i 9 § avsedda koncernbokslut under minst två av de fyra räkenskapsperioder som föregår räkenskapsperioden i fråga.

Om en eller flera av de fyra ovannämnda räkenskapsperioderna är längre eller kortare än 12 månader, justeras tröskelvärdet för intäkten proportionellt för varje sådan räkenskapsperiod.

Bestämmelser om tillämpning av lagen på samföretagskoncerner finns i 6 kap. 13 §.

3 §

Undantagna enheter

Lagen tillämpas inte på undantagna enheter.

Undantagna enheter vid tillämpningen av denna lag är

- 1) myndighetsenheter,
- 2) internationella organisationer,
- 3) pensionsfonder,
- 4) ideella organisationer,
- 5) en investeringsfond eller ett investeringsinstrument för fast egendom, om investeringsfonden eller investeringsinstrumentet är den yttersta moderenheten i koncernen.

Med undantagen enhet avses också

1) en enhet som till minst 95 procent av sitt värde ägs av en enhet som avses i 2 mom. 1–5 punkten, direkt eller indirekt genom en annan undantagen enhet, utom sådana enheter enligt 3 punkten som bistår pensionsfonders verksamhet, och som uteslutande eller nästan uteslutande bedriver verksamhet för att inneha tillgångar eller investera medel på i de nämnda punkterna avsedda enheters vägnar eller för deras räkning, eller bedriver verksamheter som har samband med sådan verksamhet som bedrivs av enheter som avses i de nämnda punkterna,

2) en enhet som direkt eller indirekt genom en kedja av undantagna enheter ägs till minst 85 procent av sitt värde av en enhet som avses i 2 mom. 1–5 punkten, utom sådana enheter enligt 3 punkten som bistår pensionsfonders verksamhet, och under förutsättning att i stort sett hela dess inkomst härrör från i 3 kap. 3 § 2 punkten avsedda undantagna utdelningar eller i 5 punkten i den paragrafen avsedda undantagna kapitalvinster eller kapitalförluster.

Den koncernenhet som lämnar deklARATIONEN kan välja att inte behandla en enhet som en undantagen enhet, utan som en koncernenhet. Detta val är ett i 8 kap. 11 § avsett val som gäller i fem år.

Definitioner som ska tillämpas i lagen

4 §

Enhet

Med *enhet* avses varje juridisk person eller varje sådan konstruktion som upprättar separata räkenskaper.

5 §

Koncernenhet

Med *koncernenhet* avses

1) en enhet som inte är en i 3 § 2 eller 3 mom. i detta kapitel avsedd undantagen enhet och som ingår i en multinationell koncern eller en nationell koncern som avses i denna lag, eller

2) ett i 18 § avsett fast driftställe, om driftställets huvudenhet är en sådan koncernenhet som avses i 1 punkten.

6 §

Koncern

Med *koncern* avses

1) en samling enheter som är närstående genom ägande eller kontroll så att deras tillgångar, skulder, inkomster, utgifter och kassaflöden ska konsolideras i den i 19 § avsedda yttersta moderenhetens i 9 § avsedda koncernbokslut eller som har undantagits enbart på grund av sin storlek eller oväsentlighet eller på grund av att den innehåller för handel, eller

2) en i en jurisdiktion belägen enhet som har minst ett i 18 § avsett fast driftställe som är beläget i en annan jurisdiktion.

7 §

Multinationell koncern

Med *multinationell koncern* avses en koncern som omfattar minst en enhet eller ett fast driftställe som inte är beläget i den yttersta moderenhetens jurisdiktion.

8 §

Nationell koncern

Med *nationell koncern* avses en koncern där alla koncernenheter är belägna i samma medlemsstat i Europeiska unionen.

9 §

Koncernbokslut

Med *koncernbokslut* avses

1) det bokslut som upprättats av en enhet i enlighet med en i 32 § avsedd allmänt erkänd redovisningsstandard, i vilket tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden för den enheten och för eventuella enheter som den har ett bestämmande inflytande i redovisas som om det var fråga om en enda ekonomisk helhet,

2) för enheter som uppfyller definitionen av koncern i 6 § 2 mom., det bokslut som en enhet upprättar i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard,

3) den yttersta moderenhetens i 1 eller 2 punkten avsedda bokslut som inte upprättats i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard och som har justerats för att undanröja i 34 § avsedda väsentliga skillnader som snedvrider konkurrensen,

4) det bokslut som den yttersta moderenheten skulle ha varit skyldig att upprätta om den hade varit skyldig att upprätta ett koncernbokslut vid tillämpningen av en i 33 § i detta kapitel avsedd godkänd redovisningsstandard som kan vara en allmänt erkänd redovisningsstandard eller en annan redovisningsstandard som har justerats för att undanröja väsentliga skillnader som snedvrider konkurrensen, om den yttersta moderenheten inte upprättar ett bokslut enligt 1–3 punkten.

10 §

Räkenskapsperiod

Med *räkenskapsperiod* avses den redovisningsperiod för vilken den yttersta moderenheten upprättar sitt koncernbokslut. I fråga om 9 § 4 punkten avses med räkenskapsperiod ett kalenderår.

11 §

Koncernenhet som lämnar deklaration

Med *koncernenhet som lämnar deklaration* avses en enhet som i enlighet med 8 kap. 3 § lämnar en deklaration med information om tilläggsskatt.

12 §

Myndighetsenhet

Med *myndighetsenhet* avses en enhet

1) som är en del av eller är helägd av en offentlig förvaltning,

2) som inte bedriver affärsverksamhet och har som huvudsakligt syfte att antingen fullgöra offentliga förvaltningsuppgifter, eller förvalta eller investera jurisdiktionens eller dess offentliga förvaltnings tillgångar genom att investera och inneha investeringar, förvalta tillgångar och bedriva därmed sammanhängande investeringsverksamhet,

3) som är redovisningsskyldig inför den offentliga förvaltningen för sitt övergripande resultat och årligen rapporterar in uppgifter till den offentliga förvaltningen, och

4) vars tillgångar vid upplösning tillfaller jurisdiktionens offentliga förvaltning, och i den mån enhetens tillgångar fördelas, så fördelas de enbart till jurisdiktionens offentliga förvaltning utan att någon del kommer fysiska personer till godo.

13 §

Internationell organisation

Med *internationell organisation* avses en mellanstatlig organisation, inbegripet överstatlig organisation, eller en av denna helägd representant eller helägt instrument som handlar på uppdrag av denna, som uppfyller samtliga följande kriterier:

1) den består huvudsakligen av jurisdiktionernas regeringar,

2) den har ett gällande avtal om organisationens huvudkvarter eller ett i huvudsak motsvarande avtal med den jurisdiktion där organisationen är etablerad, och

3) den lag som tillämpas på organisationen eller dokument som reglerar organisationens verksamhet förhindrar att organisationens intäkter kommer fysiska personer till godo.

14 §

Pensionsfond och pensionsenhet

Med *pensionsfond* avses

1) en enhet som är etablerad och verksam i en jurisdiktion, uteslutande eller nästan uteslutande för att administrera eller tillhandahålla pensionsförmåner eller relaterade förmåner till fysiska personer och

a) enheten omfattas av den jurisdiktionens bestämmelser om pensionsfonder, eller

b) de förmåner som enheten tillhandahåller eller administrerar skyddas genom nationella bestämmelser och finansieras genom ett förmögenhetskomplex som administreras av en separat, oberoende förvaltare för att säkerställa dem, och

2) pensionsenhet.

Med *pensionsenhet* avses en enhet som är etablerad och verksam uteslutande eller nästan uteslutande

1) för att investera medel till förmån för sådana pensionsfonder som avses i 1 mom. 1 punkten, eller

2) för att bedriva verksamhet som har samband med den reglerade verksamheten hos de pensionsfonder som avses i 1 mom. 1 punkten, under förutsättning att pensionsenheten ingår i samma koncern som den pensionsfond som bedriver den reglerade verksamheten.

15 §

Ideell organisation

Med *ideell organisation* avses en enhet

1) som har etablerats och är verksam i den jurisdiktion där den har sin hemvist,

a) uteslutande för religiösa, vetenskapliga, konstnärliga, utbildningsrelaterade, kulturella, idrottsliga, välgörenhetsmässiga eller liknande ändamål, eller

b) som en yrkesorganisation, näringslivsorganisation, handelskammare, fackförening, jordbruks- eller trädgårdsorganisation, medborgarorganisation eller organisation som uteslutande verkar för att främja social välfärd,

2) som bedriver enbart sådan affärsverksamhet som har direkt samband med det ändamål för vilket enheten etablerades,

3) vars intäkter från den verksamhet som avses i 1 punkten är helt eller nästan helt befriade från skatt i den jurisdiktion där enheten har sin hemvist,

4) som inte har aktieägare eller medlemmar med äganderätt i enheten eller motsvarande rätt till dess intäkter eller tillgångar,

5) vars tillgångar inte får delas ut till eller användas till förmån för fysiska personer, förutom för att förverkliga syftet med en sådan verksamhet som avses i 1 punkten, som rimlig ersättning för utfört arbete eller användning av egendom till förmån för enheten, eller som betalning som motsvarar skäligt marknadsvärde för egendom som enheten har förvärvat, och

6) vars samtliga tillgångar när enheten avslutas eller upplöses ska fördelas eller styras till en annan i denna lag avsedd ideell organisation eller till en statlig aktör i enhetens jurisdiktion.

16 §

Investeringsfond

Med *investeringsfond* avses en enhet eller en konstruktion som uppfyller samtliga följande kriterier:

1) den är utformad för att slå samman tillgångar från ett antal investerare, av vilka åtminstone vissa inte är i intressegemenskap med varandra,

2) den investerar i enlighet med en fastställd investeringspolitik,

3) den gör det möjligt för investerare att minska investeringskostnaderna eller sprida risken,

4) den är främst utformad för att generera avkastning eller vinst på investeringar, eller skydd mot en särskild eller allmän händelse eller ett särskilt eller allmänt resultat,

5) dess investerare har baserat på sina investeringar rätt till avkastning från fondens tillgångar eller intäkter från dessa tillgångar,

6) enheten eller dess förvaltare omfattas av regelverket, inbegripet bestämmelser om förhindrande av penningtvätt och investerarskydd, i den jurisdiktion där den är etablerad, och

7) den förvaltas av yrkesverksamma för investerarnas räkning.

17 §

Investeringsinstrument för fast egendom

Med *investeringsinstrument* för fast egendom avses en enhet med bred ägarbas som främst innehar fast egendom och som omfattas av beskattning i ett led, antingen hos enheten eller hos dess investerare, dock så att beskattning som omfattar investerare får skjutas upp med högst ett år.

18 §

Fast driftställe

Med *fast driftställe* avses

1) en plats för affärsverksamhet eller antagen plats för affärsverksamhet som är belägen i en jurisdiktion och som behandlas som ett fast driftställe i enlighet med ett gällande skatteavtal, under förutsättning att en sådan jurisdiktion beskattar de intäkter som kan hänföras till en sådan plats för affärsverksamhet med stöd av artikel 7 i det modellavtal för skatter på inkomst och

förmögenhet som utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) eller en motsvarande bestämmelse,

2) om det inte finns något gällande skatteavtal, en plats för affärsverksamhet eller en antagen plats för affärsverksamhet som är belägen i en jurisdiktion som beskattar de intäkter som kan hänföras till en sådan plats för affärsverksamhet på nettobasis på samma sätt som det beskattar dem som har sin skatterättsliga hemvist i jurisdiktionen i fråga,

3) om en jurisdiktion inte har något system för företagsbeskattning, en plats för affärsverksamhet eller en antagen plats för affärsverksamhet som är belägen i jurisdiktionen som skulle behandlas som ett fast driftställe i enlighet med det i 1 punkten avsedda modellavtalet, under förutsättning att en sådan jurisdiktion skulle ha haft rätt att beskatta den i enlighet med artikel 7 i modellavtalet, och

4) en plats för affärsverksamhet eller en antagen plats för affärsverksamhet som inte beskrivs i 1–3 punkten genom vilken affärsverksamhet bedrivs utanför den jurisdiktion där enheten är belägen, under förutsättning att en sådan jurisdiktion undantar intäkter från en sådan annan jurisdiktion från skatt.

19 §

Yttersta moderenhet

Med *yttersta moderenhet* avses

1) en enhet som direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande i en annan enhet och i vilken ingen annan enhet direkt eller indirekt har ett bestämmande inflytande, samt

2) huvudenheten, om det är fråga om en koncern som bildats med stöd av 6 § 2 punkten.

20 §

Minimiskattesats

Med *minimiskattesats* avses 15 procent.

21 §

Tilläggsskatt

Med *tilläggsskatt* avses den tilläggsskatt som beräknas för en jurisdiktion eller en koncernenhet i enlighet med 5 kap. 3 och 5 §.

22 §

Bassamfundsbeskattning

Med *bassamfundsbeskattning* avses ett skattesystem som inte är en i 2 kap. avsedd regel om inkomstinkludering och på basis av vilket en direkt eller indirekt ägare i en utländsk enhet är skyldig att betala intäktsbaserad skatt för sin andel av intäkten i en sådan utländsk enhet (bassamfund).

23 §

Kvalificerad regel om inkomstinkludering

Med *kvalificerad regel om inkomstinkludering* avses jurisdiktionens regel om inkomstinkludering som godkänts som kvalificerad regel om inkomstinkludering i OECD:s särskilda kollegiala utvärdering.

24 §

Kvalificerad regel om kompensation för bortfall i skattebetalning

Med *kvalificerad regel om kompensation för bortfall i skattebetalning* avses jurisdiktionens regel om kompensation för bortfall i skattebetalning som i OECD:s särskilda kollegiala utvärdering har ansetts som kvalificerad regel om kompensation för bortfall i skattebetalning.

25 §

Kvalificerad nationell tilläggsskatt

Med *kvalificerad nationell tilläggsskatt* avses jurisdiktionens nationella tilläggsskatt som motsvarar den skatt som beskrivs i 2 kap. 12–18 § och som i OECD:s särskilda kollegiala utvärdering har ansetts som en kvalificerad nationell tilläggsskatt.

26 §

Lågbeskattad koncernenhet

Med *lågbeskattad koncernenhet* avses

- 1) en koncernenhet i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern som är belägen i en lågskattejurisdiktion, eller
- 2) en statslös koncernenhet som för en räkenskapsperiod har en justerad vinst och en effektiv skattesats som är lägre än minimiskattesatsen.

27 §

Mellanliggande moderenhet

Med *mellanliggande moderenhet* avses en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern och som inte är en yttersta moderenhet, en delägd moderenhet, ett fast driftställe eller en investeringsenhet.

28 §

Bestämmande inflytande

Med *bestämmande inflytande* avses

- 1) ett ägarintresse som förpliktigar ägaren att post för post konsolidera den ägda enhetens tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden i koncernbokslutet i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard eller där ägaren skulle ha varit tvungen att göra en sådan konsolidering om ägaren hade upprättat koncernbokslut, samt
- 2) huvudenhetens förhållande till sitt fasta driftställe.

29 §

Delägd moderenhet

Med *delägd moderenhet* avses en koncernenhet som inte är en yttersta moderenhet, ett fast driftställe eller en investeringsenhet och som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma multinationella koncern eller storskaliga nationella koncern och för vilken mer än 20 procent av ägarintresset i dess vinst direkt eller indirekt innehas av en eller fler personer som inte är koncernenheter i den multinationella koncernen eller storskaliga nationella koncernen.

30 §

Ägarintresse

Med *ägarintresse* avses alla andelar i eget kapital som berättigar till vinster eller eget kapital, inbegripet huvudenhetens rätt till sin filials vinster eller eget kapital.

31 §

Moderenhet

Med *moderenhet* avses en yttersta moderenhet som inte är en undantagen enhet, en mellanliggande moderenhet eller en delägd moderenhet.

32 §

Allmänt erkänd redovisningsstandard

Med *allmänt erkänd redovisningsstandard* avses internationella redovisningsstandarder samt de allmänt erkända redovisningsprinciperna i Australien, Brasilien, Kanada, EU-medlemsstaterna, EES-länderna, Hongkong (Kina), Japan, Mexiko, Nya Zeeland, Folkrepubliken Kina, Republiken Indien, Republiken Korea, Ryssland, Singapore, Schweiz, Förenade kungariket och Amerikas förenta stater.

33 §

Godkänd redovisningsstandard och godkänt redovisningsorgan

Med *godkänd redovisningsstandard* avses när det gäller en enhet, en uppsättning allmänt erkända redovisningsprinciper som är tillåtna av ett godkänt redovisningsorgan i den jurisdiktion där enheten är belägen.

Med *godkänt redovisningsorgan* avses det organ som har behörighet i en jurisdiktion att fastställa och godta redovisningsprinciper för ekonomisk rapportering.

34 §

Betydande snedvridning av konkurrensen

Med *betydande snedvridning av konkurrensen* avses resultatet av en tillämpning av en särskild princip eller ett särskilt förfarande enligt en uppsättning allmänt erkända redovisningsprinciper som avviker från det resultat som skulle ha uppnåtts genom tillämpning av motsvarande princip eller förfarande enligt internationella redovisningsstandarder och som är mer än 75 miljoner euro under en räkenskapsperiod.

35 §

Bokfört nettovärde av materiella tillgångar

Med *bokfört nettovärde av materiella tillgångar* avses genomsnittet av de materiella tillgångarnas start- och slutvärde för räkenskapsperioden efter att hänsyn tagits till ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar enligt bokslutet.

36 §

Investeringsenhet och investeringsenhet inom försäkringsverksamhet

Med *investeringsenhet* avses

- 1) en i 16 § avsedd investeringsfond eller ett i 17 § avsett investeringsinstrument för fast egendom,
- 2) en enhet som till minst 95 procent ägs direkt av en sådan enhet som avses i 1 punkten eller indirekt genom andra investeringsenheter och som uteslutande bedriver verksamhet för att inneha tillgångar och investera medel för sådana enheters räkning, eller
- 3) en enhet som till minst 85 procent ägs av en sådan enhet som avses i 1 punkten, under förutsättning att i stort sett hela den ägda enhetens inkomster härrör från sådana i 3 kap. 3 § 2 punkten avsedda undantagna utdelningar eller i 5 punkten i samma paragraf avsedda undantagna kapitalvinster eller kapitalförluster.

Med *investeringsenhet inom försäkringsverksamhet* avses en enhet som etablerats i förhållande till skyldigheter enligt ett försäkrings- eller livränteavtal och som helt och hållet ägs av en enhet som i den jurisdiktion där den är belägen är föremål för reglering i egenskap av försäkringsverksamhetsutövare, men som i övrigt uppfyller definitionen av en i 16 § avsedd investeringsfond eller ett i 17 § avsett investeringsinstrument för fast egendom.

37 §

Lågskattejurisdiktion

Med *lågskattejurisdiktion* avses en jurisdiktion där en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern under en räkenskapsperiod har en justerad vinst och omfattas av en utifrån den beräknad i 5 kap. 1 § avsedd effektiv skattesats som understiger minimiskattesatsen.

38 §

Justerad vinst eller förlust

Med *justerad vinst eller förlust* avses vinst eller förlust som justerats i enlighet med 3 kap. 1 § 1 mom.

39 §

Icke kvalificerat imputationsbelopp och kvalificerat imputationsbelopp

Med *icke kvalificerat imputationsbelopp* avses varje annan skatt än ett kvalificerat imputationsbelopp som tillfaller en koncernenhet och som är

- 1) återbetalningsbart till den faktiska betalningsmottagaren av en utdelning som delas ut av en sådan koncernenhet på basis av utdelningen eller avräkningsbart från betalningsmottagaren mot en annan skatt än en skatt för sådan utdelning, eller
- 2) återbetalningsbart till den utdelande enheten vid utdelningen.

Med *kvalificerat imputationsbelopp* avses en medräknad skatt som betalats av en koncernenhet och som kan återbetalas eller avräknas i beskattningen från den faktiska betalningsmottagaren av den utdelning som delas ut av den koncernenheten

1) om återbetalningen betalas ut eller tillgodohavandet tillhandahålls genom tillämpning av ett utländskt system för skattetillgodohavande i en annan jurisdiktion än den jurisdiktion enligt vars lagar de för enheten medräknade skatterna ursprungligen ålades,

2) om återbetalningen betalas ut eller tillgodohavandet tillhandahålls till en faktisk betalningsmottagare som beskattas för utdelningen till en nominell skattesats som är lika med eller högre än minimiskattesatsen och den jurisdiktion som beskattar den faktiska betalningsmottagaren är den där den koncernenhet som ursprungligen betalat skatterna är belägen,

3) om återbetalningen betalas ut eller tillgodohavandet tillhandahålls till en fysisk person som är den faktiska betalningsmottagaren och har sin skatterättsliga hemvist i den jurisdiktion där skatten ålades och som är allmänt skattskyldig för inkomsten, eller

4) om återbetalningen betalas ut eller tillgodohavandet tillhandahålls till en myndighetsenhet, en internationell organisation, en ideell organisation, en pensionsfond i den stat som uppburit skatten, en investeringsenhet med hemvist i den stat som uppburit skatten som inte ingår i den koncernen, eller i ett livförsäkringsbolag med hemvist i den stat som uppburit skatten, i den mån utdelningen erhålls i samband med pensionsförsäkringsverksamhet och beskattas på samma sätt som en utdelning som erhålls av en pensionsfond.

Vid tillämpningen av 2 mom. 4 punkten anses en ideell organisation eller pensionsfond ha sin hemvist i den jurisdiktion där den har bildats och förvaltas, en investeringsenhet i den jurisdiktion där den har bildats och regleras och ett livförsäkringsbolag i den jurisdiktion där det är beläget.

40 §

Kvalificerat skattetillgodohavande och icke kvalificerat skattetillgodohavande

Med *kvalificerat skattetillgodohavande* avses

1) ett skattetillgodohavande som ska betalas som en kontant betalning eller erhållas som en post som motsvarar kontant betalning inom fyra år från den dag då koncernenheten fått rätt att erhålla skattetillgodohavandet, eller

2) ett skattetillgodohavande som delvis ska återbetalas i den mån det har betalats som en kontantbetalning eller erhållas som en post som motsvarar kontant betalning i enlighet med 1 punkten, dock med undantag för poster som ska betraktas som ett kvalificerat imputationsbelopp eller ett icke kvalificerat imputationsbelopp.

Med *icke kvalificerat skattetillgodohavande* avses ett skattetillgodohavande som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande men som är helt eller delvis återbetalningsbart.

41 §

Huvudenhet

Med *huvudenhet* avses en enhet som i sitt bokslut tar med ett fast driftställes redovisade nettointäkt eller nettoförlust.

42 §

Ingående ägarenhet

Med *ingående ägarenhet* avses en koncernenhet som direkt eller indirekt har ett ägarintresse i en annan koncernenhet i samma koncern.

43 §

Berättigat utdelningsskattesystem

Med *berättigat utdelningsskattesystem* avses ett samfundsskattesystem som

- 1) ålägger skatt på vinst på så sätt att skatt allmänt ska betalas när vinst delas ut eller anses vara utdelad till aktieägarna, eller när enheten ådrar sig vissa andra kostnader än rörelsekostnader,
- 2) ålägger skatt med en skattesats som är minst lika hög som minimiskattesatsen, och
- 3) har varit i kraft den 1 juli 2021 eller före det.

44 §

Enhet som utses att lämna deklaration

Med *enhet som utses att lämna deklaration* avses en koncernenhet, annan än den yttersta moderenheten, som av koncernen har utsetts att på dess vägnar fullgöra de krav på avlämning av skattedeklaration som anges i 8 kap. 3 §.

