

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettaviksi kirjanpitolakia ja tilintarkastuslakia. Ehdotuksella pantaisiin täytäntöön tietyn kokoisten yritysten ja sivuliikkeiden tuloverotietojen maakohtaista ilmoittamista koskeva Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Säännöksiä tuloverotietojen ilmoittamisesta sovellettaisiin direktiivin edellyttämällä tavalla tilikausilla, jotka alkavat 22.6.2024 ja sen jälkeen.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ	1
PERUSTELUT	4
1 Asian tausta ja valmistelu	4
1.1 Tausta	4
1.2 Valmistelu	4
1.2.1 Direktiivin valmistelu	4
1.2.2 Hallituksen esityksen valmistelu	4
2 Veroraportointidirektiivin tavoitteet ja pääasiallinen sisältö	5
2.1 Direktiivin tavoitteet	5
2.2 Pääasiallinen sisältö	5
2.2.1 Soveltamisala	5
2.2.2 Luottolaitoskonsernit	6
2.2.3 Sisältö	6
2.2.4 Julkistaminen	7
2.2.5 Verifiointi	7
2.2.6 Vastuu selvityksestä sekä seuraamukset	7
3 Nykytila ja sen arviointi	7
3.1 Läpinäkyvyys verojen kansainvälisessä kohdentumisessa	7
3.2 Maakohtainen raportointi verotustarkoituksessa	7
4 Tavoitteet	8
5 Ehdotukset ja niiden vaikutukset	8
5.1 Keskeiset ehdotukset	8
5.2 Pääasialliset vaikutukset	8
6 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset	9
7 Lausuntopalaute	9
7.1 Viranomaiskannanotot	9
7.2 Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Finanssiala ry ja Teknologiateollisuus ry sekä Keskuskauppakamari	10
7.3 Finnwatch ry ja Fingo ry	10
7.4 Tilintarkastajajärjestöt	11
7.5 Jatkovalmistelu	11
8 Säännöskohtaiset perustelut	12
8.1 Kirjanpitolaki	12
8.2 Tilintarkastuslaki	18
9 Lakia alemman asteinen sääntely	19
10 Voimaantulo	20
11 Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys	20
LAKIEHDOTUKSET	22
1. Laki kirjanpitolain muuttamisesta	22
2. Laki tilintarkastuslain muuttamisesta	28
LIITTEET	30
RINNAKKAISTEKSTIT	30
1. Laki kirjanpitolain muuttamisesta	30
2. Laki tilintarkastuslain muuttamisesta	39
ASETUSLUONNOS	41

Valtioneuvoston asetus tuloverokertomuksen sisällöstä41

PERUSTELUT

1 Asian tausta ja valmistelu

1.1 Tausta

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön direktiivin 2013/34/EU muuttamista siltä osin kuin on kyse tiettyjen yritysten ja sivuliikkeiden tuloverotietojen ilmoittamisesta annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2021/2101, jäljempänä *veroraportointidirektiivi* tai *direktiivi*.

Direktiivi annettiin 24 päivänä marraskuuta 2021. Virallisessa lehdessä direktiivi julkaistiin 1.12.2021 ja se tuli voimaan 21.12.2021. Direktiivi on pantava täytäntöön 22.6.2024 ja sen jälkeen alkaville tilikausille.

Esityksen virkavalmistelussa tarkasteltiin myös mahdollisuutta säätää tilinpäätöstietojen digitaalisesta hyödyntämisestä yhteiskunnassa eri sidosryhmien tietotarpeisiin velvoittamalla keskikokoiset ja suuret kirjanpitovelvolliset sekä säätiöt digitaaliseen ilmoittamismenettelyyn. Saadun lausuntopalautteen myötä asian jatkovalmistelu siirrettiin toteutettavaksi asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464, asetuksen (EU) N:o 537/2014 voimaannappon yhteyteen. Asiaa koskeva hallituksen esitys 20/2023 annettiin Eduskunnalle 29.9.2023.

1.2 Valmistelu

1.2.1 Direktiivin valmistelu

Kun komissio julkaisi 12.4.2016 ehdotuksensa direktiiviksi valtioneuvosto antoi siitä 31.5.2016 eduskunnalle tiedon kirjelmällä (U 25/2016 vp), jossa kuvattiin komission ehdotuksen pääasiallinen sisältö ja valtioneuvoston kanta ehdotukseen. Valtioneuvosto piti kannatettavana ehdotuksen lähtökohtia eli avoimuuden ja läpinäkyvyyden lisäämistä yritysten verotietojen osalta. Valtioneuvoston näkemyksen mukaan ehdotus edistää yritysten yhteiskuntavastuuta, lisää hyvinvointia tukemalla veronmaksun oikeudenmukaista kohdentumista ja edistää oikeudenmukaisempaa verokilpailua unionissa parantamalla tietoon perustuvaa julkista keskustelua. Yritysten sidosryhmien kannalta on tärkeää, että ne pääsevät mahdollisimman laaja-alaisesti arvioimaan yritysten toimintaa verotietojen pohjalta. Valtioneuvosto piti ehdotuksen oikeusperustaa asianmukaisena.

Lopullinen direktiivi annettiin 24.11.2021 ja se tuli voimaan 21.12.2021. Direktiivi koskee 22.6.2024 ja sen jälkeen alkavia tilikautia.

1.2.2 Hallituksen esityksen valmistelu

Esitys on valmisteltu työ- ja elinkeinoministeriössä, jossa 22.2.2022 perustetun hankkeen numero on TEM026:00/2022.

Asiassa järjestettiin lausuntokierros 11.3.–22.4.2022. Saadusta lausuntopalautteesta on koostettu yhteenveto, joka on luettavissa hallituksen esityksen jaksossa 7.

2 Veroraportointidirektiivin tavoitteet ja pääasiallinen sisältö

2.1 Direktiivin tavoitteet

Veroraportointidirektiivin lähtökohtana on, että terveet sisämarkkinat tarvitsevat oikeudenmukaisen, tehokkaan ja kasvua edistävän järjestelmän, joka perustuu periaatteeseen, jonka mukaan yritysten on maksettava verot siihen maahan, josta voitot ovat peräisin. Aggressiivinen verosuunnittelu heikentää tätä periaatetta. Suurin osa yrityksistä ei harjoita aggressiivista verosuunnittelua, minkä vuoksi ne ovat epäedullisessa kilpailuasemassa verrattuna tällaista suunnittelua harjoittaviin yrityksiin. Erityisesti pienet ja keskisuuret yritykset (pk-yritykset) kärsivät tästä ilmiöstä.

Tuloveroja koskeva julkistamisvelvollisuus asetetaan vain suurille, kansainvälisesti toimiville konserneille. Uusia velvoitteita ei aseteta pienyrityksille, jotka muodostavat yli 95 % kaikista yrityksistä EU:ssa. Koska ehdotuksen tavoitteena on mahdollistaa avoimuus ja läpinäkyvyys, julkistettavat selvitykset on asetettava ja pidettävä yleisesti saatavilla muiden tilinpäätöstietojen tavoin.

Veroraportointidirektiivistä erillisenä hankkeena – osana laajempaa Euroopan unionin oikeudenmukaista ja tehokasta yhtiöverojärjestelmää koskevaa strategiaansa – komissio julkisti 28.1.2016 ehdotuksen monikansallisten yritysten velvollisuudesta toimittaa veroviranomaisille maakohtaisen raportin sisältäen tietoja tuloveroista sekä tietyistä yrityksen toimintaa koskevista taloudellisista indikaattoreista. Ehdotukseen perustuva direktiivi – (EU) 2016/881 – direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla, on sittemmin Suomessa pantu täytäntöön lailla verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta (1489/2016), joka tuli voimaan 1.1.2017. Mainitun lain 14d ja 14e §:n säännökset maakohtaisesta raportista ovat tässä esityksessä tarkoitettuna julkistamisesta erillisiä velvoitteita, sillä ne koskevat yksinomaan veroviranomaisen tiedontarpeita. Tämän vuoksi niitä ei julkisteta yleisesti tilinpäätöstietojen tavoin siten kuin edellytetään veroraportointidirektiivissä tarkoitettujen tietojen osalta.

2.2 Pääasiallinen sisältö

Direktiivillä otetaan käyttöön maakohtaisten tuloverotietojen julkinen raportointi, joka on uutta useimmille toimialoille. Kyse on minimisäädöksestä, jota voidaan täydentää täytäntöönpanossa kansallisilla säännöksillä.

Samankaltaisia raportointivaatimuksia on kuitenkin luottolaitostoiminnassa, puunkorjuun alalla ja kaivannaisteollisuudessa. Laki luottolaitoksista (610/2014) sisältää luottolaitoksen velvoitteen raportoida maakohtaisesti vuosittain muun muassa tuloveroistaan. Laki 1621/2015 puolestaan velvoittaa kaivannaisteollisuutta ja puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritykset julkistamaan viranomaisille suorittamansa maksut.

2.2.1 Soveltamisala

Direktiivi koskee ensinnäkin sellaisia EU-valtioiden lainsäädännön alaisia monikansallisia konserneja tai yrityksiä, joissa liikevaihto ylittää 750 miljoonaa euroa. Tämä raja-arvo on euromääräisesti sama kuin mitä säädetään verotusmenettelystä annetun lain 14 d §:ssä verohallinnoille tehtävästä maakohtaisesta raportoinnista.

Direktiivin tarkoittaman yrityksen on 48 b artiklan 1 kohdan mukaan laadittava ja julkistettava vuosittain selvitys tuloverotiedoistaan. Julkistaminen tehdään tilinpäätöksen yhteydessä (48 d

art.). Selvitys on myös asetettava yleisön saataville yrityksen verkkosivuille samana päivänä, jona se julkistetaan.

