

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av lagen om minimiskatt för stora koncerner

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås det att lagen om minimiskatt för stora koncerner (1308/2023) ändras så att i den beaktas de tillämpningsanvisningar om minimiskatt som utarbetades 2024 och 2025 inom ramen för OECD:s och G20-ländernas inkluderande ramverk (Inclusive Framework). Propositionen syftar dessutom till att möjliggöra Skatteförvaltningens förfarande för förhandsavgörande i vissa situationer inom lagens tillämpningsområde samt att foga en allmän bestämmelse om kringgående av skatt i fråga om minimiskatten till den nationella lagstiftningen.

Lagen om minimiskatt för stora koncerner grundar sig på rådets direktiv (EU) 2022/2523 om säkerställande av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen. Direktivet baserar sig på arbetet med minimibeskattnings inom ramen för det inkluderande ramverket (pelare 2), och för att uppnå syftet med direktivet förutsätts det att det nationella genomförandet överensstämmer med de tolkningar som tagits fram inom det inkluderande ramverket. Tolkningarna behöver iaktas i nationell beskattningspraxis också för att de finska minimiskattereglerna internationellt ska behandlas som så kallade kvalificerade regler.

För att uppnå direktivets syfte och säkerställa att lagen om minimiskatt för stora koncerner betraktas som sådana kvalificerade regler som avses i GloBE-modellreglerna föreslås det att det i vår nationella lag föreskrivs om de avsnitt som är att betrakta som nya skatteregler i de tillämpningsanvisningar som utarbetades 2024 och 2025 inom ramen för OECD:s och G20-ländernas inkluderande ramverk samt att särskilt tvetydiga bestämmelser förtydligas. Enligt förslaget föreskrivs det inte i lagen om andra förtydliganden av tolkningarna i anvisningarna, eftersom det i detta fall är möjligt att säkerställa att tolkningarna är enhetliga också på annat sätt. I propositionen föreslås inga ändringar av förfarandepinciperna i den gällande lagen. Kretsen av skattskyldiga, skattesatsen och skattereglerna förblir huvudsakligen oförändrade.

De föreslagna ändringarna ingår i 1–6 och 8–10 kap. I lagen görs också vissa huvudsakligen tekniska korrigeringar och preciseringar.

Lagen avses träda i kraft så snart som möjligt och senast den 31 mars 2026. Enligt förslaget tillämpas lagen första gången på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2024, med undantag för den nya bestämmelsen om kringgående av skatt i 8 kap., som enligt förslaget tillämpas på räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2027 eller senare.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL	1
MOTIVERING.....	3
1 Bakgrund och beredning.....	3
1.1 Bakgrund.....	3
1.2 Beredning.....	4
2 EU-rättsaktens syften och huvudsakliga innehåll.....	5
3 Nuläge och bedömning av nuläget	7
3.1 Genomförande av direktivet och GloBE-tillämpningsvägledningen	7
3.2 Förfarandet för förhandsavgörande	8
3.3 Bestämmelsen om kringgående av skatt.....	8
4 Förslagen och deras konsekvenser	10
4.1 De viktigaste förslagen	10
4.1.1 De viktigaste förslagen som inte är förenade med nationellt handlingsutrymme ...	10
4.1.2 De viktigaste förslagen som är förenade med nationellt handlingsutrymme	11
4.2 De huvudsakliga konsekvenserna.....	12
5 Alternativa handlingsvägar.....	14
5.1 Handlingsalternativen och deras konsekvenser	14
5.2 Handlingsmodeller som planeras eller används i andra medlemsstater	15
6 Remissvar	17
7 Specialmotivering.....	22
8 Ikraftträdande	39
9 Verkställighet och uppföljning	39
10 Förhållande till grundlagen samt lagstiftningsordning	40
10.1 Bestämmelser om statliga skatter	40
10.2 Skattelagstiftnings retroaktivitet	41
10.3 Lagstiftningsordning.....	43
LAGFÖRSLAG.....	44
Lag om ändring av lagen om minimiskatt för stora koncerner.....	44
BILAGA	56
PARALLELLTEXT	56
Lag om ändring av lagen om minimiskatt för stora koncerner.....	56

MOTIVERING

1 Bakgrund och beredning

1.1 Bakgrund

Lagen om minimiskatt för stora koncerner (1308/2023) trädde i kraft den 1 januari 2024 (nedan *minimiskattelagen*). Genom lagen genomfördes rådets direktiv (EU) 2022/2523 (nedan *minimiskattedirektivet*). Bakgrunden till direktivet är OECD:s och G20-ländernas arbete med det inkluderande ramverket inom BEPS-projektet (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, nedan "*Inclusive Framework*", "IF").

OECD har under 2021 tagit fram modellregler om minimibeskattnings, (Global Anti-Base Erosion Model Rules – nedan "*GloBE-modellreglerna*") en kommentar till modellreglerna och en del annat material. Finland har understött det OECD-baserade arbetet med minimiskatter genom att ansluta sig till den så kallade oktoberdeklarationen (Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges arising from the Digitalisation of the Economy, 8.10.2021), där de grundläggande elementen i minimibeskattnings skissas upp. I deklarationen från oktober 2021 konstateras att det inte är obligatoriskt att införa minimiskatteregler, men om de införs ska de införas på ett sätt som ger enhetliga resultat (en s.k. "Common Approach"). Resultatets enhetlighet bedöms i ljuset av såväl modellreglerna som av kommentaren till dem och den tillämpningsvägledning som publicerats senare.

GloBE-modellreglerna som publicerades i december 2021 och kommentaren till dem som publicerades i februari 2022 kompletterades 2022–2025 med tillämpningsvägledningar (*GloBE-tillämpningsvägledningar*). Den ytterligare vägledningen uppdaterar kommentaren och den ska beaktas vid bedömningen av om de beskattningsresultat som minimiskattereglerna ger är enhetliga. Den ytterligare vägledningen innehåller också safe harbour-regler och uppdateringar av dem. OECD publicerar också en konsoliderad version av kommentarerna, och den senaste är från maj 2025.¹ Det kan förväntas att nya tillämpningsvägledningar publiceras också i framtiden.

Minimiskattedirektivet antogs den 14 december 2022 och har inte ändrats sedan dess. I direktivets ingress betonas dock OECD-materialets betydelse för tolkningen av direktivet. När det gäller safe harbour-reglerna hänvisar minimiskattedirektivet dessutom direkt till internationellt godkända regler; det nationella införandet av sådana regler är således en del av genomförandet av direktivet.

Finlands minimiskattelag ändrades 2024 (lagen om ändring av lagen om minimiskatt för stora koncerner 917/2024, nedan *lagen om ändring av minimiskattelagen*) för att beakta de GloBE-tillämpningsvägledningar som publicerades efter att minimiskattelagen ursprungligen stiftades. Lagen om ändring av minimiskattelagen inbegrep tillämpningsvägledningen från 2023 till den del den inte hade kunnat beaktas vid det ursprungliga genomförandet av minimiskattedirektivet. Därefter har ytterligare GloBE-tillämpningsvägledningar publicerats i juni 2024 och januari 2025 på det sätt som beskrivs ovan. Den gällande minimiskattelagen ger således inte i nuläget till alla delar resultat som är förenliga med den gemensamma strategin (Common Approach).

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

Med beaktande av den ställning som vägledningen ges i direktivets ingress när det gäller att uppnå direktivets syfte samt den direkta hänvisningen till safe harbour-reglerna bör det anses att det nationella genomförandet av direktivet förutsätter att senare GloBE-tillämpningsvägledning och safe harbour-regler genomförs nationellt också till den del som genomförandet förutsätter lagändringar. Utan ändringar kan den finländska minimiskattelagen inte heller betraktas som sådana kvalificerade regler som avses i GloBE-modellreglerna, vilket har en betydande negativ inverkan på de koncernenheter som är belägna här. Om den finländska minimiskattelagen inte skulle betraktas som kvalificerade regler internationellt, skulle finländska företag och finländska koncerners utländska dotterbolag omfattas av andra jurisdiktioners minimiskatteregler vid sidan av den finländska lagen. Detta skulle medföra en avsevärt ökad administrativ börda och rättslig osäkerhet.

Avsikten med denna proposition är att ändra minimiskattelagen så att de nya skatteregler som skapades i och med GloBE-tillämpningsvägledningarna från 2024 och 2025 införlivas i lagen. Samtidigt tas det in anvisningar om safe harbour-bestämmelser i lagen. I propositionen föreslås det också att vissa tolkningsbara formuleringar preciseras och att vissa tekniska justeringar görs.

I propositionen föreslås också utifrån nationell prövning införande av ett förfarande för förhandsavgörande för Skatteförvaltningen i vissa situationer som gäller lagens tillämpningsområde samt en nationell allmän bestämmelse om kringgående av skatt vid minimibeskattningsområde.

1.2 Beredning

Beredningen av EU-rättsakten

Propositionen grundar sig inte på en ny EU-rättsakt, utan den kompletterar genomförandet av en befintlig rättsakt. Beredningen av minimiskattedirektivet beskrivs i regeringens proposition RP 77/2023 rd.

Kommissionen har dock fört diskussioner med medlemsstaterna om utvecklingen av de tillämpningsvägledningar som tagits fram genom IF-arbetet och om deras förhållande till direktivet. I samband med arbetet har det konstaterats att det inte funnits någon anledning att ändra direktivet. Det finns inget juridiskt utlåtande om IF-vägledningens ställning. Europeiska unionens råd har vid sitt sammanträde den 9 november 2023 avgett ett uttalande där det fortsatta arbetet inom IF beaktas och anses vara viktigt med tanke på direktivets enhetlighet.² Vid samma sammanträde har kommissionen instämt i uttalandet och ansett att IF:s fortsatta arbete är förenligt med direktivet. Åren 2024 och 2025 har kommissionen inte separat uttalat sig i frågan offentligt, men i halvårsrapporten om skattefrågor från Europeiska unionens råd för ekonomiska och finansiella frågor av den 20 juni 2025 konstateras det att Pelare II-reglerna om minimibeskattningsområde, som beretts på IF-nivå, redan ingår i EU:s regelverk genom direktivet om minimiskatt.³

² Utmaningar som digitaliseringen av ekonomin medför för beskattningen: Uttalanden av rådet och kommissionen

14732/1/23 REV1, <https://www.consilium.europa.eu/media/67850/st14732-re01-en23.pdf>

³ Ecofin-rådets halvårsrapport om skattefrågor, 10611/25, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10611-2025-INIT/en/pdf>

Utvecklingen av GloBE-vägledningen

GloBE-modellreglerna som publicerades i december 2021 och kommentaren till dem som publicerades i februari 2022 kompletterades 2023 med tre GloBE-tillämpningsvägledningar. År 2024 har tillämpningsvägledningar publicerats i juni 2024 (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), June 2024) och år 2025 i januari (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 9.1 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules) (nedan även *GloBE-tillämpningsvägledningen från juni 2024* och *GloBE-tillämpningsvägledningen från januari 2025*). Vägledningarna har bearbetats i Inclusive Frameworks tekniska arbetsgrupp, varefter de har blivit godkända av Inclusive Framework. Finland har som medlem i Inclusive Framework deltagit i den tekniska arbetsgruppens verksamhet.

Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Under beredningen kartlades särskilt innehållet i GloBE-tillämpningsvägledningarna från 2024 och 2025 och bedömdes karaktären av de nya regler och tolkningar som beskrivs i dem i förhållande till finländsk lagstiftning. Särskild uppmärksamhet ägnades åt om det är fråga om en skatteregel som direkt inverkar på skattebeloppet eller koncernens ställning som skattskyldig eller annan vägledning som förtydligar tolkningen. Skatteregler ska i enlighet med 81 § i grundlagen ingå i lag. Däremot kan tolkningsanvisningar som endast förtydligar innehållet i en befintlig lag ingå även i annat material, såsom myndighetsanvisningar, eller också kan de anses ha tolkningsverkan som sådana. I Finland har t.ex. OECD:s kommentar till modellskatteavtalet och OECD:s riktlinjer för internprissättning godkänts som tolkningskällor som sådana (t.ex. HFD 2002:26). I enlighet med ingressen till minimiskattedirektivet ska OECD:s tillämpningsvägledningar användas som tolkningskälla. Även Skatteförvaltningen kan ge anvisningar om gällande lagstiftning och Skatteförvaltningen har redan publicerat detaljerade anvisningar om ämnet.⁴

Propositionsutkastet var på remiss 3.11.–19.11.2025. Utlåtande begärdes av de ministerier, myndigheter, intresseorganisationer och företrädare för universitet som är centrala med tanke på propositionen samt av andra intressentgrupper. Remisstiden blev exceptionellt kort eftersom inledandet av remissbehandlingen fördröjdes. Eftersom propositionen innehöll ändringar som förbättrar de skattskyldigas ställning och som kan påverka de deklARATIONER med information om tilläggsskatten som ska lämnas in redan senast den 30 juni 2026, ansågs det dock vara ytterst viktigt att propositionen lämnas under 2025, vilket talade för en kort remisstid för att detta mål ska kunna tryggas. Beredningsunderlaget till propositionen finns i den offentliga tjänsten under adressen valtioneuvosto.fi/sv/projekt med identifieringskod [VM080:00/2025](https://valtioneuvosto.fi/sv/projekt/VM080:00/2025).

2 EU-rättsaktens syften och huvudsakliga innehåll

Direktivets syften beskrivs i regeringens proposition RP 77/2023 rd. Direktivet har inte ändrats efter att propositionen lämnades och dess syften är således desamma. Samordningen av direktivet och den nya IF-vägledningen, inklusive GloBE-tillämpningsvägledningen, har efter

⁴ Se t.ex. Minimibeskattnings av stora koncerner, har getts 10.3.2025, diarienummer VH/6109/00.01.00/2024.

antagandet av direktivet skett genom tekniska diskussioner mellan kommissionen och medlemsstaterna.

De viktigaste målen med tanke på denna proposition beskrivs i skäl 3, 6 och 24 i direktivets ingress.

I skäl 3 konstateras det att minimiskatteprojektet är ett internationellt samarbete som medlemsstaterna har åtagit sig att följa. I skälet sägs det att *"detta politiska mål har omsatts i de utmaningar på skatteområdet som uppstår till följd av digitaliseringen av ekonomin – globala modellreglerna mot urholkning av skattebasen (andra pelaren) (OECD:s modellregler) som godkändes den 14 december 2021 av OECD/G20:s inkluderande ramverk mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster (BEPS) och som medlemsstaterna har åtagit sig att följa. I sin rapport till Europeiska rådet om skattefrågor som godkändes av rådet den 7 december 2021 upprepade rådet sitt starka stöd för den globala minimiskattereformen och åtog sig att snabbt genomföra den reformen genom unionsrätt. I det sammanhanget är det viktigt att medlemsstaterna effektivt genomför sitt åtagande att uppnå en global minimiskattenivå."*

Skäl 6: *"Det är nödvändigt att genomföra OECD:s modellregler som medlemsstaterna enats om på ett sätt som ligger så nära den globala överenskommelsen som möjligt, för att säkerställa att de regler som medlemsstaterna genomför i enlighet med detta direktiv är kvalificerade i den mening som avses i OECD:s modellregler. Detta direktiv följer nära innehållet och strukturen i OECD:s modellregler."*

Skäl 24: *"För att säkerställa en konsekvent tillämpning i medlemsstaterna bör de vid genomförandet av detta direktiv använda sig av OECD:s modellregler och förklaringarna och exemplen i Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) som godkänts av OECD:s/G20:s inkluderande ramverk mot urholkning av skattebasen och överföring av vinster (BEPS) 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. Sådana safe harbour-regler bör vara av betydelse för såväl multinationella koncerner som storskaliga nationella koncerner."*

Med GloBE-regelverket avses det regelverk för genomförande (Implementation Framework) som fastställs i GloBE-modellreglerna och de förfaranden för informationsutbyte, safe harbour-regler och GloBE-tillämpningsvägledningar som tagits fram i regelverket⁵. När det gäller safe harbour-reglerna, som det hänvisas till i skäl 24, innehåller direktivets artikel 32 en direkt genomförandeskyldighet för medlemsstaterna: *"Genom undantag från artiklarna 26–31 ska medlemsstaterna säkerställa att den tilläggsskatt som en koncern ska betala i en jurisdiktion, vid valet av den koncernenhet som lämnar deklarationen, ska anses vara noll för ett räkenskapsår om den effektiva skattenivån för de koncernenheter som är belägna i den jurisdiktionen uppfyller villkoren i ett kvalificerande internationellt avtal om safe harbour."*

I första stycket avses med kvalificerande internationellt avtal om safe harbour en internationell uppsättning regler och villkor som alla medlemsstater har samtyckt till och som ger koncerner

⁵ Kapitel 10.1 i GloBE-modellreglerna: GloBE Implementation Framework means the procedures to be developed by the Inclusive Framework on BEPS **in order to develop administrative rules, guidance, and procedures that will facilitate the coordinated implementation of the GloBE Rules** (betoningen här).

inom tillämpningsområdet för detta direktiv möjlighet att välja att utnyttja en eller flera safe harbours för en jurisdiktion.”

Det nationella genomförandet av direktivet förutsätter således tolkningsharmon i fråga om senare vägledning som produceras av Inclusive Framework. I artikel 32 förutsätts dessutom att safe harbour-regler införs, även om de inte har ingått i de ursprungliga GloBE-modellreglerna. Enligt artikel 8.2 i GloBE-modellreglerna ska safe harbour-regler tillämpas, om man senare har kommit överens om sådana i IF-sammansättningen. Av artikel 32 i direktivet följer således en direkt rättslig skyldighet att införa sådana nuvarande och framtida safe harbour-regler i Finland. I skäl 4 i ingressen erinras det om att det internationella minimiskatteprojektet är något som också medlemsstaterna själva har förbundit sig vid i sitt internationella arbete. EU-medlemsstaterna, med undantag av Cypern, är med i Inclusive Framework. Cypern har separat meddelat att landet stöder projektet.

I ingressen till minimiskattedirektivet konstateras att det finns ett behov av en enhetlig tolkning av direktivet med OECD:s modellregler, kommentaren till dem samt andra publicerade vägledningar för att säkerställa att medlemsstaternas lagar betraktas som kvalificerade regler enligt GloBE-modellreglerna. I artikel 8.2 i GloBE-modellreglerna åläggs de länder som inför reglerna att tillämpa godkända safe harbour-regler. I artikel 8.3 i GloBE-modellreglerna konstateras det att när modellreglerna genomförs nationellt ska man producera resultat som stämmer överens med modellreglerna, även med beaktande av den publicerade tillämpningsvägledningen. Att skyldigheterna enligt artiklarna 8.2 och 8.3 i GloBE-modellreglerna iakttas är en förutsättning för att reglerna i jurisdiktionen ska kunna betraktas som kvalificerade regler.

Syftet med propositionen är att genomföra målen med direktivet och modellreglerna i den nationella rätten till den del målen inte kan uppnås t.ex. med hjälp av Skatteförvaltningens anvisningar. Det nationella handlingsutrymmet när det gäller resultatet av vägledningens tillämplighet är litet, eftersom det i beskattningspraxis bör vara möjligt att genomföra de tillämpningsvägledningar som offentliggjorts efter GloBE-modellreglerna och direktivet så att resultatet överensstämmer med dem. Nationellt handlingsutrymme finns därför främst i fråga om huruvida målet till vissa delar kan uppnås också genom enbart tolkningsverkan, eventuellt med stöd av Skatteförvaltningens anvisningar.

3 Nuläge och bedömning av nuläget

3.1 Genomförande av direktivet och GloBE-tillämpningsvägledningen

Målet för minimiskattedirektivet har uttryckligen beskrivits som ett resultat som är förenligt med OECD-arbetet, med beaktande även av arbetet med regelverket för genomförande (Implementation Framework). Med regelverket för genomförande avses det arbete som har utförts inom Inclusive Framework efter offentliggörandet av modellreglerna och det omfattar särskilt GloBE-tillämpningsvägledningarna. I artikel 32 i minimiskattedirektivet förutsätts dessutom att de internationellt överenskomna safe harbour-reglerna införs.

Det internationella minimiskatteprojektet utvecklas inom Inclusive Framework. Åren 2024 och 2025 publicerade Inclusive Framework två separata GloBE-tillämpningsvägledningshelheter. Utan tillämpning av dessa anvisningar ger Finlands minimiskattelag inte sådana enhetliga beskattningsresultat som avses i det internationella minimiskatteprojektet. Då är inte heller Finlands skatteregler sådana kvalificerade regler som avses i GloBE-modellreglerna, och syftet med minimiskattedirektivet uppnås inte. Vägledningarna innehåller också sådana ändringar av

safe harbour-reglerna som enligt artikel 32 i direktivet ska införas och som för närvarande inte ingår i lagen.

I lagen har det också upptäckts vissa inexaktheter som kan försvåra tolkningen eller vars tillämpning i den finska skattelagstiftningens systematik bör preciseras.

3.2 Förfarandet för förhandsavgörande

Enligt 81 § i grundlagen ska en skattelag till sitt innehåll vara tillräckligt exakt och innehålla bestämmelser om de skattskyldigas rättsskydd. Den gällande minimiskattelagen innehåller i sig fullständiga regler för bedömning av skattskyldigheten och grunden för skatten samt bestämmelser om bestämmande av sanktioner och ändringssökande.

För närvarande är det dock inte möjligt att, med avvikelse från inkomstbeskattningen, få ett bindande förhandsställningstagande om tillämpningen av minimiskattelagen. Vid inkomstbeskattningen kan ett förhandsavgörande sökas antingen hos Skatteförvaltningen eller hos centralskattenämnden. Centralskattenämnden kan på ansökan meddela ett avgörande, om det behövs med tanke på lagens tillämpning i andra likadana fall eller med hänsyn till enhetligheten i beskattningspraxis eller av något annat synnerligen vägande skäl. Det är inte obligatoriskt för Skatteförvaltningen eller centralskattenämnden att meddela ett förhandsavgörande. Även i inkomstbeskattningen är det således endast fråga om en rätt att ansöka om, men inte att få, ett förhandsställningstagande.

Minimibeskattningen handlar om en omfattande och komplicerad regleringshelhet, och därför är det sannolikt att frågor som gäller tillämpningen av reglerna kommer att uppstå hos de företag som omfattas av reglerna. Eftersom det är fråga om ett gränsöverskridande system kan skapandet av enbart nationella tolkningar, särskilt i början av systemets tillämpningstid när det ännu inte finns någon gemensam praxis mellan länderna, leda till svåra situationer och till och med till dubbelbeskattning. I OECD utarbetas mekanismer för att förebygga tvister. Det vore önskvärt att de inhemska processerna kunde utformas i enlighet med resultaten av OECD:s arbete, varvid enhetliga gränsöverskridande lösningar uppnås. Till denna del har OECD:s arbete dock inte framskridit nämnvärt under det senaste året.

I samband med att lagen om ändring av minimiskattelagen antogs har riksdagen utfärdat ett uttalande enligt vilket riksdagen förutsätter att regeringen fortsätter med beredningen för att komplettera lagen med bestämmelser om en möjlighet till förhandsavgörande antingen enligt resultaten av OECD:s kommande arbete eller genom rent nationella lösningar under 2025 med beaktande av att de första deklarationerna av minimiskatt ska lämnas in under 2026. (Riksdagens svar RSv 124/2024 rd).

Med beaktande av vad som anförts ovan har det vid beredningen bedömts att det i denna situation är motiverat att införa en möjlighet till förhandsavgörande i vissa situationer där minimiskattelagen tillämpas.

3.3 Bestämmelsen om kringgående av skatt

Minimiskattelagen avviker från inkomstskattelagen i fråga om vissa sanktioner och påföljder. För närvarande innehåller lagen ingen möjlighet att tillämpa en bestämmelse om kringgående av skatt (28 § i lagen om beskattningsförfarande). I samband med beredningen av den ursprungliga minimiskattelagen bedömdes det att denna traditionella aspekt i inkomstbeskattningen åtminstone i initialskedet inte lämpar sig för verkställandet av minimibeskattningen, delvis uttryckligen på grund av att bestämmelserna är nya och

komplicerade. En annan orsak till att man ursprungligen inte ville ta in en allmän bestämmelse om kringgående av skatt i minimiskattelagen var att det inte samtidigt föreskrevs om ett förfarande för förhandsavgörande.

Minimiskattelagen har dock innehållit vissa regler som kan karakteriseras som särskilda bestämmelser om kringgående av skatt, såsom exempelvis bestämmelsen om koncerninterna finansieringskonstruktioner i 3 kap. 9 §. Bestämmelsen i fråga innehåller inte drag som är typiska för en allmän bestämmelse om kringgående av skatt, t.ex. om att åtgärden är konstgjord eller om att syftet är att kringgå skatt, men syftet med rättelsen av bestämmelsen är att förhindra att den faktiska skattegraden för en underbeskattad koncernenhet höjs utan att den faktiska skattegraden för en annan koncernenhet som är part i arrangementet sjunker på motsvarande sätt. År 2024 gjordes därtill i samband med lagen om ändring av minimiskattelagen flera tillägg till den tillfälliga safe harbour-regel som grundar sig på land-för-land-rapporten för beskattningen. Syftet med tilläggen var att förhindra att kriterierna för tillämpning av safe harbour-regeln förvrängs. Även om tilläggen i sig i princip hänför sig till situationer som kan fastställas objektivt, kan man i bakgrunden till bestämmelserna i fråga se en strävan att ingripa i koncerners skatteflykt, eftersom arrangemangen till sin karaktär är sådana att de vidtas närmast i syfte att kringgå den internationella GloBE-regleringen och kompletteringsskatten.⁶

Minimiskatteregleringen är en ny typ av reglering, som också i initialskedet har ändrats upprepade gånger. Tolkningen av bestämmelserna är ännu till många delar oetablerad och nya tillämpningsvägledningar har publicerats årligen för att styra den. Eftersom regleringen är ny och oetablerad har det också uppstått aggressiva tolkningar och arrangemang genom vilka man strävar efter att ändra koncernernas skattesats i strid med syftet med minimiskatteregleringen, eller också har man försökt presentera koncernstrukturen som sådan att regleringen inte alls är tillämplig på den. Även ovannämnda ändringar i den tillfälliga safe harbour-regel som grundar sig på land-för-land-rapporteringen för beskattningen har berott på internationella observationer, till följd av vilka vissa arrangemang utvecklades i snabb takt för att möjliggöra tillämpning av safe harbour-regeln i situationer där den inte var avsedd att vara tillämplig.

I samband med beredningen har det ansetts sannolikt att motsvarande nya, aggressiva sätt att kringgå syftet med minimiskatteregleringen utvecklas även i fortsättningen. Ofta får lagstiftaren kännedom om sådana nya arrangemang genom internationellt skattesamarbete. När aggressiva arrangemang blir vanligare kan det uppstå ett behov av att reagera snabbt. Tills vidare har man genom de tillämpningsvägledningar som utarbetas inom ramen för IF försökt reagera på dessa genom särskilda, riktade bestämmelser. Strävan efter att ta in alla upptäckta nya arrangemang som strider mot lagens syfte som tekniska beskrivningar i lagen kan leda till att lagtexten sväller och till kontinuerliga reaktiva ändringar i lagen. Denna typ av lagstiftningsteknik kan inte heller anses vara typisk för den finska rättskulturen. Utan en uttrycklig allmän bestämmelse om kringgående av skatt är det dock oklart om den skattskyldiges arrangemang för kringgående av skatt kan ignoreras utan att det för varje arrangemang som upptäcks finns en separat bestämmelse som förbjuder den.