Genomflödesenheter och skattetransparenta ägarstrukturer

45 §

Genomflödesenhet och skattemässig transparens

En enhet är en *genomflödesenhet* i den mån den är skattemässigt transparent med avseende på dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust i den jurisdiktion där den etablerades, om den inte har skatterättslig hemvist och omfattas av en medräknad skatt enligt 4 kap. på sina intäkter eller sin vinst i en annan jurisdiktion.

En enhet är *skattemässigt transparent* i en jurisdiktion om dess inkomster, utgifter, vinster eller förluster enligt lagstiftningen i den jurisdiktionen behandlas som om de härrörde från eller uppkom hos enhetens ägare i proportion till dennes ägarintresse i enheten.

46 §

Skattetransparent enhet och omvänd hybrid enhet

En genomflödesenhet är en *skattetransparent enhet* i den mån den är skattetransparent i den jurisdiktion där dess ägare är belägen.

I den mån en genomflödesenhet inte är skattetransparent i den jurisdiktion där dess ägare är belägen är den en *omvänd hybrid enhet*.

47 §

Hybrid enhet

En enhet som med avseende på dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust behandlas som en separat skattskyldig i den jurisdiktion där den har sin hemvist är en *hybrid enhet* till den del den behandlas som skattetransparent i den jurisdiktion där dess ägare har sin hemvist.

48 §

Skattetransparent struktur

Om ett ägarintresse i en enhet eller ett fast driftställe som är en koncernenhet innehas indirekt genom skattetransparenta enheter, anses det att ägarintresset vid tillämpning av denna lag innehas via en *skattetransparent struktur*.

49 §

Icke-skattskyldig enhet

En enhet som inte har skatterättslig hemvist och som inte omfattas av en medräknad skatt eller kvalificerad nationell tilläggsskatt på grundval av sin etableringsort eller plats för företagsledning eller liknande kriterier (*icke-skattskyldig enhet*) är en genomflödesenhet och skattetransparent enhet i den mån

- 1) dess ägare är belägna i en jurisdiktion där enheten behandlas som skattetransparent,
- 2) den har inte någon plats för affärsverksamhet i den stat där den etablerades, och
- 3) dess intäkter, kostnader, vinst eller förlust inte kan hänföras till ett fast driftställe.

Bestämmelser om enheter och fasta driftställets lokalisering

50 §

En enhets lokalisering

Vid tillämpningen av denna lag ska en annan enhet än en genomflödesenhet anses vara belägen

- 1) i sin skatterättsliga hemvist, om den har skatterättslig hemvist på grundval av sin etableringsort, sin plats för företagsledning eller motsvarande kriterier, samt
- 2) i andra än i 1 punkten avsedda fall på dess etableringsort.

51 §

En genomflödesenhets lokalisering

Om en genomflödesenhet är den yttersta moderenheten i koncernen eller om den tillämpar en regel om inkomstinkludering enligt 2 kap. 2–5 §, ska enheten anses vara belägen i den jurisdiktion där den etablerades.

I andra fall än de som avses i 1 mom. ska en genomflödesenhet betraktas som statslös.

52 §

Ett fast driftställets lokalisering

Ett fast driftställe enligt definitionen i 18 § 1 punkten är beläget i den jurisdiktion där det behandlas som ett fast driftställe vid tillämpningen av gällande skatteavtal.

Ett fast driftställe enligt definitionen i 18 § 2 punkten är beläget i den jurisdiktion där det är skyldigt att betala skatt på nettobasis på grund av sin lokalisering.

Ett fast driftställe enligt definitionen i 18 § 3 punkten är lokaliserat i den jurisdiktion där det är beläget.

Ett fast driftställe enligt definitionen i 18 § 4 punkten ska betraktas som statslöst.

53 §

Enheter som är belägna i flera jurisdiktioner

Om en koncernenhet är belägen i fler än en jurisdiktion ska den vid tillämpning av denna lag anses ha sin hemvist enligt följande:

1) Om enheten är belägen i två jurisdiktioner som har ett gällande skatteavtal, ska den anses vara belägen i den jurisdiktion där den enligt det skatteavtalet har sin hemvist.

2) Om en tillämpning av skatteavtalet kräver att de behöriga myndigheterna når en ömsesidig överenskommelse om den plats där koncernenheten anses ha hemvist och ingen överenskommelse nås, eller om det enligt det tillämpliga skatteavtalet inte finns någon lättnad eller befrielse på grund av att en enhet har hemvist hos båda avtalslutande parter, ska 2 mom. tillämpas.

Om en koncernenhet är belägen i två jurisdiktioner och dessa jurisdiktioner inte har ett tillämpligt skatteavtal, ska koncernenheten anses vara belägen i den jurisdiktion som ålade det högsta beloppet av skatter under räkenskapsperioden, dock med undantag av eventuella skatter som betalats med stöd av ett bassamfundsskattesystem. Om beloppet av de skatter som betalats i de två jurisdiktionerna är detsamma eller noll, ska koncernenheten anses vara belägen i den jurisdiktion där den har det högre beloppet av det avdrag för substansbeloppet som avses i 5 kap. 7 §. Om det avdrag för substansbeloppet i de två jurisdiktionerna är detsamma eller noll, ska enheten betraktas som statslös, såvida den inte är koncernens yttersta moderenhet, i vilket fall den ska anses vara belägen i den jurisdiktion där den etablerades.

Om en i 1 mom. avsedd enhet är en moderenhet som till följd av tillämpningen av 1 och 2 mom. är belägen i en jurisdiktion där den inte omfattas av en kvalificerad regel om inkomstinkludering, kan den andra i 1 eller 2 mom. avsedda jurisdiktionen kräva att enheten tillämpar dess kvalificerade regel om inkomstinkludering, såvida inte ett tillämpligt skatteavtal förbjuder tillämpningen av en sådan regel.

54 §

Byte av lokalisering

Om en koncernenhet har bytt lokalisering under en räkenskapsperiod, ska den anses vara belägen i den jurisdiktion där den var lokaliserad den första dagen av den räkenskapsperioden.

2 kap.

Skyldighet att betala tilläggsskatt

1 §

Tilläggsskatt och skattetagare

I fråga om lågbeskattade koncernenheter ska tilläggsskatt betalas till staten i enlighet med detta kapitel.

2 §

En yttersta moderenhets skyldighet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering

En yttersta moderenhet är skyldig att för räkenskapsperioden betala sin andel enligt 6 § av tilläggsskatten enligt regeln om inkomstinkludering i fråga om lågbeskattade koncernenheter.

En yttersta moderenhet är skyldig att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering för den yttersta moderenheten, om den yttersta moderenheten är en sådan lågbeskattad koncernenhet som avses i denna lag.

3 §

En mellanliggande moderenhets skyldighet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering

En mellanliggande moderenhet är skyldig att för räkenskapsperioden betala sin andel enligt 6 § av tilläggsskatten enligt regeln om inkomstinkludering i fråga om lågbeskattade koncernenheter.

En yttersta moderenhet är skyldig att för sin egen del betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering, om den är en sådan lågbeskattad koncernenhet som avses i denna lag.

Det som föreskrivs i 1 och 2 mom. tillämpas inte om en kvalificerad regel om inkomstinkludering tillämpas på den yttersta moderenheten under räkenskapsperioden i fråga eller om en annan mellanliggande moderenhet som är belägen i en jurisdiktion där den omfattas av en kvalificerad regel om inkomstinkludering direkt eller indirekt innehar bestämmande inflytande i den mellanliggande moderenheten.

4 §

Skyldighet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering för en mellanliggande moderenhet som innehas av en undantagen yttersta moderenhet

En mellanliggande moderenhet som innehas av en undantagen yttersta moderenhet är skyldig att för räkenskapsperioden betala sin andel enligt 6 § av tilläggsskatten enligt regeln om inkomstinkludering i fråga om lågbeskattade koncernenheter.

En mellanliggande moderenhet som innehas av en undantagen yttersta moderenhet är skyldig att för sin egen del betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering, om den mellanliggande moderenheten är en sådan lågbeskattad koncernenhet som avses i denna lag.

Med avvikelse från vad som ovan i denna paragraf föreskrivs om en mellanliggande moderenhets skyldighet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering ska 1 och 2 mom. inte tillämpas, om en annan mellanliggande moderenhet direkt eller indirekt innehar bestämmande inflytande i den mellanliggande moderenheten och denna andra mellanliggande moderenhet är belägen i en jurisdiktion där den omfattas av en kvalificerad regel om inkomstinkludering under räkenskapsperioden i fråga.

5 §

En delägd moderenhets skyldighet att betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering

En delägd moderenhet är skyldig att för räkenskapsperioden betala sin andel enligt 6 § av tilläggsskatten enligt regeln om inkomstinkludering i fråga om lågbeskattade koncernenheter.

En delägd moderenhet är skyldig att för sin egen del betala tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering, om den är en sådan lågbeskattad koncernenhet som avses i denna lag.

Det som föreskrivs i 1 och 2 mom. tillämpas inte om en annan delägd moderenhet som omfattas av en kvalificerad regel om inkomstinkludering under räkenskapsperioden i fråga direkt eller indirekt i sin helhet innehar ägarintressena i den delägda moderenheten.

6 §

Fördelning av tilläggsskatten enligt regeln om inkomstinkludering

En moderenhets andel av tilläggsskatten enligt regeln om inkomstinkludering är lika stor som en lågbeskattad koncernenhets i enlighet med 5 kap. 5 § beräknade tilläggsskatt multiplicerad med moderenhetsens fördelningsbara andel av en sådan här tilläggsskatt under räkenskapsperioden.

En moderenhets andel av tilläggsskatten för en lågbeskattad koncernenhet ska stå i proportion till moderenhetsens ägarintresse i den justerade vinsten i den lågbeskattade koncernenheten. Andelen ska vara lika med den justerade vinsten i den lågbeskattade koncernenheten under räkenskapsperioden, med avdrag för beloppet av sådana intäkter som är hänförliga till ägarintressen som innehas av andra ägare och delat med den justerade vinsten i den lågbeskattade koncernenheten under räkenskapsperioden.

Det justerade vinstbelopp som är hänförligt till ägarintressen i en lågbeskattad koncernenhet som innehas av andra ägare ska vara det belopp som skulle ha behandlats som hänförligt till dessa ägare enligt principerna i den allmänt erkända redovisningsstandard som används i den yttersta moderenhets koncernbokslut om den lågbeskattade koncernenhetens nettovinst hade varit lika med dess justerade vinst. Denna justering görs på samma sätt som om

1) moderenheten hade upprättat ett koncernbokslut i enlighet med den redovisningsstandarden (*hypotetiskt koncernbokslut*),

2) moderenheten hade ett bestämmande inflytande i den lågbeskattade koncernenheten så att alla inkomster och utgifter i den lågbeskattade koncernenheten hade konsoliderats post för post med moderenhetsens inkomster och utgifter i det hypotetiska koncernbokslutet,

3) den lågbeskattade koncernenhetens hela justerade vinst hade varit hänförlig till transaktioner med personer som inte är koncernenheter, och om

4) alla ägarintressen som inte direkt eller indirekt innehades av moderenheten hade innehaft av andra personer än koncernenheter.

Utöver vad som föreskrivs ovan i denna paragraf ska den tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering som ska betalas av en moderenhet omfatta hela beloppet för den tilläggsskatt som fördelats på den moderenheten under räkenskapsperioden.

7 §

Kompensation för regeln om inkomstinkludering

Om en moderenhet indirekt innehar ett ägarintresse i en lågbeskattad koncernenhet via en mellanliggande moderenhet eller en delägd moderenhet som omfattas av en kvalificerad regel om inkomstinkludering under räkenskapsperioden, ska den tilläggsskatt som ska betalas med stöd av 2–5 § minskas med ett belopp som motsvarar den förstnämnda moderenhets fördelningsbara andel av den tilläggsskatt som ska betalas av den mellanliggande moderenheten eller den delägda moderenheten.

8 §

Tillämpning av regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning i den multinationella koncernen

Om den yttersta moderenheten i en multinationell koncern är belägen i en jurisdiktion som inte tillämpar en kvalificerad regel om inkomstinkludering, eller om den yttersta moderenheten i en multinationell koncern är en undantagen enhet, ska de koncernenheter som är belägna i Finland betala tilläggsskatt enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning för lågbeskattade koncernenheter.

Om den yttersta moderenheten i en multinationell koncern är belägen i en lågbeskattad jurisdiktion och den inte omfattas av en kvalificerad regel om inkomstinkludering, ska de koncernenheter som är belägna i Finland betala tilläggsskatt enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning för den yttersta moderenheten.

9 §

Beräkning av tilläggsskattebeloppet enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning

Den totala tilläggsskatten enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning för en räkenskapsperiod ska vara lika med summan av den tilläggsskatt som beräknats för varje lågbeskattad koncernenhet i den multinationella koncernen under den räkenskapsperioden i enlighet med 5 kap.

Tilläggsskatten enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning för en lågbeskattad koncernenhet ska vara lika med noll under räkenskapsperioden om den yttersta moderenhetens alla ägarintressen i denna lågbeskattade koncernenhet innehas direkt eller indirekt av en eller flera moderenheter som är skyldiga att tillämpa en kvalificerad regel om inkomstinkludering för den lågbeskattade koncernenheten för den räkenskapsperioden.

Tilläggsskatten enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning för en lågbeskattad koncernenhet ska minskas med en moderenhets fördelningsbara andel av den lågbeskattade koncernenhetens tilläggsskatt som tagits ut enligt en kvalificerad regel om inkomstinkludering.

10 §

Fördelning av tilläggsskattebeloppet enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning

Det tilläggsskattebelopp enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning som fördelas på en jurisdiktion ska beräknas genom att den totala tilläggsskatten enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning, som fastställs i enlighet med 9 §, multipliceras med jurisdiktionens procentsats enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning, som fastställs i enlighet med denna paragraf.

Jurisdiktionens procentuella andel av tilläggsskatten enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning beräknas genom att man adderar 50 procent av det relationstal som fås genom att antalet anställda i jurisdiktionen divideras med antalet anställda i alla jurisdiktioner som tillämpar regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning till 50 procent av det relationstal som fås genom att det totala värdet av materiella tillgångar i jurisdiktionen divideras med det totala värdet av materiella tillgångar för alla jurisdiktioner som tillämpar regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning.

Vid tillämpningen av denna paragraf avses med antalet anställda antalet anställda på heltidsbasis för alla koncernenheter belägna i den relevanta jurisdiktionen.

Vid tillämpningen av denna paragraf betraktas som materiella tillgångar de materiella tillgångarna för alla koncernenheter som är belägna i den relevanta jurisdiktionen, men inte likvida medel eller motsvarande medel, immateriella tillgångar eller finansiella tillgångar.

Vid tillämpningen av denna paragraf ska materiella tillgångar som ingår i ett fast driftställes separata räkenskaper enligt 3 kap. 20 § och som justeras i enlighet med 3 kap. 21 § fördelas till det fasta driftstället. Till den del materiella tillgångar fördelas till ett fast driftställe ska sådana materiella tillgångar inte beaktas som materiella tillgångar i huvudenhetens skattejurisdiktion.

Vid tillämpningen av denna paragraf ska anställda vars personalkostnader ingår i det fasta driftställets i 3 kap. 20 § avsedda separata räkenskaper, justerade i enlighet med 3 kap. 21 §, fördelas till det fasta driftstället.

Antal anställda som fördelas till ett fast driftställes jurisdiktion ska inte tas med i beräkningen av antalet anställda i huvudenhetens skattejurisdiktion.

Till den del de anställda eller de materiella tillgångarna i en genomflödesenhet inte hänförs till ett fast driftsställe eller, i avsaknad av ett fast driftsställe, till de koncernenheter som är belägna i den jurisdiktion där genomflödesenheten etablerades, ska de anställda eller det redovisade nettovärdet av materiella tillgångar inte beaktas vid tillämpningen av denna paragraf.

Vid tillämpningen av denna paragraf ska inte antalet anställda vid eller materiella tillgångar som innehas av en investeringsenhet tas med i kalkylerna.

Med avvikelse från bestämmelserna i denna paragraf ska en jurisdiktions procentsats enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning för en multinationell koncern anses vara noll under räkenskapsperioden om det tilläggsskattebelopp enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning som fördelats till den jurisdiktionen under en tidigare räkenskapsperiod inte har medfört att de koncernenheter i denna multinationella koncern som är belägna i den jurisdiktionen har en ytterligare skattekostnad som totalt motsvarar det tilläggsskattebelopp enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning för den föregående räkenskapsperioden som fördelats till den jurisdiktionen.

Vad som föreskrivs ovan i 10 mom. ska inte tillämpas på en räkenskapsperiod om alla jurisdiktioner som omfattas av en kvalificerad regel om kompensation för bortfall i skattebetalning som gäller för den räkenskapsperioden tillämpar en procentsats enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning som är noll för den multinationella koncernen den räkenskapsperioden.

Antalet anställda och det redovisade nettovärdet av materiella tillgångar i sådana koncernenheter i en multinationell koncern belägen i en jurisdiktion som tillämpar en procentsats på noll under en räkenskapsperiod enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning ska undantas vid fördelningen av den totala tilläggsskatten enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning under den räkenskapsperioden.

11 §

Fördelning av tilläggsskattebeloppet enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning till finländska koncernenheter

En finländsk koncernenhet ska betala den del av koncernens tilläggsskatt enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning som motsvarar den finländska koncernens andel av det totala antalet anställda och av de totala materiella tillgångarna i Finland.

Tilläggsskatt enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning fördelas inte till koncernenheter som är investeringsenheter.

Nationell tilläggsskatt i Finland

12 §

Tillämpningsområde för den nationella tilläggsskatten i Finland

Den nationella tilläggsskatten för en redovisningsperiod är för Finlands del det belopp som avses i 5 kap. 2 §, vilket beräknas på basis av de enheter som är belägna i Finland med tillämpning av det som föreskrivs nedan i 13–19 § (*nationell tilläggsskatt i Finland*).

En i Finland belägen koncernenhet och i 6 kap. 12 § avsedd enhet som ingår i en samföretagskoncern är skyldig att för redovisningsperioden betala sin i 5 kap. 5 och 8 § avsedda andel av den nationella tilläggsskatten i Finland.

13 §

Beräkning av den nationella tilläggsskatten i Finland

Vid beräkning av beloppet av den nationella tilläggsskatten i Finland tillämpas vad som i denna lag föreskrivs om beräkning och fördelning av det tilläggsskattebelopp som tas ut med stöd av regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning för en lågbeskattad koncernenhet, om inte något annat föreskrivs nedan i 14–19 §.

14 §

Tillämpning av den nationella tilläggsskatten i Finland på samföretag och dotterenheter till samföretag

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 6 kap. 13 § 2 och 3 mom. är den nationella tilläggsskatt som fördelas i enlighet med 5 kap. 5 och 8 § på enheter som ingår i samföretagskoncerner belägna i Finland dessa enheters andel av den nationella tilläggsskatten i Finland i enlighet med 12 § 2 mom.

15 §

Undantag som gäller investeringsenheter

Om nationell tilläggsskatt har fördelats på en investeringsenhet till följd av tillämpning av 7 kap. 11 och 12 § och 5 kap. 5 och 8 §, ska skatten betalas av en i Finland belägen koncernenhet som inte är en investeringsenhet och som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i investeringsenheten. Om det finns fler än en sådan enhet, fördelas skattebeloppet på enheterna i proportion till deras ägarintressen.

Om det inte finns sådana enheter som avses i 1 mom., ska skatten betalas av den investeringsenhet som den nationella tilläggsskatten för räkenskapsperioden har fördelats på enligt 5 kap. 5 §.

16 §

Undantag som gäller bassamfundsskatt

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 4 kap. 18 § 3 och 4 mom. ska skatt som tas ut med stöd av lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994) och som betalats av en koncernenhet inte tas med i beräkningen av de medräknade och justerade skatterna för koncernenheten för fastställande av den nationella tilläggsskatten i Finland.

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 4 kap. 18 § 1 mom. ska sådan skatt som har betalats utomlands på en finländsk koncernenhets inkomst enligt det lokala bassamfundsskattesystemet inte tas med i beräkningen av medräknade och justerade skatter för en finländsk koncernenhet för fastställandet av den nationella tilläggsskatten i Finland.

17 §

Undantag som gäller skatter för en hybridenhet

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 4 kap. 18 § 3 och 4 mom. ska det i de medräknade skatterna för en finländsk koncernenhet med ägarintresse i en hybridenhet inte inkluderas de i 4 mom. i den paragrafen avsedda skatter som betalas av hybridenheten.

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 4 kap. 18 § 2 mom. ska skatt som betalats utomlands på en finländsk hybridenhets inkomst inte tas med i beräkningen av de medräknade och justerade skatterna för den finländska enheten för fastställande av den nationella tilläggsskatten i Finland.

18 §

Undantag som gäller fasta driftställen

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 4 kap. 16 § 1 mom. ska en finländsk koncernenhet som är ett fast driftställe till en utländsk huvudenhet i beräkningen av sina medräknade och justerade skatter för beräkningen av den nationella tilläggsskatten inte inkludera de i 1 mom. i den paragrafen avsedda skatter som ingår i huvudenhetens räkenskaper.

19 §

Konsekvenser för tilläggsskattebeloppet för en räkenskapsperiod

Om beloppet av den nationella tilläggsskatten för en räkenskapsperiod inte har betalats inom fyra räkenskapsperioder efter den räkenskapsperiod då skatten debiterades, fogas det återstående beloppet till den i 5 kap. 3 § avsedda tilläggsskatten för jurisdiktionen under räkenskapsperioden.

3 kap.

Beräkning av den justerade vinsten eller förlusten

Redovisad vinst eller förlust

1 §

Justerad vinst eller förlust och redovisat resultat

En koncernenhets justerade vinst eller förlust beräknas genom att de justeringar som avses i 2–22 § i detta kapitel görs i den redovisade vinst eller förlust för koncernenheten under räkenskapsperioden som avses i 2 mom. eller 2 §.

Vid tillämpningen av denna lag är koncernenhetens redovisade vinst eller förlust koncernenhetens vinst eller förlust före eventuella justeringar för att undanröja koncerninterna transaktioner på det sätt den fastställts enligt den redovisningsstandard som används vid upprättandet av den yttersta moderenhetens koncernbokslut.

Om en koncernenhets redovisade vinst eller förlust inte rimligen kan fastställas på grundval av den redovisningsstandard som används vid upprättandet av den yttersta moderenhetens koncernbokslut, får koncernenhetens redovisade vinst eller förlust för räkenskapsperioden fastställas på grundval av en annan allmänt erkänd redovisningsstandard eller en godkänd redovisningsstandard, om koncernenhetens räkenskaper redovisas på grundval av den standarden, om uppgifterna i räkenskaperna är tillförlitliga och om fasta skillnader på över en miljon euro som uppstår vid behandlingen av en viss intäkt- eller kostnadspost eller transaktion till följd av skillnader mellan den redovisningsstandard som används vid upprättandet av den yttersta moderenhetens koncernbokslut och den redovisningsstandard som används vid koncernenheten justeras för att överensstämja med den redovisningsstandard som användes vid upprättandet av den yttersta moderenhetens koncernbokslut.