Lisäksi direktiivi koskee myös EU-valtioissa perustettuja keskisuuria ja suuria tytäryrityksiä, jotka ovat sellaisen EU:n ulkopuolisen perimmäisen (engl. ultimate) emoyrityksen määräysvallassa, jonka konsernin liikevaihto ylittää 750 miljoonaa euroa (48 b art. 3 kohta). Tällaisen tytäryritysten on julkaistava vuosittain selvitys perimmäisen emoyrityksensä tuloverotiedoista. Vastaava velvollisuus koskee myös tällaisen yrityksen keskikokoista ja suurta sivuliikettä silloin, kun kyseisellä konsernilla ei ole EU:n alueella mitään keskisuurta tai suurta tytäryritystä, johon velvollisuus kohdistuisi edellä todetulla tavalla (4 ja 5 kohta).

Tytäryrityksen tai sivuliikkeen ei kuitenkaan tarvitse julkistaa EU:n ulkopuolisen emoyrityksensä tietoja omilla verkkosivuillaan siinä tapauksessa, että emoyritys itse asettaa verkkosivuilleen julkisesti saataville selvityksen tuloverotiedoista ilmoittaen samalla, mikä tytäryritys tai sivuliike EU:ssa on vastuussa kyseisen selvityksen julkistamisesta sen puolesta (48 b art. 6 kohta). Poikkeusmahdollisuus ei kuitenkaan koske tilannetta, jossa tällaiset tytäryritykset tai sivuliikkeet on perustettu direktiivin mukaisten raportointivaatimusten välttämiseksi (7 kohta).

2.2.2 Luottolaitoskonsernit

EU:n alueelle sijoittautuneiden luottolaitoskonsernien on jo nyt julkistettava maakohtainen selvitys Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/36/EU 89 artiklan mukaisesti. Ne jäävät tämän esityksen tarkoittaman raportointivelvoitteen ulkopuolelle, jos edellä mainitun artiklan mukainen kertomus kattaa EU:iin sijoittautuneen perimmäisen emoyrityksen ja sen kaikki sidosyritykset. Suomessa edellä mainitun direktiivin säännökset on saatettu voimaan luottolaitostoiminnasta annetun lain (610/2014) 10 luvun 12 §:ssä.

2.2.3 Sisältö

Direktiivin 48 c artiklan 2 kohta velvoittaa julkistamaan maakohtaisessa selvityksessä asianomaiselta tilikaudelta seuraavat tiedot:

- ✂ toiminnan luonne
- ✂ työntekijöiden määrä
- ✂ nettoliikevaihto mukaan lukien lähipiiriliikevaihto,
- ✂ voitto tai tappio ennen veroja
- ✂ kuluvana vuonna kertyneet tuloverot kyseisessä valtiossa
- ✂ maksetut tuloverot
- ✂ kertyneiden voittovarojen määrä.

Edellä tarkoitettut tiedot on esitettävä EU-valtioittain. Toisaalta EU:n ulkopuolisten maiden osalta tiedot tulee antaa konsernitason tasolla, joten niistä ei raportoida maakohtaisesti. Artikla 48 c artikla kuitenkin antaa komissiolle mahdollisuuden ylläpitää luetteloa sellaisista EU:n ulkopuolisista valtioista, joista täytyy pääsäännöstä poiketen raportoida tiedot maakohtaisesti.

Tässä luettelossa olisivat ne verotukselliset lainkäyttöalueet (engl. tax jurisdiction), jotka eivät komission mukaan täyttäisi seuraavia kriteereitä:

- ✘ avoimuus ja tietojenvaihto, mukaan lukien pyynnöstä suoritettava tietojenvaihto ja finanssilitietojen automaattinen tietojenvaihto
- ✘ oikeudenmukainen verokilpailu
- ✘ G20-maiden tai OECD:n laatimat standardit
- ✘ muut asiaan kuuluvat standardit, myös rahanpesun vastaisen toimintaryhmän laatimat kansainväliset standardit.

2.2.4 Julkistaminen

Maakohtainen selvitys tulee julkistaa samanaikaisesti tilinpäätöksen kanssa ja se on asetettava yleisön saataville yrityksen verkkosivuille vähintään viiden vuoden ajaksi (48 d art.). Selvitys toimitetaan myös rekisteriviranomaiselle.

2.2.5 Verifiointi

Artikla 48 f velvoittaa tilintarkastajan todentamaan, että selvitys on laadittu, julkaistu ja asetettu saataville yrityksen verkkosivuilla. Siten mahdollisista laiminlyönneistä tulee mainita tilintarkastuskertomuksessa.

2.2.6 Vastuu selvityksestä sekä seuraamukset

Artiklan 48 e nojalla kunkin jäsenvaltion tulee säätää, että yrityksen hallinto-, johto- ja valvontaelimet ovat kollektiivisesti vastuussa maakohtaisesta selvityksestä. Suomessa näillä elimillä tarkoitetaan hallitusta ja toimitusjohtajaa. EU:n ulkopuolisen monikansallisen yrityksen täällä määräysvallassa olevan sivuliikkeen osalta vastuu julkistamisesta on käytännössä sivuliikkeen johdolla.

Julkistamisvelvoitteen tehostamiseksi jäsenvaltioitten on varmistettava, että rikkomuksista määrätään tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia seuraamuksia samaan tapaan kuin muun tilinpäätösinformaation osalta.

3 Nykytila ja sen arviointi

3.1 Läpinäkyvyys verojen kansainvälisessä kohdentumisessa

Kansainvälinen yritystoiminta mahdollistaa verosuunnittelun, koska eri valtioiden verosäännökset voivat poiketa toisistaan alueellisen ulottuvuuden, veropohjien ja verokantojen suhteen. Suomen ja muiden EU-valtioiden nykylainsäädäntöön perustuva tilinpäätösinformaatio tarjoaa kuitenkin vain niukasti välineitä sen todentamiseksi, missä määrin ja millä tavalla verosuunnittelua tosiasiallisesti hyödynnetään. Tämä informaatiovaje on esitetty edesauttavan sitä, että monikansalliset yrityksistä kertyy verotuloja niukasti niiden toiminnan laajuuteen myötä, mikä on omiaan kyseenalaistamaan EU:n verojärjestelmien yleisen tehokkuuden ja oikeudenmukaisuuden.

3.2 Maakohtainen raportointi verotustarkoituksessa

Jo aikaisemmin on säädetty verotuksen maakohtaisesta raportoinnista verotusmenettelystä annetun lain 14d ja 14e §:ssä perustuen neuvoston direktiiviin 2015/881 direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla. Näihin säännöksiin perustuen verotuksen maakohtaisen raportin antaa Suomessa noin 50 konsernia vuosittain ja sen lisäksi raportoinnin piirissä on noin 1 000 konsernia, joiden ylimmän emoyrityksen kotipaikka on ulkomailla.

Koska kyse on raportoinnista verotustarkoitusta varten, asianomaiset raportit on tarkoitettu viranomaiskäyttöön. Siten niitä ei julkisteta yleisesti tilinpäätöstietojen tavoin siten kuin edellytetään veroraportointidirektiivissä tarkoitettujen tietojen osalta.

4 Tavoitteet

Veroraportointidirektiiviin perustuvan esityksen tavoitteena on syventää yleistä verotietoisuutta yhdistämällä informaatio tuloverojen maantieteellisestä kohdentumisesta taloudellisen toiminnan tosiasialliseen jakautumiseen valtiokohtaisesti. Tämä mahdollistaa tietoon perustuvan yhteiskunnallisen dialogin verokilpailullisista vaikutuksista sekä edesauttaa osaltaan verotuksellisen yritys vastuun toteutumista hyvinvoinnista. Esityksen tavoitteena on direktiivin kansallinen täytäntöönpano.

5 Ehdotukset ja niiden vaikutukset

5.1 Keskeiset ehdotukset

Esityksessä ehdotetaan tietyinkokoisille suomalaisille suuryrityksille veroraportointidirektiivin mukaista velvollisuutta esittää tilikausittain laadittavassa kaikille julkisessa kertomuksessa tuloverotietonsa maakohtaisesti eriteltyinä. Esitykseen sisältyvät säännösehdotukset vastaavat edellä kohdassa 2.2 selostettuja direktiivivaatimuksia. Tilinpäätöksen tavoin yritysjohto on vastuussa tuloverokertomuksesta, joka tulee toimittaa Patentti- ja rekisterihallitukselle.

5.2 Pääasialliset vaikutukset

Tuloverojensa maakohtaiseen raportointiin velvoittavaan 750 miljoonan euron liikevaihtoon ylittäviä yrityksiä tai konserneja olisi Suomessa noin 50. Näille aiheutuvat raportointikustannukset voidaan arvioida kohtuullisiksi yritysten kokoon nähden, sillä kohteena ovat tiedot, jotka sisältyvät yrityskirjanpitoon jo nykyisellään. Kyse on näiden tietojen kokoamisesta samaan tapaan kuin mikä jo koskee maakohtaista raportointia verotuksen tarpeisiin. Toisaalta tuloverokertomuksessa julkistettavien tietojen varmentamisessa mahdollisesti joudutaan käyttämään yritysten ulkopuolisten toimijoiden, mikä saattaa aiheuttaa merkittäviä prosessikustannuksia. Arvio kohtuullisuudesta koskee myös lisäkustannusta tilintarkastustoimista, sillä tilintarkastajan tehtävänä olisi yksinomaan todentaa raportin olemassaolo tilintarkastuskertomuksessaan.