⁶ I del 2 stycke 31 i GloBE-tillämpningsvägledningen från december 2023 anges följande: "These aggressive tax planning transactions typically involve the use of arrangements where the Constituent Entities that are parties to the arrangement are able to account for the income, expenses, gains, losses or taxes under that arrangement in an inconsistent or duplicative manner and in a way that purports to allow one of the Constituent Entities to qualify for the safe harbour and thereby avoid GloBE Top-up Taxes which would otherwise arise."

Europeiska unionens domstol har i sin avgörandepraxis (se t.ex. EU-domstolen C-255/02, Halifax plc eller de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark) ansett att förbudet mot missbruk av unionsrätten hör till de allmänna unionsrättsliga principerna. I rättslitteraturen har det konstaterats att ”förbudets innehåll är att ett rättssubjekt inte får åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett svikligt sätt eller missbruka dem. Om detta sker kan de handlingar som anses utgöra rättsmissbruk omdefinieras så att situationen återställs till sådan den hade varit utan missbruket.”⁷ Med tanke på rättssäkerheten och lagstiftningens tydlighet är det dock mer motiverat att det i minimiskattelagstiftningen ingår en separat bestämmelse om kringgående av skatt än att ärendet enbart stöder sig på EU-domstolens allmänna rättsprinciper.

Vid beredningen har det dessutom bedömts att en allmän bestämmelse om kringgående av skatt är en balanserande del om den skattskyldige ges möjlighet också till förfarandet med förhandsavgörande. Typiskt för andra skatteslag är att de har egna förfarandebestämmelser, inklusive möjlighet att ansöka om förhandsavgörande och å andra sidan tillämpning av en bestämmelse om kringgående av skatt.

4 Förslagen och deras konsekvenser

4.1 De viktigaste förslagen

4.1.1 De viktigaste förslagen som inte är förenade med nationellt handlingsutrymme

För genomförandet av direktivets syfte (överensstämmelse med det internationella minimiskatteprojektet) och säkerställandet av att den finländska minimiskattelagen betraktas som sådana kvalificerade regler som avses i GloBE-modellreglerna föreslås det att den nationella lagen ska innehålla särskilt de delar av tillämpningsvägledningarna som publicerades av Inclusive Framework 2024 och 2025 som ska betraktas som nya skatteregler, samt förtydliganden av de punkter som lämnat mycket rum för tolkning. De andra tolkningsförtydliganden som ingår i vägledningarna föreslås däremot inte ingå i lagen; en enhetlig tolkning kan i detta fall säkerställas i tillräcklig utsträckning genom materialets allmänna tolkningsverkan och Skatteförvaltningens styrning.

De föreslagna ändringarna ingår i 1–4, 6 och 8–10 kap. i minimiskattelagen. Av de viktigaste förslagen kan till denna del nämnas till exempel 3 kap. 10 §, till vilken det föreslås att det fogas ett nytt 3 mom. där det konstateras att det med koncernskattegrupp enligt 1 mom. i samma paragraf i Finland avses en mottagare och givare av koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986). I ändringarna i 4 kap. förtydligas dessutom den förenklade behandlingen av uppskjutna skatteskulder och fördelningen av skatter till olika koncernenheter.

I propositionen föreslås också ändringar i 9 och 10 kap. i minimiskattelagen, särskilt i fråga om vissa övergångsbestämmelser. I propositionen preciseras fastställandet av övergångsåret så att det avser den första räkenskapsperioden efter en eventuell övergångsbestämmelse som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen. Bestämmelserna i 9 kap. i minimiskattelagen grundar sig särskilt på artikel 47 i direktivet och artikel 9.1 i GloBE-modellreglerna. Artikel 9.1 i GloBE-modellreglerna har preciserats genom tillämpningsvägledningen från januari 2025. Som det konstateras i regeringens proposition RP 77/2023 rd ska koncernen i princip beakta alla de uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som har inkluderats i alla

⁷ Se t.ex. Rabinä 2022, Verotusmenettely ja muutoksenhaku 2022, s. 402.

koncernenheters räkenskaper (balansräkningen) i jurisdiktionen för övergångsåret. Till följd av tillämpningsvägledningen från januari 2025 har det till punkt 4 i kommentaren till artikel 9.1 fogats ett omnämnande av att syftet med bestämmelserna om övergångsperioden dock inte har varit att fungera som en mekanism genom vilken koncerner eller stater (allmänna förvaltningar i jurisdiktionen, General Government) kan inleda transaktioner eller erbjuda skatteattribut som genererar uppskjutna skattefordringar som, om de återförs, de facto helt eller delvis skyddar koncernens lågbeskattade inkomst från minimiskatt. I skäl 1 och 2 i tillämpningsvägledningen från januari 2025 konstateras det att vissa jurisdiktioner dock har vidtagit sådana åtgärder och att koncerner i anslutning till dessa har bokfört uppskjutna skattefordringar som, om de senare återförs, skyddar koncernen från tilläggsskatt. Enligt offentlig rapportering har omfattningen av dessa åtgärder varit mycket stor. I propositionen föreslås genomförande av GloBE-tillämpningsvägledningen på lagnivå, så att man kan ingripa i ovannämnda arrangemang. Vägledningen inbegriper också ändringar i innehållet i övergångsbestämmelsen som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen, som i direktivet är en del av de safe harbour-regler som avses i artikel 32.

I propositionen föreslås det att ändringarna huvudsakligen ska tillämpas från det att minimiskatteregleringen infördes, dvs. på räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2024. I propositionens specialmotivering beskrivs respektive förslags konsekvenser för de skattskyldiga. Till många delar bedöms ändringarna vara antingen fördelaktiga eller neutrala för den skattskyldige. Som neutrala har ansetts t.ex. bestämmelser om en teknisk metod i anslutning till beräkningsregeln eller ett sådant klagande av tolkningen som beroende på den skattskyldiges omständigheter kan leda till att den kalkylerade skattesatsen antingen stiger eller sjunker. Till den del det är fråga om en ändring som begränsar exempelvis den skattskyldiges rätt att utnyttja något skatteattribut och ändringen således kan tolkas som negativ för den skattskyldige, har det i propositionen bedömts att det som helhet är fråga om en situation där retroaktiv tillämpning dock är motiverad och således omfattas av lagstiftarens handlingsutrymme med tanke på grundlagens egendomsskydd.

4.1.2 De viktigaste förslagen som är förenade med nationellt handlingsutrymme

Det föreslås att det till minimiskattelagen fogas bestämmelser om genomförande av ett förfarande för förhandsavgörande. Enligt förslaget kan ett förhandsavgörande sökas hos Skatteförvaltningen i situationer som omfattas av lagens tillämpningsområde med vissa begränsningar. Den tilläggsskatt som avses i minimiskattelagen utgör ett eget skatteslag och minimiskattelagen innehåller separata bestämmelser om förfarandet. Således föreslås det att också förfarandet för förhandsavgörande genomförs genom att det till minimiskattelagen fogas en separat bestämmelse om saken.

Det föreslås att också en bestämmelse om kringgående av skatt fogas som en separat bestämmelse till minimiskattelagen. Syftet med förslaget är att allmänt trygga genomförandet av minimibeskattningen och skattebasen för minimibeskattningen. Bestämmelsen om kringgående av skatt bedöms vara behövlig för att balansera minimiskattelagens helhet, till vilken det i denna proposition föreslås att också ett förfarande för förhandsavgörande fogas. Med bestämmelsen om kringgående av skatt strävar man dessutom i mån av möjlighet efter att svara på reglering av samma typ som bestämmelsen om kringgående av skatt som i fortsättningen kommer från OECD och IF. Tills vidare har den internationella regleringen närmast grundat sig på en bedömning av objektiva omständigheter och på antagandet att det i ett arrangemang som uppfyller dessa objektiva omständigheter har varit fråga om kringgående av GloBE-minimiskattereglerna och bestämmelserna har i princip inte innefattat någon möjlighet att förhindra tillämpningen av bestämmelsen på eventuella företagsekonomiska grunder eller andra orsaker som inte har samband med beskattningen.

Den föreslagna bestämmelsen påminner om 28 § i lagen om beskattningsförfarande genom att den slopar effekten av den skattskyldiges åtgärder som syftar till att fastställa en minimiskatt som är alltför låg. På grund av minimiskattelagens särdrag omfattar bestämmelsen å andra sidan också situationer där syftet med åtgärden har varit att helt undgå tillämpning av lagen eller att i strid med lagens syfte omfattas av något av de val eller den safe harbour-regel som ingår i lagen.

Den nya bestämmelsen om kringgående av skatt omfattar i stor utsträckning och utan förhandsbegränsningar alla åtgärder och arrangemang som uppenbart har syftat till ett slutresultat som strider mot lagens syfte. Lagens syfte på en övergripande nivå har uttryckts i 1 kap. 1 §, enligt vilken syftet med lagen är att säkerställa att storskaliga multinationella koncerners och storskaliga nationella koncerners överskjutande vinst omfattas av en skattebörda som är minst lika stor som minimiskattesatsen. Syftet inbegriper således förutom beräkning av behovet av tilläggsskatt i jurisdiktionen, även bedömning av koncernstrukturen samt tillämpning av de förenklingsbestämmelser som ingår i lagen.

Eftersom det i typiska fall handlar om att inte beakta den skattskyldiges bokföringsmässiga lösning vid verkställandet av beskattningen är tröskeln för tillämpning av bestämmelsen förhöjd; enligt förslaget kan den föreslagna paragrafen tillämpas endast när åtgärden eller arrangemanget uppenbart syftar till att nå ett slutresultat som strider mot lagens syfte. Den skattskyldige kan också visa att åtgärden inte uppenbart har vidtagits i syfte att undgå den skatt som ska betalas, varvid bestämmelsen inte kan tillämpas. Den skattskyldige kan i allmänhet anses ha bättre förutsättningar än den som verkställer beskattningen att lägga fram bevis för att åtgärden har något annat uppenbart syfte än att kringgå lagens syfte.

Såsom beskrivs ovan i avsnitt 3.3 beskrivs i de modellskatteregler som publicerats av IF och i kommentarerna till dem vissa arrangemang som leder till ett slutresultat som strider mot målen för minimiskattesystemet. Det är sannolikt att man i kommentarerna i fortsättningen tar in fler motsvarande beskrivningar i takt med att nya arrangemang för kringgående av skatt upptäcks. I det andra momentet i den föreslagna paragrafen åläggs den som tillämpar lagen en skyldighet att jämföra det arrangemang som granskas med sådana beskrivningar som publicerats. En jämförelse behövs för det första eftersom de publicerade beskrivningarna ger de skattskyldiga tolkningshjälp i fråga om reglerna och det skulle vara problematiskt om Skatteförvaltningens tolkningar avviker från de publicerade beskrivningarna. Kommentaren innehåller också beskrivningar av arrangemang som inte strider mot minimiskattesystemet. För det andra hänvisas det i ingressen till minimiskattedirektivet till kommentarerna till modellskattereglerna som tolkningskälla. Således leder användning av de tolkningar som publicerats i kommentarerna som hjälp vid tillämpningen av bestämmelsen om kringgående av skatt till ett slutresultat som överensstämmer också med direktivets syfte. I och med att bestämmelsen tas in kan det bedömas att behovet av lagstiftning till följd av nya arrangemang för kringgående av skatt som upptäcks kommer att minska i framtiden.

Bestämmelserna om förfarandet för förhandsavgörande och den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt ska enligt förslaget tillämpas så snart som möjligt efter lagens ikraftträdande. Enligt förslaget ska de första räkenskapsperioderna som omfattas av förhandsavgörandet vara räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2024 eller därefter.

4.2 De huvudsakliga konsekvenserna

Allmänna konsekvenser

Propositionen hänför sig till den fortsatta utvecklingen av det internationella minimiskatteprojektet. I GloBE-modellreglerna har man i enlighet med den gemensamma strategi som ingår i den s.k. oktoberdeklarationen (se regeringens proposition RP 77/2023 s. 5) kommit överens om att i de länder som inför minimiskatteregler genomförs beskattningsresultat som är förenliga med modellreglerna, kommentaren till dem och de tillämpningsvägledningar som publicerats av Inclusive Framework. I minimiskattedirektivet ansluter man sig till samma tänkesätt som uttrycks i de uttalanden i direktivets ingress som gäller tolkningen av direktivet i enlighet med riktlinjerna i GloBE-regelverket för genomförande. De föreslagna lagändringarna gör att den gällande nationella minimiskattelagen motsvarar nuläget för det internationella projektet genom att den ytterligare vägledningen av Inclusive Framework från 2024 och 2025 införlivas i lagen, till den del vägledningen innehåller material som ska betraktas som skatteregler eller betydande förtydliganden utan vilka den gällande lagen skulle lämna rum för tolkning. Förslaget bedöms således förbättra nuläget genom att förtydliga tolkningarna och säkerställa att den nationella minimiskatteregleringen ger beskattningsresultat som är förenliga med andra länders minimiskattereglering. På så sätt säkerställs också att minimiskattelagen har den status som kvalificerade skatteregler som avses i GloBE-modellreglerna (Qualified Status).

Syftet med GloBE-tillämpningsvägledningarna från 2024 och 2025 har inte varit att ändra minimiskattesystemet eller grunderna för beräkning av skatt. Minimiskattesatsen förblir oförändrad, likaså definitionen av de enheter och koncerner som omfattas av skatten.

Bestämmelserna om ett förfarande för förhandsavgörande kan bedömas minska tolkningskonflikterna och förbättra de skattskyldigas rättsskydd särskilt efter det att övergångsbestämmelsen om skatteförhöjning upphör att gälla vid utgången av de räkenskapsperioder som började 2026. Förfarandet för förhandsavgörande kan också minska risken för att bestämmelsen om kringgående av skatt ska tillämpas.

Införandet av den föreslagna nya allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt kan bedömas öka den skattskyldiges försiktighet vid sådana tolkningar av skattelagstiftningen som leder till att tilläggsskatten minskar eller skattskyldigheten begränsas, vilket kan bidra till uppnåendet av lagens syfte. Å andra sidan kan bestämmelsen om kringgående av skatt öka tolkningskonflikterna mellan den skattskyldige och den som verkställer beskattningen.

Uppföljningen av de snabba ändringarna i regleringen kan bedömas öka den administrativa bördan för de skattskyldiga. Detta är dock en följd av den internationella utvecklingen och inte av själva lagprojektet i hemlandet. Å andra sidan kan en snabb tillämpning av ändringar som förenklar eller förtydligar reglerna bedömas underlätta den skattskyldiges administrativa börda.

Konsekvenser för den offentliga ekonomin

Genom propositionen ändras och kompletteras den gällande lagen i fråga om vissa detaljer, men lagens definitioner, tillämpningsområde och beräkningsregler förblir i huvudsak oförändrade. Skattesatsen föreslås fortfarande vara 15 procent. Propositionen bedöms således inte ha någon betydande inverkan på kretsen av skattskyldiga eller skatteintäkterna, utan konsekvenserna är i huvudsak sådana att de förtydligar rättsläget och harmoniserar beskattningsresultaten samt förenklar förfarandena.

Propositionen innehåller vissa ändringar som kan ha en lindrig ökande inverkan på beloppet av de tilläggsskatter som tas ut på global nivå. Till exempel de föreslagna ändringarna i fråga om behandlingen av uppskjutna skatter som uppkommit till följd av vissa fördelar som den offentliga förvaltningen inom jurisdiktionen tillhandahåller bedöms ha en sådan inverkan. I

Finland förekommer inte sådana situationer. När man dessutom beaktar effekten av systemet med nationella tilläggsskatter, som medför att tilläggsskatterna ofta tas ut i den stat där enheten är verksam, bedöms ett eventuellt större inflöde av globala skatteintäkter i allmänhet inte ske i Finland, utan i den stat som beviljat fördelen. Det är dock inte möjligt att exakt bedöma vilka konsekvenser de föreslagna ändringarna har för intäkterna från tilläggsskatter i Finland, eftersom detta skulle kräva en detaljerad analys av koncernernas icke-offentliga redovisnings- och bokslutsuppgifter. Det finns inte heller något jämförelsematerial att tillgå, eftersom ändringarna sker innan minimiskattelagen har hunnit tillämpas.

Konsekvenser för förvaltningen

Propositionen innehåller kompletteringar och förtydliganden av de befintliga reglerna. Tilläggen kommer på det sätt som beskrivs ovan särskilt från de GloBE-tillämpningsvägledningar som togs fram 2024 och 2025 av Inclusive Framework och som står bakom det internationella minimiskatteprojektet. Om de regler som den senaste tidens arbete resulterat i inte skulle tas in i lagen, skulle tillämpningen av den finländska minimiskattelagen kunna ge motstridiga resultat jämfört med andra länders lagar om minimiskatt.

Det bedöms således att kompletteringarna ökar rättssäkerheten i synnerhet i gränsöverskridande situationer, i och med att den nationella rätten tydligt motsvarar det internationella minimiskattesystemet. Ett förtydligande av de regler som lämnat rum för tolkning bedöms medföra färre meningsskiljaktigheter om tolkningen mellan å ena sidan koncerner och den myndighet som verkställer beskattningen och å andra sidan olika jurisdiktioner. I synnerhet det nya förfarandet för förhandsavgörande bedöms ha en positiv inverkan på detta.

Meddelandet av förhandsavgöranden bedöms medföra ett resursbehov för Skatteförvaltningen. Å andra sidan ger Skatteförvaltningen även för närvarande styrning och rådgivning till skattskyldiga i en mer informell form. När detta resursbehov som i vilket fall som helst påverkar i bakgrunden beaktas är det möjligt att förfarandet för förhandsavgörande inte medför något betydande behov av tilläggsresurser, om resurserna kan överföras från den mer informella styrningen till processen för förhandsavgörande.

Bestämmelsen om kringgående av skatt bedöms delvis öka meningsskiljaktigheterna om tolkningen mellan de skattskyldiga och Skatteförvaltningen. Till denna del förbättras situationen dock av en hänvisning till de tillämpningsvägledningar som Inclusive Framework publicerat och i vilka ingår fallbeskrivningar som kan bedömas minska de tolkningskonflikter som typiskt hänför sig till bestämmelser om kringgående av skatt.

5 Alternativa handlingsvägar

5.1 Handlingsalternativen och deras konsekvenser

Genomförande av direktivet och GloBE-tillämpningsvägledningen

En granskning av den OECD-vägledning som tillkommit efter minimiskattedirektivet visar att en del av vägledningen förtydligar tolkningarna och en del innehåller sådana nya regler som inte direkt kan härledas från GloBE-modellreglerna, som direktivet också grundar sig på och som genom direktivet införlivades i den nationella lagstiftningen, eller vilkas härledning från GloBE-modellreglerna skulle vara mycket mångtydigt. Med beaktande av syftet med GloBE-modellreglernas artikel 8.3, som beskrivs i avsnitt 2, att beskattningspraxis bör överensstämma med den nya vägledningen, finns det nationellt handlingsutrymme närmast i hur

harmoniseringen genomförs. I Finland innebär detta att den nya vägledningen bör bedömas i ljuset av kraven i 81 § i grundlagen; nya skatteregler måste införas i lagen, vägledning som förtydligar tolkningen kan genomföras i myndighetsverksamheten även på annat sätt, så som är vedertaget i fråga om t.ex. OECD:s kommentar till modellskatteavtalet och riktlinjer för internprissättning.

Artikel 32 i minimiskattedirektivet ålägger medlemsstaterna att införa internationellt överenskomna safe harbour-regler. Att inte tillämpa dessa skulle således leda till ett bristfälligt genomförande av direktivet. I enlighet med direktivets syfte ska dessutom medlemsstaternas regler ligga så nära den globala överenskommelsen som möjligt för att säkerställa att de regler som medlemsstaterna genomför är kvalificerade i den mening som avses i GloBE-modellreglerna. Det är således möjligt att underlåtelse att tillämpa GloBE-tillämpningsvägledningen skulle leda till ett ofullständigt nationellt genomförande av direktivet även när det inte är fråga om de safe harbour-regler som avses i artikel 32. Att låta bli att göra ändringarna skulle också leda till att Finlands minimiskatteregler inte skulle betraktas som sådana kvalificerade regler som avses i GloBE-modellreglerna. Enligt regeringens uppfattning kan de nu föreslagna tilläggen inte genomföras på något annat sätt än genom lagstiftning, eftersom de innehåller sådana skatteregler som avses i 81 § i grundlagen.

Ansökan om förhandsavgörande hos centralskattenämnden

I samband med beredningen har det bedömts att ett förhandsavgörande inte ska kunna sökas hos centralskattenämnden, eftersom centralskattenämndens avgörande söks antingen på s.k. prejudikatgrund eller av något annat särskilt vägande skäl. Dessa grunder kan anses lämpa sig dåligt för minimiskattelagstiftningen, som i princip är mycket detaljerad och beroende av de faktiska omständigheterna för den skattskyldige eller för en enhet som hör till samma koncern som den skattskyldige. På grund av de exakta omständigheterna skulle avgörandena i regel inte ha något stort prejudikatvärde.

Att låta bli att genomföra bestämmelsen om kringgående av skatt

Det är sannolikt att man i kommentarerna till modellskattereglerna i fortsättningen tar in fler bestämmelser om kringgående av skatt i takt med att nya arrangemang för kringgående av skatt upptäcks. I det andra momentet i den föreslagna paragrafen åläggs den som tillämpar lagen en skyldighet att jämföra det arrangemang som granskas med sådana beskrivningar som publicerats. I och med att bestämmelsen tas in kan det bedömas att behovet av lagstiftning till följd av nya arrangemang för kringgående av skatt som upptäcks kommer att minska i framtiden, om den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt i Finland tydligt kan tolkas i ljuset av sådana anvisningar. Om bestämmelsen inte införs skulle det innebära att man bevarar nuläget, där de sätt att kringgå skatt som upptäcks i avsaknad av en allmän bestämmelse om kringgående av skatt i princip måste förhindras individuellt i lagen, på samma sätt som man gjort för närvarande exempelvis i 3 kap. 9 §, 10 kap. 13–18 § och i de nu föreslagna 9 kap. 1 a–c §.

5.2 Handlingsmodeller som planeras eller används i andra medlemsstater

Genomförande av direktivet och GloBE-tillämpningsvägledningen

Flera EU-medlemsstater håller på att ändra sina lagar i och med de nya tillämpningsvägledningarna. Av jämförelseländerna kan allmänt nämnas t.ex. ändringspropositionerna i Tyskland, Danmark, Norge och Sverige, där man också föreslår

ändringar i de ursprungliga lagarna om minimiskatt för att genomföra GloBE-tillämpningsvägledningarna från 2024 och 2025.

Tysklands förslag till ändring av lagstiftningen har publicerats den 8 augusti 2025.⁸ Förslaget omfattar GloBE-tillämpningsvägledningarna från 2023–2025 och det föreslås att bestämmelserna tillämpas från införandet av minimiskatteregleringen, dvs. på räkenskapsperioder som började den 31 december 2023 eller därefter. Till exempel i fråga om tillämpningsvägledningen från januari 2025 konstateras det i motiveringen till lagförslaget att retroaktiv tillämpning behövs för att målen för minimibeskattningen ska kunna nås och det allmänna bästa skyddas.

Danmarks förslag till ändring av lagstiftningen har publicerats den 9 april 2025.⁹ Förslaget omfattar GloBE-tillämpningsvägledningarna från 2024 och 2025 och det föreslås att bestämmelserna tillämpas från införandet av minimiskatteregleringen, dvs. på räkenskapsperioder som började den 31 december 2023 eller därefter.

Norges förslag till ändring av lagstiftningen har publicerats den 16 juni 2025.¹⁰ Förslaget omfattar GloBE-tillämpningsvägledningarna från 2024 och 2025 och det föreslås att bestämmelserna tillämpas huvudsakligen från och med räkenskapsperioden 2024.

Sveriges förslag till ändring av lagstiftningen har publicerats den 14 augusti 2025.¹¹ Enligt förslaget ska bestämmelserna träda i kraft den 1 januari 2026, men den rapporterande koncernenheten har möjlighet att kräva att alla eller en del av bestämmelserna tillämpas på räkenskapsperioder som börjar efter den 31 december 2023. Enligt den svenska propositionen har Sverige ett förbud mot retroaktiv skattelagstiftning i fråga om lagstiftning som är till den skattskyldiges nackdel. Enligt propositionen är det dock av stor vikt att de svenska minimiskattereglerna kan tillämpas på samma sätt och samtidigt som andra länder, varvid det i syfte att möjliggöra en enhetlig tillämpning föreslås att reglerna ska kunna tillämpas frivilligt redan från ingången av 2024. Propositionen innehåller inga bestämmelser om genomförandet av GloBE-tillämpningsvägledningen från januari 2025, utan till denna del kommer det ännu att lämnas en separat proposition.

Förfarande för förhandsavgörande och allmän bestämmelse om kringgående av skatt

8

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

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

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

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

Bland EU-länderna finns ett förfarande för förhandsavgörande eller något annat förhandsställningstagande i anslutning till minimibeskattningen åtminstone i Nederländerna, Sverige och Polen.

På basis av en preliminär utredning är de allmänna bestämmelser om kringgående av skatt som finns i Kanada, Frankrike, Tyskland, Irland och Spanien också tillämpliga på minimibeskattningen. Även Hongkong har en allmän bestämmelse om kringgående av skatt som lämpar sig för minimibeskattningen med vissa ändringar. Däremot har exempelvis Australien och Singapore allmänna bestämmelser om kringgående av skatt som enligt rådande syn inte är tillämpliga på minimibeskattningen.

6 Remissvar

Propositionsutkastet var på remiss 3.11.–19.11.2025. Det lämnades in 15 utlåtanden om utkastet till proposition. Utlåtanden har lämnats av Finlands näringsliv rf, Näringslivets delegation, Finanssiala ry, Finnwatch ry, professor Juha Lindgren, Centralhandelskammaren, docent Marianne Malmgren, professor Pekka Nykänen, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Finlands advokater, Suomen Veroasiantuntijat ry, Statens ekonomiska forskningscentral, Skatteförvaltningen samt Finländska utvecklingsföreningar Fingo rf. Bland remissinstanserna fanns många olika intresseorganisationer som mångsidigt företräder näringslivet och de koncerner som omfattas av bestämmelserna. Bland remissinstanserna fanns därtill akademiska aktörer, organisationer som företräder medborgarsamhället samt myndigheter.

Lagändringen ansågs allmänt taget behövlig, remissinstanserna ansåg att bestämmelserna om beräkningsregler som baserar sig på Inclusive Frameworks vägledningar behövs för att den finländska lagstiftningens ställning som kvalificerad lagstiftning ska tryggas. Allmänt taget ansågs det också vara en riktig lösning att de nya beskattningsreglerna och de mycket tolkningsbara reglerna tas in i lagen eftersom de övriga vägledningarna blir beaktade genom Skatteförvaltningens anvisningar eller den allmänna tolkningsverkan. En remissinstans ansåg att mängden vägledningar som tas in i lagen kunde ha granskats mer kritiskt och att också tillägg som förtydligar tolkningen och som inte är egentliga nya beskattningsregler kunde ha lämnats utanför lagen. Å andra sidan ansågs förtydligandet av tolkningsbara regler minska den skattskyldiges kostnader. I övrigt gällde remissvaren endast i liten grad de tekniska beskattningsreglerna; remissinstanserna konstaterade att det nationella handlingsutrymmet till denna del är litet. En del av näringslivets intresseorganisationer framförde vissa tekniska anmärkningar om formuleringen av de föreslagna beräkningsreglerna. I ett remissvar ansågs det att det vore bra att fördjupa konsekvensbedömningen ur den skattskyldiges synvinkel. Största delen av utlåtandena fokuserade på propositionens förslag som baserar sig på nationella lösningar, dvs. den föreslagna nya bestämmelsen om kringgående av skatt (8 kap. 31 §) samt på förhandsavgörandeförfarandet (8 kap. 32–33 §). Det lämnades också mycket allmän respons om tidpunkten för tillämpningen av bestämmelsen. Dessutom framfördes vissa processuella anmärkningar, även om minimibeskattningens framtid i allmänhet. Nedan behandlas dessa teman närmare.