Justeringar för att fastställa den justerade vinsten eller förlusten

2 §

Justeringar av redovisad vinst eller förlust

En koncernenhets redovisade nettovinst eller nettoförlust ska justeras med beloppet för följande poster:

- 1) nettoskattekostnader,
- 2) undantagna utdelningar,
- 3) undantagna vinster eller förluster i eget kapital,
- 4) vinst eller förlust enligt en inkluderad omvärderingsmetod,
- 5) vinster eller förluster från avyttring av tillgångar och skulder som undantagits vid tillämpning av 6 kap. 8–11 §,
- 6) asymmetrisk vinst eller förlust i utländsk valuta,
- 7) icke godtagbara kostnader,
- 8) fel under tidigare perioder och ändringar av redovisningsprinciper, och
- 9) upplupna pensionskostnader.

3 §

Definitioner som används vid beräkningen av den justerade vinsten och förlusten

Vid beräkningen av den justerade vinsten och förlusten

- 1) avses med *nettoskattekostnad* det sammanlagda beloppet av följande poster:
 - a) medräknade skatter som upplupen kostnad samt de aktuella och uppskjutna medräknade skatter som ingår i den redovisade inkomstskattekostnaden, inbegripet medräknade inkomstskatter som är undantagna från beräkningen av justerade vinster eller förluster,
 - b) uppskjutna skattefordringar som hänför sig till en förlust under räkenskapsperioden,
 - c) kvalificerade nationella tillägsskatter som upplupen kostnad,
 - d) skatter som tas ut i enlighet med denna lag, rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen eller OECD:s modellregler om en global minimibesättning, som upplupen kostnad, och
 - e) icke kvalificerat imputationsbelopp som upplupen kostnad,
- 2) avses med *undantagen utdelning* utdelning eller annan distribution som erhållits på basis av ett ägarintresse, med undantag av ägarintressen i form av kortvariga portföljinnehav eller ägarintressen i en investeringsenhet som har gjort ett sådant val som avses i 7 kap. 14 §.
- 3) avses med *portföljinnehav* koncernens ägarintresse i en enhet när ägarintresset ger rätt till mindre än 10 procent av vinsten, det egna kapitalet, eller rösträtterna i den enheten vid tidpunkten för utdelning eller avyttring,
- 4) avses med *kortvarigt portföljinnehav* portföljinnehav som en koncernenhet har innehaft i eget intresse i mindre än ett år före utdelning erhålls eller annan utdelning av medel görs på basis av portföljinnehavet,
- 5) avses med *undantagen vinst eller förlust* i eget kapital följande som ingår i koncernenhetens redovisade vinst eller förlust:
 - a) vinster och förluster till följd av förändringar i det verkliga värdet på ett ägarintresse, med undantag för portföljinnehav,
 - b) vinster och förluster avseende ett ägarintresse som ingår i kapitalandelsmetoden vid redovisning, eller
 - c) vinster och förluster från avyttring av ett ägarintresse, med undantag för portföljinnehav,

6) avses med *inkluderad omvärderingsmetod för vinst eller förlust* nettovinst eller nettoförlust som ökas eller minskas genom eventuella tillhörande medräknade skatter under räkenskapsperioden, till följd av tillämpning av en redovisningsmetod eller redovisningspraxis som med avseende på alla materiella anläggningstillgångar:

- a) periodiskt justerar det redovisade värdet av sådana tillgångar till dess verkliga värde,
- b) registrerar förändringar i värde i övrigt totalresultat, och
- c) inte senare redovisar den upplupna vinsten eller förlusten i övrigt totalresultat via resultaträkningen,

7) avses med *asymmetrisk vinst eller förlust i utländsk valuta* vinst eller förlust i utländsk valuta för en enhet vars redovisade funktionella valuta och funktionella skattevaluta skiljer sig åt och om vinsten eller förlusten har uppkommit,

a) till följd av fluktuationer i valutakursen mellan den redovisade funktionella valutan och den funktionella skattevalutan för en koncernenhet och vinsten eller förlusten ingår i enhetens beskattningsbara vinst eller förlust,

b) till följd av fluktuationer i valutakursen mellan den redovisade funktionella valutan och den funktionella skattevalutan för en koncernenhet och vinsten eller förlusten ingår i enhetens redovisade vinst eller förlust,

c) till följd av fluktuationer i valutakursen mellan en tredje utländsk valuta och den redovisade funktionella valutan för en koncernenhet och vinsten eller förlusten ingår i enhetens redovisade vinst eller förlust, eller

d) till följd av fluktuationer i valutakursen mellan en tredje utländsk valuta och den funktionella skattevalutan för en koncernenhet, oberoende av om vinsten eller förlusten har ingått i enhetens beskattningsbara resultat,

8) avses vid tillämpningen av 7 punkten med *funktionell skattevaluta* den valuta som används för att fastställa koncernenhetens beskattningsbara vinst eller förlust för en medräknad skatt i den jurisdiktion där koncernenheten är belägen, med *redovisad funktionell valuta* den valuta som används för att fastställa koncernenhetens redovisade nettovinst eller nettoförlust och med en *tredje utländsk valuta* en valuta som inte är koncernenhetens funktionella skattevaluta eller redovisade funktionella valuta,

9) avses med *icke godtagbara kostnader* koncernenhetens upplupna kostnader för olagliga betalningar, inklusive mutor och olagliga provisioner, samt böter och sanktioner som uppgår till minst 50 000 euro eller motsvarande belopp i den funktionella valuta i vilken koncernenhetens redovisade vinst eller förlust beräknas,

10) avses med *fel under tidigare perioder och ändringar av redovisningsprinciper* en förändring i en koncernenhets ingående egna kapital i början av en räkenskapsperiod som kan hänföras till

a) en korrigerings av ett fel vid fastställandet av den redovisade vinsten eller förlusten under en tidigare räkenskapsperiod som påverkade de intäkter eller kostnader som ingick i beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten under räkenskapsperioden i fråga, utom i den mån en sådan korrigerings resulterade i en minskning av det belopp av medräknade skatter som avses i 4 kap. 20 § 1 mom., eller

b) ett byte av redovisningsprinciper eller policy som påverkar de intäkter eller kostnader som ingår i beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten, och

11) avses med *upplupen pensionskostnad* skillnaden mellan de kostnader för pensionsansvar som ingår i redovisningen av vinsten eller förlusten och det belopp som tillförts en pensionsfond under räkenskapsperioden.

4 §

Val i anslutning till aktiebaserade incitamentsystem

Om den koncernenhet som lämnar deklaration så väljer får en koncernenhet ersätta det belopp som i koncernenhetens räkenskaper har redovisats som kostnad på grundval av utgifter som betalats som aktiebaserad ersättningskostnad med ett belopp som har tillåtits som ett avdrag vid beräkningen av koncernenhetens beskattningsbara inkomst där enheten är belägen.

Om den aktiebaserade utgift som avses i 1 mom. hänför sig till en option som förfaller outnyttjad, ska koncernenheten inkludera hela det tidigare avdragna beloppet i sin beräkning av den justerade vinsten eller förlusten den räkenskapsperiod då optionen förfaller.

Valet enligt denna paragraf är ett val som gäller i fem år enligt 8 kap. 11 § och det ska tillämpas konsekvent på alla de i 1 mom. avsedda utgifter som betalats som aktiebaserad ersättningskostnad under det år då valet görs och under de efterföljande räkenskapsperioderna i fråga om de koncernenheter som är belägna inom samma jurisdiktion.

Om en del av den aktiebaserade ersättningskostnad som hänför sig till systemet har redovisats som kostnad i räkenskaperna under räkenskapsperioder före den räkenskapsperiod då valet enligt denna paragraf görs och därigenom dragits av vid beräkningen av koncernenhetens justerade vinst eller förlust, ska enheten i sin beräkning av den justerade vinsten eller förlusten för det år valet gjordes inkludera ett belopp som motsvarar summan av de upplupna kostnader som har varit avdragsgilla vid beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten under de föregående räkenskapsperioderna till den del som beloppet i fråga överstiger det upplupna belopp som skulle ha varit avdragsgillt om valet hade gjorts under dessa räkenskapsperioder.

Om ett val enligt denna paragraf återkallas, ska koncernenheten i den justerade vinsten eller förlusten för den räkenskapsperiod som valet återkallades inkludera ett belopp som motsvarar de belopp som tidigare dragits av i enlighet med valet till den del beloppet av de tidigare avdragen överstiger obetalda kostnader i koncernenhetens redovisning som uppkommit till följd av aktiebaserade ersättningskostnader.

5 §

Justering av transaktioner mellan koncernenheter

Om alla transaktioner mellan koncernenheter belägna i olika jurisdiktioner inte redovisas till samma belopp i de båda koncernenheternas räkenskaper eller om de inte är förenliga med armlängdsprincipen, ska transaktionerna justeras så att de uppgår till samma belopp och är förenliga med armlängdsprincipen.

Om en avyttring eller annan överföring av tillgångar mellan koncernenheter inom samma jurisdiktion medför en förlust som inte har redovisats i enlighet med armlängdsprincipen, ska förlusten beräknas på nytt i enlighet med armlängdsprincipen, om förlusten ingår i beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten.

Vid tillämpningen av denna paragraf avses med *armlängdsprincipen* principen att transaktioner mellan koncernenheter ska redovisas så att villkoren motsvarar de villkor som skulle ha uppnåtts mellan oberoende företag vid jämförbara transaktioner och under jämförbara omständigheter.

6 §

Behandling av skattetillgodohavanden

Kvalificerade skattetillgodohavanden betraktas som intäkt vid beräkningen av en koncernenhets justerade vinst eller förlust. Icke-kvalificerade skattetillgodohavanden betraktas inte som intäkt vid beräkningen av en koncernenhets justerade vinst eller förlust.

7 §

Val som gäller redovisning till verkligt värde och nedskrivningar

Om den koncernenhet som lämnar deklaration så väljer, får vinster och förluster som hänförs till sådana tillgångar och skulder som omfattas av tillämpning av redovisning till verkligt värde eller nedskrivning i koncernbokslutet fastställas i enlighet med realiseringsprincipen vid beräkningen av koncernenhetens justerade vinst eller förlust på det sätt som närmare föreskrivs i denna paragraf.

Vid tillämpningen av detta val

1) undantas alla vinster och förluster som härrör från tillämpning av redovisning till verkligt värde eller nedskrivning av en tillgång eller skuld från beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten,

2) anses det redovisade värdet av en tillgång eller förlust vid beräkningen av en vinst eller förlust vara deras redovisade värde vid den av följande tidpunkter som infaller senare:

a) den första dagen under det år då valet gjordes, eller

b) den dag då tillgångarna förvärvades eller skuldförhållandet inleddes, och

3) om valet återkallas, justeras koncernenhetens justerade vinst eller förlust med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det verkliga värdet av tillgångarna eller skulderna och det redovisade värdet fastställt i enlighet med valet vid ingången av det år då valet återkallas.

Det val som anges i denna paragraf är ett val som gäller i fem år enligt 8 kap. 11 § och det ska tillämpas på alla koncernenheter i samma jurisdiktion. Valet tillämpas på alla dessa koncernenheters tillgångar och skulder, om inte den koncernenhet som lämnar deklaration beslutar att begränsa valet till att gälla endast koncernenheternas materiella tillgångar eller endast sådana koncernenheter som är investeringsenheter.

8 §

Val som gäller periodisering av konsoliderade vinster i eget kapital

Om den koncernenhet som lämnar deklaration så väljer, kan den konsoliderade vinst i eget kapital som uppkommer i jurisdiktionen vid beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten justeras på det sätt som föreskrivs i denna paragraf. Vid justeringen ska den justerade vinsten eller förlusten för jurisdiktionen i fråga justeras för alla tidigare räkenskapsperioder som är förlagda till en retroaktiv femårsperiod på det sätt som avses i 3 mom. 2 och 3 punkten samt för periodisering av den återstående vinsten i eget kapital till den retroaktiva perioden på det sätt som avses i 3 mom. 4 punkten.

I denna paragraf avses med

1) *konsoliderad vinst i eget kapital* den nettovinst under det år valet gjordes som utgörs av de nettovinster som alla de koncernenheter i jurisdiktionen som omfattas av valet erhåller från avyttringar av lokala materiella tillgångar, med undantag för en vinst eller förlust från avyttring av tillgångar mellan koncernenheter,

2) *justerad vinst i eget kapital* i fråga om en konsoliderad vinst i eget kapital som omfattas av valet enligt denna paragraf ett belopp som motsvarar den konsoliderade vinsten i eget kapital under det år valet gjordes minskat med ett belopp som dragits av från nettoförlusten i eget kapital för ett tidigare förlustår,

3) *det år valet gjordes* det år ett i denna paragraf avsett val som gäller i ett år har gjorts,

4) *fördelad vinst i eget kapital* den justerade vinst i eget kapital som fördelas över en räkenskapsperiod i enlighet med 3 mom. 2 punkten i denna paragraf under en retroaktiv femårsperiod,

5) *lokala materiella tillgångar* fast egendom som är belägen i samma jurisdiktion som koncernenheten,

6) *retroaktiv femårsperiod* det år valet gjordes och de fyra föregående räkenskapsperioderna,

7) *förlustår* en räkenskapsperiod som infaller under den retroaktiva femårsperioden i en jurisdiktion i fråga om vilken ett val som gäller i ett år enligt denna paragraf har gjorts och under

denna räkenskapsperiod har en nettoförlust i eget kapital uppkommit för en koncernenhet i jurisdiktionen, om nettoförlusten i eget kapital för alla likadana koncernenheter överstiger deras nettovinst i eget kapital,

8) *nettovinst i eget kapital* i fråga om ett val enligt denna paragraf, den nettovinst som en koncernenhet som är belägen i en jurisdiktion som omfattas av valet erhåller vid avyttring av lokala materiella tillgångar, med undantag för en vinst eller förlust till följd av överföring av tillgångar till en annan koncernenhet,

9) *nettoförlust i eget kapital* den nettoförlust, med undantag för en vinst eller förlust till följd av överföring av tillgångar till en annan koncernenhet, som uppkommit för en koncernenhet under räkenskapsperioden vid avyttring av lokal materiella tillgångar och från vilken en eventuell nettovinst i eget kapital eller justerad nettovinst har dragits av i enlighet med 3 mom. 1 eller 3 punkten på grund av ett tidigare val enligt denna paragraf.

Vid tillämpningen av ett val enligt denna paragraf ska

1) medräknade skatter som hänför sig till den totala vinst i eget kapital eller den totala förlust i eget kapital som uppkommer det år då valet gjordes inte räknas med i beräkningen av de medräknade och justerade skatterna,

2) den konsoliderade vinsten i eget kapital under det år valet gjordes periodiseras bakåt i tiden till det tidigaste förluståret och dras av proportionellt från den eventuella totala vinst i eget kapital som uppkommit för en koncernenhet som är belägen i samma jurisdiktion,

3) om den justerade vinsten i eget kapital under ett förlustår överstiger det totala beloppet av de totala förlusterna i eget kapital för alla koncernenheter som är belägna i samma jurisdiktion, den justerade vinsten i eget kapital överförs till ett eventuellt följande förlustår och dras av proportionellt från de totala förlusterna i eget kapital för alla koncernenheter i samma jurisdiktion,

4) om det återstår justerad vinst i eget kapital efter tillämpningen av 2 och 3 punkten, vinsten fördelas jämnt över varje räkenskapsperiod under den retroaktiva femårsperioden.

Andelen vinst i eget kapital för räkenskapsperioden ska ingå i beräkningen av koncernenhetens justerade vinst eller förlust i den jurisdiktionen och under det året till ett belopp som motsvarar förhållandet mellan beloppet av den totala vinsten i eget kapital under det år valet gjordes för en angiven koncernenhet och beloppet av den totala vinsten i eget kapital under det år valet gjordes för alla angivna koncernenheter multiplicerat med beloppet av den vinst i eget kapital under året som ska fördelas, där det med angiven koncernenhet avses en koncernenhet som under det år valet gjordes har en total vinst i eget kapital och som under det året var belägen i jurisdiktionen; om det under granskningsåret inte finns någon angiven koncernenhet i jurisdiktionen, fördelas den justerade totala vinsten i eget kapital jämnt mellan alla koncernenheter som är belägna i jurisdiktionen det året.

Valet är ett i 8 kap. 12 § avsett val som gäller i ett år.

Den effektiva skattesatsen och eventuella tilläggsskatten för en tidigare räkenskapsperiod ska beräknas på nytt på det sätt som föreskrivs i 5 kap. 8 §.

9 §

Koncerninterna finansieringskonstruktioner

Till en lågbeskattad enhets justerade vinst eller förlust räknas inte kostnader som hänför sig till en koncernintern finansieringskonstruktion när följande kriterier rimligen kan förväntas bli uppfyllda under den tid finansieringskonstruktionen tillämpas:

1) de kostnader för den lågbeskattade enheten som beaktas vid beräkningen av enhetens justerade vinst eller förlust ökar,

2) utan att den beskattningsbara inkomsten för en högbeskattad motpart inom konstruktionen ökar i motsvarande grad.

I denna paragraf avses med

1) *lågbeskattad enhet* en koncernenhet som är belägen i en lågskattejurisdiktion eller i en jurisdiktion som skulle ha beskattats med låg skatt om den effektiva skattesats som beräknats för enheten hade fastställts utan intäkter eller kostnader som uppkommer för enheten till följd av en koncernintern finansieringskonstruktion,

2) *högbeskattad motpart* en koncernenhet som är belägen i en jurisdiktion som inte är en lågskattejurisdiktion eller i en jurisdiktion som inte skulle ha beskattats med låg skatt om den effektiva skattesats som beräknats för den hade fastställts utan intäkter eller kostnader som uppkommer för enheten till följd av en koncernintern finansieringskonstruktion.

10 §

Val som gäller koncernskattesystem inom en jurisdiktion

En yttersta moderenhet kan välja att tillämpa sin konsoliderade redovisningsbehandling på koncernenheter som är belägna i samma jurisdiktion och hör till samma koncernskattegrupp så att intäkter, kostnader, vinster och förluster från transaktioner mellan dessa enheter undanröjs vid beräkningen av koncernenhetens justerade vinst eller förlust.

Det val som avses i 1 mom. är ett i 8 kap. 11 § avsett val som gäller i fem år. När ett val görs eller återkallas ska det vid beräkningen av koncernenheternas justerade vinst eller förlust göras justeringar som säkerställer att de poster som ska beaktas vid beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten inte beaktas mer än en gång eller utelämnas till följd av ett sådant val eller återkallande som avses i denna paragraf.

11 §

Justering av vissa betalningar som hänför sig till försäkringsavtal

Ett försäkringsbolag får inte i beräkningen av en justerad vinst eller förlust inkludera belopp som motsvarar sådan skatt som bolaget har betalat i anslutning till försäkringstagarnas avkastning och som det har debiterat försäkringstagarna. Ett försäkringsbolag ska i beräkningen av sin justerade vinst eller förlust inkludera den avkastning som betalats till försäkringstagarna och som inte ingår i dess redovisade vinst eller förlust upp till det belopp till vilket en ökning eller minskning av motsvarande förpliktelser gentemot försäkringstagarna ingår i dess redovisade vinst eller förlust.

12 §

Justering av övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål

Belopp som redovisas som en minskning av en koncernenhets eget kapital och som är resultatet av utbetalningar av medel som gjorts eller ska göras till det övriga primärkapital för kapitaltäckningsändamål som emitterats av koncernenheten ska betraktas som kostnad vid beräkningen av koncernenhetens justerade vinst eller förlust.

Belopp som redovisas som en ökning av koncernenhetens eget kapital och som är resultatet av utbetalningar av medel som gjorts eller ska göras till det övriga primärkapital för kapitaltäckningsändamål som innehas av koncernenheten inkluderas som intäkt i beräkningen av koncernenhetens justerade vinst eller förlust.

Med övrigt primärkapital för kapitaltäckningsändamål avses i denna paragraf ett finansiellt instrument som emitterats av koncernenheten i fråga i enlighet med de regleringskrav som gäller för banksektorns eller försäkringssektorns soliditet.

13 §

Ändringar som beror på andra kapitel

En koncernenhets redovisade vinst eller förlust ska justeras så att den motsvarar det resultat som följer av bestämmelserna i 6 och 7 kap.

Intäkt från internationell sjöfart

14 §

Intäktsundantag inom internationell sjöfart

En koncernenhets intäkter från internationell sjöfart och intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart undantas från beräkningen av dess justerade vinst eller förlust i den jurisdiktion där den är belägen, under förutsättning att koncernenheten visar att den strategiska eller kommersiella förvaltningen av alla berörda fartyg faktiskt bedrivs inom den jurisdiktion där koncernenheten är belägen.

15 §

Definitioner som gäller intäkt från internationell sjöfart

I denna lag avses med intäkt från internationell sjöfart nettointäkt som en koncernenhet erhåller från

- 1) transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik, oavsett om fartyget ägs, leasas eller på annat sätt står till koncernenhetens förfogande,
- 2) transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik, om transporten grundar sig på arrangemang med delbefraktning (slot-chartering),
- 3) leasing av ett fartyg till en annan koncernenhet för transport av passagerare eller gods i internationell trafik, fullt utrustat, bemannat och försett med förnödenheter,
- 4) leasing av ett fartyg som används för transport av passagerare eller gods i internationell trafik utan besättning (bare boat charter),
- 5) deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell operativ byrå för transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik,
- 6) försäljning av ett fartyg, under förutsättning att fartyget har använts för transport av passagerare eller gods i internationell trafik och har hållits för användning av den koncernenhet som överlåter fartyget i minst ett år.

Som sådan intäkt från internationell sjöfart som avses i 1 mom. betraktas inte intäkt som en koncernenhet får för transport av passagerare eller gods på inre vattenvägar inom samma jurisdiktion.

16 §

Intäkt från kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart

Med intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart avses i denna lag nettointäkt som en koncernenhet erhåller från följande verksamheter som primärt bedrivs i samband med transport av passagerare eller gods med fartyg i internationell trafik:

- 1) leasing av fartyg utan besättning (bare boat charter) till ett annat rederi som inte är en koncernenhet, under förutsättning att leasingen inte överstiger tre år,
- 2) försäljning av biljetter som utfärdats av andra rederier för den inrikes delen av en internationell resa,
- 3) leasing och korttidslagring av containrar eller demurrage för sen återlämning av containrar,

4) tillhandahållande av tjänster till andra rederier av ingenjörer, underhållspersonal, lasthanterare, cateringpersonal och kundservicepersonal,

5) kapitalavkastning, om den investering som genererar intäkten görs som en integrerad del av driften av fartyg i internationell trafik.

17 §

Förlust från internationell sjöfart

Om beräkningen av en koncernenhets intäkter från internationell sjöfart och intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart leder till en förlust, ska denna förlust inte beaktas vid beräkningen av koncernenhetens justerade vinst eller förlust.

18 §

Maximibeloppet av intäkter från kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart

Vid det i 14 § avsedda undantagandet av intäkt beaktas det sammanlagda beloppet av intäkterna från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart för koncernenheter som är belägna i samma jurisdiktion, till den del beloppet inte överstiger 50 procent av enheternas intäkter från internationell sjöfart. Den överskjutande delen beaktas vid beräkningen av koncernenheternas justerade vinst eller förlust.

19 §

Beräkning av intäkt från internationell sjöfart och intäkt från kompletterande verksamhet

De kostnader som en koncernenhet orsakas och som direkt kan hänföras till dess internationella sjöfartsverksamhet som avses i 15 § och kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart som avses i 16 § dras av från koncernenhetens intäkter från dessa verksamheter vid beräkningen av koncernenhetens intäkter från internationell sjöfart och intäkter från kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart. Övriga kostnader som en koncernenhet indirekt orsakas till följd av sin internationella sjöfartsverksamhet eller kvalificerade kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart fördelas i förhållande till dessa verksamheter och koncernenhetens övriga verksamhet.