Edellä mainitun raja-arvon ylittävään ulkomaiseen yrityskokonaisuuteen kuuluva sivuliike kuuluisi myös raportointivelvollisiin; tällaisia sivuliikkeitä olisi Suomessa arviolta hieman vähemmän kuin 1 200. Sivuliikkeelle voisi kuitenkin aiheutua kustannuksia vain siinä tapauksessa, että siinä määräysvaltaa käyttävä ulkomainen yritys ei itse ole halukas laatimaan raporttia.

Tuloveroraportointi vahvistaisi yritysten yhteiskuntavastuuta tuodessaan julki sen, miten yritykset tukevat maakohtaisella veronmaksulla sikäläistä hyvinvointia. Lisäksi raportoinnin julkisuuden myötä on mahdollisuus tietopohjaiseen yhteiskunnalliseen keskusteluun aggressiivisen verosuunnittelun syistä ja seurauksista, mikä voisi ehkäistä eroavaisuuksia, porsaanreikiä ja haitallisia verotoimenpiteitä.

Ehdotettu maakohtainen raportointi on omiaan hillitsemään verosuunnittelun ääri-ilmiöitä, mutta sen vaikutuksia verokertymään Suomessa on mahdoton arvioida. Kuten komissio esittää direktiivin osalta, tällä hetkellä ei ole vielä arvioitavissa, miten ehdotus vaikuttaa monikansallisten yritysten maksamien tuloverojen määrään, mutta se voimistaa kannustinta maksaa vero siinä maassa, jossa voitto syntyy.

Ehdotus ei siten välittömästi vaikuttaisi verokertymään eikä myöskään asettaisi uusia velvoitteita Verohallinnolle. Verohallinnolla ei olisi tehtävää tuloverokertomuksen ohjeistamisessa, sillä raportoinnilla ei kerätä tietoja verotusta varten. Ehdotuksen tarkoitama yleisöjulkinen raportointivelvollisuus kirjanpitoperusteisena poikkeaa verotusmenettelylain (1558/1995) 14 d §:ssä säädetyistä velvollisuuksista. Siten Verohallinnon antamat tämentävät menettelyohjeet verotuksellisen maaraportoinnin osalta jäisivät tässä suhteessa vaille normatiivista merkitystä eikä Verohallinnolle aiheutuisi asiassa sen toimivaltaan kuulumatonta tulkintavastuuta.

Patentti- ja rekisterihallitus on arvioinut, että uudet tehtävät vaativat ainakin yhden henkilötyövuoden verran lisää resursseja.

Kaikilla suurilla monikansallisilla yrityksillä olisi yhtäläinen julkistamisvelvollisuus riippumatta siitä, ovatko ne sijoittuneet EU:hun vai kolmanteen maahan. Kansainvälisten yritysten kilpailukykyyn ei siksi vaikutettaisi. Ylimääräisten veroristiriitojen tai kaksinkertaisen verotuksen riski, joka aiheutuu siitä, että maakohtainen raportti on minkä tahansa veroviranomaisen vapaasti käytettävissä, on rajoittunut, koska verotiedot eriteltäisiin ainoastaan EU-maittain.

6 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset

Ehdotuksen perusteena oleva direktiivi on lakiteknisesti minimisäännös. Siten Suomi muiden jäsenvaltioiden tavoin voisi periaatteessa asettaa direktiiviä ankarampia vaatimuksia niin laajentamalla raportointivelvollisten piiriä 750 miljoonan määräisen liikevaihdon alittaviin yrityksiin kuin lisäämällä raportoinnin sisältövaatimuksia siitä mitä direktiivi edellyttää. Tätä vaihtoehtoa ei kuitenkaan pidetä tässä vaiheessa tarkoituksenmukaisena, sillä niitä ei voitaisi kattavasti ulottaa suomalaisessa sivuliikkeessä määräysvaltaa käyttävään ulkomaiseen yritykseen edes EU:ssa, jos asianomaisessa valtiossa on pitäyditty direktiivivaatimuksissa.

7 Lausuntopalaute

Lausunto saatiin kaikkiaan 16 taholta. Suomen Osakesäästäjät ry ilmoitti, ettei niillä ole lausuttavaa asiasta.

Seuraavaa ei ole tarkoitettu tyhjentäväksi koosteeksi saadusta lausuntopalautteesta. Tarkoituksena on kuvata esityksen jatkovalmistelussa keskeisinä pidettyjä seikkoja maakohtaisen veroraportoinnin osalta.

Lausuntopyyntö käsitti direktiivin täytäntöönpanoa koskevien säännösluonnosten ohella ehdotuksen suurten ja keskisuurten yritysten sekä säätiöiden velvoittamiseksi tilinpäätöstensä

rekisteröimiseen digimuotoisena. Tämän asian jatkovalmistelu siirrettiin eri yhteyteen edellä kohdassa 1.1 selostetulla tavalla.

7.1 Viranomaiskannanotot

Oikeusministeriö esitti lukuisia lakitekniisiä täsmennyksiä direktiiviin täytäntöönpanosäännöksiin. Nämä ministeriön ehdotukset on otettu huomioon jatkovalmistelussa. Ministeriöllä ei ole yleistä huomautettavaa esitysluonnoksen tavoitteisiin ja ehdotettavaan sääntelyyn.

Liikenne- ja viestintäministeriö totesi yleisesti maakohtaisesta tuloveroraportoinnista, että lakiesityksen tavoite edistää toimivaa kilpailua sisämarkkinoilla ehkäisemällä aggressiivisesta verosuunnittelusta syntyvää kilpailuetua on kannatettava.

Verohallinnon lausunnon mukaan maakohtaista tuloveroraportointia koskevilla säännöksillä ei olisi välitöntä vaikutusta verotuksen toimittamiseen tai Verohallinnon muihinkaan tehtäviin. Julkinen raportointivelvollisuus saattaa direktiivin tavoitteiden mukaisesti vähentää aggressiivista verosuunnittelua ja siten välillisesti vaikuttaa verokertymiin ja verovalvontaan. Säännökset digimuotoisen tilinpäätöksen laatimisesta ja rekisteröimisestä edistäisivät Verohallinnon käsityksen mukaan parhaimmillaan yleisemminkin sähköistä asiointia ja tietojen kustannustehokasta hyödyntämistä.

7.2 Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Finanssiala ry ja Teknologiateollisuus ry sekä Keskuskauppakamari

Maakohtaisen tuloveroraportoinnin osalta EK pitää tärkeänä, ettei Suomessa säädetä direktiiviä tiukemmin. EK myös katsoo, että lakiluonnoksen arvio hallinnollisista kustannuksista on puutteellinen muun muassa sen vuoksi, että se koskee ainoastaan teknistä tiedon keräämistä. Tuloverokertomuksessa yleisölle julkistettavien tietojen varmentamiseen joudutaan käyttämään ulkopuolisia toimijoita, mikä on kuukausia kestävä ja kustannuksiltaan merkittävä prosessi.

Finanssiala ry ehdottaa maakohtaista tuloveroraportointia koskevaa esitystä täsmennettäväksi tiettyjen lakitekniisten seikkojen osalta.

Teknologiateollisuus ry pitää erittäin kannatettavana pysyttämistä direktiivin mukaisessa sääntelyssä. Maakohtaisen tuloveroraportoinnin osalta KKK kannattaa pysyttämistä direktiivin minimivaatimuksissa. KKK myös huomauttaa, että yrityksille aiheutuu kustannuksia tietojen keräämisestä ja tiedonkeruuseen liittyvistä hankkeista sekä tietojen läpikäymisestä ja varmentamisesta tarvittaessa ulkopuolisia asiantuntijoita apuna käyttäen.

7.3 Finnwatch ry ja Fingo ry

Kriittisin lausunnonantajista maakohtaisen tuloveroraportoinnin suhteen oli Finnwatch ry. Yhdistys ehdotti seuraavia muutoksia:

- ⌘ Raportointivelvoite tulisi kansallisessa sääntelyssä ulottaa kattamaan yritysten kaikki toimintamaat. EU-maiden kohdalla raportointia olisi myös perusteltua edellyttää verotusaluekohtaisesti, koska maakohtaisuus tarkoittaa esimerkiksi Alankomaiden kohdalla sitä, että merentakaisia (veroparatiiseiksi katsottavia) alueita koskevat tiedot saa nyt sisällyttää Alankomaiden lukuihin.

- ⌘ Yhdistyksen mukaan raportointivelvoitteen synnyttävä liikevaihtoraja on asetettu lakiluonnoksessa perusteettoman korkealle. Lausunnon toimitetussa luonnoksessa perustellaan direktiivin mukaista raja-arvoa sillä, ettei matalampaa kansallista rajaa voitaisi kattavasti ulottaa tilanteisiin, joissa toisessa EU-maassa sijaitsevalla yrityksellä on Suomessa sivuliike. Tämä ei kuitenkaan estä asettamasta matalampaa liikevaihtorajaa yrityksille, joiden ylin konsernitilinpäätöksen laativa emoyhtiö (perimmäinen emoyhtiö) sijaitsee Suomessa. Näiden yritysten kohdalla liikevaihtoraja tulisi asettaa vastaamaan tilinpäätösdirektiivin ja kirjanpitolain suuryrityksen määritelmää. Tällöin liikevaihtoraja olisi myös linjassa pankkisektoria ja kaivannaisteollisuutta koskevan läpinäkyvyyssääntelyn kanssa.
- ⌘ Kolmas raportointivelvoitteen tehoa yhdistyksen mukaan merkittävästi heikentävä seikka on direktiivin mukainen poikkeusmahdollisuus, jonka nojalla on mahdollista lykätä raportointia viidellä vuodella, mikäli “julkistaminen voisi aiheuttaa vakavaa taloudellista haittaa tuloverokertomuksen tarkoittamille yrityksille”.
- ⌘ Neljäs yhdistyksen heikkoutena pitämä seikka liittyy raportoitavien tietojen suppeuteen muun muassa yrityksen toiminnan laajuuden ja voitonsiirron arvioimiseksi. Yhdistys esittää näiden osalta yksityiskohtaisia täydennys ehdotuksia.
- ⌘ Lisäksi yhdistyksen mukaan tietojen käytettävyyttä parantaisi merkittävästi se, että kansallisessa sääntelyssä käytettäisiin direktiivin tarjoama optio tietojen keräämisestä julkiseen keskitettyyn rekisteriin.