Förfarandet för förhandsavgörande:

Alla utom två remissinstanser gav respons på det föreslagna nya förhandsavgörandeförfarandet. Alla remissinstanser understödde bestämmelser om förfarandet.

I det föreslagna förfarandet får ett avgörande sökas endast hos Skatteförvaltningen. Flera remissinstanser önskade att ett avgörande dessutom kunde sökas hos centralskattenämnden,

även om avgränsningen också ansågs motiverad. Som allmän orsak framfördes behovet av offentlig avgörandepraxis, eftersom även om många av minimiskattefrågorna i hög grad är bundna till en enskild koncerns omständigheter så att avgörandena i allmänhet inte har något prejudikatvärde, så finns det ändå undantag. Dessutom önskades det att avgörande kunde sökas i mer omfattande frågor än vad som föreslagits. I propositionen var ansökan huvudsakligen kopplad till beloppet av den skatt som ska betalas; flera remissinstanser önskade att ett avgörande också kunde sökas t.ex. om sänkning av skattesatsen, även om den skulle ligga över minimiskattesatsen, och ingen skatt således skulle behöva betalas. Likaså önskades att det skulle vara möjligt att söka ett avgörande om tillämpningen av safe harbour-reglerna.

I remissvaren förhöll man sig reserverat till den föreslagna utredningsskyldigheten. I det föreslagna förfarandet ska sökanden i sin ansökan framföra sin åsikt om de skatteregler som hänför sig till ärendet samt om avgörandet i ärenden. Utöver detta ska till ansökan fogas en kort utredning om utländska avgöranden i samma ärende. Utredningsskyldigheten kritiserades för att vara för omfattande. Vissa remissinstanser betonade skyldigheten att känna till lagen för den som utfärdar avgörandet. Dessutom framfördes det att en del skattskyldiga kan ha mindre resurser än andra, vilket inverkar på den skattskyldiges förmåga att känna till lagen. Å andra sidan ansågs det i en del av remissvaren på motsvarande sätt som i motiveringen till utkastet till proposition att den skattskyldige i allmänhet har mer information om sin affärsverksamhet än Skatteförvaltningen och därmed bättre förutsättningar att lägga fram en utredning. I en del remissvar ansågs det därtill onödigt att den skattskyldiges utredningsskyldighet tas in i lagen, eftersom remissinstanserna antar att den skattskyldige lämnar in en utredning också på eget initiativ. I formuleringen om utländska avgöranden önskades ett förtydligande till exempel av om det endast är fråga om avgöranden som samma sökande har fått. Dessutom önskades möjlighet att lämna utredningen på engelska utöver språket i ansökan. Det ansågs i sig vara bra att Skatteförvaltningen i sin avgörandepraxis också kan beakta andra länders ställningstaganden, varvid ställningstagandena om tolkningen kan förenhetligas. Det ansågs fel att försummelse av utredningsskyldigheten leder till att förhandsavgörandet blir ogiltigt.

Bestämmelsen om kringgående av skatt:

Alla remissvar utom två tog ställning till den föreslagna nya bestämmelsen om kringgående av skatt. Minimiskattelagen har ursprungligen inte innehållit någon allmän bestämmelse om kringgående av skatt, och t.ex. 28 § i lagen om beskattningsförfarande har inte tillämpats på den. Således föreslås det nu för första gången en allmän bestämmelsen om kringgående av skatt i fråga om minimiskatten.

Responsen på propositionen var tudelad: En del av remissinstanserna ansåg att det är ytterst nödvändigt att ta in en bestämmelse om kringgående av skatt och att den nuvarande situationen, där det inte finns någon bestämmelse om kringgående av skatt, är exceptionell. I remissvaren som förhöll sig positivt till bestämmelsen betonades bestämmelsens förebyggande karaktär: när Skatteförvaltningen ges bättre metoder att ingripa i arrangemang som syftar till att undvika minimiskatt, kan bestämmelsen om kringgående av skatt också antas öka försiktigheten bland de skattskyldiga. Således torde den samtidigt också fungera som en bestämmelse som förebygger skatteflykt.

En remissinstans ansåg att 28 § i lagen om beskattningsförfarande kunde vara tillämplig redan nu även utan en hänvisningsbestämmelse, varvid den nya bestämmelsen skulle vara onödig. Flera andra ansåg däremot att man i stället för en egen bestämmelse för minimibeskattningen bör börja tillämpa 28 § i lagen om beskattningsförfarande och ansåg att det inte är nödvändigt att föreskriva om en egen bestämmelse om kringgående av skatt för minimiskatten. Dessutom ansåg en remissinstans att det ur EU-rättslig synvinkel bör utredas närmare om bestämmelsen

om kringgående av skatt kan strida mot minimiskattedirektivet och ansåg det vara bättre att en bestämmelse om kringgående av skatt först tas in i direktivet. Å andra sidan ansåg man, på motsvarande sätt som i motiveringen till propositionsutkastet, att EU-rätten förutsätter att missbruk av rätten förhindras också utan någon särskild bestämmelse, varvid införandet av bestämmelsen i den inhemska lagen förtydligar situationen. Dessutom ansåg en remissinstans det vara en fördel att bestämmelsen om kringgående av skatt har kunnat skrivas utan bördan av en tidigare doktrin, vilket talar för en ny särskild bestämmelse.

I teknisk respons om formuleringen önskades ett förtydligande av hur textens krav på ”uppenbart syfte” ska tolkas. En del av remissinstanserna ansåg att formuleringen är otydlig, medan andra ansåg att formuleringen förbättrar den skattskyldiges ställning och till sin karaktär är ett enhetligt och motiverat element i allmänna bestämmelser om förhindrande av kringgående av skatt. En del remissinstanser påpekade å sin sida att en viss grad av öppenhet i formuleringarna är ett särdrag hos regler för kringgående av skatt och att en lindrig tolkningsbarhet således inte är exceptionell.

I utkastet till bestämmelse bekräftades betydelsen av de vägledningar som publicerats av IF vid tolkningen; detta fick i huvudsak understöd och vägledningen ansågs underlätta tolkningen. I responsen krävdes det också att tillämpningen genom en dynamisk hänvisning kopplas samman uttryckligen med aggressiva arrangemang som identifierats som skadliga i OECD:s administrativa anvisningar. Några remissinstanser konstaterade dock att lösningen redan kan framhäva IF:s ställningstaganden alltför mycket och ansåg till och med att lagstiftningsbehörighet har överförs till OECD. Å andra sidan ansågs det att IF:s vägledningar har stor betydelse oberoende av hänvisningen. I flera remissvar kritiserades dessutom motiveringens formulering, där det konstaterades att bestämmelsen om kringgående av skatt tillsammans med förfarandet för förhandsavgörande är en del av en balanserad helhet. Bestämmelsen ansågs också kunna öka den skattskyldiges administrativa börda, om Skatteförvaltningen med stöd av paragrafen kräver en utredning om alla eventuella transaktioner.

Tillämpning/retroaktiv tillämpning av ändringarna:

Enligt förslaget ska ändringarna som ingår i förslaget i huvudsak tillämpas redan på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2024 och därmed antagligen avslutats. Det föreslås dock att bestämmelsen om kringgående av skatt tillämpas första gången den 1 januari 2027.

Tidtabellen för tillämpningen fick allmän kritik i remissvaren med hänvisning till grundlagsutskottets utlåtanden om undvikande av retroaktivitet, även om man samtidigt, i synnerhet i utlåtandena från de remissinstanser som företräder affärslivet, betonade behovet av att hålla Finlands lagstiftning i linje med IF-vägledningen. På grund av att OECD:s arbete med minimiskatten är oavslutat och på grund av tidtabellerna ansågs det också i sig förståeligt att det i Finlands lagstiftning i slutet av 2025 måste göras ändringar som tillämpas retroaktivt. Dessutom ansågs retroaktiv tillämpning motiverad när ändringen förbättrar den skattskyldiges ställning. Sveriges lösning, där tillämpningen baserar sig på val, ansågs i många remissvar vara bättre än den föreslagna tillämpningsbestämmelsen. I ett remissvar ansågs det att även om ändringarna i huvudsak är fördelaktiga för de skattskyldiga, kan de i enskilda fall också vara ofördelaktiga och leda till oskäligen konsekvenser. Å andra sidan ansågs det att det ur de skattskyldigas synvinkel är ytterst viktigt att oklarheterna i fråga om tillämpningsområdet förtydligas så snabbt som möjligt och att den omfattande osäkerhet som är förknippad med tillämpningen av bestämmelserna minskar. Vidare konstaterades det i utlåtandet att konsekvenserna av den retroaktiva tillämpningen lindras av att det i motiveringen konstateras att avsikten inte är att ändra lagens innehåll utan att förtydliga tolkningen.

Annan respons:

Som ett ärende som inte anknyter till propositionsutkastet lyfte några remissinstanser fram sin oro över den internationella processens utveckling och sin önskan att Finland vid förhandlingarna främjar lösningar som stöder konkurrenskraften och förenkling. I ett remissvar önskades det att IF-vägledningarna skulle tas in i finsk lagstiftning i snabbare takt än för närvarande. Fyra remissinstanser ansåg att remisstiden var för kort med tanke på ärendets omfattning.

Behandling av responsen:

I remissvaren framfördes synpunkter på basis av vilka formuleringen av vissa bestämmelser och motiveringar i förslaget samt konsekvensbedömningen har preciserats. Ingen av remissinstanserna motsatte sig förslaget i sig. En del av remissinstanserna, i synnerhet de som företräder näringslivet, ansåg att bestämmelsen om bekämpning av kringgående av skatt är onödig, medan en del remissinstanser tvärtom ansåg att bestämmelsen är nödvändig. Nedan behandlas ämnesvis de ändringar som gjorts i propositionen utifrån remissvaren.

Beräkningsreglerna:

Endast några remissinstanser kommenterade de ändringar som föreslås i lagen utifrån Inclusive Frameworks vägledningar. I praktiken fick ändringarna understöd i alla remissvar. Utifrån responsen föreslås inga ändringar i propositionen till denna del.

Ansökan om förhandsavgörande:

Alla som yttrade sig i frågan understödde en bestämmelse om ett förfarande för förhandsavgörande. Största delen av remissinstanserna önskade att ansökan också kunde göras hos centralskattenämnden. Dessutom begärdes det att ordalydelsen i den föreslagna bestämmelsen förtydligas och att det område som ansökan gäller utvidgas också till situationer där en fråga som gäller beräkningen inte leder till skattebetalning i Finland. I en del remissvar kritiserades omfattningen av den utredning som ska lämnas i samband med ansökan; en del av remissinstanserna ansåg också att utredningsskyldigheten inte behöver preciseras på paragrafnivå, eftersom den skattskyldige lämnar uppgifterna ändå.

Den som meddelar avgörandet:

Utifrån responsen ändrades inte avgränsningen enligt vilken ansökningarna enbart riktas till Skatteförvaltningen. Avgränsningen är motiverad, eftersom ansökningarna vanligen gäller frågor som hänför sig till en enskild koncerns bokföring och som inte har något prejudikatvärde. Dessutom återspeglas avgörandeprocessen till exempel i de anvisningar som Skatteförvaltningen publicerar, vilket innebär att också andra skattskyldiga blir medvetna om Skatteförvaltningens tolkningspraxis.

Utredningsskyldigheten:

Utifrån responsen föreslås det inga ändringar i utredningsskyldighetens omfattning. På basis av responsen förtydligas dock bestämmelsens ordalydelse t.ex. i fråga om utländska förhandsbeslut. Införandet av utredningsskyldigheten i utkastet till bestämmelse grundar sig på Skatteförvaltningens iakttagelse om den delvis svaga nivån på ansökningarna i fråga om inkomstbeskattningen. Eftersom minimibeskattningen vanligtvis hänför sig till koncernens interna bokföringslösningar, är det i regel så att Skatteförvaltningen inte utan sökandens

medverkan förfogar över den information som behövs för avgörandet. Däremot är den koncern som gör en ansökan oundvikligen medveten om de omständigheter som den anser vara tolkningsbara, vilket innebär att omnämnandet av de bestämmelser som uppfattas som tolkningsbara och de faktiska omständigheter som gäller för sökanden inte kan anses utgöra en administrativ börda. När en tillräcklig utredning lämnas redan i samband med ansökan minskar behovet av att begära ytterligare information och således påskyndas processen, vilket också ligger i sökandens intresse.

Ärenden som ansökan gäller:

Det föreslogs av två orsaker att frågorna som gäller beräkningen avgränsas till ärenden som påverkar det skattebelopp som ska betalas i Finland. För det första har den skattskyldige litet intresse av att få ett avgörande i enbart en beräkningsfråga, om tolkningsbarheten inte ökar beloppet av den skatt som ska betalas, eftersom minimibeskattningen inte fungerar på samma sätt som inkomstbeskattningen. I inkomstbeskattningen inverkar frågan om den skattemässiga behandlingen av en utgift eller ett avdrag i princip alltid på den abstrakta skatteskulden. Detta är inte fallet vid minimibeskattningen, om skattenivån ändå överstiger 15 %. Dessutom ville man lämna frågor som gäller beräkningen av utländska enheters skattesats utanför processen i Finland, eftersom dessa handlar om en marginell möjlighet att skatten som ska betalas i Finland ökar till exempel på basis av regeln om underbeskattade vinster. Skattenivåns inverkan på safe harbour-reglerna är dock en fråga där koncernen har ett intresse i anslutning till den administrativa bördan oberoende av den skatt som ska betalas.

Utifrån responsen ändrades förslaget till bestämmelse så att ett avgörande också kan sökas om beräkningen av skattesatsen för en enhet som är belägen i Finland, vilket innebär att till exempel tillämpningen av safe harbour-reglerna på finska enheter omfattas av avgörandeförfarandet. När det gäller frågan om beräkning av skattesatsen för en utländsk enhet omfattar avgränsningen således fortfarande endast situationer som inverkar på den skatt som ska betalas i Finland. Utifrån responsen har ordalydelsen i den föreslagna bestämmelsen också förtydligats genom att precisera gruppen av sökande och frågor som gäller koncernens omfattning.

Bestämmelsen om kringgående av skatt:

Utifrån responsen beslöt man att bestämmelsen om kringgående av skatt till väsentliga delar ska kvarstå i enlighet med det ursprungliga utkastet. Bestämmelsen om kringgående av skatt har ansetts behövlig vid beredningen. Direktivet har inte heller direktivet har ansetts utgöra ett hinder för införandet av en inhemsk bestämmelse om kringgående av skatt.

Utifrån responsen har det gjorts preciseringar i utkastet till bestämmelse och motiveringen. Till exempel ströks hänvisningen till lagens syfte som ingick i både 1 och 2 mom. från 2 mom. som onödig. Motiveringen har preciserats t.ex. i fråga om förhållandet mellan bestämmelsen och det föreslagna förhandsavgörandeförfarandet, eftersom formuleringen av motiveringen hade väckt många frågor. Den skyldighet som ålagts koncernen att utreda att motivet för en åtgärd som leder till ett resultat som strider mot lagens syfte uppenbart var något annat än kringgående av lagens mål och syfte ändras inte. Utredning av det företagsekonomiska värdet av en transaktion som leder till ett resultat som strider mot lagens syfte kan inte anses oskäligt; om en koncern till exempel vill vidta åtgärder för att ändra koncernstrukturen för att spara är det inte trovärdigt att beräkningar över de besparingar som uppstår inte skulle ha gjorts. Genom kravet på att lägga fram en utredning om det konkreta företagsekonomiska värdet strävar man efter att undvika situationer där ett allmänt påstående om t.ex. strömlinjeformning av koncernstrukturen utan närmare utredning kan anses vara en tillräcklig förklaring för att syftet med åtgärden inte uppenbart var att nå ett resultat som strider mot lagens syfte.

Retroaktiv tillämpning:

Utifrån responsen beslöt man att ikraftträdandebestämmelsen ska förbli väsentligen oförändrad. Förslaget till bestämmelse om kringgående av skatt ändrades dock så att den nya bestämmelsen tillämpas först på räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2027, vilket ger koncernerna mer tid att anpassa sig till den nya lagstiftningen.

Den föreslagna lagändringens situation motsvarar i väsentlig grad situationen för den tidigare ändringslagen från 2024: det internationella skattesamarbetet har i snabb takt tagit fram vägledning som behövs för tillämpningen av minimiskatten och tillämpningen av denna vägledning i Finland måste säkerställas. Otakt i fråga om tillämpningen av vägledningen mellan jurisdiktionerna skulle leda till en ytterligare börda för koncernerna, eftersom koncernerna då borde beräkna skatten för olika jurisdiktioner med olika regler. En finsk koncern med gränsöverskridande verksamhet kan också bli tvungen att tillämpa vägledningen inom dotterbolagsjurisdiktioner som har infört nationell tilläggsskatt. Att skjuta upp införandet av vägledningarna skulle således inte ge stora koncerner någon administrativ fördel utan snarare innebära en nackdel på grund av fragmenterad reglering.

I remissvaren gjordes i huvudsak en åtskillnad mellan ändringar som är fördelaktiga och ändringar som är ofördelaktiga för den skattskyldige. Som egentliga ofördelaktiga element identifierade man vid beredningen endast vägledningen om bekämpningen av vissa arrangemang för kringgående av skatt som ingått med utländska stater och som inte bedöms ha några konsekvenser för finska enheter. På grund av detta ändras ikraftträdandebestämmelsen inte heller i fråga om denna bestämmelse.

I ett remissvar framfördes det att även om ändringarna i allmänhet är till den skattskyldiges fördel, kan det inte uteslutas att de orsakar enskilda oskäligen situationer. Det gavs dock inte något exempel på en sådan situation och i samband med beredningen identifierades inte sådana heller.

Den valfria retroaktiva tillämpning som föreslås i vissa remissvar kan också ses som en problematisk lösning med tanke på en enhetlig tillämpning på internationell nivå. Det är också oklart om modellen är godtagbar med avseende på artikel 8.3 i GloBE-modellreglerna, vilket kan medföra en risk för att en skatteregel enligt modellen inte betraktas som en kvalificerad regel. Det är inte ändamålsenligt att införa en sådan osäkerhet i den finländska minimiskatteregleringen med beaktande av den ovan beskrivna strävan efter en enhetlig tillämpning på internationell nivå och en minskad administrativ börda för koncerner som är verksamma över gränserna.

7 Specialmotivering

1 kap. Definitioner som tillämpas i lagen

47 § Hybrid enhet. Enligt förslaget utvidgas paragrafens definition av hybrid enheter till att gälla vissa enheter som inte annars skulle behandlas som skattskyldiga enheter. Bakgrunden till detta är GloBE-tillämpningsvägledningen från 2024, som behandlade allokeringen av inkomster och skatter i genomflödesenheter (Allocation of profits and taxes in structures including Flow-through Entities). I denna proposition föreslås vissa ändringar i den nationella lagstiftningen utifrån ifrågasatt vägledning. Bakgrunden till den föreslagna 47 § är den ändring som gjorts i stycke 169 gällande artikel 10.2.5 i kommentarerna till modellskattereglerna. Syftet med ändringen är att säkerställa att inkomsten och de skatter som betalas på basis av den hänförs till samma enhet i tilläggsskatteskylerna. Bestämmelsen bedöms vara neutral för den

skattskyldige. Enligt förslaget ska bestämmelsen tillämpas på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2024 eller därefter.

2 kap. Skyldighet att betala tilläggsskatt

Nationell tilläggsskatt i Finland

15 §. *Undantag som gäller investeringsenheter och värdepapperiseringsenheter.* Till följd av GloBE-tillämpningsvägledningen som publicerades i juni 2024 föreslås det att nya 3–5 mom. fogas till paragrafen för att förtydliga hur minimibeskattningen ska gälla enheter som bedriver värdepapperiseringsverksamhet.

Enligt det nya stycket 148.4 i kommentaren som gäller artikel 10.1 avses med värdepapperiseringstransaktion i allmänhet ett arrangemang där förmögenhetskomplex eller den ekonomiska effekten av komplex sammanförs till förmån för investerare som inte hör till samma koncern som värdepapperiseringsenheten på ett sätt som skiljer mellan en eller flera sådana förmögenhetskomplex. I arrangemanget skyddas investerarna genom avtal mot den insolvensrisk som är förenad med ägandet av tillgångarna.

Värdepapperiseringsenheten genererar vanligen inte betydande nettointäkter och om den är en lågt beskattad enhet kan skatten som hänförs till den belasta investerare utanför koncernen på ett oskäligt sätt. Därför ansågs det att om enheten omfattas av inhemsk tilläggsskatt inom den jurisdiktion den är belägen i, ska den tilläggsskatt som hänför sig till enheten i första hand hänföras till andra enheter inom samma jurisdiktion. Alternativt kan värdepapperiseringsenheten lämnas utanför den inhemska tilläggsskatten, varvid tilläggsskatten som hänför sig till den tas ut antingen enligt regeln om inkomstinkludering eller regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning, vilket gör det möjligt att beakta innehav utanför koncernen.

I det nya 3 mom. föreslås en bestämmelse om skatt för värdepapperiseringsenheter och i de nya 4 och 5 mom. beskrivs värdepapperiseringsenheter. Enligt förslaget ska enheten i Finland omfattas av den inhemska tilläggsskatten, men skatten ska i första hand hänföras till andra enheter i samma koncern på samma sätt som i fråga om investeringsenheter. Finland har för närvarande ingen separat skattelagstiftning som gäller värdepapperiseringsenheter, och därför bedöms antalet finska värdepapperiseringsenheter vara litet.

Bestämmelsen är positiv för den skattskyldige, eftersom den i allmänhet hindrar betalning av tilläggsskatt på värdepapperiseringsenhetens nivå. Enligt förslaget ska bestämmelsen tillämpas på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2024 eller därefter.

17 §. *Undantag som gäller skatter för hybridenheter och omvända hybridenheter.* Enligt förslaget fogas till paragrafen ett nytt 3 mom. som förtydligar beloppet av den skatt som påverkar beräkningen av den nationella tilläggsskatten för hybridenheter och omvända hybridenheter. I tillägget förtydligas att i beräkningen får beaktas en sådan skatt som ingår i en ingående ägarenhets räkenskaper som har tagits ut i Finland för enhetens intäkter, även om den skattskyldige är den ingående ägarenheten. Bakgrunden till detta är GloBE-tillämpningsvägledningen som publicerades 2024, och ändringen till följd av den i stycke 118.30 i modellskattereglernas kommentar som gäller artikel 10.1. Bestämmelsen bedöms vara neutral för den skattskyldige. Enligt förslaget ska bestämmelsen tillämpas på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2024 eller därefter.

3 kap. Beräkning av den justerade vinsten eller förlusten

Justeringar för att fastställa den justerade vinsten eller förlusten

5 §. Justering av transaktioner mellan koncernenheter. Till paragrafen fogas enligt förslaget ett nytt 5 mom. som förtydligar bestämmelsens tidsmässiga tillämplighet. Ändringen grundar sig på punkt 96 i kommentaren till artikel 3.2.3 som fogats till tillämpningsvägledningen från juni 2024. Bestämmelsen bedöms vara neutral för den skattskyldige. Enligt förslaget ska bestämmelsen tillämpas på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2024 eller därefter.

10 §. Val som gäller koncernskattesystem inom en jurisdiktion. I det nya 3 mom. förtydligas enligt förslaget att enheter som omfattas av det nationella koncernbidraget kan utgöra en koncernskattegrupp enligt paragrafen.

Bestämmelserna i 3 kap. 10 § i minimiskattelagen grundar sig på artikel 16.9 i 3 kap. i minimiskattedirektivet och artikel 3.2.8 i 3 kap. i modellskattereglerna. I gällande 10 § 1 mom. hänvisas det till behandling som tillämpas i konsoliderad redovisning (i modellskattereglerna consolidated accounting treatment). Enligt punkt 133 i kommentaren avses med detta sammanställning i samband med upprättande av koncernbokslut och syftet med detta är att förhindra oavsiktliga påföljder i situationer där inkomsten, utgiften, vinsten och förlusten vid en inhemsk transaktion inom koncernen är en skatteneutral koncernintern transaktion enligt nationell lagstiftning. I punkt 133 i kommentaren som gäller artikel 3.2.8 konstateras det dock också att med höra till en skattegrupp avses alla lokala regler som gör det möjligt för koncernenheter att fördela sina resultat eller förluster för räkenskapsperioden på grund av att enheterna är sammanlänkade på grund av gemensam ägarbas eller kontroll. Enligt 3 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen kan finska aktiebolag och andelslag som är sammanlänkade på basis av ett ägarförhållande på minst nio tiondedelar betala till eller få av varandra koncernbidrag som är skattepliktig inkomst för mottagaren och som givaren får dra av i sin egen beskattning. Detsamma tillämpas också på utländska sammanslutningar som är allmänt skattskyldiga i Finland. Eftersom koncernbidragslagen tillåter att räkenskapsperiodens resultat fördelas mellan koncernenheterna när ägandekravet på nio tiondedelar uppfylls, utgör den som ger och den som får koncernbidrag en koncernskattegrupp enligt 3 kap. 10 §, även om parterna inte vid tillämpningen av koncernbidragssystemet i Finland sammanför sina redovisningar.

I regeringens proposition 77/2023 konstateras i motiveringen till 3 kap. 10 § att det finska koncernbidragssystemet inte utgör en sådan koncernskattegrupp som avses i 10 §. Även om detta konstaterades endast i förarbetena till lagen och inte i själva lagens ordalydelse, och även om situationen på basis av tolkningshjälpen från kommentaren till OECD:s modellskatteregler bör anses vara klar, kan motiveringen till regeringspropositionen från 2023 dock leda till oklarhet i rättsläget, vilket föreslås bli korrigerat genom att det till gällande 3 kap. 10 § fogas ett nytt 3 mom. där koncernbidragslagens ställning förtydligas. Bestämmelsen är fördelaktig för den skattskyldige, eftersom det är fråga om frivilligt val. Enligt förslaget ska bestämmelsen tillämpas på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2024 eller därefter.

13 a §. Inverkan av nedskrivningar av redovisade värden i vissa situationer. I den föreslagna nya 13 a § förtydligas inverkan av nedskrivningar av redovisade värden vid beräkningen av tilläggsskatten i en situation där det vid beräkningen av tilläggsskatten inte används redovisade värden, utan justerade värden som beräknats för beräkningen av tilläggsskatten. Sådana situationer kan uppstå för det första i situationer enligt 13 §, men också i vissa situationer enligt 3 kap. där en koncernenhet i stället för sina redovisade värden får använda t.ex. ett värde som den lokala skattelagstiftningen tillåter. I dessa situationer inverkar ändringen av de redovisade värdena i regel inte på beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten. I tillämpningsvägledningen som publicerades i juni 2024 (Divergences between GloBE and

Accounting Carrying Values) har det dock förtydligats att om nedskrivningen av det redovisade värdet sänker det redovisade värdet under det värde som använts vid beräkningen av tilläggsskatten (s.k. Globe Carrying Value), korrigeras det senare på motsvarande sätt. Inverkan av en sådan nedskrivning på de justerade skatter som ska beaktas behandlas i enlighet med 4 kap. Syftet med den nya paragrafen är att förtydliga det gällande rättsläget och bestämmelsen är neutral med tanke på den skattskyldige. Enligt förslaget ska bestämmelsen tillämpas på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2024 eller därefter.

4 kap. **Medräknade och justerade skatter**

Behandling av tidsmässiga skillnader

I propositionen föreslås ändringar i uppföljningen av uppskjutna skatteskulder i 4 kap. 11 och 13 §. Dessutom föreslås nya preciserande 13 a-c § samt ett nytt 9 § 4 mom. genom vilket tillämpningsområdet för 2 och 3 mom. utvidgas till att gälla också fasta driftställen, hybridenheter och omvända hybridenheter.