Koncernenhetens direkta och indirekta kostnader som härrör från internationell sjöfart och kvalificerad kompletterande verksamhet inom internationell sjöfart beaktas inte vid beräkningen av koncernenhetens justerade vinst eller förlust.

Fördelning av justerad vinst eller förlust mellan en huvudenhet och ett fast driftställe

20 §

Ett fast driftställes redovisade vinst eller förlust

Om en koncernenhet är ett i 1 kap. 15 § 1–3 punkten avsett fast driftställe, är dess redovisade vinst eller förlust den vinst eller förlust som avspeglas i det fasta driftställets separata räkenskaper.

Om ett fast driftställe inte har separata räkenskaper anses dess redovisade vinst eller förlust vara det belopp som skulle ha ansetts vara dess redovisade vinst eller förlust om separata räkenskaper hade upprättats för enheten i enlighet med den yttersta moderenhetens redovisningsstandard.

21 §

Justering av ett fast driftställes resultat

Om en koncernenhet är ett sådant fast driftställe som avses i 1 kap. 18 § 1 eller 2 punkten, justeras dess redovisade vinst eller förlust så att endast de intäkter och kostnader beaktas som är hänförliga till driftstället i enlighet med tillämpligt skatteavtal eller nationell lagstiftning i den jurisdiktion där den är belägen, oberoende av skatteplikt för intäkterna eller kostnadernas avdragsgillhet i jurisdiktionen i fråga.

Om en koncernenhet är ett sådant fast driftställe som avses i 1 kap. 18 § 3 punkten, justeras dess redovisade vinst eller förlust så att endast de intäkter och kostnader beaktas som skulle ha ansetts hänförliga till det fasta driftstället i enlighet med artikel 7 i det modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet som utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD).

Om en koncernenhet är ett sådant fast driftställe som avses i 1 kap. 18 § 4 punkten, betraktas som intäkt som ska beaktas vid beräkningen dess redovisade vinst eller förlust det belopp som är undantaget från skatt i den jurisdiktion där huvudenheten är belägen och som hänför sig till verksamhet som bedrivs utanför den jurisdiktionen. Som kostnader som används vid beräkningen betraktas de kostnader som inte är avdragsgilla i den jurisdiktion där huvudenheten är belägen och som hänför sig till verksamhet som huvudenheten i det fasta driftstället bedriver utanför jurisdiktionen.

Med undantag för de situationer som anges i 5 och 6 mom. ska ett fast driftställes redovisade vinst eller förlust inte beaktas vid fastställandet av huvudenhetens justerade vinst eller förlust.

Ett fast driftställes justerade förlust behandlas som en kostnad för huvudenheten vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust i den mån det fasta driftställets förlust är avdragsgill vid beräkningen av en sådan huvudenhets nationella beskattningsbara inkomst och inte dras av från sådan inkomst som beskattas såväl enligt lagstiftningen i huvudenhetens jurisdiktion som enligt lagstiftningen i det fasta driftställets jurisdiktion.

Ett fast driftställes justerade vinst för de följande åren behandlas som en justerad vinst för huvudenheten upp till beloppet för den justerade förlust som tidigare behandlades som en kostnad för huvudenheten enligt 5 mom.

En genomflödesenhets justerade vinst eller förlust

22 §

Fördelning av en genomflödesenhets justerade vinst eller förlust

Innan en genomflödesenhets justerade vinst eller förlust fördelas på det sätt som avses i denna paragraf, avdras från genomflödesenhets redovisade vinst eller förlust det belopp som kan fördelas till sådana ägare som inte är enheter inom samma koncern och som äger sin andel i genomflödesenhets direkt eller via en kedja av skattetransparenta enheter.

Vad som föreskrivs i 1 mom. tillämpas dock inte i situationer där

- 1) genomflödesenhets är en yttersta moderenhet, eller
- 2) genomflödesenhets ägs direkt eller genom en kedja av skattetransparenta enheter av en yttersta moderenhet.

Från genomflödesenhets redovisade vinst eller förlust avdras den del som fördelas på en annan koncernenhet.

Om en genomflödesenhet helt eller delvis bedriver verksamhet genom ett fast driftställe fördelas dess redovisade vinst eller förlust som kvarstår efter den justering som anges i 1 mom. på det fasta driftstället i enlighet med 21 §.

Om en skattetransparent enhet inte är den yttersta moderenheten fördelas dess redovisade vinst eller förlust som kvarstår efter tillämpning av 1, 2 och 4 mom. på dess ingående ägarintressen i enlighet med deras ägarintressen i genomflödesenheten.

Om en genomflödesenhet är antingen en skattetransparent som är den yttersta moderenheten eller en sådan omvänd hybrid enhet som avses i denna lag, fördelas den andel av genomflödesenhetens redovisade vinst eller förlust som kvarstår efter tillämpning av 1, 2 och 4 mom. till genomflödesenheten.

Bestämmelserna i 4–6 mom. tillämpas separat med avseende på varje ägarintresse i genomflödesenheten.

4 kap.

Medräknade och justerade skatter

Beräkning av medräknade och justerade skatter

1 §

Medräknade skatter

De medräknade skatterna för en koncernenhet omfattar

1) skatter som redovisas i en koncernenhets räkenskaper med avseende på dess intäkter eller vinster, eller dess andel av intäkter eller vinster i en koncernenhet i vilken den har ett ägarintresse,

2) skatter på utdelad vinst, skönsmässigt uppskattad vinstutdelning och andra kostnader än rörelsekostnader som påförs enligt ett berättigat utdelningsskattesystem,

3) skatter som påförs i stället för en allmänt tillämplig bolagsskatt,

4) skatter som tas ut på basis av utdelad vinst och eget kapital, inklusive skatter som påförs på basis av flera intäkt- och förmögenhetsposter.

De medräknade skatterna omfattar inte

1) den tilläggsskatt som tillfaller en moderenhet enligt en kvalificerad regel om inkomstinklu-dering,

2) den tilläggsskatt som tillfaller en koncernenhet enligt en kvalificerad nationell tilläggsskatt,

3) skatter som hänför sig till en justering som gjorts av en koncernenhet till följd av tillämpningen av en kvalificerad regel om kompensation för bortfall i skattebetalning,

4) icke kvalificerade imputationsbelopp, eller

5) skatter som betalas av ett försäkringsbolag i samband med avkastning till försäkringstagare.

Till de medräknade skatterna räknas inte sådana medräknade skatter som hänför sig till sådan nettovinst i eget kapital eller sådan nettoförlust i eget kapital som avses i 3 kap. 8 § 2 mom. 8 och 9 punkten under den räkenskapsperiod då det val som avses i 3 kap. 8 § görs.

2 §

Medräknade och justerade skatter under en räkenskapsperiod

Beloppet av de medräknade och justerade skatterna för en koncernenhet under en räkenskapsperiod är beloppet av den medräknade skatt som grundar sig på den beskattningsbara inkomst under räkenskapsperioden som ingår i det redovisade resultatet, justerat med följande poster:

1) tillägg till och minskningar av medräknade skatter under räkenskapsperioden i enlighet med 3 och 4 §,

2) det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet enligt 6 §, och

3) förändringar av medräknade skatter som redovisas i eget kapital eller övrigt totalresultat, om de hänför sig till sådana poster som ingår i beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten enligt 3 kap. och som beskattas enligt den lokala skattelagstiftningen i den jurisdiktion där koncernenheten är belägen.

Alla belopp av medräknade skatter får beaktas endast en gång i beräkningen av medräknade och justerade skatter.

3 §

Tillägg till medräknade skatter

Tilläggen till de medräknade skatterna för en koncernenhet under räkenskapsperioden omfattar

- 1) beloppet av medräknade skatter som upplupen kostnad i det redovisade resultatet före skatt,
- 2) beloppet av sådana i 15 § 2 mom. avsedda uppskjutna skattefordringar för justerad förlust som har använts under skatteåret,
- 3) beloppet av medräknade skatter som betalats under räkenskapsperioden, som hänför sig till en osäker skattemässig behandling av transaktioner och som tidigare år inte har ingått i de medräknade och justerade skatterna med stöd av 4 § 4 punkten, och
- 4) beloppet av ett kvalificerat skattetillgodohavande som har dragits av från beloppet av medräknade skatter.

4 §

Minskning av medräknade skatter

Minskningarna av de medräknade skatterna för en koncernenhet under räkenskapsperioden omfattar

- 1) beloppet av den skatt som grundar sig på den beskattningsbara intäkten under räkenskapsperioden när motsvarande intäkt har undantagits från beräkningen av justerad vinst eller förlust enligt 3 kap.,
- 2) beloppet av ett icke-kvalificerat skattetillgodohavande som inte har dragits av från beloppet av den skatt som grundar sig på den beskattningsbara intäkten under räkenskapsperioden,
- 3) tillgodohavande för eller återbetalning av medräknade skatter som inte är ett kvalificerat skattetillgodohavande, om tillgodohavandet eller återbetalningen inte har dragits av från skattebeloppet för räkenskapsperioden,
- 4) beloppet av den skatt som grundar sig på den beskattningsbara intäkten under räkenskapsperioden och som hänför sig till en osäker skattemässig behandling av transaktioner, och
- 5) beloppet av den skatt som grundar sig på den beskattningsbara intäkten under räkenskapsperioden och som inte förväntas bli betald inom tre år efter räkenskapsperiodens slut.

5 §

Behandling av vissa fasta skillnader

Om det för en räkenskapsperiod inte finns någon justerad nettovinst i en jurisdiktion och beloppet av de medräknade och justerade skatterna i den jurisdiktionen är negativt och mindre än de förväntade medräknade och justerade skatterna anses det medföra en ytterligare tilläggsskatt enligt 5 kap. 8 § för jurisdiktionen för det räkenskapsåret. Den ytterligare tilläggsskatten är ett belopp som motsvarar skillnaden mellan beloppet av de medräknade och justerade skatterna och beloppet av förväntade medräknade och justerade skatter. Beloppet av den ytterligare tilläggsskatten för räkenskapsperioden fördelas på koncernenheterna i enlighet med 5 kap. 8 § 4

mom. Med beloppet av förväntade medräknade och justerade skatter avses beloppet av den justerade förlusten multiplicerat med minimiskattesatsen.

I sådana situationer som avses 1 mom. kan den koncernenhet som lämnar deklaration välja att det uppstår en negativ ytterligare skattekostnad enligt 5 kap. 4 § 3 mom. i stället för en ytterligare tilläggsskatt under räkenskapsperioden. På en negativ ytterligare skattekostnad som uppstår på detta sätt tillämpas förfarandet enligt 5 kap. 4 § 2 mom. Valet är ett i 8 kap. 12 § avsett val som gäller i ett år.

Behandling av tidsmässiga skillnader

6 §

Totalt uppskjutet skattejusteringsbelopp

En koncernenhets medräknade skatter under räkenskapsperioden justeras med ett belopp som i fråga om de medräknade skatterna motsvarar förändringen i uppskjutna skatter i redovisningen av resultatet för räkenskapsperioden om den skattesats som ska tillämpas vid fastställandet av den uppskjutna skatten är lägre än minimiskattesatsen, och i övriga fall med en omräknad minimiskattesats, ökad och minskad med beloppet av justeringarna enligt 7–12 § (*totalt uppskjutet skattejusteringsbelopp*).

7 §

Tillägg till beloppet av uppskjutna skatter

I fråga om medräknade skatter ökas beloppet av uppskjuten skattejustering i redovisningen av resultatet under räkenskapsperioden med

- 1) ej tillåtna upplupna belopp enligt 10 § under den räkenskapsperiod under vilken motsvarande skatt har betalats eller ej begärda upplupna belopp enligt 11 § som har betalats under räkenskapsperioden, och
- 2) det justerade beloppet enligt 13 § som har betalats under räkenskapsperioden.

8 §

Minskning av beloppet av uppskjutna skatter

Om en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en förlust under en räkenskapsperiod inte redovisas i räkenskaperna på grund av att kriterierna för redovisning inte är uppfyllda, minskas beloppet av de uppskjutna skatterna enligt 6 § på samma sätt som om en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en förlust hade redovisats för räkenskapsperioden.

9 §

Poster som inte ingår i beloppet av uppskjutna skatter

Följande poster ingår inte i beloppet av uppskjutna skatter:

- 1) beloppet av uppskjuten skatt i fråga om sådana poster som har undantagits från beräkningen av justerad vinst eller förlust enligt 3 kap.,
- 2) beloppet av uppskjuten skatt som hänför sig till ej tillåtna upplupna belopp enligt 10 § eller ej begärda upplupna belopp enligt 11 §,
- 3) förändring i uppskjuten skatt till följd av nedskrivning av en uppskjuten skattefordran eller redovisning av en sådan under ett senare år,

4) uppskjuten skatt till följd av en omvärdering med avseende på en ändring av den tillämpliga nationella skattesatsen, och

5) beloppet för uppskjuten skattekostnad med avseende på frambringande och användning av skattetillgodohavanden.

Med avvikelse från 1 mom. 5 punkten ska i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet i fråga om en koncernenhet som äger ett bassamfund och som för räkenskapsperioden har en förlust som är avdragsgill i beskattningen i den jurisdiktion där enheten är belägen beaktas en redovisad uppskjuten skattefordran avseende avdragsgill skatt för den ingående ägarenheten som uppkommit av skatt som betalats någon annanstans på bassamfundsinkomsten, om följande villkor uppfylls:

1) huvudenhetens nationella förluster avräknas mot utlandsinkomst före eventuell avräkning av utländsk skatt,

2) koncernenheten har en nationell skatteförlust som helt eller delvis har dragits av från utlandsinkomsten, och

3) den lokala skattelagstiftningen tillåter avräkning av utländsk skatt senare år mot inkomst som ingår i beräkningen av justerad vinst eller förlust.

Beloppet av den uppskjutna skattefordran enligt 2 mom. som ska beaktas ska vara det lägsta av följande:

1) beloppet av den avräkning för utländsk skatt som hänför sig till utlandsinkomsten i fråga och som enligt den lokala skattelagstiftningen kan avräknas under de räkenskapsperioder som följer på förluståret,

2) koncernenhetens skatteförlust före beaktandet av utlandsinkomsten multiplicerad med tillämplig skattesats.

10 §

Ej tillåtet upplupet belopp

Med *ej tillåtet upplupet belopp* avses

1) förändring i uppskjuten skattekostnad i en koncernenhets räkenskaper som hänför sig till en osäker skattemässig behandling av transaktioner, och

2) förändring i uppskjuten skattekostnad i en koncernenhets räkenskaper som hänför sig till koncernenhetens vinstutdelning.

11 §

Ej begärt upplupet belopp

Om en uppskjuten skatteskuld inte kan antas bli betald inom den tid som avses i 13 § kan den koncernenhet som lämnar deklaration välja att inte inkludera ökningen av den uppskjutna skatteskulden i fråga i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet för räkenskapsperioden (*ej begärt upplupet belopp*). Valet är ett i 8 kap. 12 § avsett val som gäller i ett år.

12 §

Uppskjuten skattefordran är hänförlig till en justerad förlust

Om en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en koncernenhets justerade förlust har redovisats för en räkenskapsperiod till en skattesats som är lägre än minimiskattesatsen får den beräknas på nytt till minimiskattesatsen för samma räkenskapsperiod, förutsatt att den skattskyldige kan visa att den uppskjutna skattefordran är hänförlig till en justerad förlust.

13 §

Justering av uppskjuten skatteskuld

En uppskjuten skatteskuld som inte återförs under de fem påföljande räkenskapsperioderna ska justeras i den mån den beaktades i en koncernenhets totala uppskjutna skattejusteringsbelopp. Beloppet för den justerade uppskjutna skatteskuld som fastställts för den aktuella räkenskapsperioden ska hänföras till den räkenskapsperiod under vilken den har ingått i de medräknade skatterna, och den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för räkenskapsperioden i fråga ska beräknas på nytt i enlighet med 5 kap. 8 § 1 punkten.

14 §

Undantag i fråga om justering av uppskjuten skatteskuld

Vad som föreskrivs i 13 § tillämpas inte, om en uppskjuten skatteskuld hänför sig till följande poster:

- 1) anskaffningsutgifter för materiella tillgångar,
- 2) utgifter för en licens som staten beviljat eller liknande arrangemang för användning av fast egendom eller utnyttjande av naturresurser som medför betydande investeringar i materiella tillgångar,
- 3) kostnader för forskning och utveckling,
- 4) kostnader för sanering,
- 5) realiserade nettovinster som uppstått till följd av redovisning till verkligt värde,
- 6) nettovinster som hänför sig till fluktuationer i valutakursen,
- 7) försäkringsreserver och uppskjutna anskaffningskostnader för försäkringsavtal,
- 8) vinster från försäljning av materiella tillgångar belägna i samma jurisdiktion som koncernenheten och som återinvesteras i materiella tillgångar i samma jurisdiktion, eller
- 9) tillägg som föranleds av ändringar i redovisningsprinciperna i fråga om de poster som räknas upp i 1–8 punkten.

15 §

Val som gäller justerad förlust

Den koncernenhet som lämnar deklaration kan välja att avvika från 6 § och för jurisdiktionen beräkna en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en sådan justerad förlust som avses i 3 kap. I sådana fall ska en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en justerad förlust fastställas för varje räkenskapsperiod under vilken det finns en justerad nettoförlust i den jurisdiktionen. Beloppet av den uppskjutna skattefordran som är hänförlig till en justerad förlust motsvarar den justerade nettoförlusten multiplicerad med minimiskattesatsen.

En sådan fordran ska användas under varje efterföljande räkenskapsperiod då det finns en justerad nettovinst för jurisdiktionen till ett belopp som motsvarar den justerade nettovinsten multiplicerad med minimiskattesatsen eller, om den är lägre, det tillgängliga beloppet av den uppskjutna skattefordran som är hänförlig till en justerad förlust.

Ett val som gäller justerad förlust ska göras under det första året då jurisdiktionen i fråga ingår i koncernens deklaration med information om tilläggsskatt. Ett val får inte göras i fråga om en jurisdiktion som har ett berättigat utdelningsskattesystem enligt 7 kap. 8 §.

Om ett val som gäller justerad förlust återkallas upphör den återstående uppskjutna skattefordran som är hänförlig till den justerade förlusten att gälla från och med den första dagen under den räkenskapsperiod då det val som gäller justerad förlust inte längre är tillämpligt.

Om en moderenhet som är en genomflödesenhet gör ett val som gäller justerad förlust, ska den uppskjutna skattefordran som är hänförlig till den justerade förlusten beräknas med beaktande av den justerade förlusten för genomflödesenheten efter minskning enligt 7 kap. 2 §.

Fördelning av medräknade skatter i särskilda fall

16 §

Fördelning av skatter till fasta driftställen

Ett fast driftställe tilldelas medräknade skatter som ingår i en koncernenhets räkenskaper och som hänför sig till det fasta driftställets justerade vinst eller förlust enligt 3 kap.

Om ett fast driftställes justerade vinst behandlas som huvudenhetens justerade vinst i enlighet med 3 kap. 21 §, behandlas de medräknade skatter som uppkommer i den jurisdiktion där det fasta driftstället är beläget och som har samband huvudenhetens justerade vinst som medräknade skatter för huvudenheten upp till det belopp som motsvarar denna vinst multiplicerad med den högsta skattesatsen för ordinarie vinst i den jurisdiktion där huvudenheten är belägen.

17 §

Fördelning av skatter till skattemässigt transparenta enheter

En ingående ägarenhet tilldelas medräknade skatter som ingår i en skattemässigt transparent enhets räkenskaper och som hänför sig till justerad vinst eller förlust som fördelas på den ingående ägarenheten i enlighet med 3 kap. 22 § 5 mom.

18 §

Fördelning av skatter till bassamfund och hybridenheter

En koncernenhet som är ett bassamfund tilldelas eventuella medräknade skatter som ingår i räkenskaperna för dess direkta eller indirekta ingående ägarenheter och som gäller deras andel av det utländska bassamfundets inkomst.

En koncernenhet som är en hybridenhet tilldelas eventuella medräknade skatter som ingår i en ingående ägarenhets räkenskaper och som hänför sig till hybridenhets justerade vinst.

Om en enhet tilldelas medräknade skatter med stöd av 1 eller 2 mom. och skatterna föränleds av enhetens passiva intäkter, ska sådana skatter ingå i enhetens medräknade och justerade skatter

1) till beloppet av de medräknade skatter som ska fördelas och betalas på de passiva intäkterna, eller

2) till det belopp som fås genom att procentsatsen för tilläggsskatt i bassamfundets eller hybridenhets jurisdiktion, som i detta syfte fastställs utan medräknade skatter som tagits ut på passiva intäkter i den ingående ägarenhetens jurisdiktion, multipliceras med beloppet av koncernenhets passiva intäkter på vilka bassamfundsbeskattning eller principen om skattetransparens har tillämpats, beroende på vilket av beloppen enligt 1 och 2 punkten som är lägre.

De återstående medräknade skatterna för passiva intäkter ska betalas av den ingående ägarenheten.

I 3 mom. avses med passiva intäkter följande intäktsposter som inkluderas i den justerade vinsten i den mån den ingående ägarenheten har beskattats enligt ett system för beskattning av utländska bassamfund eller till följd av ett ägarintresse i en hybridenhet:

- 1) utdelning och motsvarande prestationer,
- 2) ränta och motsvarande prestationer,

- 3) hyra,
- 4) royalty,
- 5) livränta, och
- 6) nettovinster från sådana tillgångsslag som ger sådana intäkter som avses i 1–5 punkten.

19 §

Fördelning av skatter som hänför sig till vinstutdelning

En koncernenhet som har gjort en utdelning under räkenskapsperioden ska tilldelas medräknade skatter som lagts till i räkenskaperna i dess direkta ingående ägarenheter. Vad som här föreskrivs om vinstutdelning tillämpas också på uppskattade vinstutdelningar.

Justeringar efter deklaration med information om tilläggsskatt och ändringar av skattesatser

20 §

Justeringar efter deklaration med information om tilläggsskatt

Tillägg till en koncernenhets medräknade skatter för en tidigare räkenskapsperiod behandlas som en justering av medräknade skatter under den räkenskapsperiod under vilken justeringen görs. I det fallet att beloppet av medräknade skatter för en tidigare räkenskapsperiod minskar, ska de medräknade skatterna för räkenskapsperioden i fråga justeras. Den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten beräknas på nytt i enlighet med 5 kap. 8 § 1 mom. Den justerade vinsten för räkenskapsperioderna ska justeras på motsvarande sätt.

Om den koncernenhet som lämnar deklaration så väljer, kan en sådan sammanlagd minskning av de medräknade skatterna i en jurisdiktion som understiger 1 000 000 euro för räkenskapsperioden behandlas som en minskning under den räkenskapsperiod under vilken justeringen görs. Valet är ett i 8 kap. 12 § avsett val som gäller i ett år.

21 §

Ändringar i skattesatsen

Om den tillämpliga skattesatsen sänks under minimiskattesatsen och minskningen minskar den uppskjutna skattekostnad som lagts till i räkenskaperna med avseende på medräknade skatter för ett tidigare år, ska de medräknade skatterna för koncernenheten för den tidigare räkenskapsperioden justeras i enlighet med 20 § 2 mom.