Fingo ry:n lausunto ehdotuksineen on samansuuntainen Finnwatch ry:n esittämien kanssa.

7.4 Tilintarkastajajärjestöt

Suomen Tilintarkastajat ry huomautti, että olisi tarkoituksenmukaisempaa rajata maakohtainen raportointivelvoite selvästi niiden yritysten kertomuksiin, jotka kuuluvat ehdotetun säännösten soveltamisalaan. Yhdistys esitti myös muita lakitekniisiä muutos- ja täydennys ehdotuksia esitykseen.

7.5 Jatkovalmistelu

Lausuntopalautteessa (Finnwatch ry ja Fingo ry) esitetty ehdotus tuloverokertomusten keskitetystä kokoamisesta ja julkistamisesta on sellainen, että siihen on mahdollista ryhtyä Patentti- ja rekisterihallituksen toimivaltuuksin, kun käytännön kokemusta raportoinnista on kertynyt siinä määrin, että keskitetyn menettelyn tarve on arvioitavissa siihen nähden, millainen julkistamisteho on ollut saavutettavissa yritysten omin toimin. Asian arvioinnissa otettaisiin huomioon myös muissa ETA-valtioissa julkistamisen tehokkuudesta kertynyt kokemus.

Määräaikainen poikkeusmahdollisuus yksittäisten tietojen julkistamisesta pohjautuu direktiiviin ja edellyttää julkistamatta jättämisen perustelujen esittämistä kertomuksessa. Jatkovalmistelussa on lyhennetty määräaika direktiivin säätämästä viidestä vuodesta kahteen vuoteen. Jos erityisestä syystä yrityksellä olisi tarve pidemmälle poikkeukselle, siihen olisi pyydettävä erikseen lupa kirjanpitolautakunnalta, joka olisi toimivaltainen pidentämään aikaa enintään direktiivin mukaiseen viiden vuoden maksimiin. Väärinkäytösmahdollisuuden estämiseksi poikkeamisille tulee olla objektiivisesti todennettava syy, joka on pöytäkirjattava. Poikkeamispäätöksen laillisuuden arviointi kuuluisi tilintarkastajalle osana hallinnon tarkastusta.

Lausuntopalautteessa kiinnitettiin myös huomiota tietosisältövaatimusten perustumiseen yksinomaisesti direktiiviin ja esitettiin asetuseroituksen täydentämistä yrityksen toimintaa koskevilla erinäisillä lisäinformaatiovaatimuksilla. Tämän huomautuksen osalta on lakiehdotuksen jatkovalmistelussa pidetty keskeisenä sitä, että kertomusten tietosisällöllinen yhdenmukaisuus ETA-alueella on ollut perustavanlainen tavoite direktiivin laadintaprosessissa. Siten lisävaatimusten asettamiseen on suhtauduttava pidättyväisesti. Myöskään esimerkiksi Ruotsin lainvalmistelussa ei tällaisia ole esitetty. Lakiehdotuksen perusteluita on kuitenkin lausuntokierroksen jälkeisessä jatkovalmistelussa täsmennetty huomautuksen johdosta sen selventämiseksi, että kansallisten lisävaatimusten asettaminen olisi tarvittaessa mahdollista, jos ne myöhemmin osoittautuvat julkistamiskäytännöstä ETA-alueella kertyvän kokemuksen myötä tarkoituksenmukaisiksi kertomuksen informaatiotavoitteiden kannalta.

Niin ikään ehdotettiin yhtäältä ilmoitusvelvollisuuden ulottamista Suomessa direktiivissä säädettyä laajempaan yritysjoukkoon alentamalla kokokriteerijä ja toisaalta erittelyvelvollisuuden kohdentamista tiukemmin lainkäyttöaluekohtaiseksi myös EU-valtioiden osalta. Jatkovalmistelussa näistä huomautuksista ei ole johdettu muutoksia lakiehdotukseen. Koska direktiivissä on kyse täysin uudenlaisen raportointivelvollisuuden asettamisesta, on nyt säädännön voimaansaattamisvaiheessa perusteltua pysyttävä EU-neuvotteluissa saavutetun yhteisymmärryksen mukaisessa soveltamisalassa. Samaan on päädytty myös Ruotsin lainvalmistelussa. Selvää kuitenkin on, ettei direktiivi estä asian kansallista uudelleentarkastelua. Se on Suomessakin mahdollista, jos uusien velvoitteiden toteuttamisessa meillä ja muulla ETA-alueella käytännössä kertyvät kokemukset antavat siihen aihetta direktiivin tarkoituksena olevan veroläpinäkyvyyden toteuttamiseksi.

Saadun lausuntopalautteen myötä tilinpäätösten digitaalisen rekisteröintivelvoitteen jatkovalmistelu siirrettiin toteutettavaksi yritysten kestävyysraportointia koskevien säännösten voimaantulon yhteyteen (kohta 1.1 edellä).

Useat lausunnonantajat esittivät myös lukuisia teknisluontoisia huomautuksia täsmennys- ja muutostarpeista. Ne on huomioitu lakiesityksen jatkovalmistelussa mahdollisimman kattavasti.

8 Säännöskohtaiset perustelut

8.1 Kirjanpitolaki

1 luku – Yleiset säännökset

6 §. *Konserniyritys, emoyritys ja tytäryritys sekä itsenäinen yritys.* Pykälän 3 momenttia täydennettäisiin konserniin kuulumattoman eli itsenäisen yrityksen määritelmällä. Käsite on samasisältöinen kuin direktiivin 48a.1 artiklan 4 kohdassa.

10 §. *Perimmäinen emoyritys.* Uudeksi pykäläksi tarkoitettu määritelmä vastaa 48.1 artiklan 1 kohtaa.

11 §. *Verotuksellinen lainkäyttöalue.* Ehdotettu pykälä perustuu vastaavaan määritelmään 48.1 §:n 3 kohta.

7 b luku – Tuloverokertomus

Veroraportointidirektiivin täytäntöönpanemiseksi tarpeelliset säännökset soveltamisalasta ja raportoinnin muodosta samoin kuin vastuusta sisällytettäisiin lakiin uudeksi 7 b luvuksi.

Raportoinnin tietosisällöstä, säädettäisiin erillisellä valtioneuvoston asetuksella. Tämä vastaisi kirjanpitolainsäädännön nykyistä lakitekniikkaa, jossa tilinpäätöksen tietosisältöä koskevat vaatimukset yksilöidään asetuksella.

Direktiivin artikkelit ehdotetaan pantaviksi täytäntöön seuraavin säännöksin jäljempänä esitetyllä tavalla:

- ✂ 48a artikla – Määritelmät, jotka liittyvät tuloverotietojen ilmoittamiseen: 1 lukuun ehdotetut 6, 10 ja 11 §:t;
- ✂ 48b artikla – Yritykset ja sivuliikkeet, joiden on annettava tuloverotietoja koskeva kertomus: 7 b lukuun ehdotetut 1–5 §:t;
- ✂ 48c artikla – Tuloverotietoja koskevan kertomuksen sisältö: 7 b lukuun ehdotetut 6–8 §:t sekä luonnos valtioneuvoston asetukseksi tuloverokertomusten sisällöstä;
- ✂ 48d artikla – Julkaiseminen ja saatavuus: 7 b lukuun ehdotettu 9 §;
- ✂ 48e artikla – Vastuu tuloverotietoja koskevan kertomuksen laatimisesta, julkaisemisesta ja saataville asettamisesta: 7 b lukuun ehdotettu 10 §;
- ✂ 48f artikla – Lakisääteisen tilintarkastajan lausunto: tilintarkastuslain 3 lukuun ehdotettu 5 b §;
- ✂ 48g artikla – Tuloverotietoja koskevan raportoinnin alkamispäivä: lain voimanatulosäännös.

Ehdotetut säännökset on tarkoitettu kattamaan tyhjentävästi ne tilinpäätösdirektiiviä koskevat uudet artikkelit, joiden panemista täytäntöön edellytetään jäsenmailta.

1 §. Soveltamisala. Tuloverokertomusvelvoitteen soveltamisala määräytyisi 1 momentissa direktiivin säätämällä tavalla. Artiklan 48b.1:n mukaisesti suomalaiselle oikeushenkilölle kynnysarvona olisi vähintään 750 miljoonan euron määräinen liikevaihto kahtena perättäisenä tilikautena.

Itsenäisen eli konserniin kuulumattoman oikeushenkilön lisäksi velvoite koskisi konsernirakenteessa ylimmäisen emoyrityksen asemassa olevaa kirjanpitovelvollista. Emoyritys määrittyy voimassaolevan 1 luvun 5 ja 6 §:n mukaisesti tilinpäätösdirektiiviä vastaavasti.