Jurisdiktionens skattegrad som avses i minimiskattelagen beräknas genom att den justerade vinsten jämförs med de skatter som ska beaktas. De skatter som ska beaktas under räkenskapsperioden omfattar också den justerade uppskjutna skatteskuld som avses i 4 kap. 6 §. I praktiken innebär detta att tidsmässiga skillnader mellan bokföringen och beskattningen jämnas ut genom att man beaktar inte bara räkenskapsperiodens skatter utan också uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar, så att ökningen av de förstnämnda ökar de skatter som ska beaktas (och höjer skattegraden) och ökningen av de sistnämnda minskar dem (sänker skattegraden). Eftersom tilläggsskattens belopp således också beror på den betalning av skatt som kan antas ske i framtiden (uppskjuten skatteskuld), är det med tanke på systemets funktion väsentligt att denna uppskjutna skatteskuld som beaktats vid beräkningen också de facto återförs i och med den framtida betalningen av skatt. Till denna del har det i lagen fastställts en maximitid på fem år för den uppskjutna skatteskuld som ska beaktas vid beräkningen (4 kap. 13 §). Om en uppskjuten skatteskuld fortfarande är obetald efter detta, ska den skattskyldige beräkna på nytt skatterna för den räkenskapsperiod för vilken skatteskulden i fråga har räknats till godo. Ett undantag från justeringsskyldigheten enligt 13 § utgörs av en uppskjuten skatteskuld som hänför sig till vissa tillgångsposter (4 kap. 14 §) samt en skatteskuld som den skattskyldige själv har valt att lämna utanför beräkningen (4 kap. 11 §). Övriga uppskjutna skatteskulder som omfattas av beräkningen måste följas upp för att utreda om de har blivit betalda i enlighet med 13 §.

Minimiskattedirektivet och modellreglerna har ursprungligen inte innehållit några anvisningar om hur uppföljningen av återföringen ska genomföras. Kommentaren till modellreglerna har dock hänvisat till att uppskjutna skatteskulder också kan följas upp gruppvis, inte enbart individuellt. I den tillämpningsvägledning som publicerades i juni 2024 beskrivs närmare hur sådan uppföljning på kategorinivå ska genomföras. Det föreslås att minimiskattelagen preciseras i enlighet med denna vägledning. Vägledningen kan anses vara till den skattskyldiges fördel, eftersom den nuvarande ordalydelsen i minimiskattelagen utan den kan läsas så att uppskjutna skatteskulder ska följas upp individuellt, och att gruppvis uppföljning inte alls är möjlig. Därför föreslås det att de nya bestämmelserna ska bli tillämpliga redan på räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2024 eller därefter.

9 §. Poster som inte ingår i beloppet av uppskjutna skatter. Enligt förslaget fogas till paragrafen ett nytt 4 mom. som utvidgar tillämpningsområdet för det förfarande som beskrivs i 2 och 3 mom. till att gälla också uppskjutna skattefordringar som hänför sig till oanvända avräkningar av utländsk skatt som riktas till fasta driftställen, hybridenheter och omvända hybridenheter.

I gällande 9 § 2 och 3 mom. föreskrivs det om ett förfarande enligt vilket den uppskjutna skattefordran som uppkommer av skatt som en förlustbringande koncernenhet som äger ett bassamfund betalar utomlands för bassamfundsinkomst (s.k. substitute Loss carry-forward DTA) beaktas i det totala uppskjutna skattejusteringsbeloppet. Genom det föreslagna 4 mom. utvidgas tillämpningsområdet i enlighet med GloBE-tillämpningsvägledningen från juni 2024 så att det motsvarar principerna i punkterna 82.1–82.4 i artikel 4.4.1 e också i situationer som gäller fasta driftställen, hybridenheter och omvända hybridenheter.

11 §. *Ej begärt upplupet belopp.* Till paragrafen fogas enligt förslaget nya 2 och 3 mom. Enligt förslaget kan en koncernenhet friare än i nuläget välja att inte inkludera en del av sina uppskjutna skatteskulder i beräkningen av räkenskapsperioden, varvid den skatt som hänför sig till dem beaktas först under den räkenskapsperiod under vilken den uppskjutna skatteskulden återförs. Ändringen ger den skattskyldige möjlighet att förenkla uppföljningen av återförandet av uppskjutna skatteskulder. Tilläggen grundar sig på kommentarens nya punkter 112.3 och 112.6 som gäller artikel 4.4.7.

13 §. *Justering av uppskjuten skatteskuld.* Enligt förslaget fogas till paragrafen nya 2, 3 och 4 mom., där det förtydligas att det är möjligt att redovisa återföringen av uppskjutna skatteskulder inte bara genom att redovisa individuella skatteskulder utan också enligt huvudbokskonto eller gruppering. I de nya 13 a–c § finns närmare anvisningar och begränsningar för bildandet av grupperingar. En koncernenhet har dock alltid möjlighet att redovisa uppskjutna skatteskulder även individuellt, varvid 13 a–c § inte tillämpas. Tilläggen grundar sig särskilt på kommentarens ändrade punkt 90 som gäller artikel 4.4.4 och avsnitt 1.2.1 i tillämpningsvägledningen från juni 2024.

13 a §. *Preciserande bestämmelser om redovisning av uppskjutna skatteskulder.* I den nya 13 a § preciseras hur uppskjutna skatteskulder följs upp i grupperingar. Förslagen begränsar för det första inräknandet av vissa uppskjutna skatteskulder i grupperingar. Sådana är exempelvis skatteskulder som hänför sig till icke-avskrivningsbara tillgångar, såsom goodwill. Dessutom begränsas bildandet av grupperingar så att de innehåller huvudbokskonton som ger upphov till uppskjutna skattefordringar; om dessa återförs skulle de kunna hindra upptäckten av att återförandet av en uppskjuten skatteskuld skjuts upp över gränsen på fem år. I 6 mom. preciseras det enligt förslaget att om grupperingen också innehåller skatteskulder som avses i 4 kap. 14 §, tillämpas redovisning enligt 13 § på dem i stället för 14 §. Den nya paragrafen grundar sig i synnerhet på kommentarens nya punkter 90.5, 90.9–90.11 som gäller artikel 4.4.4. och avsnitt 1.2.1 i tillämpningsvägledningen från juni 2024.

13 b §. *Förfarande för uppskjutna skatteskulder som redovisas enligt grupp eller huvudbokskonto.* I den nya 13 b § föreslås närmare anvisningar om redovisningsförfarandet. I 1 mom. föreskrivs om beloppet av den uppskjutna skatteskulden som omfattas av justeringsskyldigheten enligt 13 § (icke-godtagbart upplupet belopp).

När uppskjutna skatteskulder redovisas som gruppering och inte individuellt ska koncernenheten göra ett antagande om huruvida betalningen av skatt (återföringen av en uppskjuten skatteskuld) har hänfört sig till de äldsta eller de nyaste skulderna i samma kategori. I 2 mom. föreskrivs det när koncernenheten får anta att betalningen av skatt har hänfört sig till de äldsta av de uppskjutna skatteskulderna (FIFO-principen), vilket är fördelaktigt med tanke på justeringskravet enligt 13 §. Om förutsättningarna för tillämpning av FIFO-principen inte uppfylls, ska den skattskyldige enligt 3 mom. anta att betalningen av skatt har hänfört sig till de nyaste skatteskulderna (LIFO-principen). I 4–6 mom. definieras begrepp som används i paragrafen. Den nya paragrafen grundar sig i synnerhet på kommentarens nya punkter 90.19–90.24 som gäller artikel 4.4.4.

13 c §. Kortfristiga uppskjutna skatteskulder. Den föreslagna nya 13 c § innehåller en förenklingsbestämmelse enligt vilken en koncernenhet kan låta bli att tillämpa redovisning enligt 13–13 b § på en gruppering av uppskjutna skatteskulder. I detta fall är en förutsättning dock att koncernenheten kan visa att alla skatteskulder i grupperingen blir betalda inom fem år. Den skattskyldige har således bevisbördan i ärendet. En sådan gruppering får också innehålla uppskjutna skattefordringar. Den nya paragrafen grundar sig i synnerhet på kommentarens nya punkter 90.26 och 90.28 som gäller artikel 4.4.4.

Fördelning av medräknade skatter i särskilda fall

Principerna för hänförande av skatter till koncernenheter som beskrivs i artiklarna 4.3.2 och 4.3.3 i de ursprungliga GloBE-modellreglerna, i artikel 24 i direktivet och i kommentaren till den samt i regeringens proposition RP 77/2023 rd är på en allmän nivå. I denna proposition föreslås inga ändringar i dessa allmänna principer. I GloBE-tillämpningsvägledningen från juni 2024 har man dock beaktat särdragen hos olika inkomstskattesystem i fråga om skattetillgodohavanden till exempel i situationer där skatter som tagits ut för huvudenhetens olika utlandsinkomster kan avräknas mot varandra (s.k. cross-crediting). I tillämpningsvägledningen har dessutom hänförandet av skatter preciserats i vissa situationer som gäller transparenta enheter och omvända hybridenheter.

17 §. Fördelning av skatter till skattemässigt transparenta enheter. Till paragrafen fogas enligt förslaget ett nytt 2 mom. för att förtydliga fördelningen av skatter i en situation där en skattetransparent enhet enligt lagstiftningen i den jurisdiktion där den koncernenhet som indirekt äger enheten är belägen är ett bassamfund till en sådan indirekt ägare. I en sådan situation ska bassamfundsskatten hänföras till den transparenta enheten i enlighet med 18 §. Det föreslagna nya 2 mom. bekräftar att om en skattetransparent enhets bassamfundsinkomst har fördelats enligt 3 kap. 22 § 5 mom. till en koncernenhet som direkt äger enheten, ska den indirekta ägarens bassamfundsskatt som hänför sig till denna inkomst fördelas på samma sätt till den direkta ägaren i fråga. Ändringen, som är avsedd som ett förtydligande, är neutral för den skattskyldige och grundar sig på punkt 57.1 i modellskattereglernas kommentar till artikel 4.3.2 (b) i tillämpningsvägledningen från juni 2024. Enligt förslaget ska ändringen tillämpas på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2024 eller därefter.

18 §. Fördelning av skatter till bassamfund, hybridenheter och omvända hybridenheter. Till paragrafen fogas enligt förslaget ett omnämnande av omvända hybridenheter. I och med tillägget omfattas till exempel skatten för en omvänd hybridenhets inkomst som ingår i den omvända hybridenhetens indirekta ägares bokföring av fördelningsbestämmelsen i 18 §. Tillägget grundar sig på ändringarna i kommentarsstycke 59 som gäller artikel 4.3.2 (d) i modellskattereglerna i tillämpningsvägledningen från juni 2024. Det är fråga om en ändring som är fördelaktig för den skattskyldige, eftersom skatter får beaktas i större utsträckning än tidigare. Enligt förslaget ska bestämmelsen tillämpas på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2024 eller därefter.

19 a §. Metod som tillämpas vid fördelning av medräknade skatter under räkenskapsperioden Till kapitlet fogas enligt förslaget en ny 19 a §, som förtydligar beräkningen av den medräknade skatten i vissa situationer. 4 kap. 16–19 § förutsätter i vissa situationer att medräknade skatter som ingår i en koncernenhets räkenskaper fördelas till en annan koncernenhet, t.ex. från huvudenheten till ett fast driftställe. Fördelandet är ibland relativt enkelt, t.ex. när den jurisdiktion där huvudenheten eller moderenheten är belägen avräknar utländsk skatt endast från skatt som betalats för inkomst av samma slag och från samma stat. Beloppet av den skatt som ska fördelas fås då enkelt genom att beloppet av utlandsinkomsten multipliceras med den lokala skattesatsen och den beviljade avräkningen av utländsk skatt dras av från det erhållna beloppet.

I situationer där det inom den jurisdiktion där huvudenheten är belägen i fråga om utländska skatter tillämpas korsavräkning (cross-crediting), dvs. där det är tillåtet att avräkna skatt som betalats på inkomst från en jurisdiktion från skatt som betalas på inkomst från en annan jurisdiktion, tillämpas däremot den metod som beskrivs i 19 a §. Metoden som beskrivs i den nya paragrafen grundar sig i synnerhet på punkterna 52–52.29 i kommentaren till artikel 4.3.2 i modellskattereglerna, som uppdaterats utifrån GloBE-tillämpningsvägledningen från juni 2024.

I GloBE-tillämpningsvägledningen från juni 2024 beskrivs en fördelningsmetod i fyra steg, med hjälp av vilken räkenskapsperiodens skatter fördelas från huvudenheten till ett fast driftställe i jurisdiktioner där skatter som betalats för utländska inkomster kan avräknas mot varandra. Enligt punkt 53 i kommentaren som gäller artikel 4.3.2 i modellskattereglerna iakttas samma principer också i fråga om bassamfund, hybridenheter, omvända hybridenheter och vinstdelande enheter. Tillägget är neutralt eller positivt för den skattskyldige, eftersom det förtydligar den nuvarande otydliga bestämmelsen utan att tilläggsskattens belopp ökar. Bestämmelsen tillämpas på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2024 eller senare.

Den föreslagna 19 a § tillämpas inte i situationer där korsavräkning inte tillämpas vid beskattningen av huvudenheten eller den ingående ägarenheten, utan skatt som hänför sig till utlandsinkomst kan avräknas endast för skatt som betalats för samma inkomst. En sådan situation råder till exempel i Finland i fråga om utländska bassamfunds skatter.

Paragrafens 2 mom. gäller det första skedet i fördelningsmetoden, där beloppet av utländska inkomster fastställs. Med utlandsinkomst avses huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens skattepliktiga inkomster som inom dess jurisdiktion betraktas som inkomster från utlandet vid beräkningen av maximibeloppet av avräkningen för utländsk skatt. Utlandsinkomsterna omfattar således till exempel bassamfunds, hybridenheters, omvända hybridenheters och fasta driftställens inkomster (i jurisdiktioner som beskattar utländska fasta driftställena), men kan också innehålla andra utlandsinkomster, såsom t.ex. dividender, räntor och royalties.

Paragrafens 3 mom. gäller det andra skedet i fördelningsmetoden, där de medräknade skatter som ska fördelas enligt 4 kap. 16–19 § (s.k. Allocable Covered Taxes) och som uppkommit inom huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens jurisdiktion beräknas på de utländska inkomsterna. Om skattebeloppet inom huvudrörelsens eller den ingående ägarenhetens jurisdiktion är negativt, är huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens alla skatter för räkenskapsperioden skatter som ska fördelas.

Paragrafens 4 mom. gäller det tredje skedet i fördelningsmetoden, där en fördelningsnyckel (s.k. Cross-Crediting Allocation Key) fastställs för varje koncernenhet, huvudenhet och vinstutdelande koncernenhet som avses i bestämmelsen. Om fördelningsnyckeln är negativ anses den vara noll, varvid inga medräknade skatter fördelas till enheten i fråga.

Paragrafens 5 mom. gäller det fjärde skedet i fördelningsmetoden, där varje koncernenhet, huvudenhet och vinstutdelande enhet fördelas dess andel i förhållande till fördelningsnyckeln av de medräknade skatter som ska fördelas som beräknats i det andra skedet.

19 b §. Metod som tillämpas vid fördelning av uppskjutna medräknade skatter. Till 4 kap. fogas enligt förslaget en ny 19 b § om fördelning av uppskjutna skatter i situationer som avses i 4 kap. 16–19 §. Paragrafen grundar sig på den metod i fem steg för fördelning av uppskjutna skatter för ett bassamfunds inkomst som beskrivs i punkterna 71.4–71.15 i kommentaren till artikel 4.4.1 i modellskattereglerna, som uppdaterats i enlighet med GloBE-tillämpningsvägledningen från juni 2024. Det femte skedet gäller endast ett bassamfunds och en hybridenhets passiva intäkter. Enligt punkt 52.35 i kommentaren till artikel 4.3.2 a) och punkt 59.4 i kommentaren

till artikel 4.3.2 d) i modellskattereglerna ska samma principer iakttas vid fördelningen av uppskjutna skatter till ett fast driftställe, en hybridenhet och en omvänd hybridenhet som vid fördelning av uppskjutna skatter från ett bassamfunds delägare till bassamfundet. Fördelningen av uppskjutna skatter begränsas också av 4 kap. 18 § 3 mom. som gäller passiva intäkter. Med passiva intäkter avses enligt 4 kap. 18 § 5 mom. utdelning och ränta eller motsvarande, hyra, royalty, livränta och nettovinster av ovan nämnda. I 7 mom. ingår dessutom den i 8 kap. 11 § avsedda möjligheten att låta bli att fördela uppskjutna medräknade skatter i situationer enligt 4 kap. 16–19 §. Momentet grundar sig på den uppdaterade punkt 71.16 i kommentaren till artikel 4.4.1 i modellreglerna. Tilläggen är neutrala eller positiva för den skattskyldige, eftersom de förtydligar den bestämmelse som annars förblir tolkningsbar utan att tilläggsskattens belopp stiger. Bestämmelsen tillämpas på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2024 eller senare.

Paragrafens 2 mom. gäller fördelningsmetodens första skede, där uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar som ingår i huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens bokföring fastställs separat för varje koncernenhet som avses i 4 kap. 16–19 §.

Därefter delas de uppskjutna skatterna in i två kategorier på basis av den inkomst som fördelats till koncernenheten: 1) och 2) samt i fråga om bassamfund och hybridenheter som avses i 4 kap. 18 § dessutom i en tredje kategori 3) som följer:

- 1) intäkter som inte är justerade intäkter,
- 2) justerade intäkter som inte är passiva intäkter, och
- 3) justerade intäkter som är passiva intäkter.

Paragrafens 3 mom. gäller fördelningsmetodens andra skede där man beräknar, innan tillgodohavandena av de utländska skatterna beaktas, andelen av den uppskjutna skatt som hänförs till koncernenhetens intäkter, indelade i kategorier i enlighet med 2 mom. 1–3 punkten och som ingår i bokföringen för koncernenhetens i 4 kap. 16–19 § avsedda ingående ägarenhet eller huvudenhet. Därtill medräknas avräkningsbara utländska skatter som hänförs till de uppskjutna skatterna (s.k. Relevant Creditable Foreign Taxes) och som på motsvarande sätt fördelas i kategorierna 1–3.

Paragrafens 4 mom. gäller fördelningsmetodens tredje skede där uppskjutna skatter som hänförs till andra än justerade intäkter (1) fördelas till koncernenheten, minskade med avräkningsbara utländska skatter som hänförs till samma intäkter. Uppskjutna skatter som fördelas till koncernenheten beaktas inte i koncernenhetens, den ingående ägarenhetens eller huvudenhetens totala uppskjutna skattejusteringsbelopp enligt 4 kap. 6 §.

Paragrafens 5 mom. gäller fördelningsmetodens fjärde skede där man fördelar uppskjutna skatter som hänförs till koncernenhetens justerade intäkter (2) och som fås genom att från den uppskjutna skatten dra av avräkningsbara utländska skatter som hänförs till de justerade intäkterna före avräkningen av utländska skatter (2:a skedet). Den uppskjutna skattens andel före medräknandet av avräkningarna av utländsk skatt beräknas på nytt enligt minimiskattesatsen, om skattesatsen som tillämpas inom ett bassamfunds eller en hybridenhets ingående ägarenhets jurisdiktion överstiger minimiskattesatsen (15 %). Beloppet av avräkningsbara utländska skatter beaktas enligt deras faktiska skattesats. Det uppskjutna skattebelopp som ska fördelas till koncernenheten fås genom att förändringen under räkenskapsperioden i fråga om den uppskjutna skatteskuld eller skattefordran som beräknats

enligt minimiskattesatsen dras av från beloppet av avräkningsbara utländska skatter eller från de avräknade utländska skatterna.

Paragrafens 6 mom. gäller fördelningsmetodens femte skede, där man fastställer beloppet av den uppskjutna skatt som fördelas till bassamfund och hybridenheter och som hänför sig till justerade passiva intäkter (3) med beaktande av begränsningsbestämmelsen i 4 kap. 18 § 3 mom. Enligt punkt 53 i kommentaren till artikel 4.3.2 i de uppdaterade modellskattereglerna begränsas fördelningen av medräknade skatter för bassamfunds och hybridenheters passiva intäkter av bestämmelsen i artikel 4.3.3. Till den del fördelningen inte kan göras på grund av begränsningsbestämmelsen beaktas de återstående medräknade uppskjutna skatterna för passiva intäkter med stöd av 4 kap. 18 § 4 mom. i den ingående ägarenhetens medräknade och justerade skatter.

Enligt förslaget föreskrivs det i 7 mom. om ett femårsval som koncerner kan göra och med stöd av vilket en koncernenhet, i vars jurisdiktions bokföring de skatter som fördelas ingår, kan låta bli att fördela uppskjutna skatter i situationer enligt 16–19 §. Under den tid som valet gäller ska uppskjutna skatter som fördelas inte heller beaktas i huvudenhetens eller koncernenhetens ägande enhets justerade medräknade skatter. Valmöjligheten baserar sig på punkt 71.16 i kommentaren till artikel 4.4.1 i modellskattereglerna, som ändrats i enlighet med GloBE-tillämpningsvägledningen från juni 2024.

6 kap. Särskilda bestämmelser om omstrukturering av bolag och holdingstrukturer

7 a och 11 a §. *Tidsmässig räckvidd för bestämmelserna.* Enligt förslaget fogas till 6 kap. i enlighet med tillämpningsvägledningen från juni 2024 ett förtydligande av den tidsmässiga tillämpningen av 3–7 § och 8–11 §. Ändringen grundar sig på punkt 46.1 i kommentaren till artikel 6.2 och punkt 70.1 i kommentaren till artikel 6.3. Avsikten är att förtydliga att reglerna i huvudsak tillämpas endast på överföringar som har genomförts under övergångsåret eller därefter, med undantag för 3 § 3 mom., där de värden som avses i momentet således ska användas vid beräkningen av tilläggsskatten också i situationer där överföringen har skett före övergångsåret. Det är fråga om en ändring som är neutral för den skattskyldige. Enligt förslaget ska bestämmelsen tillämpas på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2024 eller därefter.

8 kap. Bestämmelser om förfarandet

Val som görs i samband med deklaration med information om tilläggsskatt

11 och 12 §. *Val som gäller i fem år och val som gäller i ett år.* Enligt förslaget förenklas paragrafernas formulering genom att de exakta paragrafhänvisningarna till respektive val stryks. I samband med respektive val hänvisas det redan till 8 kap. 11 eller 12 §, och i dessa paragrafer behövs därför ingen hänvisning tillbaka till de paragrafer som beskriver valet. Det är fråga om en teknisk ändring som inte inverkar på den skattskyldiges ställning. Enligt förslaget ska bestämmelsen tillämpas på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2024 eller därefter.

31 §. *Kringgående av tilläggsskatt eller skattskyldighet.* I det föreslagna 1 mom. föreskrivs om paragrafens tillämpningsområde. Paragrafen är på ett omfattande sätt tillämplig på åtgärder och arrangemang som koncernen vidtar och som har något av de slutresultat som avses i 1 mom., om slutresultatet uppenbart strider mot lagens mål eller syfte. Till följd av formuleringen omfattas ett arrangemang som leder till att tilläggsskattens belopp sjunker således inte i sig av paragrafens tillämpningsområde, om slutresultatet inte samtidigt har stridit mot lagens mål eller syfte. Närmare bestämmelser om tolkningen av lagens mål och syfte finns enligt förslaget i 2 mom.

Med begreppen arrangemang eller åtgärd avses också en serie med arrangemang eller åtgärder.

Paragrafen tillämpas om det uppenbara syftet med arrangemanget eller åtgärden är något av de resultat som beskrivs i 1 mom. Kravet på uppenbart syfte begränsar tillämpningen av paragrafen till situationer där arrangemanget också kan ha andra konsekvenser än sådana som beskrivs i 1 mom., men deras inverkan på motiven för arrangemanget är så liten att syftet med arrangemanget uppenbart är att uppnå något av de resultat som beskrivs i 1 mom. Om arrangemanget däremot endast i ringa mån påverkar koncernens skattskyldighet eller skattebelopp samtidigt som det har tydliga andra slutresultat som är eftersträvaransvärda för koncernen, kan arrangemanget ofta bedömas ha genomförts i något annat syfte än det som beskrivs i 1 mom. Vid bedömningen ska dock också de närmare bedömningsgrunder som anges i 2 mom. beaktas.

Paragrafen kan tillämpas om ett arrangemang eller en åtgärd har vidtagits inom koncernen. Formuleringen omfattar då också arrangemang mellan en koncernenhet och en tredje part, men inte arrangemang som endast gäller enheter som inte hör till koncernen. En förutsättning för att paragrafen ska tillämpas är däremot inte till exempel att en koncernenhet i Finland har en direkt partsställning i arrangemanget, om arrangemanget ändå påverkar ställningen för enheten i Finland. Med koncern avses en samling enheter enligt 1 kap. 6 § i minimiskattelagen.

Om förutsättningarna för tillämpning av 1 mom. uppfylls, ska koncernens skattskyldighet bedömas eller beloppet av tilläggsskatten beräknas som om arrangemanget eller åtgärden inte hade vidtagits. Detta innebär att t.ex. en koncerns eller en enskild koncernenhets ställning bestäms eller att beloppet av tilläggsskatten inom jurisdiktionen beräknas utan åtgärdens inverkan. Om åtgärden har gällt tillämpning av safe harbour-regeln, kan det att åtgärden inte beaktas innebära att beräkningar av tilläggsskatten görs utan safe harbour-regeln.

I 2 mom. beskrivs närmare begränsningen av tillämpningsområdet till arrangemang och åtgärder som strider mot lagens syfte. I momentet föreskrivs det dessutom om möjligheten att i bedömningen beakta också eventuella andra orsaker. Detta hänför sig till det krav på uppenbart syfte som avses i 1 mom. och till att arrangemanget eller åtgärden också kan ha ett företagsekonomiskt värde eller en företagsekonomisk grund som är oberoende av tilläggsskattens belopp eller ställningen som skattskyldig. Begreppen ”värde eller grund” som används i momentet innebär att det ska vara fråga om en omständighet som kan bedömas objektivt och som i allmänhet kan mätas i pengar. Till exempel kan en allmän motivering om att förenkla koncernens administrativa struktur inte vara ett sådant företagsekonomiskt värde eller en sådan företagsekonomisk grund som är oberoende av tilläggsskattens belopp eller skattskyldigheten som avses i detta moment, om det inte samtidigt kan anvisas också objektivt bedömbara grunder, till exempel numeriska grunder, för detta. Om värdet eller grunden dock kan visas, ska dess betydelse i förhållande till arrangemanget eller åtgärden bedömas som helhet i enlighet med det krav på uppenbart syfte som avses i 1 mom. Om till exempel kostnaden för att vidta en åtgärd under flera års tid överstiger besparingen till följd av att en eventuell tilläggsskatt minskar, kan det antas att åtgärden inte har vidtagits för att befrias från skatt.