Beloppet av en uppskjuten skattekostnad som när den betalas har orsakats av en ökning av den tillämpliga nationella skattesatsen efter det att den uppskjutna skatten har redovisats är en i 20 § avsedd justering av de medräknade skatterna för koncernenheten, om den uppskjutna skattekostnaden i fråga ursprungligen har redovisats enligt en lägre skattesats än minimiskattesatsen. Beloppet av den justering som avses i denna paragraf är dock högst det ökade beloppet av skattekostnaden beräknad till minimiskattesatsen.

22 §

Obetalda medräknade och justerade skatter

Om mer än 1 000 000 euro av den skatt som grundar sig på koncernenhetens beskattningsbara inkomst under en räkenskapsperiod och som ingår i de medräknade och justerade skatterna under räkenskapsperioden inte betalas inom tre år från räkenskapsperiodens utgång, beräknas den

effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för räkenskapsperioden på nytt i enlighet med 5 kap. 8 § 1 mom. genom att det obetalda beloppet undantas från de medräknade och justerade skatterna.

5 kap.

Beräkning av effektiv skattesats och tilläggsskatt

1 §

Effektiv skattesats

Koncernens effektiva skattesats i en jurisdiktion där det finns en justerad nettovinst enligt 2 mom. beräknas för varje räkenskapsperiod genom att det sammanlagda beloppet av de medräknade och justerade skatterna enligt 4 kap. 2 § för de koncernenheter som är belägna i jurisdiktionen delas med den justerade nettovinsten för jurisdiktionen.

Den justerade nettovinsten för jurisdiktionen under en räkenskapsperiod är ett positivt belopp som fås genom att den justerade vinsten enligt 3 kap. för alla koncernenheter i jurisdiktionen minskas med de justerade förlusterna enligt det kapitlet för dessa koncernenheter.

Om en koncernenhet är en investeringsenhet, tillämpas denna paragraf inte på enhetens medräknade och justerade skatter och justerade vinst eller förlust.

2 §

Tilläggsskatt

En tilläggsskatt beräknas för en jurisdiktion om den effektiva skattesatsen för jurisdiktionen under en räkenskapsperiod understiger minimiskattesatsen.

Tilläggsskatten för jurisdiktionen fördelas på koncernenheterna i enlighet med 5 och 8 §.

3 §

Beräkning av tilläggsskatt

Tilläggsskatten för en jurisdiktion under en räkenskapsperiod är ett positivt belopp som fås genom att procentsatsen för tilläggsskatten enligt 2 mom. multipliceras med beloppet av den överskjutande vinsten enligt 3 mom., ökad med en eventuell ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden som beräknats enligt 8 § och minskad med en kvalificerad nationell tilläggsskatt.

Procentsatsen för tilläggsskatten för jurisdiktionen för räkenskapsperioden beräknas genom att minimiskattesatsen minskas med den effektiva skattesats som beräknats i enlighet med 1 § 1 mom.

Den överskjutande vinsten under räkenskapsperioden beräknas genom att den justerade nettovinsten för jurisdiktionen minskas med avdraget för substansbeloppet enligt 7 §. Som överskjutande vinst under räkenskapsperioden betraktas dock inte ett negativt belopp som beräkningen resulterar i.

4 §

Negativ ytterligare skattekostnad

Om det finns en justerad nettovinst för jurisdiktionen och procentsatsen för tilläggsskatten överstiger minimiskattesatsen uppstår en negativ ytterligare skattekostnad för koncernen.

Den negativa ytterligare skattekostnaden överförs från de medräknade och justerade skatterna för räkenskapsperioden för att dras av under varje efterföljande räkenskapsperiod då det finns en justerad vinst för jurisdiktionen. Det oavdragna beloppet av den negativa ytterliga skattekostnaden dras av från det positiva beloppet av de medräknade och justerade skatterna för jurisdiktion för en sådan räkenskapsperiod.

En negativ ytterligare skattekostnad kan uppstå också vid tillämpningen av 4 kap. 5 §, om den koncernenhet som lämnar deklaration väljer att det uppstår en negativ ytterligare skattekostnad i stället för en ytterligare tilläggsskatt under räkenskapsperioden. På en negativ skattekostnad som uppstår på detta sätt tillämpas förfarandet enligt 2 mom. Valet är ett i 8 kap. 12 § avsett val som gäller i ett år.

5 §

Tilläggsskatt för koncernenheter

Tilläggsskatten för en jurisdiktion, med undantag för den ytterligare tilläggsskatt under en räkenskapsperiod som ska fördelas i enlighet med 8 § 4 mom., fördelas på de koncernenheter i jurisdiktionen vars justerade vinst under räkenskapsperioden ingår i beräkningen av justerad nettovinst för jurisdiktionen.

En koncernenhets tilläggsskatt för räkenskapsperioden är tilläggsskatten för jurisdiktionen för räkenskapsperioden multiplicerad med ett relationstal som fås genom att koncernenhetens justerade vinst enligt 3 kap. divideras med den sammanlagda justerade vinsten för alla koncernenheter som är belägna i samma jurisdiktion.

Om det finns en ytterligare tilläggsskatt för jurisdiktionen för räkenskapsperioden, fördelas den på koncernenheterna i enlighet med 8 §.

Om tilläggsskatten för jurisdiktionen är hänförlig till en omberäkning i enlighet med 8 § 1 mom. och det inte finns någon justerad nettovinst i jurisdiktionen, ska den ytterligare tilläggsskatten fördelas på varje koncernenhet med hjälp av formeln enligt 2 mom. på grundval av koncernenheternas justerade vinst under de räkenskapsperioder för vilka den ytterligare tilläggsskatten fastställs.

6 §

Behandling av statslösa koncernenheter

Vid tillämpningen av detta kapitel ska varje statslös koncernenhet behandlas som om den var den enda koncernenheten i den jurisdiktion där den är belägen.

7 §

Avdrag för substansbelopp

Vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet för en jurisdiktion görs från den justerade nettovinsten ett avdrag som är lika med summan av avdraget för personalkostnader enligt 2 mom. och avdraget för materiella tillgångar enligt 4 mom.

Avdraget för personalkostnader är fem procent av de berättigade personalkostnaderna.

Med berättigade personalkostnader avses löner som betalats i jurisdiktionen och andra ersättningar som betalas till eller på annat sätt kommer till förmån för sådana anställda och oberoende uppdragstagare vid en koncernenhet i jurisdiktionen vilka deltar i koncernens ordinarie verksamhet under ledning och kontroll av koncernen i den jurisdiktionen. Som berättigade perso-

nalkostnader betraktas dock inte personalkostnader som kapitaliserats och inkluderats i det redovisade värdet av materiella tillgångar eller personalkostnader som hänför sig till sådan intäkt från internationell sjöfart som avses i 3 kap. 14–19 §.

Avdraget för materiella tillgångar är fem procent av det redovisade värdet av de berättigade materiella tillgångarna.

Med berättigade materiella tillgångar avses materiella anläggningstillgångar och naturresurser som är belägna i jurisdiktionen, en leasetagares nyttjanderätt till materiella anläggningstillgångar som är belägna i jurisdiktionen samt en licens eller ett liknande arrangemang från en offentlig förvaltning för användning av fast egendom eller utnyttjande av naturresurser som medför betydande investeringar i materiella tillgångar. Som berättigade materiella tillgångar betraktas dock inte egendom som innehas för försäljning, leasing eller investeringar eller sådana materiella tillgångar som används för att erhålla sådan intäkt från internationell sjöfart som avses i 3 kap. 14–19 §.

Vid tillämpning av 4 och 5 mom. ska det redovisade värdet av de berättigade materiella tillgångarna vara det genomsnittliga redovisade värdet av de berättigade materiella tillgångarna vid räkenskapsårets början och slut, enligt de uppgifter som sammanställts för utarbetandet av den yttersta moderenhetens koncernbokslut, sänkta med eventuell ackumulerad avskrivning, reserv och värdeminskning och höjda med eventuella belopp som kan hänföras till kapitaliseringen av personalkostnader.

Med berättigade personalkostnader och berättigade materiella tillgångar för ett fast driftställe avses de utgifter och tillgångar som ingår i dess separata räkenskaper i enlighet med 3 kap. 20 och 21 §, under förutsättning att de berättigade personalkostnaderna och de berättigade materiella tillgångarna är belägna i samma jurisdiktion som det fasta driftstället.

De berättigade personalkostnaderna och de berättigade materiella tillgångarna i ett fast driftställe ska inte beaktas för huvudenhetens berättigade personalkostnader och berättigade materiella tillgångar.

Om ett fast driftställes intäkter helt eller delvis har undantagits från beräkningen med stöd av 3 kap. 22 § 1 och 2 mom. och 7 kap. 3 § ska de berättigade personalkostnaderna och berättigade materiella tillgångarna i det fasta driftstället undantas i samma proportion från beräkningen enligt denna paragraf.

En genomflödesenhets berättigade personalkostnader och av enheten ägda berättigade materiella tillgångar som inte har fördelats i enlighet med 7–9 mom. fördelas på

1) genomflödesenhets ingående ägarenheter, i proportion till det belopp som eventuellt fördelats på dem i enlighet med 3 kap. 22 § 5 mom., under förutsättning att de berättigade anställda och de berättigade materiella tillgångarna är belägna i jurisdiktionen för de ingående ägarenheterna, och

2) genomflödesenheten om det är den yttersta moderenheten och de berättigade anställda och de berättigade materiella tillgångarna är belägna i genomflödesenhets jurisdiktion, sänkt i proportion till den intäkt som undantas från beräkningen av vinsten för genomflödesenheten i enlighet med 7 kap. 1 §.

Andra än i 10 mom. avsedda beräknade personalkostnader och beräknade materiella tillgångar i genomflödesenheten undantas från beräkningen av avdraget för substansbeloppet.

Vid beräkningen av avdraget för substansbeloppet enligt denna paragraf beaktas inte personalkostnader eller materiella tillgångar för investeringsenheter i jurisdiktionen.

På yrkande av den koncernenhet som lämnar deklaration kan avdrag från substansbeloppet lämnas ogjort vid beräkningen av tilläggsskattebeloppet. Valet är ett i 8 kap. 12 § avsett val som gäller i ett år.

8 §

Ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden

Om tillämpningen av 2 kap. 12 §, 3 kap. 8 §, 4 kap. 12, 20 och 22 § och 7 kap. 9 § 4 mom. leder till en omberäkning av den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för tidigare räkenskapsperioder, beräknas den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten enligt 1–7 § med beaktande av de justeringar som följer av tillämpningen av den paragraf om justering som ledde till omberäkningen. Den tilläggsskatt som eventuellt uppstår till följd av omberäkningen (*ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden*) är tilläggsskatt för det år under vilket omberäkningen görs.

Om det finns en ytterligare tilläggsskatt till följd av 1 mom. men ingen justerad nettovinst enligt 1 § 2 mom. för jurisdiktionen för räkenskapsperioden, är vid tillämpningen av 2 kap. 6 § 2 mom. den justerade vinsten för varje koncernenhet som är belägen i jurisdiktionen ett belopp som motsvarar den tilläggsskatt som fastställts för sådana koncernenheter i enlighet med 5 § dividerat med minimiskattesatsen.

En koncernenhet som tilldelas ytterligare tilläggsskatt i enlighet med denna paragraf och 5 § behandlas som en lågbeskattad koncernenhet vid tillämpningen av 2 kap.

Om ytterligare tilläggsskatt ska betalas för räkenskapsperioden till följd av 4 kap. 5 § 1 mom., ska vid tillämpning av 2 kap. 6 § 2 mom. den justerade vinsten för varje koncernenhet som är belägen i jurisdiktionen anses vara ett belopp som fås genom att koncernenhetens andel av den ytterligare tilläggsskatten för räkenskapsperioden enligt detta moment divideras med minimiskattesatsen. Med avvikelse från vad som föreskrivs ovan i denna paragraf beräknas vid tillämpningen av detta moment koncernenhetens andel av den ytterligare tilläggsskatten för räkenskapsperioden genom att multiplicera koncernenhetens justerade vinst eller förlust under räkenskapsperioden med minimiskattesatsen och från det resultat som beräknats på detta sätt dra av de medräknade skatterna för koncernenheten för räkenskapsperioden.

Den ytterligare tilläggsskatt för räkenskapsperioden som avses i 4 mom. fördelas endast på sådana koncernenheter som redovisat ett belopp av medräknad och justerad skatt som är mindre än noll och mindre än den justerade vinsten eller förlusten för sådana koncernenheter multiplicerad med minimiskattesatsen.

9 §

Undantag av mindre betydelse

Om verksamheten i en jurisdiktion är obetydlig, och den koncernenhet som lämnar deklaration så väljer, ska tilläggsskatten för de koncernenheter som är belägna i jurisdiktionen anses vara lika med noll (*undantag av mindre betydelse*). Valet är ett i 8 kap. 12 § avsett val som gäller i ett år.

En förutsättning för valet är att

- 1) den genomsnittliga justerade intäkten för alla koncernenheter i jurisdiktionen i fråga är mindre än 10 000 000 euro, och
- 2) den genomsnittliga justerade vinsten eller förlusten för alla koncernenheter i jurisdiktionen i fråga är mindre än 1 000 000 euro.

Vid tillämpningen av 2 mom. är den genomsnittliga justerade intäkten eller den genomsnittliga justerade vinsten eller förlusten för jurisdiktionen genomsnittet av den justerade intäkten eller den justerade vinsten eller förlusten för de koncernenheter som är belägna i jurisdiktionen under räkenskapsperioden och de två föregående räkenskapsperioderna.

Om det under de två föregående räkenskapsperioder som avses i 3 mom. inte har funnits några koncernenheter i jurisdiktionen eller om det i jurisdiktionen endast har funnits koncernenheter som inte har justerade intäkter eller justerade förluster, undantas en sådan räkenskapsperiod eller sådana räkenskapsperioder från beräkningen enligt 2 mom.

Vid tillämpningen av denna paragraf betraktas som koncernenheternas justerade intäkter under räkenskapsperioden summan av alla intäkter för de koncernenheter som är belägna i jurisdiktionen i fråga, sänkt eller höjd genom eventuella justeringar som genomförts i enlighet med 3 kap.

Den justerade vinsten eller förlusten för koncernenheterna under räkenskapsperioden är vid tillämpningen av denna paragraf den justerade nettovinsten eller nettoförlusten beräknad i enlighet med 1 § 2 mom.

Undantaget av mindre betydelse enligt denna paragraf tillämpas inte på statslösa koncernenheter eller investeringsenheter. Sådana enheters intäkter och justerade vinst eller förlust undantas från beräkningen av undantaget av mindre betydelse.

10 §

Minoritetsägda koncernenheter

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en jurisdiktion beräknas i fråga om koncernenheter som tillhör en minoritetsägd undergrupp som om varje minoritetsägd undergrupp var en separat multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern. De medräknade och justerade skatterna och den justerade vinsten eller förlusten för medlemmar i en minoritetsägd undergrupp undantas från fastställandet av restbeloppet för den övriga koncernens effektiva skattesats beräknad i enlighet med 1 § 1 mom. och från den justerade nettovinsten beräknad i enlighet med 1 § 2 mom.

I denna paragraf avses med

1) *minoritetsägd koncernenhet* en koncernenhet i vilken den yttersta moderenheten har ett direkt eller indirekt ägarintresse på högst 30 procent,

2) *minoritetsägd moderenhet* en minoritetsägd koncernenhet som direkt eller indirekt innehar bestämmande inflytande i en annan minoritetsägd koncernenhet, utom när den tidigare enhetens bestämmande inflytande direkt eller indirekt innehas av en annan minoritetsägd koncernenhet,

3) *minoritetsägd undergrupp* en minoritetsägd moderenhet och dess minoritetsägda dotterbolag, och

4) *minoritetsägd dotterbolag* en minoritetsägd koncernenhet vars bestämmande inflytande direkt eller indirekt innehas av en minoritetsägd moderenhet.

Den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för en minoritetsägd koncernenhet som inte hör till en minoritetsägd koncern beräknas på enhetsbasis. De medräknade och justerade skatterna och den justerade vinsten eller förlusten för en sådan minoritetsägd koncernenhet ska undantas från fastställandet av restbeloppet för koncernens effektiva skattesats beräknad i enlighet med 1 § 1 mom. och från den justerade nettovinsten beräknad i enlighet med 1 § 2 mom.

Vad som föreskrivs i 3 mom. tillämpas inte på en minoritetsägd koncernenhet som är en investeringsenhet.

6 kap.

Särskilda bestämmelser om omstrukturering av bolag och holdingstrukturer

Inverkan av vissa förändringar i koncernstrukturerna på beräkningen av tröskelvärdet för intäkter

1 §

Sammanslagning av koncerner

Om alla eller nästan alla koncernenheter i två eller flera koncerner har sammanslagits till en enda koncern under den räkenskapsperiod som prövas eller under de fyra räkenskapsperioder som omedelbart föregår den räkenskapsperiod som prövas anses den sammanslagna koncernens tröskelvärde för intäkter enligt 1 kap. 2 § 2 mom. vara uppfyllt för den räkenskapsperiod som prövas eller för varje räkenskapsperiod som föregår sammanslagningen, om det sammanlagda beloppet av de intäkter som ingår i koncernboksluten för respektive sammanslagna koncern är minst 750 000 000 euro för räkenskapsperioden i fråga.

Vad som i 1 mom. föreskrivs om sammanslagning av två eller flera koncerner tillämpas också i en situation där en enhet som inte hör till en koncern slås samman med en koncern eller bildar en koncern tillsammans med en annan enhet som inte hör till en koncern. I detta fall beaktas som intäkter för den enhet som inte hör till en koncern och som inte har något koncernbokslut de intäkter som ingår i dess bokslut.

2 §

Delning av en koncern

Om en koncern delas i två eller flera nya koncerner, anses den nya koncernens tröskelvärde för intäkter enligt 1 kap. 2 § 2 mom. vara uppfyllt för den första räkenskapsperiod som prövas och som löpt ut efter delningen, om den nya koncernens intäkter för räkenskapsperioden i fråga är minst 750 000 000 euro.

Tröskelvärdet för intäkter anses ha uppfyllts av den nya koncernen för den andra, tredje eller fjärde räkenskapsperioden som prövas och som löper ut efter delningen, om den nya koncernens intäkter uppgår till minst 750 000 000 euro under minst två räkenskapsperioder efter delningen.

Enheter som ansluter sig till och lämnar en koncern

3 §

Inverkan av överföring av ägarintressen på beräkningen av den effektiva skattesatsen och tillläggsskatten

Om en enhet (*målenheten*) under en räkenskapsperiod blir eller upphör att vara en koncernenhet som ingår i en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern till följd av överföring av direkta eller indirekta ägarintressen i enheten, eller om enheten blir moderenhet i en ny koncern behandlas enheten som en del av den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen, om en del av dess tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden inkluderas post för post i den yttersta moderenhetens koncernbokslut för räkenskapsperioden i fråga (*överföringsåret*). Målenhetens effektiva skattesats och tillläggsskatt beräknas i enlighet med 2 och 3 mom. samt 4–6 §.

Under överföringsåret beaktas endast den del av målenhetens redovisade vinst eller förlust och medräknade och justerade skatter som inkluderas i den yttersta moderenhetens koncernbokslut.

Vid beräkningen av målenhetens justerade vinst eller förlust och beloppet av medräknade och justerade skatter under överföringsåret och de därpå följande räkenskapsperioderna beaktas som värdet av målenhetens tillgångar och skulder det redovisade värdet av dem omedelbart före överföringen.

4 §

Avdrag för substansbeloppet under överföringsåret

Vid beräkningen av målnhetens berättigade personalkostnader i enlighet med 5 kap. 7 § beaktas endast de kostnader som ingår i den yttersta moderenhetens koncernbokslut.

Beräkningen av det redovisade värdet av målnhetens berättigade materiella tillgångar i enlighet med 5 kap. 7 § justeras i förhållande till den tidsperiod under vilken målnheten var medlem i den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen.

5 §

Behandling av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i samband med överföring

Den förvärvande koncernen beaktar målnhetens uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar som överförs mellan koncernerna på samma sätt och i samma omfattning som om den förvärvande koncernen hade haft bestämmande inflytande i målnheten vid tidpunkten för uppkomsten av de skatteskulder och skattefordringar som överförs. Vad som föreskrivs i detta moment tillämpas dock inte på en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till en justerad förlust enligt 4 kap. 15 §.

Målnhetens uppskjutna skatteskulder som tidigare har inkluderats i dess totala uppskjutna skattejusteringsbelopp behandlas vid tillämpningen av 4 kap. 13 § som följer:

- 1) den avyttrande koncernen anses ha återfört den uppskjutna skatteskulden under överföringsåret,
- 2) den uppskjutna skatteskulden anses ha uppkommit i den förvärvande koncernen under överföringsåret, dock så att eventuella senare sänkningar av medräknade skatter i enlighet med 4 kap. 13 § beaktas under den räkenskapsperiod som beloppet justeras.

6 §

Tillämpning av regeln om inkomstinkludering under överföringsåret

Om föremålet för en överföring är en moderenhet som under överföringsåret är en koncernenhet i två eller flera koncerner, tillämpas regeln om inkomstinkludering separat på moderenhetens andel av tilläggsskatten för lågbeskattade koncernenheter som fastställts för varje koncern.

7 §

Behandling av överföring av ägarintressen som överföring av tillgångar och skulder

Med avvikelse från 3–6 § behandlas en överföring av en andel som medför bestämmande inflytande i målnheten som överföring av tillgångar och skulder, om

- 1) överföringen behandlas på samma eller motsvarande sätt som överföring av tillgångar och skulder i den jurisdiktion där målnheten är belägen, och
- 2) den avyttrande enheten påförs en medräknad skatt för överföringen i den jurisdiktion där målnheten är belägen till ett belopp som grundar sig på skillnaden mellan den vid beskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften och köpesumman eller det verkliga värdet av tillgångar och skulder.

Om föremålet för överföringen är en skattetransparent enhet, avses med den jurisdiktion där enheten är belägen vid tillämpningen av 1 mom. den jurisdiktion där enhetens tillgångar är belägna.

Överföring av tillgångar och skulder

8 §

Allmänna bestämmelser om överföring av tillgångar och skulder

En koncernenhet som avyttrar tillgångar och skulder (*den avyttrande koncernenheten*) ska inkludera den vinst eller förlust som uppkommer vid en sådan avyttring vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust.

En koncernenhet som förvärvar tillgångar och skulder (*den förvärvande koncernenheten*) ska beräkna sin justerade vinst eller förlust på grundval av det redovisade värde som tillgångarna och skulderna har enligt den allmänt erkända redovisningsstandard som använts vid utarbetandet av den yttersta moderenhetens koncernbokslut.

9 §

Överföring av tillgångar och skulder vid omstrukturering

Om tillgångar och skulder överförs i samband med en omstrukturering, tillämpas i stället för 8 § följande:

- 1) den vinst eller förlust som uppkommit vid överföringen beaktas inte vid beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten för den avyttrande koncernenheten, och
- 2) den förvärvande koncernenhetens justerade vinst eller förlust beräknas på grundval av det redovisade värde som de förvärvade tillgångarna och skulderna hade i den avyttrandekoncernenhetens räkenskaper.