Velvollisuus ulotettaisiin kansallisesti tilinpäätösdirektiiviä laajemmalle. Osakeyhtiön ja sellaisen henkilöyhtiön (so. avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö), jossa vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö, ohella myös esimerkiksi osuuskunta olisi velvollinen kertomuksen laatimiseen edellä mainitun raja-arvon ylittymisen myötä. Tämä laajennus vastaa suomalaisen kirjanpitolainsäädännön yleistä lähtökohtaa siitä, että velvoite informaation avoimuuteen ulkopuolisille on yhtäläinen yritysmuodosta riippumatta.

Säännös koskee suomalaisia osakeyhtiöitä ja muita täällä perustettuja ja rekisteröityjä oikeushenkilöitä. Vastaavat velvollisuudet muissa ETA-valtioissa sijaitseville yrityksille säädetään direktiiviperusteisesti sikäläisillä laeilla.

Direktiivijohdannon 11 kohdan mukaisesti momentissa tarkoitettun 750 miljoonan määräisen raja-arvon saavuttaminen tai ylittyminen lasketaan nimenomaan siitä liikevaihdosta, joka ilmenee konsernituloslaskelmasta tai, itsenäisen yrityksen osalta, sen erillistilinpäätöksen tuloslaskelmasta. Siten muut tulot esimerkiksi koneiden tai liiketoimintojen myynneistä eivät ole tässä suhteessa merkityksellisiä.

Silloin, kun kyse on konsernitilinpäätöksestä, tytäryritysten mahdollisesti ei-euromääräiset liikevaihdot otetaan konsernitilinpäätöksen laatimissäännösten mukaisesti huomioon. Näin ollen ei ole tarpeen säätää asiasta erikseen.

Pykälän 2 momentti selventää, että kertomuksen laatimisvelvoite raukeaa vasta, kun 750 miljoonan euron raja-arvo on alittunut kahdella perättäisellä tilikaudella. Alittuminen viimeisimmillä tilikaudella ei siten vielä poista velvoitetta kertomuksen laadintaan. Selvää on, että raportointivelvoite tulisi uudelleen sovellettavaksi tällaiseen monikansalliseen konserniin tai itsenäiseen yritykseen, kun sen tulot jälleen ylittävät raja-arvon kahden peräkkäisen tilikauden aikana (direktiivijohdanto 11 kohta). Edeltävän momentin säätämää vastaavasti velvoite kohdentuisi näistä jälkimmäiseen tilikauteen, joten raportti julkistettaisiin sitä seuraavalla eli ”kolmannella” tilikaudella.

Jos konsernista on poistunut tilikauden aikana yksi tai useampi tytäryritys, tällaisille muutoksille ei annettaisi itsenäistä merkitystä. Tarkastelun kohteena on nimenomaisesti tilikauden päättämishetkellä kuvaava konsernitilinpäätös, joka laaditaan sitä koskevien säännösten mukaisesti.

Ehdotetussa 3 momentissa säädettäisiin 48b.2 artiklana mukaisesti, että yksinomaan kotimaassa toimivalla yrityksellä ei ole velvoitetta tuloverokertomuksen laadintaan. Direktiivin tarkoituksen mukaisesti maakohtaiset verotiedot ovat tarpeen vain monikansallisista yrityksistä.

Kahdenkertaisen raportoinnin välttämiseksi rahoituslalla 4 momentti rajaisi soveltamisalan ulkopuolelle 48b.3 artiklan ja direktiivijohdannon 12 kohdan tarkoittamalla tavalla sellaiset luottolaitokset ja sijoituspalveluyritykset, joille on jo säädetty momentissa mainittujen EU-säännösten mukaisesti vastaavanlainen veroraportointivelvoite.

2 §. *Soveltaminen Euroopan talousalueen ulkopuoliseen emoyritykseen.* Tuloverokertomuksen laadintavelvoite ulotettaisiin 1 momentilla 48b.4 artiklan nojalla suomalaista emoyritystä vastaavasti sellaiseen ETA:n ulkopuoliseen emoyritykseen, kun 1 §:ssä tarkoitettut edellytykset täyttyvät ja tällä on Suomessa tytäryritys, joka on 1 luvun 4c §:ssä säädetyllä tavalla suuri tai keskikokoinen. Lisäksi säädettäisiin velvoitteen raukeamisesta samalla tavalla kuin edellä 1 §:n 2 momentissa suomalaisen emoyrityksen osalta.

Se, ylittykö raportointivelvollisuuden laukaiseva 750 miljoonan euron raja-arvo, ratkaistaisiin perustuen siihen tilinpäätössäännöstöön, jota asianomainen emoyritys noudattaa (direktiivijohdanto 11 kohta). Siten esimerkiksi yhdysvaltalaisen emoyrityksen osalta velvoite perustettaisiin sikäläiseen US GAAP -säännösten mukaiseen liikevaihdon määrittelmään sopeuttamatta sitä tilinpäätösdirektiiviin. Niin ikään kansainvälinen IFRS-tilinpäätösstandardisto voisi tulla sovellettavaksi, jos asianomainen yritys noudattaa sitä erillis- tai konsernitilinpäätöksessään.

Jos konsernitilinpäätös laaditaan muun valuutan määräisenä kuin euroina, kysymys raja-arvon ylittämisestä tai alittamisesta ratkaistaisiin tilinpäätöspäivän ostokurssin mukaisesti. Tämä on perusteltua asiayhteyden vuoksi: tilinpäätös kuvaa taloudellista asemaa ja tulosta nimenomaan

tarkasteltuna tilikauden viimeisen päivän tilanteessa eli tilinpäätöspäivänä. Jäljempänä 11 §:ään ehdotetaan tästä nimenomaista säännöstä.

Artiklan 48b.4 ja direktiivijohdannon 10 kohdan mukaisesti 2 momentti velvoittaisi suomalaisen tytäryrityksen tuloverokertomustietojen julkistamiseen ETA-alueen ulkopuolisesta emoyrityksestään. Siinäkin tapauksessa, että emoyritys ei itse julkista tällaista kertomusta ja laiminlyö tietojensa antamisen kertomusta varten, tytäryrityksen tulee itse laatia käytettävissään olevista tiedoista kertomus, jossa myös mainitaan emoyrityksen laiminlyönnistä.

Pykälän 3 momentti selventää, ettei ole tarvetta julkistaa päällekkäistä raportointia siinä tapauksessa, että Suomessa on useampia tytäryrityksiä ETA-alueen ulkopuolisella emoyrityksellä. Ehdotuksen mukaan julkistusvelvollisuus kuuluisi tällöin tytäryrityksistä suurimmalle, mikä selviäisi viimeisimmistä tilinpäätöksistä ilmenevien liikevaihtolukujen vertailusta. Vertailtavina olisivat asianomaisten yritysten omien erillistilinpäätösten liikevaihdot, joten mahdolliset konsernitilinpäätökset jäävät tässä suhteessa vaille merkitystä.

3 §. *Soveltaminen Euroopan talousalueen ulkopuolisen yrityksen suomalaiseen sivuliikkeeseen.* Pykälässä säädettäisiin ehdotettua 2 pykälää vastaavista velvoitteista suomalaisen sivuliikkeen osalta. Ehdotettu 1 momentti perustuu 48b.5 artiklaan ja direktiivijohdannon 10 kohtaan. Sivuliikkeen epäitsenäisyydestä eli oikeushenkilöllisyyden puutteesta johtuu, ettei direktiivissä ole asetettu kokorajoja sivuliikkeelle velvoitteen soveltamisen edellytykseksi. Siten liiketoiminnaltaan vähäiselläkin sivuliikkeellä on Suomessa tämän pykälän mukainen informointivelvoite silloin, kun emoyritys tai sivuliikettä suoraan hallitseva itsenäinen yritys sijaitsee ETA-alueen ulkopuolella.

Jos suomalainen sivuliike kuuluu sellaiselle ulkomaiselle yritykselle, jonka tilinpäätös laaditaan muussa valuutassa kuin euroina, raja-arvo tarkastellaan tilinpäätöspäivän ostokurssin mukaisesti, kuten edellä ehdotetun 2 §:n tarkoittamassa tilanteessa. Jäljempänä ehdotettu 11 § käsittää tätä koskevan selventävän säännöksen.

Pykälän 2 momentti osoittaisi toimimisvelvoitteen tietojen hankkimiseksi ja julkistamiseksi sivuliikkeen edustajalle. Sisällöltään velvoite vastaisi edellä 2 §:ssä suomalaiselle tytäryritykselle ehdotettua.

Ehdotettu 3 momentti koskee tilannetta, jossa ETA-alueen ulkopuolisella yrityksellä on Suomessa sekä sivuliike että tytäryritys. Tällöin 48b.5 artiklan 6.b alakohdan mukaisesti toimimisvelvollisuus kohdistuisi yksinomaan tytäryritykseen.

4 §. *Euroopan talousalueen ulkopuolisen yrityksen itsensä laatiman tuloverokertomuksen ensisijaisuus.* Ehdotettu pykälä koskee 48b.6 artiklassa tarkoitettua tilannetta, jossa ETA-alueen ulkopuolinen itsenäinen yritys tai perimmäinen emoyritys itse julkistaa ja asettaa maksutta saataville sähköisenä raporttina tuloverokertomuksen, jossa on direktiivin edellyttämät tiedot. Näiden edellytysten täytyessä väistyvät edellä 2 ja 3 pykälässä suomalaiselle tytäryritykselle ja sivuliikkeelle säädettävät toimimisvelvoitteet. Myöskään kääntämistä suomen- tai ruotsinkieliseksi ei voida vaatia, jos edellä tarkoitettu kertomus on julkistettu jollakin muulla unionikielillä.