I momentet konstateras också den betydelse som material som uppkommit genom internationellt samarbete har vid tolkningen. Minimiskattesystemet har utvecklats i OECD:s och G20-ländernas inkluderande ramverk (Inclusive Framework), som har publicerat modellregler för minimibeskattningen och en kommentar till dem, som EU:s direktiv om minimiskatt grundar sig på. Ingressen till minimiskattedirektivet bekräftar också kommentarens ställning som tolkningsmaterial för direktivet. Såsom konstaterats i avsnitt 3.3 ovan hör förbudet mot missbruk av unionsrätten till de allmänna rättsprinciperna i EU-rätten. På basis av det som framförts ovan är det viktigt att kommentaren till modellskattereglerna används som

tolkningskälla vid bedömningen av om ett arrangemang eller en åtgärd strider mot lagens syfte. Den senaste konsoliderade kommentarstexten från maj 2025 innehåller några exempel på situationer där ett arrangemang leder till ett slutresultat som strider mot syftet med minimiskattesystemet och därmed också mot minimiskattelagen. Sådana är till exempel kommentarerna till artikel 3.2.7 om koncerninterna finansieringsarrangemang¹² och till artikel 9.1 om vissa arrangemang med den offentliga förvaltningen.¹³ Dessutom begränsades i enlighet med artikel 23 i direktivet den temporära safe harbour-regeln som grundar sig på land-för-land-rapporteringen i arrangemang som enligt den vägledning som IF publicerade i december 2023 ansågs ge resultat som strider mot systemets syfte. Dessa s.k. anti-arbitrage-regler som förhindrar kringgående av skatt togs in i 10 kap. 13–18 § i minimiskattelagen.

I fortsättningen bekräftar 3 mom. den tolkningsverkan som avses i ingressen till direktivet i fråga om den vägledning som publicerats av IF och som tryggar syftet med minimiskattesystemet. Dessutom ökar det den skattskyldiges rättsskydd, eftersom också Skatteförvaltningen har en tydlig skyldighet att utnyttja allmänt tillgängliga beskrivningar.

I 3 mom. föreskrivs om den skattskyldiges möjlighet att visa att det inte har varit fråga om ett arrangemang eller en åtgärd enligt i 1 mom. Om arrangemanget eller åtgärden i sig leder till ett resultat som strider mot lagens syfte, är det i första hand den skattskyldige som ska lägga fram bevis för att det ändå inte är fråga om en åtgärd vars syfte uppenbart strider mot lagens syfte, eftersom den som verkställer beskattningen inte kan inneha uppgifter om åtgärdens eventuella företagsekonomiska grunder. Likaså är det närmast den skattskyldige som har möjlighet att lägga fram bevis om arrangemangets detaljer när det gäller i synnerhet gränsöverskridande arrangemang eller arrangemang som inte inbegriper parter i Finland.

32 §. Förhandsavgörande. I paragrafen föreskrivs det enligt förslaget om ett förfarande för förhandsavgörande i fråga om minimiskattelagen.

I 1 mom. föreskrivs det om sökanden och om de frågor i vilka ett förhandsavgörande kan sökas. Som sökande godkänns i regel vilken enhet som helst som med stöd av 1 kap. omfattas av lagens tillämpningsområde. I typiska fall är det fråga om en finsk koncernenhet. Det är dock också möjligt att ansöka om förhandsavgörande exempelvis som undantagen enhet i stället för som enhet, och därför är rätten att ansöka inte begränsad enbart till koncernenheter. Ansökan kan också gälla frågan om enhetens placering i Finland vid tillämpningen av 1 kap. 50–53 § eller förekomsten av ett fast driftställe enligt 1 kap. 18 §, och därför är gruppen av sökande inte begränsad endast till finska enheter eller i fråga om finska sökande endast till enheter eller koncernenheter. Till exempel en finländsk huvudrörelse kan söka ett avgörande om sin utlandsfunktions ställning som ett fast driftställe (koncernenhet), även om utlandsfunktionen inte är en sådan enhet som avses i 1 kap. 4 §. Likaså kan en del av en samföretagskoncern söka avgörande om sin ställning, även om det inte är fråga om en koncernenhet.

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

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

Enligt förslaget ska ansökan göras skriftligen och den kan handla om frågor som gäller tillämpningen av lagen i bred bemärkelse. I fråga om beräkningen av minimiskatten kan ansökan dock gälla endast skattebeloppet som tas ut i Finland eller skattesatsen för en enhet som är belägen i Finland; ansökan kan således inte göras om exempelvis beloppet på en utländsk koncernenhets tilläggsskatt, om enheten i fråga kan åberopa en safe harbour-regel som gäller den nationella tilläggsskatten i den jurisdiktion där den är belägen, eftersom det då inte uppkommer någon skatt som tas ut i Finland. Eftersom beräkningen av en finsk enhets skattesats också kan hänföra sig till en situation där skattesatsen avgör om safe harbour-bestämmelsen är tillämplig, kan en fråga om beräkning av skattesatsen i praktiken också var en fråga om tillämpning av safe harbour-regeln.

En enhet som är belägen i Finland kan söka ett avgörande om huruvida den är en sådan yttersta moderenhet inom koncernen som avses i lagen samt om huruvida den ska tillämpa den regel som avses i 1 kap. 9 § 4 punkten, med stöd av vilken den till koncernstrukturen också ska räkna icke-konsoliderade enheter. Endast enheter i Finland har rätt att söka ett sådant avgörande; när det är fråga om en enhet som inte är finsk gäller ett avgörande av detta slag i första hand någon annan jurisdiktion än Finland och därför ska ett förhandsställningstagande inte sökas här.

I 2 mom. föreskrivs det om tidpunkten för förhandsavgörande. Avgörandet meddelas för viss tid på samma sätt som förhandsbeskedet enligt 85 § i lagen om beskattningsförfarande. Avgörandet kan gälla den kommande räkenskapsperioden, om den slutar senast under det kalenderåret som följer efter det år då avgörandet meddelades. Ett avgörande i samma ärende som har meddelats i ett annat land hindrar inte att ett avgörande meddelas i Finland. Ett förhandsavgörande kan dock inte meddelas om en finsk domstol eller EU-domstolen har avgjort ärendet genom en lagakraftvunnen dom.

I 3 och 4 mom. föreskrivs det om sökandens utredningsskyldighet. I ett avgörande som gäller minimibeskattningen är utredningsskyldigheten något mer omfattande än i ett förhandsbesked om inkomstbeskattning enligt 85 § i lagen om beskattningsförfarande. Sökanden ska förutom att specificera den fråga som ansökan gäller och lägga fram en tillräcklig utredning för avgörande av ärendet också precisera detta så att av ansökan framgår både de bestämmelser i minimiskattelagen som frågan enligt sökandens åsikt gäller och sökandens synpunkt om avgörandet i ärendet. En precisering av utredningsskyldigheten behövs för att säkerställa ansökningarnas kvalitet samt för att trygga resurserna för den myndighet som behandlar ansökningarna, även om det i sig är klart att sökandens uppfattning inte är bindande för den som meddelar avgörandet. Minimiskattelagen gäller endast de största koncernerna, som i allmänhet kan antas ha förmåga att utarbeta en motiverad synpunkt om både de tillämpliga bestämmelserna och avgörandet. Ansökningarna kan också gälla koncernernas komplicerade och gränsöverskridande transaktioner, i fråga om vilka endast koncernen själv i allmänhet kan ha tillräckliga fakta för att avgöra ärendet.

Sökanden ska också i sin ansökan lägga fram en utredning om utländska förhandsställningstaganden eller andra avgöranden i ärendet. Ett utländskt avgörande omfattas av utredningsskyldigheten, om ställningstagandena i den hänför sig till det ärende som den inhemska ansökan gäller. Ett utländskt avgörande behöver således inte i sig gälla precis samma fråga, utan utredningsskyldigheten gäller också ett avgörande som har betydelse t.ex. för behandlingen av den åtgärd som ansökan gäller i Finland eller inom en annan jurisdiktion. Utredningsskyldigheten omfattar dock endast avgöranden och ställningstaganden som gäller en instans som hör till sökandens koncern eller som uttryckligen gäller sökandens åtgärd. En allmän utredning om avgörandepraxisen i en annan stat behöver inte inkluderas.

Utredningsskyldigheten i fråga om utländska ställningstaganden och avgöranden gäller för det första diarieuppgifter; det ska utredas vilken utländsk aktör som har meddelat ställningstagandet eller avgörandet, till vem och när det har meddelats och om det har vunnit laga kraft. Utöver dessa basuppgifter ska till ansökan utan uppmaning fogas en fritt formulerad redogörelse för innehållet. Ställningstagandet eller avgörandet ska alltså inte automatiskt fogas i sin helhet till ansökan, men den myndighet som behandlar ansökan ska i samband med ansökan få de uppgifter som behövs för att bedöma ett eventuellt behov av ytterligare uppgifter. Utredning gällande utländska ställningstaganden och avgöranden ska lämnas på samma språk som ansökan.

Eftersom utredningsskyldigheten gäller förhandsställningstaganden eller andra avgöranden, omfattar den förutom officiella, överklagbara avgöranden också lättare ställningstaganden som mottagaren av ställningstagandet har rätt att återropa, såsom i Finland när skattemyndigheten ger ett skriftligt ställningstagande i samband med handledning (s.k. diskussion på förhand). Utredningsskyldigheten gäller dock endast ställningstaganden och avgöranden som inte meddelats i Finland.

I 5 mom. föreskrivs om den sista ansökningstidpunkten för avgörandet. Ansökan ska göras innan deklarationen med information om tilläggsskatt för räkenskapsperioden ska ha lämnats in. Avgränsningen är motiverad, eftersom koncernen efter detta redan har gjort ett eget avgörande i ärendet.

I 6 mom. föreskrivs det om Skatteförvaltningens skyldighet att på yrkande av sökanden verkställa beskattningen i enlighet med ett lagakraftvunnet förhandsavgörande. För att förhandsavgörandet ska vara förpliktande vid verkställandet av beskattningen förutsätts det att de faktiska förhållandena motsvarar de omständigheter som anges i ansökan. Enligt förslaget ska de första räkenskapsperioderna som omfattas av förhandsavgörandet vara räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2024 eller därefter.

33 § Sökande av ändring i ett förhandsavgörande. I paragrafen föreskrivs det om sökande av ändring i ett förhandsavgörande. Bestämmelsen motsvarar i huvuddrag det som föreskrivs om ansökan om ändring av ett förhandsbesked om inkomstbeskattning enligt 85 § i lagen om beskattningsförfarande. Rätt att söka ändring har dock endast sökanden och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt; på grund av sin karaktär innehåller minimiskattelagen inga sådana möjligheter till följdändringar på basis av vilka avgörandet direkt påverkar tilläggsbeskattningen av en annan koncern. I situationer inom samma koncern är det inte ändamålsenligt att en annan enhet inom samma koncern ges besvärsmöjlighet.

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 därpå följande räkenskapsperioder. Paragrafen baserar sig på artikel 47 i direktivet och artikel 9.1 i GloBE-modellreglerna.

Det föreslås att 1 mom., dvs. definitionen av övergångsåret, preciseras i fråga om safe harbour-regeln under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen. Safe harbour-regeln i fråga grundar sig på artikel 32 i direktivet och på de anvisningar som publicerades för första gången i december 2022 (Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-

Base Erosion Rules (Pillar Two), som jämte ändringar har införlivats i kommentarerna till modellreglerna som bilaga A (avsnitt 1). Enligt avsnitt 1 stycke 25 i bilaga A till kommentaren är syftet med safe harbour-regeln att minska koncernernas administrativa börda under den övergångsperiod som avses i regleringen. Jurisdiktionerna bör tillämpa modellreglerna så att koncernen inte behöver göra en detaljerad beräkning av minimiskattenivån förrän efter att safe harbour-regeln inte längre är tillämplig. Enligt samma stycke i kommentaren leder detta bland annat till att det övergångsår som avses i artikel 9.1.1 i modellreglerna i fråga om jurisdiktionen är det första räkenskapsår då jurisdiktionen i fråga inte längre omfattas av safe harbour-regeln under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen. Den gällande lagen innehåller inte ovan beskrivna precisering, och därför föreslås det att den fogas till 1 mom. Ur den skattskyldiges synvinkel kan ändringen i princip anses vara positiv, eftersom precisering förtydligar att den tyngre administrativa bördan i fråga om minimiskatteberäkningen börjar först i ett senare skede. Koncernenheten har dock fortfarande skyldighet att till exempel lämna in en deklaration med information om tilläggsskatt, och i 9 kap. 3 § föreslås en ändring som gäller detta.

Såsom konstateras ovan i avsnitt 4.1.1 har artikel 9.1 i Globe-modellreglerna genom tillämpningsvägledningen som publicerades i januari 2025 preciserats särskilt i fråga om vissa arrangemang med statliga aktörer. I skäl 4 och 5 i ingressen till tillämpningsvägledningen konstateras det att vägledningen också har samband med godkännandet av beskattningsreglerna i minimiskatteregleringen som kvalificerade regler. Regeln om inkomstinkludering, regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning eller den inhemska tilläggsskatten är en kvalificerad regel endast om jurisdiktionen inte ger några fördelar i fråga om dessa regler (benefits related to such rule - "Related Benefits"). Vidare ska enligt ingressen skatteförmåner som beskrivs i tillämpningsvägledningen och som har uppkommit genom arrangemang med den allmänna förvaltningen i jurisdiktionen betraktas som en förmån som hänför sig till minimiskattereglerna, om jurisdiktionen har infört en inhemsk tilläggsskatt utan att genom tillämpning av artikel 9.1 utesluta uppskjutna skatter som uppkommer genom ovan beskrivna arrangemang. Den inhemska tilläggsskatten inom en sådan jurisdiktion kan således inte betraktas som en kvalificerad beskattningsregel.

I 1 kap. 23–25 § i minimiskattelagen definieras en kvalificerad regel som en regel som i IF:s förfarande för kollegial utvärdering har godkänts som kvalificerad. Således finns det i Finland i princip inget behov av att göra en direkt bedömning av om en annan jurisdiktion i tillräcklig utsträckning har begränsat överföringen av skatteattribut under övergångsåret. För tydlighetens skull föreslås det dock att vissa punkter i tillämpningsvägledningen tas in på lagnivå. Enligt punkt 8.3 i tillämpningsvägledningens kommentar till artikel 9.1.2 ska begreppet transaktion tolkas brett så att det också omfattar till exempel olika åtgärder som vidtagits med den allmänna förvaltningen i jurisdiktionen. Således föreslås det att det till 6 mom. vid sidan av transaktioner också fogas begreppet arrangemang för att momentet så exakt som möjligt ska beskriva bestämmelsens tillämpningsområde. Till 8 mom. fogas också en precisering med anledning av tillämpningsvägledningen från januari 2025 (punkt 10.8 i kommentaren till artikel 9.1.3).

I tillämpningsvägledningen från januari 2025 nämns inte vägledningens tidsmässiga tillämplighet separat. Syftet med den nya tillämpningsvägledningen är enligt punkt 4 i kommentaren till artikel 9.1 att klargöra till vilka delar artiklarna 9.1.2 och 9.1.3 i GloBE-modellreglerna begränsar den regel om uppskjutna skatter som ska redovisas i samband med övergång som avses i artikel 9.1.1. Vidare anger vägledningen att IF-medlemsstaterna också kan uppnå det slutresultat som beskrivs i vägledningen på något annat sätt, såsom genom tolkning av artikel 9.1.1. På basis av vad som konstaterats ovan är avsikten med vägledningen att förtydliga hur GloBE-modellreglerna och därmed också minimiskattedirektivet alltid borde ha tolkats i en sådan situation, vilket talar för att de föreslagna bestämmelserna ska tillämpas

retroaktivt redan från det att minimiskattesystemet infördes. Dessutom kan man beakta målet om ett globalt enhetligt genomförande i en situation där det är fråga om att förhindra vissa separat observerade statliga arrangemang som strider mot syftet med systemet och därigenom också om likabehandling av skattskyldiga när den skattemässiga behandlingen harmoniseras i förhållande till skattskyldiga som inte har vidtagit sådana arrangemang. I praktiken innehåller dock tillämpningsvägledningen anvisningar som kan vara ofördelaktiga för en skattskyldig som har inlett ett arrangemang som strider mot syftet med minimiskattesystemet, eftersom den begränsar inkludandet av skatteförmåner som arrangemangen gett upphov till i beräkningen av minimiskatten under kommande år. Tillämpningsanvisningen innehåller dock också ett element som balanserar denna effekt genom en slags uppskovsperiod (punkterna i kommentaren till artikel 9.1.2). Tillämpningen av uppskovsperioden kan leda till att t.ex. effekten av skattefordringar som avses i vägledningen och som använts under räkenskapsperioden 1.1.–31.12.2024 inte alls justeras, varvid koncernen t.ex. fortfarande kan dra nytta av safe harbour-regeln under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen (exempel nr 1 som beskrivs i punkt 17 i tillämpningsvägledningen).

Vid beredningen har det dessutom bedömts att till den del de föreslagna ändringarna inte kan anses vara endast förtydligande, kan det alternativa tolkningssätt som följer av direktivet och GloBE-modellreglerna leda till att de skatteförmåner som avses i tillämpningsvägledningen ska betraktas som sådana förmåner som gäller beskattningsreglerna i minimiskatteregleringen och på grund av vilka jurisdiktionens regler inte kan anses vara kvalificerade. De kan därför leda till det förfarande som avses i artikel 8.2.2 i modellreglerna, där jurisdiktionen inte behöver iakta koncernenhetens krav på tillämpning av safe harbour-regeln. För den skattskyldige kan detta ha samma inverkan som direkt retroaktiv tillämpning av den nya tillämpningsvägledningen.

Med stöd av vad som anförts ovan föreslås det att de ändringar som föreslås i 9 och 10 kap. till denna del trots det partiella retroaktiva element som ingår i bestämmelserna ska tillämpas på räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2024 och därefter.

Tillämpningsvägledningen från januari 2025 innehåller också ändringar i anvisningarna som gäller safe harbour-regeln om nationell tilläggsskatt (QDMTT Safe Harbour) och som har tagits in i kommentaren till modellreglerna som bilaga A (avsnitt 3). I den gällande nationella lagstiftningen finns bestämmelser om safe harbour-regeln om nationell tilläggsskatt i 9 kap. 10 §. I kommentarens bilaga A avsnitt 3 punkterna 38f och 39.1 beskrivs hur tillämpningsvägledningen från januari 2025 påverkar åberopandet av safe harbour-regeln. Om den allmänna förvaltningen i en jurisdiktion som har infört sådana skatteförmåner som avses i punkt 8.5 i kommentaren till artikel 9.1.2 inte justerar dessa attribut vid beräkningen av den nationella tilläggsskatten, har koncernen inte rätt att åberopa safe harbour-regeln om nationell tilläggsskatt för jurisdiktionen i fråga, dvs. den s.k. switch off-regeln blir tillämplig. I samband med beredningen har det bedömts att det till denna del inte finns behov av nationella lagändringar, utan anvisningens slutresultat uppnås genom gällande 9 kap. 10 §.

1 a §. *Uppskjutna skatter vid övergång som uppkommit till följd av vissa fördelar som den offentliga förvaltningen inom jurisdiktionen tillhandahåller.* I den nya 1 a § föreslås en precisering av vilka slags transaktioner och arrangemang som omfattas av tillämpningsområdet för 9 kap. 1 § 6 mom. Förteckningen är inte avsedd att vara uttömmande så att endast ifrågavarande uppskjutna skattefordringar utgör hela tillämpningsområdet för 1 § 6 mom., utan det är fråga om en preciserande exempelförteckning. Detta framgår också av formuleringarna i punkt 8.5 i kommentaren till artikel 9.1.2, där det hänvisas till exempel ("for instance").

Som det föreskrivs i gällande 1 § 6 mom. är tillämpningsområdet för den föreslagna 1 a § förenat med två villkor i enlighet med tillämpningsvägledningen; för det första ska det vara fråga om poster som undantas från beräkningen av justerad vinst eller förlust i enlighet med 3 kap. och för det andra ska det vara fråga om tiden efter den 30 november 2022, men före övergångsårets början (ändrade punkt 8 i kommentaren till artikel 9.1.2). Det första villkoret omfattar utöver poster som uttryckligen undantagits från 3 kap. också t.ex. uppskjutna skattefordringar som hänför sig till icke-ekonomiska kostnader eller förluster. Till denna del hänvisar tillämpningsvägledningen till exemplet med överavskrivning av tillgångsposter som fanns redan i den ursprungliga versionen av kommentaren. I den ändrade punkt 8.1 i kommentaren till artikel 9.1.2 preciseras ytterligare att det också kan vara fråga om bland annat olika skattetillgodohavanden som hänför sig till framtida kostnader. I enlighet med punkt 8.1 omfattas en uppskjuten skattefordran dock inte av tillämpningsområdet för 1 § 6 mom. och 1 a §, om det är fråga om ett skattetillgodohavande som uppkommer trots ett arrangemang med den offentliga förvaltningen. Med detta avses enligt punkt 8.4 i kommentaren till artikel 9.1.2 att ingen kritisk del av skattetillgodohavandet, såsom kvalificeringen eller beloppet, grundar sig på jurisdiktionens allmänna förvaltningsprövningsrätt. Till exempel en lagstadgad rätt till skattetillgodohavande på basis av kostnader som uppkommit för den skattskyldige omfattas inte av bestämmelsens tillämpningsområde endast för att lättnaden förutsätter t.ex. något slags beslut om att det lagstadgade kriteriet uppfylls.

På uppskjutna skattefordringar som uppkommit på basis av transaktioner och arrangemang som avses i den föreslagna paragrafen tillämpas 1 § 6 mom., dvs. de ska inte beaktas i enlighet med 1 § 2 mom., om det inte är fråga om en situation som avses i 1 b §.

En sådan annan skattelättnad som avses i den föreslagna 1 a § 1 mom. 1 punkten kan vara exempelvis rätt till en förhöjd bas för avskrivningar i beskattningen (punkt 8.5 a i kommentaren till artikel 9.1.2). Den situation som avses i 4 punkten i samma paragraf omfattar enligt ordalydelsen endast situationer där skatteförlusten har uppkommit mer än fem räkenskapsperioder innan en ny samfundsskatt infördes i jurisdiktionen. Till den del det är fråga om en förlust som uppkommit under de fem räkenskapsperioder som föregick införandet av samfundsskatten tillämpas de allmänna bestämmelserna och 1 § 6 mom. kan tillämpas om förutsättningarna för i övrigt uppfylls (punkt 8.7 i kommentaren till artikel 9.1.2).

Enligt det föreslagna 2 mom. tillämpas motsvarande behandling också på vissa uppskjutna skatteskulder (punkt 8.5 c i kommentaren till artikel 9.1.2).

1 b §. *Uppskovsperiod som tillämpas på vissa uppskjutna skatter vid övergång.* I paragrafen föreslås bestämmelser om ett särskilt beräkningsförfarande som grundar sig på tillämpningsvägledningen från januari 2025 och med stöd av vilket uppskjutna skatter med avvikelse från 1 a § dock får beaktas delvis. I 1 mom. föreskrivs det för det första om de perioder under vilka den särskilda uppskovsperioden (Grace Period) gäller. Tidpunkten för periodens början och periodens längd beror på hurdana uppskjutna skatter det är fråga om. I samma moment föreskrivs därtill till vilket belopp de uppskjutna skatterna högst får beaktas (Grace Period Limitation).

I 2 mom. föreskrivs det om de situationer där det särskilda beräkningsförfarandet dock inte alls är tillämpligt. Det är fråga om exempelvis olika transaktioner och arrangemang som har ingått efter den 18 november 2024.

Anvisningar om uppskovsperioden finns i punkterna 8.8–8.12 i kommentaren till artikel 9.1.2.

2 §. Övergångsbestämmelse för multinationella koncerner som är i den inledande fasen av sin internationella verksamhet och för storskaliga nationella koncerner. Enligt förslaget förtydligas paragrafen genom att ett nytt 10 mom. fogas till den. Genom ändringen korrigeras den nuvarande oklara formuleringen i paragrafen. Koncerner som är helt nationella och koncerner som är i den inledande fasen av sin internationella verksamhet omfattas av ett undantagsförfarande, under vilket tillämpningsområdet för de beskattningsregler som tillämpas på dem (regeln om inkomstinkludering (IIR), den nationella tilläggsskatten (QDMTT) och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning (UTPR) avviker från reglerna i 2 kap. Undantaget i artikel 9.3 i modellskattereglerna gällde internationalisering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning. Artikel 49 i minimiskattedirektivet utvidgade detta till att gälla också helt nationella koncerner och regeln om inkomstinkludering; avsikten var att försätta en koncern som är verksam inom ett EU-land i samma ställning som en koncern som är verksam endast inom ett tredje lands territorium. Syftet med direktivundantaget var således att undanta helt nationella koncerner från tillämpningen av regeln om inkomstinkludering tills regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning tillämpas på motsvarande koncerner som är verksamma inom minst två medlemsstaters territorium.

I juli 2023 publicerades GloBE-tillämpningsvägledning om kvalificerade nationella tilläggsskatter och vägledningen är numera en del av den konsoliderade kommentaren. I vägledningen utvidgades det ursprungliga UTPR-undantaget i artikel 9.3 i modellskattereglerna så att det också kunde utsträckas till att omfatta den nationella tilläggsskatten. Enligt punkt 118.51 i kommentaren till artikel 10.1 har jurisdiktionerna tre alternativ till denna del. I det första alternativet tas artikel 9.3 inte alls in i regleringen av den nationella tilläggsskatten. I det andra alternativet införs artikel 9.3 i begränsad utsträckning i situationer där ett annat lands IIR-regel inte tillämpas på koncernenheter (dvs. i jurisdiktionen eller i en annan jurisdiktion finns ingen moderenhet som tillämpar IIR-regeln på enheter i QDMTT-området). I det tredje alternativet införs artikel 9.3 i sin helhet utan begränsningarna i alternativ två. Vidare anger kommentaren att inget av ovannämnda val påverkar den nationella tilläggsskattens ställning som kvalificerad regel. Valet inverkar dock på tillämpningen av safe harbour-regeln om nationell tilläggsskatt (QDMTT Safe Harbour). I kommentarens bilaga A avsnitt 3 punkterna 38c, 39.1 och 40 beskrivs denna inverkan, dvs. om jurisdiktionen väljer det tredje alternativet tillämpas den s.k. switch off-regeln på koncernenheter inom jurisdiktionen och de kan inte åberopa safe harbour-regeln om nationell tilläggsskatt. Detta innebär att det i fråga om den nationella tilläggsskatten tillämpas ett avräkningsförfarande enligt artikel 5.2.3 i modellreglerna, vilket bland annat inbegriper en mer omfattande framställning av beräkningar.

I Finland har syftet med den nationella tilläggsskatten varit att en eventuell låg beskattning i Finland ska korrigeras i Finland och gynna Finlands statsfinanser. Enligt regeringens proposition som gällde den ursprungliga minimiskattelagen minskar dessutom utnyttjandet av safe harbour-regeln om nationell tilläggsskatt också koncernernas administrativa börda, eftersom koncernen då undviker beräkningar enligt regeln om inkomstinkludering och regeln om kompensation för bortfall i skattebetalning (RP 77/2023 rd, s. 32). Således har målet också i fråga om de alternativa genomförandesätten i artikel 9.3 i modellskattereglerna varit att möjliggöra en utvidgning enligt artikel 49 i minimiskattedirektivet till helt inhemska koncerner, men å andra sidan att göra det möjligt att i så stor utsträckning som möjligt tillämpa safe harbour-regeln om nationell tilläggsskatt.

Övergångsbestämmelsen som beskrivs i 9 kap. 2 § i den gällande lagen bygger på alternativ två som beskrivs i punkt 118.51 i modellskattereglernas kommentar så att den möjlighet till uppskov med den inhemska regeln om inkomstinkludering som ingår i EU-direktivet kan utnyttjas utan att den nationella tilläggsskatten ersätter den, men samtidigt så att det också säkerställs att en eventuell tilläggsskatt betalas uttryckligen i Finland, som Finlands nationella

tilläggsskatt, och inte utomlands för att IIR-regeln i något annat område ändå skulle vara tillämplig. Efter att bestämmelsen stiftades har ordalydelsen dock konstaterats vara bristfällig, och därför föreslås det nu att den preciseras genom att ett förtydligande 10 mom. fogas till paragrafen.