Med *omstrukturering* avses en ändring av företagsform eller överföring av tillgångar och skulder i samband med en fusion, fission, upplösning eller motsvarande transaktion, om följande villkor är uppfyllda:

- 1) ersättningen för överföringen bestäms på följande grunder:
 - a) ersättningen utgörs helt eller till väsentliga delar av andelar i eget kapital i den förvärvande koncernenheten eller i en enhet som är anknuten till den,
 - b) vid upplösning av enheten utgörs ersättningen av målnhetens andelar i eget kapital,
 - c) ersättning behöver inte ges om emissionen av andelar i eget kapital inte har någon ekonomisk betydelse.
- 2) den vinst eller förlust som den avyttrande koncernenheten får av de överförda tillgångarna är helt eller delvis befriad från skatt, och
- 3) enligt skattelagstiftningen i den jurisdiktion där den förvärvande koncernenheten är belägen ska den förvärvande koncernenheten beräkna sina skattepliktiga inkomster efter förvärvet med hjälp av den avyttrande koncernenhetens vid beskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften för tillgångarna, justerad med den icke-justerade vinst eller förlust enligt 10 § 2 mom. som eventuellt uppkommer vid avyttringen.

10 §

Överföring av tillgångar och skulder vid omstrukturering som medför en icke-justerad vinst eller förlust

Med avvikelse från 8 och 9 §, om en överföring av tillgångar och skulder sker vid en sådan omstrukturering där den avyttrande koncernenheten får en i 2 mom. avsedd icke-justerad vinst eller förlust ska

- 1) den avyttrande koncernenheten inkludera vinst eller förlust som härrör från avyttringen vid beräkningen av dess justerade vinst eller förlust upp till beloppet av den icke-justerade vinsten eller förlusten,

2) den förvärvande koncernenheten beräkna sin justerade vinst eller förlust på basis av det redovisade värde som de förvärvade tillgångarna och skulderna hade i den avyttrande koncernenhetens räkenskaper, dock så att det i värdet beaktas en eventuell justering enligt de lokala skatteregler som gäller för den förvärvande koncernenheten för att beakta en icke-justerad vinst eller förlust.

Med *icke-justerad vinst eller förlust* avses det lägre beloppet av den avyttrande koncernenhetens vinst eller förlust som uppkommer i samband med en omstrukturering och som är skattbar i den jurisdiktion där den avyttrande koncernenheten är belägen och av den vinst eller förlust i redovisningen som uppkommer i samband med omstruktureringen.

11 §

Val som gäller redovisning till verkligt värde av tillgångar och skulder

Om den koncernenhet som lämnar deklarationen så väljer, får en koncernenhet som är skyldig eller tillåten att justera värdet av sina tillgångar och sina skulder till verkligt värde för skatteändamål

1) vid beräkningen av sin justerade vinst eller förlust inkludera ett vinst- eller förlustbelopp för var och en av sina tillgångar och skulder, och

2) beräkna sin justerade vinst eller förlust under de räkenskapsperioder som avslutas efter tidpunkten för den i detta moment avsedda händelse som utlöste justeringen (*den utlösande händelsen*) på basis av det verkliga värde som de förvärvade tillgångarna och skulderna hade enligt redovisningen omedelbart efter den utlösande händelsen.

En i 1 mom. 1 punkten avsedd vinst eller förlust som hänför sig till en tillgång eller en skuld beräknas på så sätt att

1) det verkliga värdet av tillgången eller skulden omedelbart efter den utlösande händelsen minskas med det redovisade värdet av tillgången eller skulden omedelbart före den utlösande händelsen, och

2) det belopp som beräknats i enlighet med 1 punkten minskas med en eventuell i 10 § 2 mom. avsedd icke-justerad vinst som föranleds av den utlösande händelsen.

Det sammanlagda beloppet av vinster och förluster som hänför sig till tillgångar och skulder inkluderas i den justerade vinsten eller förlusten

1) i sin helhet under den räkenskapsperiod då den utlösande händelsen inträffar, eller

2) i fem lika stora poster under den räkenskapsperiod då den utlösande händelsen inträffar och under var och en av de fyra omedelbart följande räkenskapsperioderna, dock så att om koncernenheten lämnar koncernen under en räkenskapsperiod inom denna period ska det återstående beloppet beaktas i sin helhet under den räkenskapsperioden.

Samföretag

12 §

Definition av samföretag och dotterenhet till samföretag

Med *samföretag* avses en enhet i vilken den yttersta moderenheten direkt eller indirekt innehar minst 50 procent av ägarintresset och vars bokslutsuppgifter konsolideras enligt kapitalandelsmetoden i den yttersta moderenhetens koncernbokslut.

Som ett samföretag enligt 1 mom. anses inte

1) en yttersta moderenhet som är skyldig att tillämpa en kvalificerad regel om inkomstinklu-dering,

2) en undantagen enhet,

3) en enhet vars ägarintressen innehas direkt genom en undantagen enhet och som uppfyller åtminstone ett av följande ytterligare villkor:

a) enheten bedriver uteslutande eller nästan uteslutande verksamhet för att inneha tillgångar eller investera medel till förmån för dess investerare,

b) enheten bedriver verksamhet som har samband med sådan verksamhet som bedrivs av den undantagna enheten,

c) enhetens intäkter helt eller i stort sett helt undantas från beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten i enlighet med 3 kap. 2 § 2 och 3 punkten,

4) en enhet som innehas av en koncern som uteslutande består av undantagna enheter

5) en enhet som är en i 3 mom. avsedd dotterenheter till ett samföretag.

Med *dotterenheter till ett samföretag* avses en enhet vars tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden har konsoliderats eller skulle ha konsoliderats post för post i samföretagets koncernbokslut i enlighet med en allmänt erkänd redovisningsstandard. Ett fast driftställe vars huvudenhet är ett samföretag eller en ovan avsedd dotterenheter till ett samföretag ska behandlas som en separat dotterenheter till ett samföretag.

13 §

Särskilda bestämmelser om samföretag

Beräkningen av tilläggsskatten för ett samföretag och dess dotterenheter (*samföretagskoncern*) ska göras i enlighet med 3–7 kap. som om de var koncernenheter i en separat multinationell koncern eller storskalig nationell koncern och samföretaget var den yttersta moderenheter i denna separata koncern.

En moderenheter som har ett direkt eller indirekt ägarintresse i ett samföretag eller i en dotterenheter till ett samföretag ska tillämpa regeln om inkomstinkludering med avseende på sin fördelningsbara andel av tilläggsskatten för samföretaget eller dotterenheter till samföretaget i enlighet med 2 kap. 2–7 §.

Den tilläggsskatt som ska betalas av samföretagskoncernen ska minskas med varje moderenheter andel enligt 2 mom. av den tilläggsskatt för varje medlem i samföretagskoncernen som ska tas ut enligt 1 mom. Eventuella återstående tilläggsskattebelopp ska läggas till det totala tilläggsskattebeloppet enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning i enlighet med 2 kap. 9 § 1 mom. I detta moment avses med *tilläggsskatt som ska betalas av samföretagskoncernen* den yttersta moderenheter andel av tilläggsskatten för alla enheter i samföretagskoncernen.

Koncerner med flera moderenheter

14 §

Definitioner som gäller koncerner med flera moderenheter

Med *koncern med flera moderenheter* avses två eller flera koncerner där de yttersta moderenheter ingår ett arrangemang i form av en staplad struktur enligt 2 mom. eller ett arrangemang med dubbelnotering enligt 3 mom.

Med *staplad struktur* avses ett arrangemang som ingåtts av två eller flera yttersta moderenheter i separata koncerner där

1) 50 procent eller mer av ägarintressena i de yttersta moderenheter i separata koncerner

a) på grund av ägarform, överföringsbegränsningar eller andra villkor är kombinerade med varandra,

b) inte kan överföras eller handlas självständigt,

c) om de är börsnoterade, är noterade till ett enda pris, och

2) en av dessa yttersta moderenheter upprättar koncernbokslut där tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden för alla enheter i de berörda koncernerna redovisas tillsammans som en enda ekonomisk helhet som ska genomgå revision enligt det regelverk som tillämpas på arrangemanget.

Med *arrangemang med dubbel notering* avses ett arrangemang som ingåtts av två eller flera yttersta moderenheter i separata koncerner där

1) de yttersta moderenheterna kommer överens om att kombinera sin verksamhet enbart genom avtal,

2) de yttersta moderenheterna enligt kontraktsarrangemang kommer att göra fördelningar, i form av utdelningar eller vid upplösning, till sina aktieägare på grundval av en fast kvot,

3) koncernernas verksamheter förvaltas som en enda ekonomisk helhet enligt kontraktsarrangemang, samtidigt som deras separata juridiska personer behålls,

4) ägarintressena i de yttersta moderenheterna i koncernerna oberoende noteras, handlas eller överförs på olika kapitalmarknader, och

5) de yttersta moderenheterna upprättar koncernbokslut där tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden för enheterna i alla berörda koncerner redovisas tillsammans som en enda ekonomisk helhet som ska genomgå revision enligt det regelverk som tillämpas på arrangemanget.

15 §

Särskilda bestämmelser om koncerner med flera moderenheter

Enheter och koncernenheter som ingår i någon av de koncerner som utgör en koncern med flera moderenheter ska vid tillämpningen av denna lag behandlas som medlemmar i en multinationell koncern eller en storskalig nationell koncern.

En enhet, annan än en undantagen enhet, ska behandlas som en koncernenhet i en koncern med flera moderenheter om

1) koncernen med flera moderenheter har konsoliderat den post för post i sitt koncernbokslut eller

2) enheter i koncernen med flera moderenheter har bestämmande inflytande i den.

Koncernbokslutet för koncernen med flera moderenheter ska vara ett sådant kombinerat koncernbokslut som avses i 14 § 2 mom. 2 punkten eller 3 mom. 5 punkten, upprättat enligt en allmänt erkänd redovisningsstandard som anses vara den yttersta moderenhetens redovisningsstandard.

De yttersta moderenheterna i de separata koncerner som utgör koncernen med flera moderenheter ska vid tillämpningen av denna lag vara de yttersta moderenheterna i koncernen med flera moderenheter. Vid tillämpningen av denna lag med avseende på en koncern med flera moderenheter ska hänvisningar till en yttersta moderenhet vid behov tillämpas som om de var hänvisningar till flera yttersta moderenheter.

Moderenheterna i koncernen med flera moderenheter, inbegripet varje yttersta moderenhet, ska tillämpa regeln för inkomstinkludering i enlighet med 2 kap. 2–7 § med avseende på deras fördelningsbara andel av tilläggsskatten för de lågbeskattade koncernenheterna.

Koncernenheterna i koncernen med flera moderenheter ska tillämpa regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning i enlighet med 2 kap. 8–11 §, med beaktande av tilläggsskatten för varje lågbeskattad koncernenhet som ingår i koncernen med flera moderenheter.

De yttersta moderenheterna i koncernen med flera moderenheter ska lämna en deklaration med information om tilläggsskatt i enlighet med 8 kap. 3, 5, 7 och 8 §, såvida de inte utser en enda enhet som lämnar deklarationen i enlighet med 5 § 1 mom. 2 punkten i samma kapitel. Deklarationen ska innehålla information om var och en av de koncerner som ingår i koncernen med flera moderenheter.

7 kap.

System med en enda skattenivå och utdelningsskattesystem

Genomflödesenhet som är en yttersta moderenhet i en koncern

1 §

Justerad vinst för en yttersta moderenhet som är genomflödesenhet

Den justerade vinsten för en yttersta moderenhet som är en genomflödesenhet ska minskas med det belopp av justerad vinst som kan hänföras till innehavaren av ett ägarintresse i genomflödesenheten, under förutsättning att

1) äganderättsinnehavaren är föremål för beskattning på sådana intäkter med en nominell skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen under en period som avslutas inom tolv månader efter utgången av perioden i fråga, eller det rimligen kan förväntas att det aggregerade beloppet av justerade medräknade skatter för den yttersta moderenheten och skatter som äganderättsinnehavaren betalar på sådana intäkter inom tolv månader efter utgången av perioden är lika med eller överstiger ett belopp som motsvarar denna intäkt multiplicerat med minimiskattesatsen,

2) äganderättsinnehavaren är en fysisk person som har skattehemvist i den jurisdiktion där den yttersta moderenheten är belägen och som innehar ägarintressen som representerar en rätt till högst fem procent av vinsten och tillgångarna i den yttersta moderenheten, eller

3) äganderättsinnehavaren är en myndighetsenhet, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsfond som har skattehemvist i den jurisdiktion där den yttersta moderenheten är belägen och som innehar ägarintressen som representerar en rätt till högst fem procent av vinsten och tillgångarna i den yttersta moderenheten.

De medräknade skatterna för en genomflödesenhet som är en yttersta moderenhet ska minskas i proportion till den justerade vinst som minskats i enlighet med 1 mom.

2 §

Justerad förlust för en yttersta moderenhet som är genomflödesenhet

Den justerade förlusten för en yttersta moderenhet som är en genomflödesenhet ska minskas med det belopp av justerad förlust som kan hänföras till äganderättsinnehavaren i enheten. Beloppet av justerad förlust ska inte minskas i den mån äganderättsinnehavaren inte får använda denna förlust för att beräkna sin beskattningsbara inkomst.

3 §

Tillämpning på ett fast driftställe av bestämmelserna om yttersta moderenheter som är genomflödesenheter

Det som föreskrivs i 1 och 2 § ska tillämpas på ett fast driftställe genom vilket en yttersta moderenhet som är en genomflödesenhet helt eller delvis bedriver sin verksamhet eller genom vilket verksamheten i en skattetransparent enhet helt eller delvis bedrivs, under förutsättning att den yttersta moderenhetens ägarintresse i den skattetransparenta enheten innehas direkt eller genom en kedja av skattetransparenta enheter.

Avdragsgill utdelning vid beskattningen av en yttersta moderenhet

4 §

Justering av den justerade vinsten för en yttersta moderenhet

En yttersta moderenhet som tillämpar ett system för avdragsgill utdelning ska under räkenskapsperioden minska, upp till noll, sin justerade vinst med det belopp som delas ut som avdragsgill utdelning inom tolv månader efter utgången av räkenskapsperioden, under förutsättning att

1) utdelningen beskattas av mottagaren under en period som avslutas inom tolv månader efter utgången av räkenskapsperioden med en nominell skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen,

2) det rimligen kan förväntas att det aggregerade beloppet av den yttersta moderenhetens medräknade skatter och skatter som utdelningsmottagaren betalar på utdelningen är lika med eller överstiger denna intäkt multiplicerat med minimiskattesatsen,

3) mottagaren är en fysisk person, och den erhållna utdelningen är en kooperativ utdelning från ett kooperativ,

4) mottagaren är en fysisk person som har skattehemvist i den jurisdiktion där den yttersta moderenheten är belägen och som innehar ägarintressen som representerar en rätt till högst fem procent av vinsten och tillgångarna i den yttersta moderenheten, eller

5) mottagaren är en myndighetsenhet, en internationell organisation, en ideell organisation eller en pensionsfond annan än en pensionsenhet, som har skattehemvist i den jurisdiktion där den yttersta moderenheten är belägen.

Vid tillämpningen av 1 mom. 3 punkten ska kooperativ utdelning som delas ut av ett kooperativ anses vara skattepliktig hos mottagaren i den mån utdelningen minskar en avdragsgill kostnad eller kostnad vid beräkningen av mottagarens beskattningsbara vinst eller förlust.

5 §

Definitioner som gäller avdragsgill utdelning

I denna lag avses med

1) *system med avdragsgill utdelning* ett skattesystem som tillämpar en enda skattenivå på intäkter för ägare i en enhet genom att från enhetens intäkter dra av eller utesluta den vinst som delats ut till ägarna eller genom att undanta ett kooperativ från beskattning,

2) *avdragsgill utdelning* i fråga om en koncernenhet som omfattas av ett system för avdragsgill utdelning

a) en vinstutdelning till innehavaren av ett ägarintresse i koncernenheten som är avdragsgill från koncernenhetens beskattningsbara inkomst enligt den nationella lagstiftningen i den jurisdiktion där koncernenheten är belägen, eller

b) en kooperativ utdelning till en medlem i ett kooperativ, och

3) *kooperativ* en enhet som kollektivt marknadsför eller förvärvar varor eller tjänster för sina medlemmars räkning och som i den jurisdiktion där den är belägen omfattas av ett skattesystem som säkerställer skatteneutralitet för varor eller tjänster som säljs eller förvärvas av medlemmarna genom kooperativet.

6 §

Justering av andra skatter

Om den justerade vinsten för en yttersta moderenhet minskas i enlighet med 4 § ska också dess medräknade skatter, med undantag för skatter som hänför sig till avdragsgilla utdelningar, minskas i motsvarande mån och en motsvarande minskning göras i dess justerade vinst.

7 §

Övriga koncernenheters ställning

Om den yttersta moderenheten i en koncern har ett ägarintresse i en annan koncernenhet som direkt eller via andra sådana koncernenheter omfattas av ett system för avdragsgill utdelning, ska 4 och 6 § tillämpas på varje sådan koncernenhet som är belägen i jurisdiktionen för den yttersta moderenheten, i den mån dess justerade vinst fördelas ytterligare av den yttersta moderenheten till mottagare som uppfyller kraven i 4 § 1 mom. 1–5 punkten.

Berättigade utdelningsskattesystem

8 §

Val som gäller utdelningsskattesystem

Om den koncernenhet som lämnar deklaration så väljer, kan den inkludera det belopp som i enlighet med 3 mom. fastställts som en skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt i koncernenhetens medräknade och justerade skatter för räkenskapsperioden. En koncernenhet som lämnar deklaration får göra valet för sig själv eller med avseende på en annan koncernenhet som omfattas av ett berättigat utdelningsskattesystem.

Valet är ett i 8 kap. 12 § avsett val som gäller i ett år och ska tillämpas på alla koncernenheter som är belägna i en jurisdiktion.

Beloppet av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt ska vara det lägsta av följande:

- 1) det belopp som är nödvändigt för att höja den effektiva skattesatsen beräknad i enlighet med 5 kap. 3 § till minimiskattesatsen, eller
- 2) det utdelningsskattebelopp som skulle ha betalats om de koncernenheter som är belägna i jurisdiktionen hade delat ut alla sina intäkter som omfattas av det berättigade utdelningsskattesystemet under räkenskapsperioden i fråga.

9 §

Konto för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt

Om ett val görs enligt 8 § 1 mom., ska det för varje räkenskapsperiod upprättas ett konto för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt. Beloppet av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt som fastställts i enlighet med 8 § 3 mom. för jurisdiktionen ska läggas till kontot för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt för den räkenskapsperiod då det fastställdes.

Vid utgången av varje räkenskapsperiod som följer på den räkenskapsperiod som avses i 1 mom. ska det utestående saldot i de konton för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt som upprättats för tidigare räkenskapsperioder minskas i kronologisk ordning, upp till noll, med de skatter som koncernenheterna betalat under räkenskapsåret i förhållande till faktiska eller skönsmässigt uppskattade utdelningar. Eventuella restbelopp i de konton för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt som återstår efter detta ska minskas, upp till noll, med ett belopp som motsvarar den justerade nettoförlusten för en jurisdiktion multiplicerad med minimiskattesatsen.

Eventuellt restbelopp av justerad nettoförlust multiplicerat med minimiskattesatsen som återstår efter tillämpning av 2 mom. ska överföras till följande räkenskapsperioder och ska minska eventuella restbelopp i de konton för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt som återstår.

Det eventuella utestående saldot på kontot för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt på den sista dagen av den fjärde räkenskapsperioden efter den räkenskapsperiod för vilket kontot upprättades ska behandlas som en minskning av de medräknade och justerade skatter som tidigare fastställts för denna räkenskapsperiod. Den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten för denna räkenskapsperiod ska därför omberäknas i överensstämmelse med detta, i enlighet med 5 kap. 8 § 1 mom.

Skatter som betalas under räkenskapsperioden i samband med faktiska eller skönsmässigt uppskattade utdelningar ska inte inkluderas i medräknade och justerade skatter i den mån de minskar ett konto för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt i enlighet med 1–3 mom.

10 §

Konto för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt när en koncernenhet lämnar koncernen

Om en koncernenhet som är föremål för ett val enligt 8 § 1 mom. lämnar koncernen eller om alla dess tillgångar i allt väsentligt överförs utanför de koncernenheter som är belägna i samma jurisdiktion, ska eventuella utestående belopp i konton för återföring av skönsmässigt uppskattad utdelningsskatt från tidigare räkenskapsperioder behandlas som en minskning av de medräknade och justerade skatterna för var och en av dessa räkenskapsperioder i enlighet med 5 kap. 8 § 1 mom.

För att fastställa den ytterligare tilläggsskatt som ska betalas i jurisdiktionen ska eventuella ytterligare tilläggsskattebelopp som ska betalas multipliceras med en kvot där koncernenhetens justerade vinst fastställs i enlighet med 3 kap. och den justerade nettovinsten för jurisdiktionen fastställs i enlighet med 5 kap. 1 § 2 mom.

Beräkning av den effektiva skattesatsen för en investeringsenhet

11 §

Separat beräkning av den effektiva skattesatsen för en investeringsenhet

Om en koncernenhet är en investeringsenhet som inte är en skattetransparent enhet och som inte har gjort ett val i enlighet med 13 eller 14 §, ska den effektiva skattesatsen för enheten beräknas separat från den effektiva skattesatsen i den jurisdiktionen.

Den effektiva skattesatsen för investeringsenheten som avses i 1 mom. ska vara lika med investeringsenhetens medräknade och justerade skatter dividerat med koncernens fördelningsbara andel enligt 12 § 5 mom. av investeringsenhetens justerade vinst enligt 3 kap. Om mer än en investeringsenhet är belägen i en jurisdiktion ska investeringsenheternas effektiva skattesats beräknas genom att kombinera deras medräknade och justerade skatter och koncernens fördelningsbara andel i deras justerade vinst.

Beloppet av de medräknade och justerade skatterna för en investeringsenhet som avses i 1 mom. ska vara beloppet av de medräknade och justerade skatter för en investeringsenhet som avses i 4 kap. till den del de är hänförliga till koncernens fördelningsbara andel enligt 12 § 5 mom. av investeringsenhetens justerade vinst, förhöjt med de medräknade skatter som fördelats i enlighet med 4 kap. 16–19 §. Dessa medräknade och justerade skatter för investeringsenheten ska inte omfatta investeringsenhetens eventuella medräknade upplupna skatter som kan hänföras till intäkter som inte ingår i koncernens fördelningsbara andel av investeringsenhetens intäkter.

12 §

Beräkning av en investeringsenhets tilläggsskatt

Tilläggsskatten för en investeringsenhet som avses ovan i 11 § 1 mom. är det belopp som fås genom att investeringsenhetens procentsats för tilläggsskatt multipliceras med skillnaden mellan koncernens i 5 mom. avsedda fördelningsbara andel och det avdrag för substansbeloppet som beräknats för investeringsenheten.

Procentsatsen för tilläggsskatt för en investeringsenhet ska vara ett positivt belopp som är lika med skillnaden mellan minimiskattesatsen och den effektiva skattesatsen för sådana investeringsenheter.

Om mer än en investeringsenhet är belägen i en jurisdiktion ska investeringsenheternas effektiva skattesats beräknas genom att kombinera deras avdrag för substansbeloppet och koncernens fördelningsbara andel i deras justerade vinst enligt 3 kap.

En investeringsenhets avdrag för substansbeloppet ska fastställas i enlighet med 5 kap. 7 § 1–11 och 13 mom. genom att endast beakta de berättigade personalkostnaderna för berättigade anställda och de berättigade anläggningstillgångarna.

Koncernens fördelningsbara andel av en investeringsenhets i 3 kap. avsedda justerade vinst ska fastställas i enlighet med 2 kap. 6 §, med beaktande endast av intressen som inte är föremål för ett val i enlighet med 13 och 14 §.