5 §. *Tuloverokertomusta koskevien velvoitteiden välttely.* Pykälä käsittää 48b.7 artiklan mukaisen säännöksen tilanteesta, jossa tytäryritys- tai sivuliikerakennetta koskevien järjestelyjen tarkoituksena raportointivelvoitteen välttely. Säännöksen soveltaminen edellyttää, että kiertotarkoitus ilmenee järjestelyn yksinomaiseksi tarkoitukseksi (engl. serve no other objective than to circumvent the reporting requirements).

Pykälän tehosteeksi ehdotetaan, että Patentti- ja rekisterihallitus julkistaa kehotuksensa merkitsemällä sen kaupparekisteriin, jolloin se tulisi yleisesti tietoon liikekumppaneille. Tämä tehoste olisi Suomen kansallinen säännös.

Säännöksen tarkoittama valvonta olisi käytännössä reaktiivista. Valvontatoimet perustuisivat ensisijaisesti yleisön ilmiannon luonteisiin yhteydenottoihin virastoon.

6 §. Tuloverokertomuksen sisältö. Sisältöä koskevat säännökset tuloverokertomuksesta annettaisiin valtioneuvoston asetuksella. Tämä vastaa kirjanpitosäädännön yleistä rakennetta, jossa tilinpäätöksessä esitettävistä tuloslaskelma- ja tase-eristä sekä liitetiedoista säädetään 8 luvun 6 §:n valtuutussäännöksen nojalla yhtäältä pienyritystä suurempien oikeushenkilöiden osalta kirjanpitoasetuksessa (1339/1997) ja toisaalta muiden osalta valtioneuvoston asetuksessa pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (1753/2015).

Asetuksenantovaltuutta rajattaisiin kohdentamalla se niihin tietovaatimuksiin, joita direktiiviin asianomainen 48c artikla nimenomaisesti edellyttää tuloverokertomuksessa esitettäväksi. Siten kansallisia lisävaatimuksia ei voitaisi säätää asetuksella, ellei kyse ole seikoista, jotka ovat tarpeen direktiivin informatiivisen tarkoituksen toteuttamisen varmentamiseksi. Tällaisen tarpeen arviointi voisi osoittautua perustelluksi julkistamiskäytännöstä myös muissa ETA-valtioissa kertyvän kokemuksen myötä. Arvioinnissa olisi kuitenkin aina keskeisenä lähtökohtana, että kertomusten tietosisällöllinen yhdenmukaisuus EU-alueella on ollut perustavanlainen tavoite direktiiville.

Kirjanpitolautakunta olisi voimassaolevan 8 luvun 1 §:n 1 momentin nojalla antamaan tarvittaessa ohjeita myös tämän asetuksen tietovaatimusten soveltamisesta. Kirjanpitovelvollisten lausuntopyyntöjen ohella lautakunta voi antaa ohjausta myös viranomaisen, kuten Patentti- ja rekisterihallituksen aloitteesta.

7 §. Raportointimallit ja sähköinen raportointimuoto. Pykälän 1–3 momentit sisältävät yhdenmukaistavat säännökset mallista ja digimuodosta tuloverokertomuksen raportoinnille. Ehdotus perustuu 48c.3, 48c.4 ja 48c.10 artikloihin, sekä direktiivijohdannon 14 ja 15 kohtiin.

Ehdotettu 1 momentti perustettaisiin lähes samanasaisesti 48c.3 artiklaan, joka kuuluu: ”Jäsenvaltioiden on sallittava, että tämän artiklan 2 kohdassa luetellut tiedot raportoidaan neuvoston direktiivin 2011/16/EU liitteessä III olevan III jakson B ja C osan raportointiohjeiden perusteella.” Koska artikla oikeuttaa kertomuksessa esitettävien tietojen määrittämiseen verotuksellisessa maaraportoinnissa noudatettavalla tavalla, yritys voi vedota siihen välittömästi. Säännös rajautuu yksittäisten tietojen määrittämistapaan, ei itse raportin laatimiseen tai sitä koskevaan ohjeistukseen.

Verohallinnolla ei olisi tehtävää tuloverokertomuksen ohjeistamisessa, sillä raportoinnilla ei kerätä tietoja verotusta varten. Siten Verohallinnon antamat täsmentävät menettelyohjeet verotuksellisen maaraportoinnin osalta jäisivät tässä suhteessa vaille normatiivista merkitystä.

8 §. Väliaikainen poikkeus tuloverokertomukseen sisältyvän tiedon julkistamisesta. Direktiivijohdannon 18 kohdan mukaan tuloverokertomukseen sisällytettävien tietojen välitön ilmaiseminen saattaisi tietyissä tapauksissa vahingoittaa vakavasti yrityksen kaupallista asemaa (engl. commercial position). Tämän vuoksi 48c.6 artikla sallii julkistamisen lykkäämisen enintään viidellä vuodella edellyttäen, että lykkääminen julkistetaan selkeästi ja sen perustelut esitetään kertomuksessa ja perustelujen tausta dokumentoidaan yrityksessä. Tämän mukaista säännöstä ehdotetaan 1 ja 2 momentiksi kuitenkin siten, että yritysaloitteinen poikkeusaika olisi viiden vuoden sijasta enintään kaksi vuotta. Väärinkäytösmahdollisuuden estämiseksi

poikkeamisille tulee olla objektiivisesti todennettava syy, joka on pöytäkirjattava. Poikkeamisen laillisuuden arviointi kuuluisi tilintarkastajalle osana hallinnon tarkastusta. Kahta vuotta pidempi poikkeus edellyttäisi aina lupaa kirjanpitolautakunnalta, joka harkitsisi asiaa yhtäältä direktiivin tarkoituksen toteutumisen ja toisaalta yritysintressin kannalta. Lautakuntaperusteinen pidennys julkistamatta jättämiselle olisi aina poikkeuksellinen ja edellyttäisi yrityksen tilanteeseen liittyvää erityistä syytä. Lautakunnan menettely asiassa vastaisi sitä, mitä muuten säädetään voimassaolevan 8 luvun 2 §:n 2 momentissa.

Pykälän 3 momentti sisältää artiklan 48c.6 kolmannen alakohdan mukaisen rajoituksen, joka kieltää tekemistä väliaikaista poikkeamista julkistamisesta silloin, kun kyse on verotukselliseen yhteistyöhön haluttomien lainkäyttöalueista, jotka kannustavat verotuksen väärinkäyttöihin heikentäen jäsenmaiden yhtiöverotuloja. EU:n neuvoston päätöksen (5.10.2021) mukaan nämä ovat Amerikan Samoa, Fidži, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad ja Tobago, Yhdysvaltain Neitsytsaaret ja Vanuatu.

Lisäksi 4 momentti rajaisi lykkäysmahdollisuuden ulkopuolelle tilanteet, joissa pörssiyrityöllä on markkinoiden väärinkäyttöasetukseen (596/2014) perustuva velvollisuus julkistaa tieto, joka on merkityksellinen markkinoille. Vaikka ehdotus ei perustu välittömästi direktiiviin, se ilmaisee ohjaavasti asetusvelvoitteiden ensisijaisuuden direktiivipoikkeukseen nähden.

9 §. Laatimisaika sekä rekisteröiminen ja julkistaminen. Pykälä edellyttäisi raportin laatimista samassa neljän kuukauden määräajassa, joka on säädetty 3 luvun 6 §:ssä tilinpäätökselle ja toimintakertomukselle.

Tilintarkastuskertomus, jossa lausuttaisiin tilintarkastuslain 3 luvun 5 b §:ssä ehdotetulla tavalla muun muassa tuloveroraportista, on luovutettava hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle viimeistään kaksi viikkoa ennen sitä kokousta, jossa tilinpäätös esitetään vahvistettavaksi (tilintarkastuslaki 6 luku 6 § 2 mom.). Siten raportti tulisi laadittavaksi ennen tilintarkastuskertomuksen antamista. Tästä yhteydestä myös seuraa, ettei olisi hyväksyttävää, että yritys muuttaa tilintarkastuksen jälkeen tuloveroraporttiaan ennen sen julkistamista.

Pykälässä säädettäisiin myös 48d artiklassa edellytetyllä tavalla 12 kuukauden määräaika kertomuksen ilmoittamiselle kaupparekisteriin sekä kertomuksen pitämisestä maksutta saatavilla verkkosivuilla.

Ilmoitukseen sovellettaisiin sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnasta annettua lakia (13/2003). Ilmoitus on varmennettava sähköisellä allekirjoituksella tai muulla hyväksyttävällä tavalla. Patentti- ja rekisterihallitus antaisi tarkemmat määräykset siitä, millä tavoin ilmoitus voidaan toimittaa sähköisesti. Kyse on samankaltaisesta säännöstöstä kuin mitä säädetään verohallituksesta verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 93 a §:ssä.

10 §. Vastuu tuloverokertomuksesta. Kuten tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta, asianomaisen oikeushenkilön johto olisi ehdotetun 1 momentin nojalla vastuussa tuloverokertomuksen julkistamisesta ja sen sisällöstä. Tämä perustuu 48e artiklaan.