Det föreslagna 10 mom. leder till att om en finsk enhet i en situation som avses i bestämmelsen omfattas av en regel om inkomstinkludering i en annan jurisdiktion, kan den finska enheten inte heller åberopa safe harbour-regeln i 9 kap. 10 §, utan dess skatt beräknas med tillämpning av reglerna om inkomstinkludering i en eller flera andra jurisdiktioner. Skattebeloppet beräknas i regel förbli detsamma som om det uppbars som nationell tilläggsskatt i Finland.

För att säkerställa en klar tolkning föreslås det att ändringen träder i kraft redan för räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2024 eller därefter. Syftet med tillägget är inte att ändra den gällande bestämmelsen utan endast att förtydliga den och dess syfte. Därtill bedöms undantaget inte ha någon inverkan på skyldigheten att betala tilläggsskatt, utan på om skatten uppbärs i Finland som nationell tilläggsskatt eller i ett annat land enligt IIR-regeln. Utvidgandet av tillämpningen av ändringen till en tidigare räkenskapsperiod för vilken en deklaration med information om tilläggsskatten ännu inte har lämnats in bedöms således inte till sin karaktär kränka den skattskyldiges rättsskydd.

3 §. Förlängning av övergångsåret för deklarationsskyldigheten. Ovan föreslås det att 9 kap. 1 § preciseras i fråga om safe harbour-regeln under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen. Med anledning av förslaget bör också 3 § ändras för att förlängningen av övergångsåret för deklarationsskyldigheten ska tillämpas på rätt sätt också när det är fråga om en situation som avses i bestämmelsen om safe harbour-regeln under övergångsperioden.

10 kap. Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

6 §. Definitioner som hänför sig till safe harbour-regeln under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen. Definitionen av förenklade medräknade skatter preciseras i fråga om vissa uppskjutna skatter i enlighet med tillämpningsvägledningen från januari 2025. Till denna del är det också fråga om en ändring av safe harbour-reglerna som görs direkt med stöd av artikel 32 i direktivet. Enligt det ändrade stycke 13 i avsnitt 1 i bilaga A till kommentaren ska uppskjutna skatter justeras i fråga om osäkra skattepositioner och vissa uppskjutna skatter som beskrivs i stycke 19. Enligt stycke 19 ska uppskjutna skatter undantas från de förenklade medräknade skatterna i enlighet med punkt 8.5 a, b och c i kommentaren till artikel 9.1.2, dock med beaktande av bestämmelserna om uppskovsperioden. I paragrafen hänvisas enligt förslaget till bestämmelserna om uppskjutna skatter i 9 kap. i anslutning till övergång. Tillämpning av den uppskovsperiod som avses i 9 kap. 1 b § kan leda till att koncernenheten under räkenskapsperioden 1.1–31.12.2024 ändå kan dra nytta av safe harbour-regeln under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen, även om man vid beräkningen utnyttjar skattefordringar som annars i princip borde uteslutas (exempel nr 1 i stycke 17 i tillämpningsvägledningen från januari 2025).

8 Ikraftträdande

Det föreslås att lagen träder i kraft så snart som möjligt. Enligt förslaget tillämpas lagen första gången på räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2024, med undantag för den nya bestämmelsen om kringgående av skatt i 8 kap. som enligt förslaget tillämpas på räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2027 eller senare.

9 Verkställighet och uppföljning

Det är sannolikt att OECD:s Inclusive Framework kommer att ta fram ytterligare vägledning under de närmaste åren, vilket kan leda till ett behov av att ändra den nationella lagen.

10 Förhållande till grundlagen samt lagstiftningsordning

10.1 Bestämmelser om statliga skatter

Enligt 81 § 1 mom. i grundlagen föreskrivs det om statsskatt genom lag, som ska innehålla bestämmelser om grunderna för skattskyldigheten och skattens storlek samt om de skattskyldigas rättsskydd. Denna legalitetsprincip i grundlagen kan anses inbegripa två element. För det första är det med tanke på statsorganens befogenhetsfördelning lagstiftarens uppgift att besluta om skatter: grundlagen både bemyndigar riksdagen att fatta beslut om skatter och förutsätter att den gör det. För det andra ställs också krav på skattelagstiftningens innehåll: de väsentliga elementen i skattskyldigheten ska anges tillräckligt exakt i lagen, så att de skattskyldiga kan förutse sin beskattning. Grundlagsutskottets etablerade tolkning är att skattskyldighetens omfattning ska framgå entydigt av en skattelag. Bestämmelserna måste också vara exakta i den meningen att de lagtillämpande myndigheternas prövning är bunden när de bestämmer skatten (RP 1/1998 rd, s. 134, se även t.ex. GrUU 97/2022 rd, stycke 8, GrUU 31/2025 rd, stycke 18 och GrUU 50/2025 rd, stycke 5). Grundlagsutskottet har ansett (GrUU 50/2025, stycke 6) att kravet att grunderna för skattskyldigheten och skattens storlek ska framgå av lagen innebär att det på basis av lagens ordalydelse ska gå att förutse vilka rättshandlingar som medför skattskyldighet och hur stor skatten är. Vidare är grundlagsutskottets uppfattning att det av 81 § 1 mom. i grundlagen följer att skattskyldigheten eller skattens storlek inte kan grunda sig exempelvis på omständigheter som framgår av förarbetena till lagen eller på rättsligt icke-bindande instrument, såsom en anvisning eller en rekommendation av en myndighet, utan den ska grunda sig på lagens ordalydelse.

Vid beredningen av förslaget till ändring av minimiskattelagen har man försökt ägna uppmärksamhet åt den faktiska karaktären av den vägledning som Inclusive Framework publicerat. Alla tolkningar som ingår i vägledningen är inte lika relevanta för den skattskyldige; en del av vägledningen är närmast ett förtydligande av inexakt formulering i GloBE-modellreglerna, medan en del ändrar ordalydelsen i dem så att beskattningsresultatet enligt vägledningen blir ett annat än vad det skulle ha varit i ljuset av enbart modellreglerna. Material som produceras genom internationellt skattesamarbete har sedan gammalt haft stor betydelse som tolkningskällor vid beskattningen. Som tolkningskällor har betraktats t.ex. OECD:s kommentar till modellskatteavtalet samt OECD:s riktlinjer för internprissättning. Det väsentliga är att de bidrar till att tolka en rättsregel som redan ingår som en norm på lagnivå i författningssamlingen. Kommentaren till modellskatteavtalet kan användas vid tolkningen av skatteavtal som är förpliktande för Finland och som godkänts av riksdagen genom lag. Riktlinjerna för internprissättning kan användas vid tolkningen av armlängdsprincipen enligt 31 § i lagen om beskattningsförfarande (1997/1998). På samma sätt måste det anses att den vägledning som OECD:s och G20-ländernas inkluderande ramverk (Inclusive Framework) publicerat kan användas vid tolkningen av modellskattereglerna och den nationella lag som grundar sig på dem. Detta säkerställer också att syftet med minimiskattedirektivet uppnås.

I den mån vägledningen innehåller sådana nya regler som direkt inverkar på skattskyldighetens räckvidd eller innehåller element som är väsentliga för bedömningen av skattskyldigheten, kan enbart tolkningsverkan i ljuset av grundlagens 81 § inte vara tillräcklig för att regeln ska anses gälla i Finland. I den mån den tillämpningsvägledning som Inclusive Framework publicerat

innehåller sådana regler och i den mån de inte redan ingår i den gällande minimiskattelagen, föreslås det i denna proposition att de ska ingå i den nationella lagen.

10.2 Skattelagstiftningens retroaktivitet

Grundlagens 81 § innehåller inget generellt förbud mot retroaktiv skattelagstiftning. Grundlagsutskottet har i bland annat utlåtande GrUU 1/2009 rd ansett att man ”utifrån allmänna rättsprinciper, såsom kraven på förutsebarhet och skälighet, kan formulera en utgångspunkt att skattelagstiftning med retroaktiv verkan ska undvikas. Oavsett detta kan sådana särdrag vara kopplade till enskilda fall att det inte är direkt konstitutionsstridigt att anta retroaktiv skattelagstiftning.” I samma utlåtande har grundlagsutskottet konstaterat att det inte går att jämföra retroaktiv skattelagstiftning med exempelvis retroaktiv reglering av avtalsförhållanden mellan privatpersoner. Ändå innefattar också skattelagarna ett berättigande att förlita sig på att den lagstiftning som gäller väsentliga rättigheter och skyldigheter i fråga om skattskyldigheten är så pass konstant att frågor av denna typ inte kan regleras på ett sätt som orimligt skulle försvaga den skattskyldiges rättsliga ställning (GrUU 1/2009 rd, s. 2, och där nämnda GrUU 39/2006 rd, s. 2/I och GrUU 56/2005 rd, s. 2/I). Enligt grundlagsutskottets tolkningspraxis är tanken bakom skyddet för förmögenhetsrättsliga rättshandlingars fortbestånd att rättssubjekten har grundade förväntningar på skydd i ekonomiska frågor (GrUU 21/2004 rd, s. 3, GrUU 48/1998 rd, s. 2/II, GrUU 33/2002 rd, s. 3/I).

Retroaktiva skattelagar behöver således inte undvikas helt och hållet. Retroaktivitet är möjlig om den skattskyldiges ställning inte försämras på ett oskäligt sätt. En oskäligen lag kan således vara en lag som retroaktivt kränker den skattskyldiges berättigade förväntningar.

Det föreslås att lagändringarna ska träda i kraft så snart som möjligt och att ändringarna delvis ska tillämpas på räkenskapsperioder som börjat redan den 1 januari 2024 och därefter. Ändringarna grundar sig i synnerhet på de GloBE-tillämpningsvägledningarna som publicerades i juni 2024 och januari 2025 och som är viktiga att genomföra på ett så enhetligt sätt som möjligt globalt då koncerner är verksamma över gränserna. Minimibeskattningen grundar sig huvudsakligen på regeln om inkomstinkludering och nationella tilläggsskatter. Eftersom den skatt som beräknas enligt regeln om inkomstinkludering vanligtvis påverkas av beloppet av skatter som koncernen betalat i ett annat land, är det väsentligt att den stat som beskattar enligt regeln om inkomstinkludering och den stat där koncernens lågbeskattade enhet är verksam tillämpar reglerna på ett enhetligt sätt. Inkonsekvens skulle äventyra systemets funktion och kunna leda till dubbelbeskattning eller nollbeskattning. Därtill ökar skillnaderna i de regler som jurisdiktionerna tillämpar koncernens administrativa börda särskilt i fråga om utarbetandet av deklarationen med information om tilläggsskatt.

Det föreslås att lagändringarna delvis ska tillämpas på pågående räkenskapsperioder och på räkenskapsperioder som inletts 2024 och som sannolikt redan har slutat. En sådan tillämpning kan i princip äventyra den skattskyldiges möjlighet att förutse sin beskattning. I detta fall ska det dock fästas vikt vid att lagändringarna i huvudsak baserar sig på anvisningar som publicerades redan i juni 2024. Även i förarbetena till den ursprungliga minimiskattelagen (RP 77/2023 rd, avsnitt 11.1, styckena 7–9) och i förarbetena till 2024 års ändringslag (RP 98/2024 rd, avsnitt 9) har uppmärksamhet fästs vid eventuella kommande lagstiftningsbehov. Ändringarna kommer således inte som en överraskning för de skattskyldiga. Det är också nästan utan undantag fördelaktigt för den skattskyldige att tillämpa ändringarna; genom ändringarna förtydligas rättsläget (till exempel fördelningen av gränsöverskridande skatter), införs lättnader i beräkningen av skatten (till exempel redovisning av uppskjutna skatteskulder enligt gruppering) och förbättras den skattskyldiges förutseendeförmåga och rättsskydd (bestämmelserna om förhandsavgörande). Största delen av ändringarna försvagar således inte,

utan förbättrar den skattskyldiges ställning genom att förtydliga rättsläget och undanröja osäkerheter kring tolkningen. Tillämpningstiden kan också anses återspegla den princip som framgår av avgörandet HFD 2018:173 om tidpunkten för tillämpning av motsvarande internationell vägledning. I specialmotiveringen till propositionen går man igenom de uppskattade konsekvenserna för den skattskyldiges ställning för varje ändring som föreslås. Med beaktande av denna bedömningen, enligt vilket ändringarna huvudsakligen förbättrar den skattskyldiges ställning och även i övrigt till karaktären är närmast förtydligande och förenklande samt med beaktande av att ändringarna huvudsakligen grundar sig på vägledning som publicerats redan i juni 2024, kan retroaktiv tillämpning inte anses oskäligt försvaga den skattskyldiges ställning på det sätt som avses i grundlagsutskottets utlåtande GrUU 1/2009.

De ändringar som kan anses försvaga den skattskyldiges ställning är den föreslagna nya bestämmelsen om kringgående av skatt samt bestämmelserna i 9 kap. 1 a–b §, som också till karaktären handlar om att bekämpa kringgående av skatt och grundar sig på GloBE-tillämpningsvägledningen från januari 2025. I fråga om den första (den nationella bestämmelsen om kringgående av skatt) föreslås det att den tillämpas på räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2027 och därefter. Däremot föreslås det att 9 kap. 1 a–b § tillämpas på räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2024 och därefter, alltså retroaktivt. Vägledningen i fråga om 9 kap. 1 a–b § grundade sig på internationella iakttagelser om vissa utländska arrangemang under övergångsperioden som ofta genomförts med utländska stater i syfte att i betydande grad kringgå tilläggsskatt. Syftet med tillämpningsvägledningen från januari 2025, som är bakgrunden till de föreslagna nya bestämmelserna, är att förtydliga hur GloBE-modellreglerna och således även minimiskattedirektivet alltid borde ha tolkats i en sådan situation, vilket talar för att retroaktiv tillämpning av de föreslagna bestämmelserna redan från införandet av minimiskattesystemet. Därtill kan man beakta behovet av ett globalt enhetligt verkställande i en situation där det är fråga om hindrande av vissa separat observerade statliga arrangemang som strider mot systemet och därigenom även om jämlik behandling av de skattskyldiga, när skattebehandlingen förenhetligas i förhållande till de skattskyldiga som inte har vidtagit sådana arrangemang. I praktiken innehåller tillämpningsvägledningen dock anvisningar som kan vara ofördelaktiga för en skattskyldig som vidtagit ett sådant arrangemang som strider mot syftet med minimiskattesystemet, eftersom den begränsar inkluderingen av de skattefordelar som uppstått genom arrangemanget i beräkningen av minimiskatten under de kommande åren. Tillämpningsvägledningen innehåller dock också ett element som balanserar denna inverkan genom en slags uppskovsperiod (stycke 8.8-8.12 i kommentaren som gäller artikel 9.1.2). Tillämpning av uppskovsperioden kan leda till exempel till att inverkan av skattefordringar som avses i vägledningen och som använts under räkenskapsperioden 1.1-31.12.2024 inte korrigeras alls, varvid koncernen exempelvis fortfarande kan dra nytta av safe harbour-regeln under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen (exempel 11 i stycke 17 i tillämpningsvägledningen).

Därtill kan retroaktiv tillämpning anses vara motiverad för att arrangemangen hänför sig till koncernenhetens övergångsår; deras inverkan kan således inte helt elimineras genom en senare tillämpning. Eftersom åtgärderna tydligt strider mot syftet med minimiskattesystemet, bör den som har ingått ett arrangemang som avses i bestämmelsen också ha varit medveten om arrangemangets klandervärda karaktär och att dess effekter sannolikt kommer att elimineras, och en förväntning om att arrangemanget är varaktigt kan därför inte anses vara berättigad. Tillämpningen lindras också av bestämmelsen i 1 b §, enligt vilken det under räkenskapsperioden 2024 är sannolikt att skatteförmånerna kvarstår även om bestämmelsen är tillämplig. Eftersom ifrågavarande arrangemang inte har genomförts i Finland gäller anvisningarna därtill endast beräkningen av tilläggsskatten för enheter som inte är finska. Den föreslagna bestämmelsen är också till karaktären teknisk och noggrant avgränsad. Den föreslagna ändringen kan anses avgränsa sig exakt till sitt syfte, dvs. att förhindra vissa

utländska arrangemang under övergångsperioden, och den begränsar inte i onödan arrangemang som genuint genomförs på företagsekonomiska grunder i samband med övergångsperioden. I ljuset av det som presenterats ovan kan inte heller tillämpandet av de nya 9 kap. 1 a-b § från räkenskapsperioden 2024 inte anses oskäligt försvaga den skattskyldiges rättsliga ställning på det sätt som avses i grundlagsutskottets utlåtande GrUU 1/2009.

Med tanke på den praktiska tillämpningen av lagrummen är det också av betydelse att deklarationen med information om tilläggsskatten för räkenskapsperioden 2024 inte behöver lämnas in före juni 2026; således kan den skattskyldige beakta den nya regleringen i sin deklaration om lagarna stadfästs enligt förslaget så snart som möjligt under 2026.

Enligt grundlagsutskottets praxis har lagstiftaren med avseende på egendomsskyddet som regel större rörelseutrymme i en situation när de bestämmelser som inskränker egendomsskyddet gäller börsnoterade bolag eller andra med avseende på sin förmögenhetsmassa betydande juridiska personer jämfört med situationer när bestämmelserna får direkta konsekvenser för de fysiska personerna bakom den juridiska personen (se t.ex. GrUU 50/2025 rd, GrUU 97/2022 rd, GrUU 55/2018 rd s. 3, GrUU 10/2014 rd, GrUU 21/2010 rd, GrUU 9/2008 rd, GrUU 32/2004 rd, GrUU 61/2002 rd och GrUU 34/2000 rd). Minimiskattelagen gäller endast de största koncernerna vars konsoliderade omsättning överstiger 750 miljoner euro på årsnivå. Det är således fråga om en grupp skattskyldiga som i allmänhet har förmåga att också direkt följa hur minimiskatteprojektet utvecklas internationellt. Det finns inga direkta konsekvenser för de fysiska personer som står bakom dessa företag.

Med beaktande av det som anförs ovan har det i propositionen bedömts att det som helhet är fråga om en situation där retroaktiv tillämpning är motiverad och således omfattas av lagstiftarens handlingsutrymme med tanke på grundlagens egendomsskydd.

10.3 Lagstiftningsordning

Eftersom avsikten inte är att föreskriva att den vägledning som tagits fram i det internationella samarbetet ska vara i kraft som sådan, utan att de skatteregler som ingår i den ska tas in i lagen i enlighet med grundlagens 81 §, innehåller ändringsförslaget inga allmänna element som förutsätter grundlagsordning. Likaså anses det att konsekvenserna för de skattskyldiga av att lagen träder i kraft retroaktivt i detta fall inte är sådana att de förutsätter grundlagsordning. På de grunder som anges ovan kan lagförslagen behandlas i vanlig lagstiftningsordning.

Kläm

Med stöd av 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:

Lag

om ändring av lagen om minimiskatt för stora koncerner

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i lagen om minimiskatt för stora koncerner (1308/2023) rubriken för 2 kap. 15 §, rubriken för 2 kap. 17 §, 4 kap. 9 § 2 mom. 1 punkten, rubriken för 4 kap. 18 §, 4 kap. 18 § 2 mom., 8 kap. 11 § 1 mom., 8 kap. 12 §, 9 kap. 1 § 1, 6 och 8 mom., 9 kap. 3 § och 10 kap. 6 § 2 mom.,

av dem 9 kap. 3 § och 10 kap. 6 § 2 mom. sådana de lyder i lag 917/2024, samt

fogas till 1 kap. 47 § ett nytt 2 mom., till 2 kap. 15 § nya 3–5 mom., till 2 kap. 17 § ett nytt 3 mom., till 3 kap. 5 §, sådan den lyder delvis ändrad i lag 917/2024, ett nytt 5 mom., till 3 kap. 10 § ett nytt 3 mom., till 3 kap. en ny 13 a §, till 4 kap. 9 § ett nytt 4 mom., till 4 kap. 11 § nya 2 och 3 mom., till 4 kap. 13 §, sådan den lyder i lag 917/2024, nya 2–4 mom., till 4 kap. nya 13 a–c §, till 4 kap. 17 § ett nytt 2 mom., till 4 kap. nya 19 a och 19 b §, till 6 kap. nya 7 a och 11 a §, till 8 kap. nya 31–33 §, till 9 kap. nya 1 a och 1 b § och till 9 kap. 2 § ett nytt 10 mom. som följer:

1 kap.

Tillämpningsområde och tillämpliga definitioner

47 §

Hybridenheter

Som en hybridenhet behandlas också en enhet som har sin hemvist i en jurisdiktion som inte har inkomstskatt, om den i beskattningen i den jurisdiktion där dess direkta eller indirekta ägare har sin hemvist behandlas som en genomflödesenhet och den i beskattningen inte behandlas som en skattetransparent enhet vid tillämpningen av 49 §.

2 kap.

Skyldighet att betala tilläggsskatt

Nationell tilläggsskatt i Finland

15 §

Undantag som gäller investeringsenheter och värdepapperiseringsenheter

Det som föreskrivs i 1–2 mom. tillämpas också på värdepapperiseringsenheter.

Med värdepapperiseringsenhet avses en enhet som deltar i en värdepapperiseringstransaktion och som

1) bedriver endast verksamhet som hänför sig till värdepapperiseringstransaktioner,

2) för sina borgenärer eller för en annan värdepapperiseringsenhets borgenärer ställer en säkerhet som grundar sig på enhetens tillgångar, och

3) årligen eller oftare betalar hela inkomstflödet från sina tillgångar till sina borgenärer eller till en annan värdepapperiseringsenhets borgenärer, med undantag för de tillgångar som enligt avtal eller prospekt som reglerar värdepapperiseringstransaktionen ska reserveras för vinstutdelning till dem som gjort en investering i eget kapital samt de tillgångar som i framtiden behövs för att uppfylla villkoren för värdepapperiseringstransaktionen eller för att bevara eller förbättra enhetens kreditvärdighet.

En enhet behandlas som en värdepapperiseringsenhet endast om den avkastning av investeringar i eget kapital som avses i 4 mom. 3 punkten är obetydliga i förhållande till enhetens intäkter.

17 §

Undantag som gäller skatter för hybridenheter och omvända hybridenheter

Med avvikelse från 2 mom. beaktas vid beräkningen av den nationella tilläggsskatten för hybridenheter och omvända hybridenheter den skatt som ingår i en ingående ägarens räkenskaper, om skatten

- 1) vid tillämpning av 4 kap. 18 § hör till hybridenheten eller den omvända hybridenheten,
- 2) har tagits ut i Finland och
- 3) har tagits ut på hybridenhetens eller den omvända hybridenhetens inkomst.

3 kap.

Beräkning av den justerade vinsten eller förlusten

Justeringar för att fastställa den justerade vinsten eller förlusten

5 §

Justering av transaktioner mellan koncernenheter

Denna paragraf tillämpas endast på transaktioner som har gjorts under eller efter det övergångsår som avses i 9 kap. 1 §.

10 §

Val som gäller koncernskattesystem inom en jurisdiktion

Med koncernskattegrupp avses i Finland koncernenheter som har fått eller gett i 3 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986) avsett koncernbidrag.

13 a §

Inverkan av nedskrivningar av redovisade värden i vissa situationer

Om det vid beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten på grund av bestämmelser eller val enligt detta kapitel eller på grund av situationer som avses i 13 § har använts värden

som avviker från de redovisade värdena enligt den redovisningsstandard som används vid beräkningen av koncernenhetens justerade vinst eller förlust, och om de redovisade värdena har skrivits ned så att deras värde understiger de värden som använts vid beräkningen av den justerade vinsten eller förlusten, ska koncernenheten justera dessa senare värden så att de motsvarar de nedskrivna redovisade värdena.

4 kap.

Medräknade och justerade skatter

Behandling av tidsmässiga skillnader

9 §

Poster som inte ingår i beloppet av uppskjutna skatter

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) ingående ägarenhetens nationella förluster avräknas mot utlandsinkomst före eventuell avräkning av utländsk skatt,

Det förfarande som beskrivs i 2 och 3 mom. tillämpas också på fasta driftställen, hybridenheter och omvända hybridenheter.

11 §

Ej begärt upplupet belopp

Valet görs för enskilda uppskjutna skatteskulder, huvudbokskonton som redovisas eller grupperingar av uppskjutna skatteskulder enligt den nivå på vilken skatteskulden redovisas vid tillämpningen av 13 §. Valet kan inte gälla en del av ett huvudbokskonto eller av en gruppering. I fråga om huvudbokskonton och grupperingar kan valet enligt 1 mom. göras oberoende av om skatteskulden antas bli betald inom den tid som avses i 13 §.

Om koncernenheten börjar tillämpa redovisning enligt 13–13 c § på huvudbokskontot eller grupperingen av uppskjutna skatteskulder efter att ett val som avses i denna paragraf tidigare har tillämpats på kontot eller grupperingen, beaktas betalning av den uppskjutna skatteskuld som ej begärts under tiden för valet inte vid beräkningen av de medräknade och justerade skatterna.

13 §

Justering av uppskjuten skatteskuld

Vid beräkningen av beloppet av den justering som avses i 1 mom. kan uppskjutna skatteskulder behandlas enligt huvudbokskonto eller gruppering (*gruppering av uppskjutna*

skatteskulder). Koncernen ska då gruppera de uppskjutna skatteskulderna i enlighet med 3 och 4 mom. samt med iakttagande av 13 a § och redovisa dem med iakttagande av de principer som beskrivs i 13 b och 13 c §.

Vid redovisning av uppskjutna skatteskulder enligt huvudbokskonto eller gruppering ska koncernen identifiera grupperingarna enligt om de uppskjutna skatteskulderna omfattas av justeringsskyldigheten enligt denna paragraf eller om 14 § eller 11 § tillämpas på dem. Därtill ska koncernen kunna visa när den upplupna skatteskulden har återförts.

Den gruppering av uppskjutna skatteskulder som redovisas kan innefatta uppskjutna skatteskulder som hänför sig till ett eller flera huvudbokskonton, och uppskjutna skatteskulder på samma huvudbokskonto kan höra till en eller flera kategorier.

13 a §

Preciserande bestämmelser om redovisning av uppskjutna skatteskulder

På bildandet av grupperingar av uppskjutna skatteskulder tillämpas begränsningarna i 2–6 mom.

Huvudbokskonton som innehåller uppskjutna skatteskulder enligt 1–3 punkten får inte ingå i en gruppering av uppskjutna skatteskulder utan kan redovisas högst på huvudbokskontots nivå

1) uppskjutna skatteskulder som hänför sig till icke-avskrivningsbara immateriella tillgångar, inklusive goodwill,

2) uppskjutna skatteskulder som hänför sig till avskrivningsbara immateriella tillgångar vars ekonomiska nyttjandeperiod överstiger fem år, samt

3) uppskjutna skatteskulder som hänför sig till skulder och fordringar i fråga om parter i ekonomisk intressegemenskap.

Om de tillgångar som har bokförts på huvudbokskontot, bedömda på huvudbokskontonivå, kan ge upphov till en uppskjuten skattefordran, får huvudbokskontot inte ingå i en gruppering av uppskjutna skatteskulder, utan helheten ska redovisas enligt skatteskuld eller på huvudbokskontonivå.

Om en helhet av tillgångar och skulder som bokförts på huvudbokskontot som helhet betraktad kan ge upphov till både en uppskjuten skatteskuld och en uppskjuten skattefordran för huvudbokskontot, får huvudbokskontot inte ingå i en gruppering av uppskjutna skatteskulder, utan helheten ska redovisas enligt skatteskuld eller på huvudbokskontonivå.

Uppskjutna skatter som inte ingår i det totala uppskjutna skattejusteringsbelopp som avses i 6 § ska inte ingå i en gruppering av uppskjutna skatteskulder.