13 §

Val som gäller en investeringsenhets transparens

Om den koncernenhet som lämnar deklaration så väljer, får en koncernenhet som är en investeringsenhet eller en försäkringsinvesteringsenhet behandlas som en skattetransparent enhet, om den ingående ägarenheten är skattskyldig i den jurisdiktion där den är belägen utifrån ett system som följer förändringarna i marknadsvärdet eller ett liknande system baserat på de årliga förändringarna i det verkliga värdet på dess ägarintressen i den enheten och om den skattesats som är tillämplig på den ingående ägarenheten är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

Vid tillämpningen av 1 mom. anses en ingående ägarenhet som är ett reglerat ömsesidigt försäkringsbolag som ägs av försäkringstagarna vara skattepliktig för den intäkt som valet gäller till en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen.

En koncernenhet som indirekt har ett ägarintresse i en investeringsenhet eller i en investeringsenhet inom försäkringsverksamhet direkt via en annan investeringsenhet eller investeringsenhet inom försäkringsverksamhet ska anses vara skattskyldig med avseende på sitt ägarintresse i den förstnämnda enheten utifrån ett system som följer förändringarna i marknadsvärdet eller ett liknande system, om koncernenheten är skattskyldig för sitt ägarintresse i den enhet i vilken den har ett direkt ägarintresse utifrån ett system som följer förändringarna i marknadsvärdet eller ett liknande system.

Valet enligt 1 mom. är ett i 8 kap. 11 § avsett val som gäller i fem år. Om valet återkallas ska eventuell vinst eller förlust från avyttringen av en tillgång eller skuld som innehas av investeringsenheten fastställas på grundval av tillgångens eller skuldens marknadsvärde den första dagen av det år då återkallandet görs.

14 §

Val som gäller en investeringsenhets skatteplikt för utdelning

Om den koncernenhet som lämnar deklaration så väljer, får en ingående ägarenhet i en investeringsenhet tillämpa en beskattningsbar utdelningsmetod med avseende på sitt ägarintresse i investeringsenheten, under förutsättning att den ingående ägarenheten inte är en investerings-

enhet och att den rimligen kan förväntas bli föremål för skatt på utdelningar från investeringsenheten till en skattesats som är lika med eller överstiger minimiskattesatsen. I fråga om detta val tillämpas det som föreskrivs om investeringsenheter också på en investeringsenhet inom försäkringsverksamhet.

Ett val enligt denna paragraf är ett val som gäller i fem år i enlighet med 8 kap. 11 §. Om valet återkallas ska den ingående ägarenhetens andel av investeringsenhetens outdelade justerade nettovinst för det år som prövas vid utgången av den räkenskapsperiod som föregår den räkenskapsperiod då återkallandet görs behandlas som en justerad vinst. Beloppet av den justerade vinsten multiplicerat med minimiskattesatsen ska behandlas som tilläggsskatt för en lågbeskattad koncernenhet för räkenskapsperioden vid tillämpning av 2 kap.

15 §

Förfarande vid tillämpning av val som gäller en investeringsenhets skatteplikt för utdelning

När ett val enligt 14 § är i kraft ska utdelningar och skönmässigt uppskattade utdelningar av en investeringsenhets justerade vinst ingå i den justerade vinsten för den i 14 § 1 mom. avsedda ingående ägarenhet som tagit emot dem.

Det belopp av medräknade skatter som investeringsenheten ådragit sig och som kan avräknas mot den ingående ägarenhetens skatteskuld till följd av investeringsenhetens utdelning ska inkluderas i den justerade vinsten och de medräknade och justerade skatterna för den ingående ägarenhet som tog emot utdelningen.

Den ingående ägarenhetens andel av investeringsenhetens outdelade justerade nettovinst som uppkommit under det tredje året som föregick räkenskapsperioden (*det år som prövas*) ska behandlas som en justerad vinst för den investeringsenheten för räkenskapsperioden. Det belopp som motsvarar sådan justerad vinst multiplicerat med minimiskattesatsen ska vid tillämpningen av 2 kap. behandlas som tilläggsskatt för en lågbeskattad koncernenhet för räkenskapsperioden.

En investeringsenhets justerade vinst eller förlust och de medräknade och justerade skatter som kan hänföras till sådan intäkt för räkenskapsperioden ska undantas från beräkningen av den effektiva skattesatsen i enlighet med 5 kap. och 11 och 12 §, med undantag av beloppet av medräknade skatter som avses i 2 mom.

En investeringsenhets outdelade justerade nettovinst för det år som prövas ska vara beloppet för den justerade vinsten för den investeringsenheten för det år som prövas minskat, upp till noll, med

- 1) investeringsenhetens medräknade skatter,
- 2) utdelningar och skönmässigt uppskattade utdelningar till aktieägare som inte är investeringsenheter under den period som börjar den första dagen av det tredje året som föregår räkenskapsperioden och som slutar den sista dagen av den rapporteringsperiod då ägarintresset innehades (*den period som prövas*),
- 3) justerade förluster som uppstår under den period som prövas, och
- 4) investeringsverksamhetens restbelopp för justerade förluster som avses i 8 mom.

En investeringsenhets outdelade justerade nettovinst ska inte minskas med utdelningar eller skönmässigt uppskattade utdelningar som redan minskat investeringsenhetens outdelade justerade nettovinst för ett föregående år som prövas genom tillämpning av 5 mom. 2 punkten.

Vid beräkningen av beloppet för den outdelade justerade nettovinsten ska den justerade förlusten minskas i den mån den i slutet av föregående räkenskapsperiod har behandlats som en minskning av den outdelade justerade nettovinsten.

Om räkenskapsperiodens justerade förlust inte har minskats till noll före utgången av den sista period som prövas vilken omfattade den ovan avsedda räkenskapsperioden, blir det återstående beloppet ett restbelopp för förlusterna i investeringsverksamheten som under de kommande räkenskapsperioderna ska minskas på samma sätt som en justerad förlust.

Vid tillämpning av denna paragraf ska en skönsmässigt uppskattad utdelning uppstå när ett direkt eller indirekt ägarintresse i investeringsenheten överförs till en enhet som inte tillhör koncernen, och denna utdelning är lika med den andel outdelad justerad nettovinst som är hänförlig till ett sådant ägarintresse på dagen för en sådan överföring, som fastställs utan hänsyn till den skönsmässigt uppskattade utdelningen.

8 kap.

Bestämmelser om förfarandet

Definitioner och räkenskapsperiod

1 §

Definitioner som hänför sig till bestämmelserna om förfarandet

I denna lag avses med

1) *utsedd lokal enhet* den koncernenhet i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern som av de andra i Finland belägna koncernenheterna i den multinationella koncernen eller den storskaliga nationella koncernen har utsetts att lämna deklARATIONEN med information om tilläggsskatt eller att lämna in anmälningar på deras vägnar,

2) *avtal mellan kvalificerade behöriga myndigheter* ett bilateralt eller multilateralt avtal eller arrangemang mellan två eller flera behöriga myndigheter i vilket det föreskrivs om automatiskt utbyte av årliga deklARATIONER med information om tilläggsskatt.

2 §

Beskattningsperiod

Beskattningen verkställs separat för varje räkenskapsperiod som avses i 1 kap. 10 §.

Deklarationsskyldighet

3 §

Skyldighet att lämna deklARATION med information om tilläggsskatt

En koncernenhet belägen i Finland ska lämna en deklARATION med information om tilläggsskatt till Skatteförvaltningen.

DeklARATIONEN får lämnas in av varje koncernenhet själv eller av en utsedd lokal enhet på koncernenhetens vägnar.

4 §

Skyldighet att lämna deklARATION om tilläggsskatt

En koncernenhet som avses i 3 § 1 mom. ska till Skatteförvaltningen lämna en deklARATION om tilläggsskatt för en räkenskapsperiod i fråga om vilken koncernenheten är skyldig att betala tilläggsskatt eller i fråga om vilken Skatteförvaltningen begär en sådan deklARATION av orsaker som hänför sig till skattekontrollen.

DeklARATIONEN om tilläggsskatt ska i fråga om den tilläggsskatt som koncernenheten ska betala innehålla uppgifter om den justerade vinsten eller förlusten, medräknade och justerade skatter,

den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten, den tilläggsskatt som ska fördelas på koncernenheten samt annan information som är nödvändig för påförandet av tilläggsskatten och verkställandet av beskattningen.

5 §

Lämnande av deklaration med information om tilläggsskatt på annans vägnar

Med avvikelse från 3 § ska en koncernenhet inte vara skyldig att lämna en deklaration med information om tilläggsskatt, om en sådan deklaration har lämnats i enlighet med 7 och 8 § av

1) den yttersta moderenheten belägen i en jurisdiktion som för rapporteringsperioden har ett avtal mellan de kvalificerande behöriga myndigheterna och Finland, eller

2) den enhet som utses att lämna deklarationen och som är belägen i en jurisdiktion som för rapporteringsperioden har ett avtal mellan de kvalificerande behöriga myndigheterna och Finland.

Om deklarationen har lämnats i enlighet med 1 mom., ska koncernenheten eller den utsedda lokala enheten till Skatteförvaltningen anmäla identiteten på den i 1 eller 2 punkten avsedda enheten samt den jurisdiktion där den är belägen (*anmälan om den som lämnar deklaration med information om tilläggsskatt*).

6 §

Särskilda föreskrifter om deklarationsskyldigheten

Skatteförvaltningen får meddela närmare föreskrifter om de uppgifter som ska lämnas i samband med en deklaration med information om tilläggsskatt, deklaration om tilläggsskatt och anmälan om den som lämnar deklaration med information om tilläggsskatt samt om när och hur uppgifterna ska lämnas in.

Skatteförvaltningen kan av särskilda skäl på begäran förlänga inlämningstiden för de deklarationer som avses i 1 mom. eller därtill anslutna uppgifter och utredningar eller för en annan deklaration. I beslutet får ändring inte sökas.

7 §

Uppgifter i en deklaration med information om tilläggsskatt

Deklarationen med information om tilläggsskatt ska innehålla följande uppgifter om en koncern:

1) identifiering av koncernenheterna, inklusive eventuella skatteregistreringsnummer, den jurisdiktion där de är belägna och deras status enligt bestämmelserna i denna lag,

2) information om den multinationella koncernens eller den storskaliga nationella koncernens övergripande struktur, inklusive bestämmande inflytanden i de koncernenheter som innehas av andra koncernenheter,

3) den information som är nödvändig för att beräkna

a) den effektiva skattesatsen för varje jurisdiktion och tilläggsskatten för varje koncernenhet,

b) tilläggsskatten för en medlem i en samföretagskoncern,

c) fördelningen av tilläggsskatt enligt regeln om inkomstinkludering och tilläggsskattebeloppet enligt regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning för varje jurisdiktion, och

4) en förteckning över de val som gjorts i enlighet med 11 och 12 §.

8 §

Uppgifter i en deklaration med information om tilläggsskatt när den yttersta moderenheten är belägen utanför Europeiska unionen

Med avvikelse från 7 § ska, om den yttersta moderenheten är belägen utanför Europeiska unionen i en jurisdiktion som tillämpar regler som har bedömts vara likvärdiga med bestämmelserna i denna lag, koncernenheten eller den utsedda lokala enheten lämna en deklaration med information om tilläggsskatt som innehåller

- 1) all information som är nödvändig för tillämpningen av 2 kap. 5 §, inbegripet
 - a) identifiering av alla koncernenheter i vilka en delvis ägd moderenhet belägen i Finland direkt eller indirekt innehar ett ägarintresse när som helst under räkenskapsperioden och strukturen för sådana ägarintressen,
 - b) all information som behövs för att beräkna den effektiva skattesatsen i de jurisdiktioner där en delvis ägd moderenhet belägen i en medlemsstat i Europeiska unionen innehar ägarintresse i koncernenheter som identifierats i underpunkt a och den tilläggsskatt som ska betalas, och
 - c) all information som är relevant för detta ändamål i enlighet med 2 kap. 6 och 7 § och 5 kap. 3 §,
- 2) all information som är nödvändig för tillämpningen av 2 kap. 8 §, inbegripet
 - a) identifiering av alla koncernenheter som är belägna i den yttersta moderenhetens jurisdiktion och strukturen för sådana ägarintressen,
 - b) all information som behövs för att beräkna den effektiva skattesatsen för den yttersta moderenhetens jurisdiktion och den tilläggsskatt som den ska betala, och
 - c) all information som behövs för att fördela sådan tilläggsskatt på grundval av fördelningsnyckeln för regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning enligt 2 kap. 10 §, och
- 3) all information som behövs för att ta ut en kvalificerad nationell tilläggsskatt i en medlemsstat i Europeiska unionen.

9 §

Närmare bestämmelser om deklarationsskyldigheten

En koncernenhet ska lämna in en deklaration med information om tilläggsskatt, deklaration om tilläggsskatt och anmälan om den som lämnar deklaration med information om tilläggsskatt elektroniskt.

Deklarationerna anses vara inlämnade när de har kommit in till Skatteförvaltningen. Bestämmelser om ankomsttidpunkten för en deklaration som lämnas in elektroniskt finns i 10 § i lagen om elektronisk kommunikation i myndigheternas verksamhet (13/2003).

På koncernenhetens och andra deklarationsskyldigas skyldighet att lämna uppgifter för verkställande av beskattningen eller ändringssökande som gäller beskattningen tillämpas utöver denna lag i tillämpliga delar vad som i 9 och 11 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) föreskrivs om deklarationsskyldighet.

På skattegranskning tillämpas i tillämpliga delar 14 § i lagen om beskattningsförfarande och de bestämmelser och föreskrifter som utfärdats med stöd av den.

10 §

Tidsfristen för deklarationer

En deklaration med information om tilläggsskatt, deklaration om tilläggsskatt och anmälan om den som lämnar deklaration med information om tilläggsskatt ska lämnas till Skatteförvaltningen senast 15 månader efter räkenskapsperiodens utgång.

Val som görs i samband med deklaration med information om tilläggsskatt

11 §

Val som gäller i fem år

De val som avses i 1 kap. 3 § 4 mom., 3 kap. 4, 7 och 10 § samt 7 kap. 13 och 14 § ska vara giltiga under fem räkenskapsperioder från och med den räkenskapsperiod då valet görs. Efter det att perioden har löpt ut kan valet återkallas. Valen görs i deklarationen med information om tilläggsskatt.

Valet förnyas automatiskt, om inte den koncernenhet som lämnar deklarationen återkallar valet. Ett återkallande av valet ska vara giltigt under fem räkenskapsperioder från och med slutet av den räkenskapsperiod då valet återkallas. Efter det att den period som omfattas av återkallelsen har löpt ut kan valet göras på nytt i enlighet med 1 mom.

12 §

Val som gäller i ett år

De val som avses i 3 kap. 9 §, 4 kap. 11 § och 20 § 2 mom., 5 kap. 7 § 13 mom. och 9 § 1 mom. och 7 kap. 8 § 1 mom. ska vara giltiga under en räkenskapsperiod. Valen görs i deklarationen med information om tilläggsskatt.

Beskattningsförfarande

13 §

Verkställande av beskattningen

Skatteförvaltningen verkställer beskattningen och påför koncernenheten skatt.

På de allmänna bestämmelserna om beskattningsförfarande samt verkställande av beskattningen tillämpas utöver denna lag i tillämpliga delar även 26 och 26 a–26 f § och 27 § 1 och 3 mom. i lagen om beskattningsförfarande.

14 §

Skatteförvaltningens rätt att få uppgifter och utföra granskningar

På Skatteförvaltningens rätt att för beskattningen eller för behandlingen av ett ärende som gäller ändringssökande trots sekretessbestämmelserna och andra begränsningar som gäller erhållande av uppgifter få uppgifter av utomstående och myndigheter samt Skatteförvaltningens rätt att granska de handlingar av vilka uppgifter som omfattas av utomståendes skyldighet att lämna uppgifter kan framgå tillämpas 19–22, 22 a, 23, 23 a, 23 c, 24 och 25 § i lagen om beskattningsförfarande.

15 §

Skatteförhöjning

Skatteförvaltningen påför deklara- och informationsskyldiga koncernenheter skatteförhöjning, om

1) en deklaration om tilläggsskatt eller en annan föreskriven uppgift, handling eller utredning som har samband med den är bristfällig eller felaktig eller över huvud taget inte har lämnats in,

2) en deklaration med information om tilläggsskatt som lämnas i Finland eller en annan föreskriven uppgift, handling eller utredning som har samband med den är bristfällig eller felaktig eller över huvud taget inte har lämnats in,

3) den som ska ge in en anmälan om den som lämnar deklaration med information om tilläggsskatt inte har fullgjort denna skyldighet inom den föreskrivna tidsfristen eller har fullgjort den med väsentliga brister eller fel.

Skatteförhöjning påförs dock inte på grund av att koncernenheten har underlåtit att lämna en uppgift som är till fördel för den, om det inte är fråga om återkommande försummelser eller koncernenhetens agerande tyder på uppenbar likgiltighet för de skyldigheter som gäller beskattningen.

Skatteförhöjning påförs inte om försummelsen är ringa, om det finns ett giltigt skäl till försummelsen eller om påförande av skatteförhöjning i de fall som avses i 16 § 1 mom. 3 punkten skulle vara oskäligt med hänsyn till omständigheterna.

Skatteförhöjning påförs inte i fråga om fel i deklarationen om tilläggsskatt, om koncernenheten har påförts skatteförhöjning enligt denna lag på grund av ett fel som hänför sig till deklarationen med information om tilläggsskatt och felet i deklarationen om tilläggsskatt gäller samma fel.

16 §

Skatteförhöjningens storlek

För en försummelse enligt 15 § 1 mom. 1 och 2 punkten påförs skatteförhöjning utifrån beloppet av den ökade tilläggsskatten. Skatteförhöjningen är då

1) minst 15 och högst 50 procent, om en försummelse som avses i 15 § 1 mom. 1 eller 2 punkten är återkommande eller koncernenhetens agerande tyder på uppenbar likgiltighet för de förpliktelser som gäller beskattningen,

2) vid beskattning enligt uppskattning 25 procent av det ökade skattebeloppet,

3) 5 procent i ett fall som på det sätt som avses i 26 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande lämnar rum för tolkning eller är oklart eller om en skatteförhöjning enligt 1 eller 2 punkten av något annat särskilt skäl är oskälig,

4) 2 procent om koncernenheten på eget initiativ yrkar att ett fel ska korrigeras efter att beskattningen har slutförts och koncernen har uppfyllt sin utredningsskyldighet,

5) 10 procent i andra än i 1–4 punkten avsedda fall.

Skatteförhöjning som enligt 1 mom. påförs på grund av försummelse enligt 15 § 1 mom. 1 och 2 punkten är dock minst 10 000 euro.

Om ett fel inte leder till att tilläggsskatten påförs till ett för lågt belopp, är beloppet av skatteförhöjningen dock minst 5 000 euro och högst 25 000 euro.

Skatteförhöjning som påförs på grund av försummelse enligt 15 § 1 mom. 3 punkten är dock högst 25 000 euro.

17 §

Förseningsavgift

I stället för skatteförhöjning påför Skatteförvaltningen koncernenheten en förseningsavgift, om koncernenheten lämnar in en deklaration med information om tilläggsskatt, deklaration om tilläggsskatt eller anmälan om den som lämnar deklaration med information om tilläggsskatt eller på eget initiativ rättar till en annan försummelse enligt 15 § 1 mom. 1 eller 2 punkten innan beskattningen har slutförts.

Förseningsavgift påförs dock inte på grund av att koncernenheten har underlåtit att lämna en uppgift som är till fördel för koncernenheten, om det inte är fråga om återkommande försummelser eller koncernenhetens agerande tyder på uppenbar likgiltighet för de förpliktelser som gäller beskattningen.

Förseningsavgift som påförs koncernenheten är för en deklaration med information om tilläggsskatt 5 000 euro och för en deklaration om tilläggsskatt och en annan deklaration eller uppgift 1 000 euro för varje räkenskapsperiod.

Koncernenheten ska ges tillfälle att lämna en utredning innan förseningsavgiften påförs, om det behövs av särskilda skäl.

Förseningsavgift påförs inte, om inlämnandet av deklarationen har försenats på grund av hinder som är oberoende av koncernenheten, om försummelsen är ringa eller om det finns ett giltigt skäl eller något annat särskilt skäl till försummelsen.

Förseningsavgiften är inte en avdragbar utgift i beskattningen.

18 §

Slutförande av beskattningen

Beskattningen slutförs den dag som har antecknats i beskattningsbeslutet. Beskattningen slutförs senast två år efter utgången av räkenskapsperioden.

19 §

Beskattningsbeslut

Till koncernenheten sänds ett beskattningsbeslut och utredningar om grunderna för beskattningen och anvisningar om hur ändring kan sökas i beskattningen. I utredningen antecknas uppgifter om skattens och avgifternas belopp, den effektiva skattesatsen och tilläggsskatten samt den skatt som ska betalas tillbaka samt uppgifter som specificerar koncernenheten samt den myndighet som verkställt beskattningen och myndighetens kontaktuppgifter.

Bestämmelser om meddelande om automatiserat avgörande finns i 53 g § 1 mom. i förvaltningslagen (434/2003).

Om beskattningsbeslutet innehåller ett sådant fel som inte påverkar beloppet av skatt, kan handlingen på begäran av koncernenheten rättas utan att beskattningen verkställs på nytt.

Ändring av beskattningen på myndighetsinitiativ

20 §

Ändring av beskattningen

Skatteförvaltningen kan ändra beskattningen så som föreskrivs nedan eller, enligt vad en bevärsinstans för beskattningen beslutar, verkställa beskattningen på nytt med beaktande av 6 kap. i lagen om beskattningsförfarande.

21 §

Rättelse av beskattningen till koncernenhetens fördel

Om beskattningen innehåller ett fel till följd av vilket tilläggsskatt har fastställts till för stort belopp, rättar Skatteförvaltningen beskattningen till koncernenhetens fördel.

Rättelse av beskattningen till koncernenhetens fördel ska göras inom sex år från ingången av året efter räkenskapsperiodens utgång.

Beskattningen rättas inte om ärendet har avgjorts genom ett beslut med anledning av besvär.

22 §

Rättelse av beskattningen till koncernenhetens nackdel

Om tilläggsskatten helt eller delvis inte har blivit påförd, rättar Skatteförvaltningen beskattningen och påför det bristande beloppet.

Rättelse av beskattningen till koncernenhetens nackdel ska göras inom sex år från ingången av året efter räkenskapsperiodens utgång.

Beskattningen rättas inte, om Skatteförvaltningen har utrett och uttryckligen avgjort ärendet. Beskattningen kan dock rättas, om avgörandet i ärendet har baserat sig på en felaktig eller bristfällig utredning eller det i ärendet har framkommit en sådan ny utredning som kunde ha inverkat på avgörandet i ärendet. Ett skrivfel, ett räknfel eller något annat därmed jämförbart fel kan rättas.

Beskattningen rättas inte om ärendet har avgjorts genom ett beslut med anledning av besvär.

23 §

Särskilda bestämmelser om rättelse av beskattningen

Om en koncernenhet som har varit skyldig att lämna en deklARATION har underlåtit att lämna in en deklARATION med information om tilläggsskatt eller en deklARATION om tilläggsskatt eller har lämnat in bristfälliga, vilseledande eller oriktiga deklARATIONER eller annars försummat sin deklARATIONSSKYLDIGHET, ska koncernenheten när beskattningen rättas påföras även dröjsmålsränta och skatteförhöjning enligt lagen om skattetillägg och förseningsränta (1556/1995).