Pykälän 2 ja 3 momentissa rajoitettaisiin 48e artiklan toisen alakohdan mukaisesti johtohenkilöiden vastuuta. Direktiivijohdannon 19 kohdassa esitetyllä tavalla vastuun olisi käsitettävä sen varmistaminen, että heidän parhaan tietämyksensä ja kykyjensä mukaan perimmäisen emoyrityksen tai itsenäisen yrityksen kertomus on laadittu, rekisteröity ja julkistettu direktiivin mukaisella tavalla tai että suomalainen tytäryritys tai sivuliike on laatinut, julkaissut ja asettanut saataville kaikki hallussaan olevat saadut tai hankitut tiedot direktiivin mukaisesti. Jos tiedot tai kertomus ovat puutteellisia, heidän vastuuseen kuuluisi sellaisen

lausunnon julkaiseminen, josta käy ilmi, että perimmäinen emoyritys tai itsenäinen yritys ei ole asettanut tarvittavia tietoja saataville.

11 §. Valuuttakurssi. Selvyyden vuoksi ehdotetaan säännöstä, jonka nojalla 2 ja 3 §:ssä tarkoitettun raja-arvon ylittymisen tai alittumisen perustettaisiin tilinpäätöspäivän mukaiseen euron ostokurssiin.

8 Luku – Erinäiset säännökset

1 §. Lain tarkoituksen edistäminen sekä valvonta. Tuloverokertomuksen valvonnasta säädettäisiin uudessa 4 momentissa vastaavalla tavalla kuin mitä on voimassa tilinpäätöksen osalta. Siten Patentti- ja rekisterihallitus voisi rekisteriviranomaisena määrätä uhkasakon tehostamaan laiminlyönnin oikaisemisvelvoitetta. Patentti- ja rekisterihallitus olisi toimivaltainen myös sellaisessa tapauksessa, että kirjanpitovelvollinen pörssiyrityksenä tai muuna rahoitusmarkkinatoimijana muutoin kuuluu Finanssivalvonnan valvottaviin. Toimivaltaa ei olisi tarpeen hajauttaa, koska tuloveroraportoinnilla ei ole välitöntä arvonmäärittelyksellistä merkitystä asianomaisen yrityksen arvopapereille kuin tilinpäätösinformaatioilla.

Lisäksi 5 ja 6 momentissa asetettaisiin tehosteeksi osakeyhtiölain 20 luvun 4 §:ää ja osuuskuntalain 23 luvun 4 §:ää vastaava uhka siitä, että laiminlyönnistä voisi seurata selvitystilaan asettaminen tai poistaminen kaupparekisteristä.

4 a §. Tuloverokertomuksen rekisteröintirikkomus. Rekisteröimisen ja siihen perustuvan yleisöjulkisuuden myötä kertomuksen tarkoituksena on palvella yritystoiminnan yleistä läpinäkyvyyttä kuin tilinpäätös. Tämän varmistamiseksi lakiin lisättäisiin rangaistussäännös raportoinnin tehosteeksi samalla tavalla kuin mitä säädetään tilinpäätöksen laiminlyönnistä kirjanpitorikkomuksena voimassaolevassa 4 §:n 1 momentin 4 kohdassa. Koska kertomuksen ja tilinpäätöksen tehtävä on samanlainen, on perusteltua, että seuraamusuhasta säädettäisiin yhdenmukaisesti.

Rangaistusuhka kohdistuisi 10 §:ssä tarkoitettuihin henkilöihin, jotka ovat vastuussa tuloverokertomuksesta 48 e artiklan tarkoittamalla tavalla. Direktiivin johdannon 19 kohdan mukaan ”[y]ritysten sijoittajiin, velkojiin, muihin kolmansien osapuoliin ja suureen yleisöön kohdistuvien avoimuusvaatimusten ja yhteiskuntavastuun lisäämiseksi ja asianmukaisen hallinnoinnin varmistamiseksi - - hallinto-, johto- ja valvontaelinten jäsenten olisi oltava kollektiivisesti vastuussa tämän direktiivin mukaisten raportointivelvoitteiden noudattamisen varmistamisesta.”

8.2 Tilintarkastuslaki

3 Luku – Tilintarkastuksen sisältö

5 b §. Lausunto tuloverokertomuksesta. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin 48f artiklaa vastaavasti tilintarkastajan velvollisuudesta lausua 3 luvun 5 §:ssä säädetyssä kirjanpitoa, tilinpäätöstä ja hallintoa koskevassa tilintarkastuskertomuksessaan siitä, jos tarkastuksen kohteella oli velvollisuus tuloverokertomuksen julkistamiseen ja oliko julkistaminen tehty lain mukaisesti. Direktiivijohdannon 20 kohdan mukaan tämä on tarpeen sen varmistamiseksi, että yleisö on tietoinen raportointivelvoitteiden soveltamisalasta ja niiden noudattamisesta. Velvoite kohdistuisi direktiivin tarkoittamien osakeyhtiöiden ohella osuuskuntiin.

Ehdotettu 2 momentti edesauttaisi Patentti- ja rekisterihallituksen valvontatointia. Jos tuloverokertomuksen rekisteröinti tai julkistustoimet on lainlyöty, tilintarkastaja antaisi tästä tiedon toimittamalla virastolle tilintarkastuskertomuksensa, johon sisältyy lausuma tästä laiminlyönnistä. Uusi toimintavelvoite asetettaisiin tilintarkastajalle sen vuoksi, että tuloveroraportointiin liittyy erityinen yleisöjulkisuuden intressi.

7 Luku – Ohjaus, kehittäminen ja valvonta

6 §. *Tilintarkastuslautakunnan asettaminen ja kokoonpano.* Pykälää täydennettäisiin uudella 5 momentilla tilintarkastuslautakunnan jäsenistön ja pysyvien asiantuntijoiden palkkioperusteiden määräämisestä. Säännös on tarpeen, koska voimassaolevasta laista uupuu oikeusperusta palkkioiden tarkistamiselle. Perusteista määräisi työ- ja elinkeinoministeriö, jonka hallinnonalaan tilintarkastuksen sääntely kuuluu.

9 Lakia alemman asteinen sääntely

Kirjanpitolain uuden 7 b luvun 6 §:n nojalla valtioneuvosto säätäisi asetuksella maakohtaisessa tuloveroraportissa esitettävistä tiedoista. Informaatiovaatimukset perustuisivat tyhjentävästi direktiivin 48c artiklaan.

Yritykset voisivat hyödyntää niitä käytänteitä, joita noudatetaan aiemman direktiivin 2016/881 mukaisten velvoitteiden täyttämässä tietojen antamiseksi veroviranomaisille. Merkityksellinen on Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) ohje “Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13”.

Tämän esityksen liitteenä on luonnos valtioneuvoston asianomaiseksi asetukseksi, joka sisältää seuraavat säännökset:

1 §. *Tuloverokertomuksen yksilöintitiedot.* Pykälä käsittäisi 48c.2 artiklan edellyttämät yksilöintitiedot kertomuksen kohteena olevasta perimmäisestä emoyrityksestä tai itsenäisestä yrityksestä samoin kuin asianomaisesta tilikaudesta ja kertomuksen valuutasta.

2 §. *Tuloverokertomukseen sisällytettävät yritykset.* Pykälässä edellytettäisiin 48c.2 artiklan mukaisia yksilöintitietoja kertomuksen tarkoittamista konserniyrityksistä.

3 §. *Yhteenlasketut tiedot tuloista, veroista ja voitoista sekä kertyneistä voittovaroista.* Pykälä käsittäisi luettelon niistä tuloslaskelmaperusteisista tiedoista, joiden julkistamista tuloverokertomuksessa edellytetään 48c.2 artiklassa. Käytännössä yritykset voisivat tukeutua edellä tarkoitettuun OECD-ohjeeseen.

4 §. *Jäsenvaltiokohtainen erittely.* Pykälässä säädettäisiin 48c.5 artiklan mukaisesti tietojen erittelystä EU-valtioittain.

5 §. *Lainkäyttöalueittainen erittely.* Artiklan 48c.5 toisessa alakohdassa edellytetyllä tavalla pykälässä veloitettaisiin esittämään erikseen tiedot EU:n kanssa verotukselliseen yhteistyöhön haluttomista lainkäyttöalueista.

6 §. *Tietojen kohdentaminen lainkäyttöalueille.* Pykälä käsittäisi 48c.5 artiklan neljännessä, viidennessä ja kuudennessa alakohdassa säädetyn mukaiset kohdentamissäännöt tietojen esittämisestä lainkäyttöalueittain. Säännös viittaisi nimenomaisesti ulkomaisen lainkäyttöalueen oikeuteen (“siellä”), jonka perusteella on tullut ratkaistavaksi erittelyn

laatiminen. Kyse on siitä, onko ulkomaisella lainkäyttöalueella toteutunut tuloveron suorittamisvelvoite vai ei. Velvoite ei siten juonnu Suomen verolainsäädännöstä eikä Verohallinnolla tai Kirjanpitolautakunnalla olisi tähän liittyvää tulkinta- ja valvontatehtävää.

Jos muun ETA-valtion lainsäädännössä säädettäisiin lainkäyttöalueille kohdentamisesta samalla tavalla kuin edellä on esitetty Suomessa säädettäväksi, on johdonmukaista, että tuloverotietojen olemassaolo täällä sijaitsevasta – direktiivin tarkoittamasta – ”toimipaikasta, pysyvistä liikepaikasta tai pysyvistä liiketoiminnasta” perusteella määräytyisi sen mukaan, mitä on toteutunut täkäläisen verolainsäädännön perusteella. Suomessa määrätty tulovero tulisi näin ilmoitettavaksi säännöksen tarkoittamassa erittelyssä muussa ETA-valtiossa sijaitsevan yrityksen tuloverokertomuksessa.