Om huvudbokskontot eller en gruppering av uppskjutna skatteskulder där huvudbokskontot ingår innehåller en uppskjuten skatteskuld som enskilt betraktad är en sådan uppskjuten skatteskuld som avses i 14 §, tillämpas redovisning enligt 13 § på huvudbokskontot eller grupperingen.

13 b §

Förfarande för uppskjutna skatteskulder som redovisas enligt grupp eller huvudbokskonto

Vid redovisning av uppskjutna skatteskulder enligt huvudbokskonto eller i en gruppering av uppskjutna skatteskulder ska koncernenheten behandla det icke-godtagbara upplupna belopp som avses i 4 mom. som en justering enligt 13 §.

Vid bedömningen av om en uppskjuten skatteskuld som ingår i ett sådant huvudbokskonto eller i en sådan gruppering av uppskjutna skatteskulder som redovisas har betalats inom den tid som avses i 13 § eller om skatteskulden ska behandlas som ett icke-godtagbart upplupet belopp, kan koncernenheten anta att den äldsta skatteskulden har betalats först (*FIFO-principen*), om följande villkor uppfylls:

1) den uppskjutna skatteskulden bestäms på basis av ett enda huvudbokskonto,
2) den uppskjutna skatteskulden bestäms i förhållande till en gruppering av uppskjutna skatteskulder som enbart består av uppskjutna skatteskulder som bestäms i förhållande till huvudbokskonton vars skatteskulder blir betalda inom högst två år från varandra (liknande betalningstid), eller

3) om skatteskulderna inte har en sådan liknande betalningstid som avses i 2 punkten, men koncernenheten annars kan visa att tillämpande av FIFO-principen leder till att uppskjutna skatteskulder som är äldre än fem år behandlas i enlighet med 13 §.

Om koncernenheten inte tillämpar FIFO-principen på uppföljningen av en gruppering av uppskjutna skatteskulder, ska den anta att den senaste bokförda uppskjutna skatteskulden har återförts först (*LIFO-principen*).

Vid tillämpningen av denna paragraf avses med

1) *räkenskapsperiod som prövas* den räkenskapsperiod för vilken den uppskjutna skatteskulden har bokförts,

2) *prövoperiod* den femårsperiod som följer på den räkenskapsperiod som prövas,

3) *obetalt upplupet belopp* upplupna uppskjutna skatteskulder vid utgången av prövoperioden, från och med det övergångsår som avses i 9 kap. 1 §, och

4) *icke-godtagbart upplupet belopp* ett upplupet belopp som är obetalt vid utgången av prövoperioden och som överstiger det godtagbara maximibeloppet för samma gruppering av uppskjutna skatteskulder.

Vid tillämpning av FIFO-principen är det godtagbara maximibeloppet ett belopp som motsvarar ökningen av den obetalda uppskjutna skatteskuldens upplupna nettobelopp för varje räkenskapsperiod under en prövoperiod då det upplupna nettobeloppet ökade.

Vid tillämpning av LIFO-principen är det godtagbara maximibeloppet det belopp som är nettobeloppet av de uppskjutna skatteskuldernas upplupna belopp och återföringar under prövoperioden, eller noll om nettot av de upplupna beloppen och återföringarna under prövoperioden är negativt.

13 c §

Kortfristiga uppskjutna skatteskulder

Om koncernenheten visar att alla uppskjutna skatteskulder som hänför sig till ett huvudbokskonto eller en gruppering av uppskjutna skatteskulderna blir betalda inom den tid som avses i 13 §, behöver koncernenheten inte tillämpa sådan redovisning som avses i 13–13 b § på kontot eller grupperingen.

Behandlingen enligt 1 mom. kan också tillämpas på en gruppering av uppskjutna skatteskulder som utöver sådana uppskjutna skatteskulder som avses i 1 mom. innehåller uppskjutna skattefordringar.

Fördelning av medräknade skatter i särskilda fall

17 §

Fördelning av skatter till skattetransparenta enheter

Denna paragraf tillämpas också på sådan skatt som tas ut på bassamfundsinkomst och som i enlighet med 18 § har fördelats till skattetransparenta enheter.

18 §

Fördelning av skatter till bassamfund, hybridenheter och omvända hybridenheter

En koncernenhet som är en hybridenhet eller en omvänd hybridenhet tilldelas eventuella medräknade skatter som ingår i en ingående ägarenhets räkenskaper och som hänför sig till hybridenhets eller den omvända hybridenhets justerade vinst.

19 a §

Metod som tillämpas vid fördelning av medräknade skatter under räkenskapsperioden

Vid tillämpningen av 16–19 § fördelas de medräknade skatterna under räkenskapsperioden enligt den metod som beskrivs i 2–5 mom., om huvudenheten eller den ingående ägarenheten är belägen i en jurisdiktion vars system för skattetillgodohavande tillåter avräkning av skatter som betalats för utlandsinkomster från skatt som betalats på inkomst som inte är av samma slag.

I det första skedet fastställs beloppet av huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens utlandsinkomster.

I det andra skedet beräknas utgående från utlandsinkomsterna de medräknade skatter som uppkommit i huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens jurisdiktion och som ska fördelas med stöd av 16–19 §. Beloppet av de medräknade skatter som ska fördelas fås genom att från det sammanlagda beloppet av de inhemska skatter som grundar sig på den beskattningsbara inkomsten i huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens jurisdiktion dra av beloppet av de skatter som hänför sig till huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens inhemska inkomster.

I det tredje skedet fastställs en fördelningsnyckel för varje koncernenhet enligt 16–18 §, vinstutdelande enhet enligt 19 § och huvudenhet enligt följande:

1) en koncernenhets fördelningsnyckel beräknas genom att koncernenhets beskattningsbara inkomst multipliceras med den skattesats som tillämpas i huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens jurisdiktion, minskad med de skatter som ska avräknas från koncernenhets inkomst,

2) en vinstutdelande enhets fördelningsnyckel beräknas genom att beloppet av den beskattningsbara inkomst som vinstutdelningen ger upphov till multipliceras med den skattesats som tillämpas i den ingående ägarenhetens jurisdiktion, minskad med de skatter till följd av vinstutdelningen som ska avräknas, och

3) en huvudenhets eller ingående ägarenhets fördelningsnyckel beräknas genom att beloppet av övriga beskattningsbara utlandsinkomster multipliceras med den skattesats som tillämpas i huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens jurisdiktion, minskad med de skatter som ska avräknas från nettoinkomsterna från utlandet.

I det fjärde skedet beräknas de skatter som fördelas till respektive koncernenhet, huvudenhet och vinstutdelande enhet genom att summan av de medräknade skatter som ska fördelas multipliceras med enhetens fördelningsnyckel dividerad med summan av alla fördelningsnycklar.

19 b §

Metod som tillämpas vid fördelning av uppskjutna medräknade skatter

Vid tillämpningen av 16–19 § fördelas de uppskjutna medräknade skatterna enligt den metod som beskrivs i 2–6 mom.

I det första skedet fastställs de uppskjutna skatter som ingår i huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens bokföring för varje koncernenhet som avses i 16–19 §. På basis av de intäkter som fördelats till koncernenheten delas de uppskjutna skatterna in i tre kategorier, varav

den tredje tillämpas endast på sådana bassamfund och hybridenheter som avses i 18 §. Intäkterna kategoriseras enligt följande:

- 1) intäkter som inte är justerade intäkter,
- 2) justerade intäkter som inte är passiva intäkter och
- 3) justerade intäkter som är passiva intäkter.

I det andra skedet beräknas, innan tillgodohavandena av de utländska skatterna beaktas, andelen av den uppskjutna skatt som hänför sig till koncernenhetens intäkter, indelade i kategorier i enlighet med 2 mom. 1–3 punkten, som uppstått i dess jurisdiktion och som ingår i bokföringen för en huvudenhet eller ingående ägarenhet som avses i 16–19 §. Dessutom beräknas de avräkningsbara utländska skatter som hänför sig till de uppskjutna skatterna och de fördelas på motsvarande sätt enligt 2 mom. 1–3 punkten.

I det tredje skedet fördelas till koncernenheten den uppskjutna skatt som hänför sig till i 2 mom. 1 punkten avsedda andra intäkter än justerade intäkter, minskad med de avräkningsbara utländska skatter som hänför sig till samma intäkter. Uppskjutna skatter som fördelas till koncernenheten beaktas inte i koncernenhetens, den ingående ägarenhetens eller huvudenhetens totala uppskjutna skattejusteringsbelopp enligt 4 kap. 6 §.

I det fjärde skedet fördelas den uppskjutna skatt som hänför sig till koncernenhetens i 2 mom. 2 punkten avsedda justerade intäkter och som fås genom att från den uppskjutna skatten dra av de avräkningsbara utländska skatter som hänför sig till intäkterna. Det uppskjutna skattebelopp som ska fördelas till koncernenheten fås genom att förändringen under räkenskapsperioden i fråga om den uppskjutna skatteskuld eller skattefordran som beräknats enligt minimiskattesatsen dras av från beloppet av avräkningsbara utländska skatter eller från de avräknade utländska skatterna.

I det femte skedet fastställs beloppet av den uppskjutna skatt som fördelas till bassamfund och hybridenheter och som hänför sig till i 2 mom. 3 punkten avsedda justerade passiva intäkter med beaktande av 18 § 3 mom. Till den del fördelningen inte kan göras beaktas de återstående medräknade uppskjutna skatterna för passiva intäkter med stöd av 18 § 4 mom. i den ingående ägarenhetens medräknade och justerade skatter.

Koncernen får göra ett val som gäller jurisdiktionen i fem år, och under den tid valet är i kraft låter koncernen bli att fördela uppskjutna skatter i situationer enligt 16–19 §. Valet gäller huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens jurisdiktion, i vars bokföring de skatter som fördelas ingår. Detta val är ett i 8 kap. 11 § avsett val som gäller i fem år.

6 kap.

Särskilda bestämmelser om omstrukturering av bolag och holdingstrukturer

Enheter som ansluter sig till och lämnar en koncern

7 a §

Tidsmässig räckvidd för bestämmelserna om att ansluta sig till och lämna en koncern

Bestämmelserna i 3–7 § tillämpas på överföringar som har genomförts under det övergångsår som avses i 9 kap. 1 § eller därefter, med undantag för 3 § 3 mom. som också tillämpas på tidigare överföringar.

11 a §

Tidsmässig räckvidd för bestämmelserna om överföring av tillgångar och skulder

Bestämmelserna i 8–11 § tillämpas på överföringar som har genomförts under det övergångsår som avses i 9 kap. 1 § eller därefter.

8 kap.

Bestämmelser om förfarandet

Val som görs i samband med deklaration med information om tilläggsskatt

11 §

Val som gäller i fem år

Om ett val enligt denna lag har gjorts för fem år, gäller valet 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.

12 §

Val som gäller i ett år

Om ett val enligt denna lag har gjorts för ett år, gäller valet under en räkenskapsperiod. Valen görs i deklarationen med information om tilläggsskatt.

31 §

Kringgående av tilläggsskatt eller skattskyldighet

Om en koncern som avses i 1 kap. 2 § har vidtagit ett arrangemang eller en åtgärd som strider mot lagens mål eller syfte och som uppenbart syftar till att undvika tillämpningen av lagen på koncernen, att minska tilläggsskatten eller att helt undvika tilläggsskatten, ska denna lag tillämpas som om åtgärden inte hade vidtagits. Samma förfarande tillämpas också i situationer där ett arrangemang eller en åtgärd som strider mot lagens mål eller syfte har vidtagits för att förutsättningarna för tillämpning av sådana val eller safe harbour-regler som nämns i lagen ska uppfyllas.

Vid bedömning av om det är fråga om ett sådant arrangemang eller en sådan åtgärd som avses i 1 mom. ska också arrangemangets eller åtgärdens företagsekonomiska värde eller grund, som är oberoende av tilläggsskattens belopp eller ställningen som skattskyldig, beaktas. Vid bedömningen beaktas som exempel på arrangemang och åtgärder som strider mot lagens mål eller syfte de beskrivningar och exempel som OECD:s och G20-ländernas inkluderande ramverk har publicerat i kommentaren till modellskattereglerna för minimibeskattnings.

Innan 1 mom. tillämpas ska den skattskyldige ges möjlighet att visa att det inte har varit fråga om ett sådant arrangemang eller en sådan åtgärd som avses i 1 mom.

32 §

Förhandsavgörande

Skatteförvaltningen kan på skriftlig ansökan av en enhet som hör till en koncern som avses i 1 kap. 6 § eller av en koncernenhet som avses i 1 kap. 5 § 2 punkten meddela förhandsavgörande om tillämpningen av denna lag när det är fråga om beloppet av den tilläggsskatt som ska betalas

i Finland, beräkningen av skattesatsen för en i Finland belägen koncernenhet eller enhet som avses i 6 kap. 12 §, ställningen som en koncernenhet som avses i 1 kap. 5 §, som en enhet som avses i 6 kap. 12 § eller som en undantagen enhet som avses i 1 kap. 3 § i fråga om en enhet belägen i Finland eller ett fast driftställe beläget i Finland eller ett utländskt fast driftställe för en huvudenhet belägen i Finland, eller enhetens eller det fasta driftställets läge i Finland. En enhet som är belägen i Finland kan också söka ett förhandsavgörande om sin ställning som koncernens yttersta moderenhet enligt 1 kap. 19 §, om sin skyldighet att tillämpa 1 kap. 9 § 4 punkten samt om koncernens ställning som en koncern enligt 1 kap. 2 §.

Förhandsavgörandet meddelas för viss tid. Det meddelas dock högst för den räkenskapsperiod som utgår senast under det kalenderår som följer på meddelandet av förhandsavgörandet. Ett förhandsavgörande meddelas inte om ärendet har avgjorts i Finland genom ett lagakraftvunnet beslut.

I ansökan ska den fråga individualiseras i vilken förhandsavgörande söks och ska den utredning som behövs för avgörande av ärendet läggas fram. Sökanden ska i sin ansökan också framföra sin åsikt om de skatteregler som ärendet gäller samt sin motiverade åsikt om det rätta avgörandet i ärendet.

Sökanden ska tillsammans med sin ansökan lämna en utredning på samma språk som ansökan om sådana eventuella förhandsställningstaganden eller domar från en annan jurisdiktion som hänför sig till samma ärende. Utredningen ska innehålla uppgifter om vem som meddelat avgörandet, om vem som fått avgörandet, om tidpunkten för avgörandet och om avgörandets laga kraft. Därtill ska ett sammandrag av innehållet i avgörandet lämnas. Om sökanden försummar denna utredningsskyldighet är ett eventuellt förhandsavgörande som meddelas i ärendet ogiltigt.

Ansökan ska göras före utgången av den tid inom vilken det har bestämts att en deklaration med information om tilläggsskatt ska lämnas in för den räkenskapsperiod för vilken avgörandet söks.

Skatteförvaltningen är skyldig att på yrkande av sökanden iaktta ett lagakraftvunnet förhandsavgörande.

33 §

Sökande av ändring i ett förhandsavgörande

Sökanden och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt får överklaga Skatteförvaltningens förhandsavgörande hos förvaltningsdomstolen. Besvären anförs hos den förvaltningsdomstol till vars domkrets den skattskyldiges hemkommun hörde när beslutet fattades. Om ingen förvaltningsdomstol är behörig att behandla besvären, söks ändring hos Helsingfors förvaltningsdomstol. Vid överklagandet iakttas 69 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995). Vid sökande av ändring hos förvaltningsdomstolen räknas besvärstiden för Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt från det att beslutet fattades. Vid sökande av ändring i förvaltningsdomstol tillämpas i övrigt lagen om rättegång i förvaltningsärenden (808/2019).

Ett ärende som gäller förhandsavgörande ska behandlas skyndsamt hos Skatteförvaltningen och förvaltningsdomstolen.

Ett beslut av Skatteförvaltningen om att inte meddela förhandsavgörande får inte överklagas genom besvär.

9 kap.

Särskilda bestämmelser

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. Om den i 5 § avsedda safe harbour-regel under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen tillämpas på koncernen med avseende på jurisdiktionen, avses med övergångsår dock den första räkenskapsperioden efter att tillämpningen av denna safe harbour-regel har upphört.

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 eller ett arrangemang som har ägt eller äger rum efter den 30 november 2021.

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 enhetens beskattningsbara inkomst. Beloppet av den uppskjutna skattefordran är dock högst skillnaden mellan värdet av den förvärvande enhetens tillgångar enligt den nationella skattelagstiftningen och deras redovisade värde enligt minimiskattebestämmelserna multiplicerad med minimiskattesatsen. Detta moment tillämpas inte på sådana uppskjutna skattefordringar som avses i 1 a § 1 mom. 1–3 punkten.

1 a §

Uppskjutna skatter vid övergång som uppkommit till följd av vissa fördelar som den offentliga förvaltningen inom jurisdiktionen tillhandahåller

Som sådana uppskjutna skattefordringar som avses i 1 § 6 mom. och som ska undantas från den beräkning som avses i 2 mom. i den paragrafen betraktas också följande:

1) uppskjutna skattefordringar som uppkommit till följd av ett arrangemang som ingått med den offentliga förvaltningen den 30 november 2021 eller därefter och som ger den skattskyldige en särskild rätt till ett skattetillgodohavande eller någon annan skattelättnad som inte skulle uppkomma oberoende av arrangemanget,

2) uppskjutna skattefordringar som uppkommit till följd av ett val som koncernenheten gjort eller ändrat efter den 30 november 2021 och som retroaktivt ändrar behandlingen av en transaktion vid fastställandet av den beskattningsbara inkomsten under ett skatteår för vilket skattemyndigheten redan har verkställt beskattningen eller för vilket skattedeklarationen redan har returnerats,

3) uppskjutna skattefordringar som uppkommit till följd av skillnaden mellan en tillgångs eller skulds skattemässiga värde och redovisade värde, om det skattemässiga värdet har uppkommit på basis av en samfundsskatt som har införts i jurisdiktionen efter den 30 november 2021 men före övergångsåret och det inte tidigare har funnits samfundsskatt i jurisdiktionen, och

4) uppskjutna skattefordringar till den del de beror på förluster som uppkommit mer än fem räkenskapsperioder innan en ny samfundsskatt infördes i en jurisdiktion som inte hade någon samfundsskatt.

Vid den beräkning som avses i 1 § 2 mom. beaktas inte heller en uppskjuten skatteskuld som beror på en situation som avses i 1 a § 1 mom. 3 punkten.

1 b §

Uppskovsperiod som tillämpas på vissa uppskjutna skatter vid övergång

Med avvikelse från vad som i 1 § 6 mom. föreskrivs om beaktande vid beräkningen får uppskjutna skatter som avses i 1 a § dock delvis beaktas enligt följande:

1) uppskjutna skattekostnader som hänför sig till återföring av uppskjutna skattefordringar som avses i 1 a § 1 mom. 1 eller 2 punkten under räkenskapsperioder som har börjat den 1 januari 2024 eller därefter och före den 1 januari 2026, men som slutar senast den 30 juni 2027, får beaktas till ett belopp som motsvarar sammanlagt 20 procent av det ursprungligen redovisade beloppet av varje uppskjuten skattefordran, när fordran har beaktats antingen enligt minimiskattesatsen eller enligt den tillämpliga nationella skattesatsen, beroende på vilken av dessa som är lägre,

2) uppskjutna skattekostnader som hänför sig till återföring av uppskjutna skattefordringar som avses i 1 a § 1 mom. 3 punkten under räkenskapsperioder som har börjat den 1 januari 2025 eller därefter och före den 1 januari 2027, men som slutar senast den 30 juni 2028, får beaktas till ett belopp som motsvarar sammanlagt 20 procent av det ursprungligen redovisade beloppet av varje uppskjuten skattefordran, när fordran har beaktats antingen enligt minimiskattesatsen eller enligt den tillämpliga nationella skattesatsen, beroende på vilken av dessa som är lägre.

Delvist beaktande enligt denna paragraf tillämpas dock inte om den uppskjutna skattefordran hänför sig till någon av följande situationer:

1) det är fråga om ett sådant arrangemang med den offentliga förvaltningen som avses i 1 a § 1 mom. 1 punkten som har ingåtts eller ändrats efter den 18 november 2024,

2) det är fråga om ett sådant val som avses i 1 a § 1 mom. 2 punkten som har gjorts eller ändrats efter den 18 november 2024, eller

3) det är fråga om en sådan skillnad som avses i 1 a § 1 mom. 3 punkten som grundar sig på samfundsskatt som har införts efter den 18 november 2024.

2 §

Övergångsbestämmelse för multinationella koncerner som är i den inledande fasen av sin internationella verksamhet och för storskaliga nationella koncerner

I fråga om den nationella tilläggsskatten i Finland är en förutsättning för tillämpning av 1 mom. att den finska koncernenhetens andel inte direkt eller indirekt innehas av en moderenhet som tillämpar en kvalificerad regel om inkomstinkludering.

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 första övergångsåret enligt 1 § eller det första året då den safe harbour-regel under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen tillämpas på koncernen.

10 kap.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

6 §

Definitioner som hänför sig till safe harbour-regeln under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen

Med *förenklade medräknade skatter* avses 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 och till sådana uppskjutna skattefordringar som avses i 9 kap. 1 a § 1 mom. 1–3 punkten eller sådana uppskjutna skatteskulder som avses i 2 mom. i den paragrafen till den del som de ovannämnda inte beaktas med stöd av 9 kap. 1 b §. En skattekostnad som hänför sig till ett fast driftställes inkomst i den jurisdiktion där driftstället är beläget beaktas enbart i den jurisdiktionen.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2024 och därefter, med undantag för 8 kap. 31 §, som tillämpas på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2027 och därefter.

Helsingfors den 22 december 2025

Statsminister

Petteri Orpo

Finansminister Riikka Purra

Lag

om ändring av lagen om minimiskatt för stora koncerner

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i lagen om minimiskatt för stora koncerner (1308/2023) rubriken för 2 kap. 15 §, rubriken för 2 kap. 17 §, 4 kap. 9 § 2 mom. 1 punkten, rubriken för 4 kap. 18 §, 4 kap. 18 § 2 mom., 8 kap. 11 § 1 mom., 8 kap. 12 §, 9 kap. 1 § 1, 6 och 8 mom., 9 kap. 3 § och 10 kap. 6 § 2 mom.,

av dem 9 kap. 3 § och 10 kap. 6 § 2 mom. sådana de lyder i lag 917/2024, samt

fogas till 1 kap. 47 § ett nytt 2 mom., till 2 kap. 15 § nya 3–5 mom., till 2 kap. 17 § ett nytt 3 mom., till 3 kap. 5 §, sådan den lyder delvis ändrad i lag 917/2024, ett nytt 5 mom., till 3 kap. 10 § ett nytt 3 mom., till 3 kap. en ny 13 a §, till 4 kap. 9 § ett nytt 4 mom., till 4 kap. 11 § nya 2 och 3 mom., till 4 kap. 13 §, sådan den lyder i lag 917/2024, nya 2–4 mom., till 4 kap. nya 13 a–c §, till 4 kap. 17 § ett nytt 2 mom., till 4 kap. nya 19 a och 19 b §, till 6 kap. nya 7 a och 11 a §, till 8 kap. nya 31–33 §, till 9 kap. nya 1 a och 1 b § och till 9 kap. 2 § ett nytt 10 mom. som följer:

Gällande lydelse

1 kap.

Tillämpningsområde och tillämpliga definitioner

47 §

Hybridenhet

Föreslagen lydelse

1 kap.

Tillämpningsområde och tillämpliga definitioner

47 §

Hybridenhet

Som en hybridenhet behandlas också en enhet som har sin hemvist i en jurisdiktion som inte har inkomstskatt, om den i beskattningen i den jurisdiktion där dess direkta eller indirekta ägare har sin hemvist behandlas som en genomflödesenhet och den i beskattningen inte behandlas som en skattetransparent enhet vid tillämpningen av 49 §.

2 kap.

Skyldighet att betala tilläggsskatt

Nationell tilläggsskatt i Finland

15 §

2 kap.

Skyldighet att betala tilläggsskatt

Nationell tilläggsskatt i Finland

15 §

Gällande lydelse

Undantag som gäller investeringsenheter

Föreslagen lydelse

*Undantag som gäller investeringsenheter
och värdepapperiseringsenheter*

Det som föreskrivs i 1–2 mom. tillämpas också på värdepapperiseringsenheter.

Med värdepapperiseringsenhet avses en enhet som deltar i en värdepapperiseringstransaktion och som

1) bedriver endast verksamhet som hänför sig till värdepapperiseringstransaktioner,

2) för sina borgenärer eller för en annan värdepapperiseringsenhets borgenärer ställer en säkerhet som grundar sig på enhetens tillgångar, och

3) årligen eller oftare betalar hela inkomstflödet från sina tillgångar till sina borgenärer eller till en annan värdepapperiseringsenhets borgenärer, med undantag för de tillgångar som enligt avtal eller prospekt som reglerar värdepapperiseringstransaktionen ska reserveras för vinstutdelning till dem som gjort en investering i eget kapital samt de tillgångar som i framtiden behövs för att uppfylla villkoren för värdepapperiseringstransaktionen eller för att bevara eller förbättra enhetens kreditvärdighet.

En enhet behandlas som en värdepapperiseringsenhet endast om den avkastning av investeringar i eget kapital som avses i 4 mom. 3 punkten är obetydliga i förhållande till enhetens intäkter.

17 §

*Undantag som gäller skatter för en
hybridenhet*

17 §

*Undantag som gäller skatter för
hybridenheter och omvända hybridenheter*

Med avvikelse från 2 mom. beaktas vid beräkningen av den nationella tilläggsskatten för hybridenheter och omvända hybridenheter den skatt som ingår i en ingående ägarens räkenskaper, om skatten

1) vid tillämpning av 4 kap. 18 § hör till hybridenheten eller den omvända hybridenheten,

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

2) har tagits ut i Finland och
3) har tagits ut på hybridenhetens eller den
omvända hybridenhetens inkomst.

3 kap.

3 kap.

**Beräkning av den justerade vinsten eller
förlusten**

**Beräkning av den justerade vinsten eller
förlusten**

*Justeringar för att fastställa den justerade
vinsten eller förlusten*

*Justeringar för att fastställa den justerade
vinsten eller förlusten*

5 §

5 §

*Justering av transaktioner mellan
koncernenheter*

*Justering av transaktioner mellan
koncernenheter*

10 §

10 §

*Val som gäller koncernskattesystem inom en
jurisdiktion*

*Val som gäller koncernskattesystem inom en
jurisdiktion*

*Med koncernskattegrupp avses i Finland
koncernenheter som har fått eller gett i 3 § i
lagen om koncernbidrag vid beskattningen
(825/1986) avsett koncernbidrag.*

13 a §

***Inverkan av nedskrivningar av redovisade
värden i vissa situationer***

*Om det vid beräkningen av den justerade
vinsten eller förlusten på grund av
bestämmelser eller val enligt detta kapitel
eller på grund av situationer som avses i 13 §
har använts värden som avviker från de
redovisade värdena enligt den
redovisningsstandard som används vid
beräkningen av koncernenhetens justerade
vinst eller förlust, och om de redovisade
värdena har skrivits ned så att deras värde
understiger de värden som använts vid
beräkningen av den justerade vinsten eller*

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

förlusten, ska koncernenheten justera dessa senare värden så att de motsvarar de nedskrivna redovisade värdena.

4 kap.

4 kap.