Beskattningen anses ha rättats inom föreskriven tid, om Skatteförvaltningens beslut om rättelse har fattats innan tidsfristen löpt ut.

Sökande av ändring

24 §

Rätt till ändringssökande

Ändring i beskattningen får sökas av koncernenheten själv samt av varje annan vars eget tilläggsskattebelopp beskattningen direkt kan påverka eller som är ansvarig för betalningen av skatten.

Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt får söka ändring i beskattningen.

25 §

Omprövningsmyndighet och omprövningsbegäran

På omprövningsmyndigheten och omprövningsbegäran tillämpas 61 och 63 § i lagen om beskattningsförfarande.

26 §

Tidsfrist för begäran om omprövning

Omprövning ska begäras inom fyra år räknat från ingången av året efter rapporteringsperiodens utgång. Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt ska begära omprövning inom fyra månader efter det att beskattningen av koncernenheten har slutförts.

Omprövning får dock alltid begäras inom 60 dagar räknat från den dag då den som har rätt att söka ändring fick del av beslutet. I fråga om Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt räknas tiden från det att beslutet fattades.

27 §

Sökande av ändring i beslut som gäller utomståendes skyldighet att lämna uppgifter

På sökande av ändring i beslut som gäller skyldigheten att lämna uppgifter tillämpas 65 a § 5 och 6 mom. i lagen om beskattningsförfarande.

28 §

Sökande av ändring hos förvaltningsdomstolen och högsta förvaltningsdomstolen

På sökande av ändring hos förvaltningsdomstolen och högsta förvaltningsdomstolen tillämpas 66, 67, 69–71, 71 a–71 d och 71 f § i lagen om beskattningsförfarande.

Särskilda bestämmelser som gäller förfarandet

29 §

Straffbestämmelser

Bestämmelser om straff för lagstridigt kringgående av skatt och för försök därtill finns i 29 kap. 1–3 § i strafflagen (39/1889).

Om ett brott som avses i 1 mom. med beaktande av skattens belopp och övriga omständigheter är ringa, kan skattemyndigheten, med hänsyn också till eventuellt påförd skatteförhöjning, låta bli att anmäla saken till åklagaren.

På försummelse av skyldigheten att lämna uppgifter om beskattningen tillämpas 87 § i lagen om beskattningsförfarande.

30 §

Tillämpning av lagen om beskattningsförfarande

På förstörda handlingar, rättegångskostnader, handräckning av polisen och elektronisk kommunikation och signering tillämpas 91, 92, 93 och 93 a § i lagen om beskattningsförfarande.

9 kap.

Särskilda bestämmelser

Övergång till tillämpning av bestämmelserna

1 §

Skattebehandling av uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergång

I denna paragraf avses med *övergångsår* för en jurisdiktion den första räkenskapsperiod under vilken en koncern omfattas av denna lags tillämpningsområde med avseende på den jurisdiktionen.

När koncernen fastställer den effektiva skattesatsen för en jurisdiktion under ett övergångsår och för varje därpå följande räkenskapsperiod ska den beakta alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som återspeglas eller redovisas i alla koncernenheters räkenskaper i den jurisdiktionen för övergångsåret.

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska beaktas utifrån den lägre av minimiskattesatsen och den tillämpliga nationella skattesatsen. En uppskjuten skattefordran som har redovisats till en skattesats som är lägre än minimiskattesatsen får dock beaktas enligt minimiskattesatsen, om koncernen visar att den uppskjutna skattefordran är hänförlig till en justerad förlust enligt 3 kap.

Om den tillämpliga skattesatsen överstiger minimiskattesatsen, får skattefordringar som redovisats på grundval av skattetillgodohavanden vid tillämpningen av denna paragraf värderas så att beloppet av fordran divideras med den tillämpliga skattesatsen och det så erhållna värdet multipliceras med minimiskattesatsen.

Effekter som uppstår vid nedskrivningen av en uppskjuten skattefordran beaktas inte vid den beräkning som avses i 2 mom.

Uppskjutna skattefordringar som härrör från poster som undantas från beräkningen av justerad vinst eller förlust i enlighet med 3 kap. ska undantas från den beräkning som avses i 2 mom. när sådana uppskjutna skattefordringar uppkommer i en transaktion som har ägt eller äger rum efter den 30 november 2021.

Om tillgångar har överförts eller överförs mellan koncernenheter efter den 30 november 2021 men före övergångsårets början ska underlaget för de förvärvade tillgångarna, med undantag för lager, baseras på den avyttrande koncernenhets redovisade värden av de överförda tillgångarna vid tidpunkten för avyttringen. Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska för tillämpningen av denna lag fastställas på grundval av dessa värden.

Med avvikelse från 7 mom. kan en förvärvande enhet beakta den uppskjutna skattefordran upp till det belopp som den avyttrande enheten betalade i skatt eller till det belopp som skulle ha beaktats i beloppet av de i 2 mom. avsedda uppskjutna skatterna, men som återfördes eller aldrig uppstod i den avyttrande enheten på grund av att vinsten från avyttringen beskattades som en del av den avyttrande enhets beskattningsbara inkomst. Beloppet av den uppskjutna skattefordran är dock högst skillnaden mellan värdet av den förvärvande enhets tillgångar enligt den nationella skattelagstiftningen och deras redovisade värde enligt minimiskattebestämmelserna multiplicerad med minimiskattesatsen.

Om den förvärvande enheten redovisar tillgångarna till verkligt värde i sina räkenskaper, får enheten vid beräkningen av medräknade och justerade skatter använda det redovisade värdet av tillgångarna under alla senare räkenskapsperioder, om den vid tillämpningen av 8 mom. har rätt att beakta en uppskjuten skattefordran som till sin storlek motsvarar skillnaden mellan tillgångarnas värde enligt den nationella skattelagstiftningen och deras redovisade värde enligt minimiskattebestämmelserna multiplicerad med minimiskattesatsen.

2 §

Övergångsbestämmelse för multinationella koncerner som är i den inledande fasen av sin internationella verksamhet och för storskaliga nationella koncerner

Den nationella tilläggsskatten i Finland för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner och den tilläggsskatt som tas ut enligt 2 kap. 2 § 2 mom. och 2 kap. 4 § 2 mom. sänks trots vad som föreskrivs i 5 kap. till noll

1) under de fem första räkenskapsperioderna av den multinationella koncernens inledande fas av internationell verksamhet,

2) under de första fem räkenskapsperioderna som börjar den första dagen av den räkenskapsperiod under vilken den storskaliga nationella koncernen för första gången omfattas av denna lags tillämpningsområde.

Om den yttersta moderenheten i en multinationell koncern är belägen i en tredjelandsjurisdiktion ska den tilläggsskatt som ska betalas av en koncernenhet belägen i en medlemsstat i enlighet med 2 kap. 11 § 1 mom. sänkas till noll under de första fem räkenskapsperioderna av den multinationella koncernens inledande fas av internationell verksamhet, trots de krav som fastställs i 5 kap.

En multinationell koncern ska anses vara i den inledande fasen av sin internationella verksamhet om,

1) den för en räkenskapsperiod har koncernenheter i högst sex jurisdiktioner, och

2) summan av det redovisade nettovärdet av materiella tillgångar för alla koncernenheter i den multinationella koncernen i alla andra jurisdiktioner än den i 4 mom. avsedda referensjurisdiktionen för en räkenskapsperiod inte överstiger 50 000 000 euro.

Vid tillämpning av 3 mom. 2 punkten avses med *referensjurisdiktion* den jurisdiktion där de koncernenheterna i den multinationella koncernen har det högsta totala värdet av materiella tillgångar under den räkenskapsperiod då den multinationella koncernen började omfattas av denna lags tillämpningsområde. Det totala värdet för materiella tillgångar i jurisdiktionen ska vara summan av de bokförda nettovärdena för alla materiella tillgångar i alla koncernenheter i den multinationella koncern som är belägen i den jurisdiktionen.

Den period på fem räkenskapsperioder som avses i 1 mom. 1 punkten och 2 mom. ska börja löpa från början av den räkenskapsperiod under vilken den multinationella koncernen började omfattas av denna lag.

För multinationella koncerner som omfattas av denna lags tillämpningsområde när lagen träder i kraft ska den period på fem räkenskapsperioder som avses i 1 mom. 1 punkten inledas den 31 december 2023.

För multinationella koncerner som omfattas av denna lags tillämpningsområde när lagen träder i kraft ska den period på fem räkenskapsperioder som avses i 2 mom. inledas den 31 december 2024.

För storskaliga nationella koncerner som omfattas av denna lags tillämpningsområde när lagen träder i kraft ska den period på fem räkenskapsperioder som avses i 1 mom. 2 punkten inledas den 31 december 2023.

Den utsedda lokala enhet som avses i 8 kap. 1 § 1 mom. 1 punkten ska informera Skatteförvaltningen om när den multinationella koncernens inledande fas av internationell verksamhet börjar.

3 §

Förlängning av övergångsåret för deklarationsskyldigheten

Trots vad som föreskrivs i 8 kap. 10 § ska deklarationen med information om tilläggsskatt, anmälan om den som lämnar deklaration med information om tilläggsskatt och deklarationen om tilläggsskatt lämnas till Skatteförvaltningen senast 18 månader efter den sista dagen under den rapporteringsperiod som är det övergångsår som avses i 1 §.

Safe harbour-regler

4 §

Särskild bestämmelse under övergångsperioden som gäller skatteförhöjning

Med avvikelse från 8 kap. 15 § påförs inte skatteförhöjning under övergångsperioden, om koncernenheten i god tro har gått in för att omsorgsfullt ta reda på innehållet i reglerna och iakttagit dem.

I denna paragraf avses med övergångsperiod räkenskapsperioder som börjar senast den 31 december 2026 och slutar senast den 30 juni 2028.

5 §

Safe harbour-regel under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen

Under övergångsperioden ska tilläggs-skatten för en jurisdiktion anses vara noll under en räkenskapsperiod, om

1) koncernens totala intäkter i jurisdiktionen understiger 10 000 000 euro och vinsten eller förlusten före inkomstskatt understiger 1 000 000 euro i den kvalificerade land-för-land-rapport för beskattningen som gäller räkenskapsperioden,

2) koncernen har en förenklad effektiv skattesats som är lika med eller högre än skattesatsen under övergångsperioden i den jurisdiktionen under räkenskapsperioden i fråga, eller

3) koncernens vinst eller förlust före inkomstskatt i den jurisdiktionen är lika med eller mindre än avdraget för substansbelopp för de koncernenheter som omfattas av land-för-land-rapporten för beskattningen i jurisdiktionen beräknat enligt minimiskattereglerna.

I samband med denna safe harbour-regel avses med

1) *förenklade medräknade skatter* koncernens inkomstskattekostnad i jurisdiktionen enligt en kvalificerad redovisning minskad med skatter som inte är medräknade skatter samt skatter som är hänförliga till en osäker skattemässig behandling av transaktioner,

2) *förenklad effektiv skattesats* kvoten mellan de förenklade medräknade skatterna i jurisdiktionen och koncernens vinst eller förlust före inkomstskatt enligt en kvalificerad land-för-land-rapport för beskattningen,

3) *övergångsperiod* alla räkenskapsperioder som börjar senast den 31 december 2026 och slutar senast den 30 juni 2028,

4) *skattesatsen under övergångsperioden*

a) 15 procent för räkenskapsperioder som inleds 2023 och 2024,

b) 16 procent för räkenskapsperioder som inleds 2025,

c) 17 procent för räkenskapsperioder som inleds 2026,

5) *kvalificerad land-för-land-rapport för beskattningen* en land-för-land-rapport för beskattningen som grundar sig på en kvalificerad redovisning,

6) *totala intäkter* koncernens totala intäkter i jurisdiktionen enligt en kvalificerad land-för-land-rapport för beskattningen,

7) *vinst eller förlust före inkomstskatt* koncernens vinst eller förlust före inkomstskatt enligt en kvalificerad land-för-land-rapport för beskattningen,

8) *kvalificerad redovisning*

a) koncernenhetens redovisade vinst eller förlust enligt 3 kap. 1 § 2 mom.,

b) koncernenhetens särskilda bokslut, om det har upprättats i enlighet med antingen en allmänt erkänd eller en godkänd redovisningsstandard och uppgifterna i bokslutet hålls uppdaterade i enlighet med redovisningsstandarderna och de är tillförlitliga,

c) i fråga om en sådan koncernenhet som inte tas upp i koncernbokslutet enbart på grund av sin storlek eller väsentlighet, koncernenhetens räkenskaper som används vid sammanställningen av koncernens land-för-land-rapport för beskattningen.

6 §

Tillämpning av safe harbour-regeln under övergångsperioden på samföretag och vissa yttersta moderenheter

Den i 5 § avsedda safe harbour-regeln under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen tillämpas på samföretag och deras dotterbolag som om de vore koncernenheter inom en separat koncern, med undantag för att den justerade vinsten eller förlusten och de totala intäkterna rapporteras i en kvalificerad redovisning.

Om den yttersta moderenheten är en genomflödesenhet ska 5 § inte tillämpas i den jurisdiktion där den yttersta moderenheten är belägen, om den inte i sin helhet ägs av sådana personer som avses i 7 kap. 1 § 1–3 punkten.

Om inte något annat följer av 2 mom. ska, om den yttersta moderenheten är en genomflödesenhet eller på den tillämpas det system med avdragsgill utdelning som avses i 7 kap. 5 §, moderenhetens vinst eller förlust före inkomstskatt och eventuella tillhörande skatter minskas till den del den fördelas till eller delas ut mellan kvalificerade personer i enlighet med deras ägarintressen.

7 §

Tillämpning av safe harbour-regeln under övergångsperioden på investeringsenheter och deras ägare

Om en investeringsenhet är belägen i jurisdiktionen för land-för-land-rapporten för beskattningen

1) ska investeringsenheten göra en separat beräkning av minimiskatten i enlighet med 7 kap. 11–15 §, om inte något annat följer av 2 mom.,

2) kan i investeringsenhetens eller dess delägares jurisdiktion fortfarande tillämpas det i 5 § avsedda övergångsarrangemanget, och

3) ska investeringsenhetens vinst eller förlust före inkomstskatt och dess totala intäkter och alla eventuella tillhörande skatter beaktas endast i de jurisdiktioner där de koncernenheter som direkt äger enheten är belägna, i proportion till deras andelar i enheten.

En investeringsenhet behöver inte göra någon separat beräkning av minimiskatten, om den inte har gjort de val som avses i 7 kap. 13 eller 14 § och alla dess delägare är belägna i investeringsenhetens jurisdiktion.

Vad som i denna paragraf föreskrivs om investeringsenheter tillämpas också på investeringsenheter inom försäkringsverksamhet.

8 §

Särskild bestämmelse om tillämpning av safe harbour-regeln under övergångsperioden på orealiserade nettoförluster i verkligt värde

Orealiserade nettoförluster i verkligt värde ska inte beaktas i vinst eller förlust före inkomstskatt, om förlusten överstiger 50 000 000 euro i jurisdiktionen i fråga.

Med *orealiserade nettoförluster i verkligt värde* avses summan av alla förluster med avdrag för eventuella vinster som följer av förändringar i det verkliga värdet på ägarintressen med undantag för portföljinnehav.

9 §

Undantag från safe harbour-regeln under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen

Följande koncernenheter, koncerner och jurisdiktioner omfattas inte av den i 5 § avsedda safe harbour-regeln under övergångsperioden:

- 1) statslösa koncernenheter,
- 2) koncerner med flera moderenheter, om den kvalificerade land-för-land-rapporten för beskattningen inte innehåller uppgifter om kombinerade koncerner,
- 3) jurisdiktioner på vilkas koncernenheter tillämpas det val som gäller ett berättigat utdelningsskattesystem enligt 7 kap. 8 §, och
- 4) jurisdiktioner som inte har utnyttjat det i 5 § avsedda övergångsarrangemanget under en tidigare räkenskapsperiod då minimiskatteregler har tillämpats på koncernen, om inte koncernen hade en enda koncernenhet i jurisdiktionen under den tidigare räkenskapsperioden.

10 §

Safe harbour-regel om nationell tilläggsskatt

Om den koncernenhet som lämnar deklaration så väljer, ska tilläggsskatten för en jurisdiktion under en räkenskapsperiod anses vara noll, om för jurisdiktionen beräknas en kvalificerad nationell tilläggsskatt i enlighet med den yttersta moderenhetens allmänt erkända redovisningsstandard eller internationella redovisningsstandarder.

Detta val tillämpas inte på det belopp som i enlighet med 2 kap. 19 § har fogats till tilläggsskatten för en jurisdiktion.

10 kap.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

1 §

Ikraftträdande

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången på räkenskapsperioder som börjar den 31 december 2023 eller därefter. Bestämmelserna i 2 kap. 8–11 § tillämpas dock tidigast på räkenskapsperioder som börjar den 31 december 2024 eller därefter, med undantag för räkenskapsperioder för sådana koncerner vars moderenheter är belägna i en medlemsstat som har gjort ett val enligt 3 §.

2 §

Övergångsbestämmelse om avdrag för substansbeloppet

Vid tillämpning av 5 kap. 7 § 2 mom. ska värdet fem procent för varje räkenskapsår som inleds under vart och ett av nedanstående kalenderår från och med den 31 december ersättas med de värden som anges i följande tabell:

2023	10,0 %
2024	9,8 %
2025	9,6 %
2026	9,4 %
2027	9,2 %
2028	9,0 %
2029	8,2 %
2030	7,4 %

2031	6,6 %
2032	5,8 %

Vid tillämpning av 5 kap. 7 § 4 mom. ska värdet fem procent för varje räkenskapsår som inleds under vart och ett av nedanstående kalenderår från och med den 31 december ersättas med de värden som anges i följande tabell:

2023	8,0 %
2024	7,8 %
2025	7,6 %
2026	7,4 %
2027	7,2 %
2028	7,0 %
2029	6,6 %
2030	6,2 %
2031	5,8 %
2032	5,4 %

3 §

Deklarationsskyldighet för en enhet som utses att lämna deklARATION

Den enhet belägen i Finland som av den yttersta moderenheten belägen i en medlemsstat som valt fördröjd tillämpning av regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning i enlighet med artikel 50 i rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen har utsetts att lämna deklARATION ska lämna deklARATION med information om tilläggsskatt i enlighet med kraven i 8 kap. 7 §.

2.

Lag

om ändring av 1 och 45 § i lagen om skatteuppbörd

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om skatteuppbörd (11/2018) 1 § 1 mom., sådant det lyder i lag 785/2020, och
fogas till 45 § ett nytt 2 mom. som följer:

1 §

Tillämpningsområde

Denna lag tillämpas på förfarandet vid betalning, återbetalning och indrivning av skatter och avgifter enligt lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) och lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ (768/2016). Lagen tillämpas dessutom på tilläggsskatter som avses i lagen om minimiskatt för stora koncerner (/). Lagen tillämpas på skatter enligt lagen om förskottsuppbörd (1118/1996), mervärdesskattelagen (1501/1993) och punktskattelagen (182/2010) även till den del som lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ inte tillämpas på dem, om inte något annat föreskrivs i den lag det är fråga om.

45 §

Avstående från indrivningsåtgärder

Skatteförvaltningen avstår från indrivning av den nationella tilläggsskatt som avses i 2 kap. 12 § i lagen om minimiskatt för stora koncerner när fyra räkenskapsperioder har förflutit från den räkenskapsperiod under vilken förfallodagen för skatten inföll.

Denna lag träder i kraft den 20 . _____

3.

Lag

om ändring av 6 § i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till 6 § i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994), sådan den lyder i lagarna 1361/2009 och 1364/2018, ett nytt 4 mom. som följer:

6 §

Avräkning av utländsk skatt

Utöver vad som föreskrivs i 1 mom. avräknas från skatten på inkomst som beskattas enligt denna lag beloppet av sådan kvalificerad nationell tilläggsskatt som avses i 1 kap. 25 § i lagen om minimiskatt för stora koncerner (/) som det utländska bassamfundet har betalat på samma inkomst till en främmande stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. En avräkning får inte överstiga beloppet av de skatter som i Finland ska betalas för samma bassamfundsinkomst. Om beloppet av de skatter som det utländska bassamfundet betalat inte kan avräknas i sin helhet, ska på den skattskyldiges yrkande det belopp som inte avräknats dras av från den skatt som de fem följande skatteåren ska betalas på inkomst som beskattas enligt denna lag. I fråga om beloppet av avräkningen iakttas i tillämpliga delar lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Helsingfors den 19 oktober 2023

Statsminister

Petteri Orpo

Finansminister Riikka Purra

2.

Lag

om ändring av 1 och 45 § i lagen om skatteuppbörd

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om skatteuppbörd (11/2018) 1 § 1 mom., sådant det lyder i lag 785/2020, och
fogas till 45 § ett nytt 2 mom. som följer:

Gällande lydelse

1 §

Tillämpningsområde

Denna lag tillämpas på förfarandet vid betalning, återbetalning och indrivning av skatter och avgifter enligt lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) och lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ (768/2016). Lagen tillämpas på skatter enligt lagen om förskottsuppbörd (1118/1996), mervärdesskattelagen (1501/1993) och punktskattelagen (182/2010) även till den del som lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ inte tillämpas på dem, om inte något annat föreskrivs i den lag det är fråga om.

45 §

Avstående från indrivningsåtgärder

Föreslagen lydelse

1 §

Tillämpningsområde

Denna lag tillämpas på förfarandet vid betalning, återbetalning och indrivning av skatter och avgifter enligt lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) och lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ (768/2016). *Lagen tillämpas dessutom på tilläggsskatter som avses i lagen om minimiskatt för stora koncerner (/).* Lagen tillämpas på skatter enligt lagen om förskottsuppbörd (1118/1996), mervärdesskattelagen (1501/1993) och punktskattelagen (182/2010) även till den del som lagen om beskattningsförfarandet beträffande skatter som betalas på eget initiativ inte tillämpas på dem, om inte något annat föreskrivs i den lag det är fråga om.

45 §

Avstående från indrivningsåtgärder

Skatteförvaltningen avstår från indrivning av den nationella tilläggsskatt som avses i 2 kap. 12 § i lagen om minimiskatt för stora koncerner när fyra räkenskapsperioder har förflutit från den räkenskapsperiod under vilken förfallodagen för skatten inföll.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

3.

Lag

om ändring av 6 § i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund

I enlighet med riksdagens beslut
fögas till 6 § i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994), sådan
den lyder i lagarna 1361/2009 och 1364/2018, ett nytt 4 mom. som följer:

Gällande lydelse

6 §

Avräkning av utländsk skatt

Föreslagen lydelse

6 §

Avräkning av utländsk skatt

Utöver vad som föreskrivs i 1 mom. avräknas från skatten på inkomst som beskattas enligt denna lag beloppet av sådan kvalificerad nationell tilläggsskatt som avses i 1 kap. 25 § i lagen om minimiskatt för stora koncerner (/) som det utländska bassamfundet har betalat på samma inkomst till en främmande stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. En avräkning får inte överstiga beloppet av de skatter som i Finland ska betalas för samma bassamfundsinkomst. Om beloppet av de skatter som det utländska bassamfundet betalat inte kan avräknas i sin helhet, ska på den skattskyldiges yrkande det belopp som inte avräknats dras av från den skatt som de fem följande skatteåren ska betalas på inkomst som beskattas enligt denna lag. I fråga om beloppet av avräkningen iakttas i tillämpliga delar lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning.

Denna lag träder i kraft den 20 .