Medräknade och justerade skatter

Medräknade och justerade skatter

Behandling av tidsmässiga skillnader

Behandling av tidsmässiga skillnader

9 §

9 §

Poster som inte ingår i beloppet av uppskjutna skatter

Poster som inte ingår i beloppet av uppskjutna skatter

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,

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) *ingående ägarenhetens* nationella förluster avräknas mot utlandsinkomst före eventuell avräkning av utländsk skatt,

Det förfarande som beskrivs i 2 och 3 mom. tillämpas också på fasta driftställen, hybridenheter och omvända hybridenheter.

11 §

11 §

Ej begärt upplupet belopp

Ej begärt upplupet belopp

Valet görs för enskilda uppskjutna skatteskulder, huvudbokskonton som redovisas eller grupperingar av uppskjutna skatteskulder enligt den nivå på vilken skatteskulden redovisas vid tillämpningen av 13 §. Valet kan inte gälla en del av ett huvudbokskonto eller av en gruppering. I fråga om huvudbokskonton och grupperingar kan valet enligt 1 mom. göras oberoende av

Gällande lydelse

13 §

Justering av uppskjuten skatteskuld

Föreslagen lydelse

om skatteskulden antas bli betald inom den tid som avses i 13 §.

Om koncernenheten börjar tillämpa redovisning enligt 13–13 c § på huvudbokskontot eller grupperingen av uppskjutna skatteskulder efter att ett val som avses i denna paragraf tidigare har tillämpats på kontot eller grupperingen, beaktas betalning av den uppskjutna skatteskuld som ej begärts under tiden för valet inte vid beräkningen av de medräknade och justerade skatterna.

13 §

Justering av uppskjuten skatteskuld

Vid beräkningen av beloppet av den justering som avses i 1 mom. kan uppskjutna skatteskulder behandlas enligt huvudbokskonto eller gruppering (**gruppering av uppskjutna skatteskulder**). Koncernen ska då gruppera de uppskjutna skatteskulderna i enlighet med 3 och 4 mom. samt med iakttagande av 13 a § och redovisa dem med iakttagande av de principer som beskrivs i 13 b och 13 c §.

Vid redovisning av uppskjutna skatteskulder enligt huvudbokskonto eller gruppering ska koncernen identifiera grupperingarna enligt om de uppskjutna skatteskulderna omfattas av justeringsskyldigheten enligt denna paragraf eller om 14 § eller 11 § tillämpas på dem. Därtill ska koncernen kunna visa när den upplupna skatteskulden har återförts.

Den gruppering av uppskjutna skatteskulder som redovisas kan innefatta uppskjutna skatteskulder som hänför sig till ett eller flera huvudbokskonton, och uppskjutna skatteskulder på samma huvudbokskonto kan höra till en eller flera kategorier.

13 a §

Preciserande bestämmelser om redovisning av uppskjutna skatteskulder

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

På bildandet av grupperingar av uppskjutna skatteskulder tillämpas begränsningarna i 2–6 mom.

Huvudbokskonton som innehåller uppskjutna skatteskulder enligt 1–3 punkten får inte ingå i en gruppering av uppskjutna skatteskulder utan kan redovisas högst på huvudbokskontots nivå

1) uppskjutna skatteskulder som hänför sig till icke-avskrivningsbara immateriella tillgångar, inklusive goodwill,

2) uppskjutna skatteskulder som hänför sig till avskrivningsbara immateriella tillgångar vars ekonomiska nyttjandeperiod överstiger fem år, samt

3) uppskjutna skatteskulder som hänför sig till skulder och fordringar i fråga om parter i ekonomisk intressegemenskap.

Om de tillgångar som har bokförts på huvudbokskontot, bedömda på huvudbokskontonivå, kan ge upphov till en uppskjuten skattefordran, får huvudbokskontot inte ingå i en gruppering av uppskjutna skatteskulder, utan helheten ska redovisas enligt skatteskuld eller på huvudbokskontonivå.

Om en helhet av tillgångar och skulder som bokförts på huvudbokskontot som helhet betraktad kan ge upphov till både en uppskjuten skatteskuld och en uppskjuten skattefordran för huvudbokskontot, får huvudbokskontot inte ingå i en gruppering av uppskjutna skatteskulder, utan helheten ska redovisas enligt skatteskuld eller på huvudbokskontonivå.

Uppskjutna skatter som inte ingår i det totala uppskjutna skattejusteringsbelopp som avses i 6 § ska inte ingå i en gruppering av uppskjutna skatteskulder.

Om huvudbokskontot eller en gruppering av uppskjutna skatteskulder där huvudbokskontot ingår innehåller en uppskjuten skatteskuld som enskilt betraktad är en sådan uppskjuten skatteskuld som avses i 14 §, tillämpas redovisning enligt 13 § på huvudbokskontot eller grupperingen.

**Förfarande för uppskjutna skatteskulder
som redovisas enligt grupp eller
huvudbokskonto**

Vid redovisning av uppskjutna skatteskulder enligt huvudbokskonto eller i en gruppering av uppskjutna skatteskulder ska koncernenheten behandla det icke-godtagbara upplupna belopp som avses i 4 mom. som en justering enligt 13 §.

Vid bedömningen av om en uppskjuten skatteskuld som ingår i ett sådant huvudbokskonto eller i en sådan gruppering av uppskjutna skatteskulder som redovisas har betalats inom den tid som avses i 13 § eller om skatteskulden ska behandlas som ett icke-godtagbart upplupet belopp, kan koncernenheten anta att den äldsta skatteskulden har betalats först (**FIFO-principen**), om följande villkor uppfylls:

1) den uppskjutna skatteskulden bestäms på basis av ett enda huvudbokskonto,

2) den uppskjutna skatteskulden bestäms i förhållande till en gruppering av uppskjutna skatteskulder som enbart består av uppskjutna skatteskulder som bestäms i förhållande till huvudbokskonton vars skatteskulder blir betalda inom högst två år från varandra (liknande betalningstid), eller

3) om skatteskulderna inte har en sådan liknande betalningstid som avses i 2 punkten, men koncernenheten annars kan visa att tillämpande av FIFO-principen leder till att uppskjutna skatteskulder som är äldre än fem år behandlas i enlighet med 13 §.

Om koncernenheten inte tillämpar FIFO-principen på uppföljningen av en gruppering av uppskjutna skatteskulder, ska den anta att den senaste bokförda uppskjutna skatteskulden har återförts först (LIFO-principen).

Vid tillämpningen av denna paragraf avses med

1) **räkenskapsperiod som prövas** den räkenskapsperiod för vilken den uppskjutna skatteskulden har bokförts,

2) **prövoperiod** den femårsperiod som följer på den räkenskapsperiod som prövas,

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

3) **obetalt upplupet belopp** upplupna uppskjutna skatteskulder vid utgången av provperioden, från och med det övergångsår som avses i 9 kap. 1 §, och

4) **icke-godtagbart upplupet belopp** ett upplupet belopp som är obetalt vid utgången av provperioden och som överstiger det godtagbara maximibeloppet för samma gruppering av uppskjutna skatteskulder.

Vid tillämpning av FIFO-principen är det godtagbara maximibeloppet ett belopp som motsvarar ökningen av den obetalda uppskjutna skatteskuldens upplupna nettobelopp för varje räkenskapsperiod under en provperiod då det upplupna nettobeloppet ökade.

Vid tillämpning av LIFO-principen är det godtagbara maximibeloppet det belopp som är nettobeloppet av de uppskjutna skatteskuldernas upplupna belopp och återföringar under provperioden, eller noll om nettot av de upplupna beloppen och återföringarna under provperioden är negativt.

13 c §

Kortfristiga uppskjutna skatteskulder

Om koncernenheten visar att alla uppskjutna skatteskulder som hänför sig till ett huvudbokskonto eller en gruppering av uppskjutna skatteskulderna blir betalda inom den tid som avses i 13 §, behöver koncernenheten inte tillämpa sådan redovisning som avses i 13–13 b § på kontot eller grupperingen.

Behandlingen enligt 1 mom. kan också tillämpas på en gruppering av uppskjutna skatteskulder som utöver sådana uppskjutna skatteskulder som avses i 1 mom. innehåller uppskjutna skattefordringar.

Fördelning av medräknade skatter i särskilda fall

17 §

Fördelning av medräknade skatter i särskilda fall

17 §

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

Fördelning av skatter till skattetransparenta enheter

Fördelning av skatter till skattetransparenta enheter

18 §

Fördelning av skatter till bassamfund och hybridenheter

En koncernenhet som är en hybridenhet tilldelas eventuella medräknade skatter som ingår i en ingående ägarenhets räkenskaper och som hänför sig till hybridenhetens justerade vinst.

18 §

Fördelning av skatter till bassamfund, hybridenheter och omvända hybridenheter

En koncernenhet som är en hybridenhet eller en omvänd hybridenhet tilldelas eventuella medräknade skatter som ingår i en ingående ägarenhets räkenskaper och som hänför sig till hybridenhetens eller den omvända hybridenhetens justerade vinst.

19 a §

Metod som tillämpas vid fördelning av medräknade skatter under räkenskapsperioden

Vid tillämpningen av 16–19 § fördelas de medräknade skatterna under räkenskapsperioden enligt den metod som beskrivs i 2–5 mom., om huvudenheten eller den ingående ägarenheten är belägen i en jurisdiktion vars system för skattetillgodohavande tillåter avräkning av skatter som betalats för utlandsinkomster från skatt som betalats på inkomst som inte är av samma slag.

I det första skedet fastställs beloppet av huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens utlandsinkomster.

I det andra skedet beräknas utgående från utlandsinkomsterna de medräknade skatter som uppkommit i huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens jurisdiktion och som ska fördelas med stöd av 16–19 §. Beloppet av de medräknade skatter som ska fördelas fås genom att från det sammanlagda beloppet av

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

de inhemska skatter som grundar sig på den beskattningsbara inkomsten i huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens jurisdiktion dra av beloppet av de skatter som hänför sig till huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens inhemska inkomster.

I det tredje skedet fastställs en fördelningsnyckel för varje koncernenhet enligt 16–18 §, vinstutdelande enhet enligt 19 § och huvudenhet enligt följande:

1) en koncernenhets fördelningsnyckel beräknas genom att koncernenhetens beskattningsbara inkomst multipliceras med den skattesats som tillämpas i huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens jurisdiktion, minskad med de skatter som ska avräknas från koncernenhetens inkomst,

2) en vinstutdelande enhets fördelningsnyckel beräknas genom att beloppet av den beskattningsbara inkomst som vinstutdelningen ger upphov till multipliceras med den skattesats som tillämpas i den ingående ägarenhetens jurisdiktion, minskad med de skatter till följd av vinstutdelningen som ska avräknas, och

3) en huvudenhets eller ingående ägarenhets fördelningsnyckel beräknas genom att beloppet av övriga beskattningsbara utlandsinkomster multipliceras med den skattesats som tillämpas i huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens jurisdiktion, minskad med de skatter som ska avräknas från nettoinkomsterna från utlandet.

I det fjärde skedet beräknas de skatter som fördelas till respektive koncernenhet, huvudenhet och vinstutdelande enhet genom att summan av de medräknade skatter som ska fördelas multipliceras med enhetens fördelningsnyckel dividerad med summan av alla fördelningsnycklar.

19 b §

Metod som tillämpas vid fördelning av uppskjutna medräknade skatter

Vid tillämpningen av 16–19 § fördelas de uppskjutna medräknade skatterna enligt den metod som beskrivs i 2–6 mom.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

I det första skedet fastställs de uppskjutna skatter som ingår i huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens bokföring för varje koncernenhet som avses i 16–19 §. På basis av de intäkter som fördelats till koncernenheten delas de uppskjutna skatterna in i tre kategorier, varav den tredje tillämpas endast på sådana bassamfund och hybridenheter som avses i 18 §. Intäkterna kategoriseras enligt följande:

- 1) intäkter som inte är justerade intäkter,*
- 2) justerade intäkter som inte är passiva intäkter och*
- 3) justerade intäkter som är passiva intäkter.*

I det andra skedet beräknas, innan tillgodohavandena av de utländska skatterna beaktas, andelen av den uppskjutna skatt som hänför sig till koncernenhetens intäkter, indelade i kategorier i enlighet med 2 mom. 1–3 punkten, som uppstått i dess jurisdiktion och som ingår i bokföringen för en huvudenhet eller ingående ägarenhet som avses i 16–19 §. Dessutom beräknas de avräkningsbara utländska skatter som hänför sig till de uppskjutna skatterna och de fördelas på motsvarande sätt enligt 2 mom. 1–3 punkten.

I det tredje skedet fördelas till koncernenheten den uppskjutna skatt som hänför sig till i 2 mom. 1 punkten avsedda andra intäkter än justerade intäkter, minskad med de avräkningsbara utländska skatter som hänför sig till samma intäkter. Uppskjutna skatter som fördelas till koncernenheten beaktas inte i koncernenhetens, den ingående ägarenhetens eller huvudenhetens totala uppskjutna skattejusteringsbelopp enligt 4 kap. 6 §.

I det fjärde skedet fördelas den uppskjutna skatt som hänför sig till koncernenhetens i 2 mom. 2 punkten avsedda justerade intäkter och som fås genom att från den uppskjutna skatten dra av de avräkningsbara utländska skatter som hänför sig till intäkterna. Det uppskjutna skattebelopp som ska fördelas till koncernenheten fås genom att förändringen under räkenskapsperioden i fråga om den uppskjutna skatteskuld eller skattefordran som beräknats enligt minimiskattesatsen dras av från beloppet av avräkningsbara utländska

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

skatter eller från de avräknade utländska skatterna.

I det femte skedet fastställs beloppet av den uppskjutna skatt som fördelas till bassamfund och hybridenheter och som hänför sig till i 2 mom. 3 punkten avsedda justerade passiva intäkter med beaktande av 18 § 3 mom. Till den del fördelningen inte kan göras beaktas de återstående medräknade uppskjutna skatterna för passiva intäkter med stöd av 18 § 4 mom. i den ingående ägarenhetens medräknade och justerade skatter.

Koncernen får göra ett val som gäller jurisdiktionen i fem år, och under den tid valet är i kraft låter koncernen bli att fördela uppskjutna skatter i situationer enligt 16–19 §. Valet gäller huvudenhetens eller den ingående ägarenhetens jurisdiktion, i vars bokföring de skatter som fördelas ingår. Detta val är ett i 8 kap. 11 § avsett val som gäller i fem år.

6 kap.

Särskilda bestämmelser om omstrukturering av bolag och holdingstrukturer

Enheter som ansluter sig till och lämnar en koncern

6 kap.

Särskilda bestämmelser om omstrukturering av bolag och holdingstrukturer

Enheter som ansluter sig till och lämnar en koncern

7 a §

Tidsmässig räckvidd för bestämmelserna om att ansluta sig till och lämna en koncern

Bestämmelserna i 3–7 § tillämpas på överföringar som har genomförts under det övergångsår som avses i 9 kap. 1 § eller därefter, med undantag för 3 § 3 mom. som också tillämpas på tidigare överföringar.

11 a §

Tidsmässig räckvidd för bestämmelserna om överföring av tillgångar och skulder

Bestämmelserna i 8–11 § tillämpas på överföringar som har genomförts under det

Gällande lydelse

8 kap.

Bestämmelser om förfarandet

*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.

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.

Föreslagen lydelse

övergångsår som avses i 9 kap. 1 § eller därefter.

8 kap.

Bestämmelser om förfarandet

*Val som görs i samband med deklaration
med information om tilläggsskatt*

11 §

Val som gäller i fem år

Om ett val enligt denna lag har gjorts för fem år, gäller valet 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.

12 §

Val som gäller i ett år

Om ett val enligt denna lag har gjorts för ett år, gäller valet under en räkenskapsperiod. Valen görs i deklarationen med information om tilläggsskatt.

31 §

***Kringgående av tilläggsskatt eller
skattskyldighet***

Om en koncern som avses i 1 kap. 2 § har vidtagit ett arrangemang eller en åtgärd som strider mot lagens mål eller syfte och som uppenbart syftar till att undvika tillämpningen av lagen på koncernen, att minska tilläggsskatten eller att helt undvika tilläggsskatten, ska denna lag tillämpas som om åtgärden inte hade vidtagits. Samma förfarande tillämpas också i situationer där ett arrangemang eller en åtgärd som strider mot lagens mål eller syfte har vidtagits för att förutsättningarna för tillämpning av sådana

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

val eller safe harbour-regler som nämns i lagen ska uppfyllas.

Vid bedömning av om det är fråga om ett sådant arrangemang eller en sådan åtgärd som avses i 1 mom. ska också arrangemangets eller åtgärdens företagsekonomiska värde eller grund, som är oberoende av tilläggsskattens belopp eller ställningen som skattskyldig, beaktas. Vid bedömningen beaktas som exempel på arrangemang och åtgärder som strider mot lagens mål eller syfte de beskrivningar och exempel som OECD:s och G20-ländernas inkluderande ramverk har publicerat i kommentaren till modellskattereglerna för minimibeskattnings.

Innan 1 mom. tillämpas ska den skattskyldige ges möjlighet att visa att det inte har varit fråga om ett sådant arrangemang eller en sådan åtgärd som avses i 1 mom.

32 §

Förhandsavgörande

Skatteförvaltningen kan på skriftlig ansökan av en enhet som hör till en koncern som avses i 1 kap. 6 § eller av en koncernenhet som avses i 1 kap. 5 § 2 punkten meddela förhandsavgörande om tillämpningen av denna lag när det är fråga om beloppet av den tilläggsskatt som ska betalas i Finland, beräkningen av skattesatsen för en i Finland belägen koncernenhet eller enhet som avses i 6 kap. 12 §, ställningen som en koncernenhet som avses i 1 kap. 5 §, som en enhet som avses i 6 kap. 12 § eller som en undantagen enhet som avses i 1 kap. 3 § i fråga om en enhet belägen i Finland eller ett fast driftställe beläget i Finland eller ett utländskt fast driftställe för en huvudenhet belägen i Finland, eller enhetens eller det fasta driftställets läge i Finland. En enhet som är belägen i Finland kan också söka ett förhandsavgörande om sin ställning som koncernens yttersta moderenhet enligt 1 kap. 19 §, om sin skyldighet att tillämpa 1 kap. 9 § 4 punkten samt om koncernens ställning som en koncern enligt 1 kap. 2 §.

Förhandsavgörandet meddelas för viss tid. Det meddelas dock högst för den

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

räkenskapsperiod som utgår senast under det kalenderår som följer på meddelandet av förhandsavgörandet. Ett förhandsavgörande meddelas inte om ärendet har avgjorts i Finland genom ett lagakraftvunnet beslut.

I ansökan ska den fråga individualiseras i vilken förhandsavgörande söks och ska den utredning som behövs för avgörande av ärendet läggas fram. Sökanden ska i sin ansökan också framföra sin åsikt om de skatteregler som ärendet gäller samt sin motiverade åsikt om det rätta avgörandet i ärendet.

Sökanden ska tillsammans med sin ansökan lämna en utredning på samma språk som ansökan om sådana eventuella förhandsställningstaganden eller domar från en annan jurisdiktion som hänför sig till samma ärende. Utredningen ska innehålla uppgifter om vem som meddelat avgörandet, om vem som fått avgörandet, om tidpunkten för avgörandet och om avgörandets laga kraft. Därtill ska ett sammandrag av innehållet i avgörandet lämnas. Om sökanden försummar denna utredningsskyldighet är ett eventuellt förhandsavgörande som meddelas i ärendet ogiltigt.

Ansökan ska göras före utgången av den tid inom vilken det har bestämts att en deklaration med information om tilläggsskatt ska lämnas in för den räkenskapsperiod för vilken avgörandet söks.

Skatteförvaltningen är skyldig att på yrkande av sökanden iaktta ett lagakraftvunnet förhandsavgörande.

33 §

Sökande av ändring i ett förhandsavgörande

Sökanden och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt får överklaga Skatteförvaltningens förhandsavgörande hos förvaltningsdomstolen. Besvären anföras hos den förvaltningsdomstol till vars domkrets den skattskyldiges hemkommun hörde när beslutet fattades. Om ingen förvaltningsdomstol är behörig att behandla besvären, söks ändring hos Helsingfors

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

förvaltningsdomstol. Vid överklagandet iakttas 69 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995). Vid sökande av ändring hos förvaltningsdomstolen räknas besvärstiden för Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt från det att beslutet fattades. Vid sökande av ändring i förvaltningsdomstol tillämpas i övrigt lagen om rättegång i förvaltningsärenden (808/2019).

Ett ärende som gäller förhandsavgörande ska behandlas skyndsamt hos Skatteförvaltningen och förvaltningsdomstolen.

Ett beslut av Skatteförvaltningen om att inte meddela förhandsavgörande får inte överklagas genom besvär.

9 kap.

9 kap.

Särskilda bestämmelser

Särskilda bestämmelser

1 §

1 §

Skattebehandling av uppskjutna skattefordringar, uppskjutna skatteskulder och överförda tillgångar vid övergång

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.

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. Om den i 5 § avsedda safe harbour-regel under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen tillämpas på koncernen med avseende på jurisdiktionen, avses med övergångsår dock den första räkenskapsperioden efter att tillämpningen av denna safe harbour-regel har upphört.

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.

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 eller ett arrangemang som har ägt eller äger rum efter den 30 november 2021.

Gällande lydelse

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 enhetens beskattningsbara inkomst. Beloppet av den uppskjutna skattefordran är dock högst skillnaden mellan värdet av den förvärvande enhetens tillgångar enligt den nationella skattelagstiftningen och deras redovisade värde enligt minimiskattebestämmelserna multiplicerad med minimiskattesatsen.

Föreslagen lydelse

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 enhetens beskattningsbara inkomst. Beloppet av den uppskjutna skattefordran är dock högst skillnaden mellan värdet av den förvärvande enhetens tillgångar enligt den nationella skattelagstiftningen och deras redovisade värde enligt minimiskattebestämmelserna multiplicerad med minimiskattesatsen. *Detta moment tillämpas inte på sådana uppskjutna skattefordringar som avses i 1 a § 1 mom. 1–3 punkten.*

1 a §

Uppskjutna skatter vid övergång som uppkommit till följd av vissa fördelar som den offentliga förvaltningen inom jurisdiktionen tillhandahåller

Som sådana uppskjutna skattefordringar som avses i 1 § 6 mom. och som ska undantas från den beräkning som avses i 2 mom. i den paragrafen betraktas också följande:

1) uppskjutna skattefordringar som uppkommit till följd av ett arrangemang som ingåtts med den offentliga förvaltningen den 30 november 2021 eller därefter och som ger den skattskyldige en särskild rätt till ett skattetillgodohavande eller någon annan skattelättnad som inte skulle uppkomma oberoende av arrangemanget,

2) uppskjutna skattefordringar som uppkommit till följd av ett val som koncernenheten gjort eller ändrat efter den 30 november 2021 och som retroaktivt ändrar behandlingen av en transaktion vid fastställandet av den beskattningsbara inkomsten under ett skatteår för vilket skattemyndigheten redan har verkställt

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

beskattningen eller för vilket skattedeklarationen redan har returnerats,

3) uppskjutna skattefordringar som uppkommit till följd av skillnaden mellan en tillgångs eller skulds skattemässiga värde och redovisade värde, om det skattemässiga värdet har uppkommit på basis av en samfundsskatt som har införts i jurisdiktionen efter den 30 november 2021 men före övergångsåret och det inte tidigare har funnits samfundsskatt i jurisdiktionen, och

4) uppskjutna skattefordringar till den del de beror på förluster som uppkommit mer än fem räkenskapsperioder innan en ny samfundsskatt infördes i en jurisdiktion som inte hade någon samfundsskatt.

Vid den beräkning som avses i 1 § 2 mom. beaktas inte heller en uppskjuten skatteskuld som beror på en situation som avses i 1 a § 1 mom. 3 punkten.

1 b §

Uppskovsperiod som tillämpas på vissa uppskjutna skatter vid övergång

Med avvikelse från vad som i 1 § 6 mom. föreskrivs om beaktande vid beräkningen får uppskjutna skatter som avses i 1 a § dock delvis beaktas enligt följande:

1) uppskjutna skattekostnader som hänförs till återföring av uppskjutna skattefordringar som avses i 1 a § 1 mom. 1 eller 2 punkten under räkenskapsperioder som har börjat den 1 januari 2024 eller därefter och före den 1 januari 2026, men som slutar senast den 30 juni 2027, får beaktas till ett belopp som motsvarar sammanlagt 20 procent av det ursprungligen redovisade beloppet av varje uppskjuten skattefordran, när fordran har beaktats antingen enligt minimiskattesatsen eller enligt den tillämpliga nationella skattesatsen, beroende på vilken av dessa som är lägre,

2) uppskjutna skattekostnader som hänförs till återföring av uppskjutna skattefordringar som avses i 1 a § 1 mom. 3 punkten under räkenskapsperioder som har börjat den 1 januari 2025 eller därefter och före den 1 januari 2027, men som slutar

Gällande lydelse

2 §

Övergångsbestämmelse för multinationella koncerner som är i den inledande fasen av sin internationella verksamhet och för storskaliga nationella koncerner

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

Föreslagen lydelse

senast den 30 juni 2028, får beaktas till ett belopp som motsvarar sammanlagt 20 procent av det ursprungligen redovisade beloppet av varje uppskjuten skattefordran, när fordran har beaktats antingen enligt minimiskattesatsen eller enligt den tillämpliga nationella skattesatsen, beroende på vilken av dessa som är lägre.

Delvist beaktande enligt denna paragraf tillämpas dock inte om den uppskjutna skattefordran hänförs till någon av följande situationer:

1) det är fråga om ett sådant arrangemang med den offentliga förvaltningen som avses i 1 a § 1 mom. 1 punkten som har ingåtts eller ändrats efter den 18 november 2024,

2) det är fråga om ett sådant val som avses i 1 a § 1 mom. 2 punkten som har gjorts eller ändrats efter den 18 november 2024, eller

3) det är fråga om en sådan skillnad som avses i 1 a § 1 mom. 3 punkten som grundar sig på samfundsskatt som har införts efter den 18 november 2024.

2 §

Övergångsbestämmelse för multinationella koncerner som är i den inledande fasen av sin internationella verksamhet och för storskaliga nationella koncerner

I fråga om den nationella tilläggsskatten i Finland är en förutsättning för tillämpning av 1 mom. att den finska koncernenhetens andel inte direkt eller indirekt innehas av en moderenhet som tillämpar en kvalificerad regel om inkomstinkludering.

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

Gällande lydelse

den sista dagen under den rapporteringsperiod som är det övergångsår som avses i 1 §.

10 kap.

**Ikraftträdande och
övergångsbestämmelser**

6 §

Definitioner som hänför sig till safe harbour-regeln under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen

Med *förenklade medräknade skatter* avses 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. Skattekostnad som hänför sig till ett fast driftställes inkomst i den jurisdiktion där driftstället är beläget beaktas enbart i den jurisdiktionen.

Föreslagen lydelse

den sista dagen under den rapporteringsperiod som är det första övergångsåret enligt 1 § *eller det första året då den safe harbour-regel under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen tillämpas på koncernen.*

10 kap.

**Ikraftträdande och
övergångsbestämmelser**

6 §

Definitioner som hänför sig till safe harbour-regeln under övergångsperioden som gäller land-för-land-rapporteringen för beskattningen

Med *förenklade medräknade skatter* avses 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 *och till sådana uppskjutna skattefordringar som avses i 9 kap. 1 a § 1 mom. 1–3 punkten eller sådana uppskjutna skatteskulder som avses i 2 mom. i den paragrafen till den del som de ovannämnda inte beaktas med stöd av 9 kap. 1 b §.* En skattekostnad som hänför sig till ett fast driftställes inkomst i den jurisdiktion där driftstället är beläget beaktas enbart i den jurisdiktionen.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2024 och därefter, med undantag för 8 kap. 31 §, som tillämpas på räkenskapsperioder som börjat den 1 januari 2027 och därefter.