Direktiivi on verovelvollisuuden tosiasiallisen toteutumisen jälkikäteistä julkistamista edellyttävä säädös. Jälkikäteisestä raportoinnista tuloverokertomuksessa ei itsessään seuraa Suomen eikä muun ETA-valtion viranomaisille valvontatehtävää siitä, onko tuloverovelvollisuus toteutunut asianomaisen lainsäädännön edellyttämällä tavalla vai ei. Valvontatoimen toteuttaminen määräytyy viranomaistehtävää ja -toimivaltuuksia koskevissa kansallisissa säännöksissä, jotka eivät kuulu tämän direktiivin alaan.

7 §. *Tuloverokertomuksen valuutta.* Artikla 48c.8 mukaisesti pykälän 1 momentissa edellytettäisiin tuloverokertomuksen julkistamista siinä valuutassa, jolla emoyrityksen konsernitilinpäätös tai itsenäisen yrityksen tilinpäätös on laadittu. Siten siinä tapauksessa, että asianomainen (emo)yritys sijaitsee ETA-alueen ulkopuolella, ei ole mahdollista vaatia kertomuksen esittämistä Suomessa euromääräisenä.

Kuitenkin siinä tapauksessa, että kirjanpitolakiin ehdotetun 7 b luvun 4 §:n mukaisella tavalla (emo)yrityksen itsensä mainitun lainkohdan tarkoittamalla tavalla julkistamaa kertomusta pidetään direktiivin mukaisena, se tulee laatia siinä valuutassa, jolla asianomaisen tytäryrityksen tilinpäätös julkistetaan. Suomessa tämä tarkoittaa euromääräisyyttä, kuten 2 momentissa ehdotetaan säädettäväksi.

10 Voimaantulo

Ehdotetaan, että lait tulevat voimaan mahdollisimman pian.

Direktiivin 2 artikla velvoittaa jäsenvaltiot saattamaan kansalliset säännökset maakohtaisesta tuloveroraportoinnista voimaan viimeistään 22.6.2024. Tämän vaatimuksen täyttämiseksi ehdotetaan, että kirjanpitolain uusi 7 b luku ja siihen liittyvä tilintarkastuslain 3 luvun 5b § koskisi 22.6.2024 ja sen jälkeen alkavia tilikausia. Jos yrityksen tilikautena on kalenterivuosi, se julkistaisi ensimmäisen, vuoden 2025 käsittävän tuloveroraporttinsa seuraavana vuonna.

11 Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys

Perustuslain (731/1999) 15 §:n 1 momentissa turvattuun omaisuuden suojaan kohdistuvan sääntelyn on oltava riittävän tarkkarajaista ja täsmällistä. Sääntelyn on lisäksi otettava eri osapuolten oikeudet ja velvollisuudet oikeasuhtaisesti huomioon esimerkiksi niin, ettei se muodostu jonkun osapuolen kannalta kohtuuttomaksi taikka perusteettomasti jotakuta syrjiväksi tai suosivaksi (esim. PeVL 69/2018 vp, s. 2).

Ehdotuksella ei ole vähäistä merkittävimpiä vaikutuksia sen kohteena oleville ulkomaisille oikeushenkilöille EU:n ulkopuolellakaan, sillä kyse on niiden jo käytössä olevan kirjanpitoaineiston hyödyntämisestä tuloveroraportin laadinnassa. Kirjanpidollisten tietojen

hyödyntäminen tämän velvoitteen täyttämiseksi olisi verotietoisuutta koskevan oikeutetun intressin mukaista.

Esityksellä ole myöskään ole merkittävää vaikutusta tavaroiden ja palveluiden tarjoamiseen EU-alueella. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 54 artiklan nojalla kauppaoikeudellinen yhtiö, joka on perustettu jonkin jäsenvaltion lain mukaisesti, voi harjoittaa vakinaisesti ja jatkuvasti taloudellista toimintaa toisessa jäsenvaltiossa (49 art.). Tähän sijoittautumisvapautteen kuuluu oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia. Samassa tarkoituksessa mainittu artikla kieltää rajoitukset, jotka estävät jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita jäsenvaltion kansalaisia perustamasta kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä.

Esitys ei edellyttäisi tuloveroraporttilta suomen- tai ruotsinkielisyyttä siinä tapauksessa, että raportin laatii tšekäläisessä sivuliikkeessä määräysvaltaa käyttävä ulkomainen yritys. Koska tähän esitykseen sisältyvät ehdotukset eivät muutoinkaan aseta toisessa jäsenvaltiossa perustetulle oikeushenkilölle ankarampia vaatimuksia kuin mitkä koskevat suomalaista yritystä, ei ehdotusta voida pitää sijoittautumisvapauden vastaisena. Ehdotus nimenomaisesti tunnustaa toisen jäsenvaltion säännösten mukaisesti laaditun tuloveroraportin riittävyyden, koska jäsenvaltioiden säännökset tältä osin perustuvat Suomen kirjanpitolain tavoin direktiiviin.

Esityksessä ehdotetaan Patenti- ja rekisterihallitukselle määräyksenanto-oikeutta menettelytavoista, joita noudatettaisiin maakohtaisen tuloveroraportin sähköisessä rekisteröinnissä. Asianomainen 7 b luvun 9 §:n 3 momentti on tarpeen menettelyn tietotekniselle toteuttamiselle rekisterikäytännössä tietoturvallisuuden ylläpitämiseksi. Säännös rajautuu tarkkarajaisesti tekniseen toteuttamiseen. Delegoinnilla ei luotaisi uusia aineellisia velvoitteita säännösten kohteena oleville yrityksille. Siten ehdotus täyttäisi perustuslain 80 §:n 2 momentin mukaiset edellytykset. Käytännössä säännökset mahdollistaisivat samankaltaisen delegoinnin kuin mikä koskee Verohallintoa verotusmenettelystä annetun lain 93 a §:n (1558/1995) sähköisesti annettavien ilmoitusten ja muiden asiakirjojen varmentamisessa (Verohallinnon määräys 25.1.2012 – nro 1223/09/2009).

Edellä mainituilla perusteilla lakiehdotus voidaan käsitellä tavallisessa lainsäätämisyjärjestyksessä.

Ponsi

Koska veroraportointidirektiivissä on säännöksiä, jotka ehdotetaan pantaviksi täytäntöön lailla, annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

kirjanpitolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 6 §:n otsikko, sekä
lisätään 1 luvun 6 §:ään uusi 3 momentti, 1 lukuun uusi 10 ja 11 §, lakiin uusi 7 b luku, 8 luvun 1 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1620/2015, uusi 4–6 momentti sekä 8 lukuun uusi 4 a §
seuraavasti:

1 luku

Yleiset säännökset

6 §

Konserniyritys, emoyritys ja tytäryritys sekä itsenäinen yritys

Itsenäisellä yrityksellä tarkoitetaan 7 b luvussa kirjanpitovelvollista, joka ei kuulu konserniin.

10 §

Perimmäinen emoyritys

Tässä laissa tarkoitetaan perimmäisellä emoyrityksellä emoyritystä, jonka laatimaan konsernitilinpäätökseen kuuluu eniten sen kanssa samaan konserniin kuuluvia yrityksiä.

11 §

Verotuksellinen lainkäyttöalue

Tässä laissa tarkoitetaan verotuksellisella lainkäyttöalueella valtiota tai ei-valtiollista lainkäyttöaluetta, jolla on itsenäinen oikeus kantaa veroa yritysten tuloista.

7 b luku

Tuloverokertomus

1 §

Soveltamisala

Tässä luvussa tarkoitetun tuloverokertomuksen päättyneestä tilikaudesta on velvollinen laatimaan, julkistamaan ja asettamaan saataville perimmäinen emoyritys, jos sen konsernitilinpäätöksen mukainen liikevaihto on sekä päättyneellä että sitä välittömästi

edeltäneellä tilikaudella ylittänyt 750 miljoonan euron raja-arvon. Sama velvollisuus on itsenäisellä yrityksellä, jonka tilinpäätöksen mukainen liikevaihto on sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittänyt mainitun raja-arvon.

Velvollisuus tuloverokertomuksen laatimiseen raukeaa, jos 1 momentissa mainittu raja-arvo on saavutettu tai alitettu sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella.

Mitä 1 momentissa säädetään, ei sovelleta itsenäiseen yritykseen, perimmäiseen emoyritykseen konserniyrityksineen eikä näiden sivuliikkeisiin, jos nämä ja niiden pysyvät liikepaikat sijaitsevat ja pysyvää liiketoimintaa harjoitetaan ainoastaan Suomessa.

Mitä edellä tässä pykälässä säädetään, ei sovelleta oikeudesta harjoittaa luottolaitostoimintaa ja luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten vakavaraisuusvalvonnasta, direktiivin 2002/87/EY muuttamisesta sekä direktiivien 2006/48/EY ja 2006/49/EY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/36/EU 89 artiklassa tarkoitetun maakohtaisen raportin laatimiseen velvolliseen itsenäiseen yritykseen eikä sellaiseen perimmäiseen emoyritykseen, jonka maakohtaisessa raportissa annetaan tiedot toiminnoista kussakin konsernitilinpäätökseen sisältyvässä konserniyrityksessä.

2 §

Soveltaminen Euroopan talousalueen ulkopuoliseen emoyritykseen

Kun määräysvalta suuryrityksessä tai keskikokoisessa yrityksessä kuuluu sellaiselle perimmäiselle emoyritykselle, joka sijaitsee Euroopan talousalueen ulkopuolella, sen päättyneeltä tilikaudelta tulee julkistaa tai asettaa saataville tuloverokertomus, jos emoyrityksen konsernitilinpäätöksen mukainen liikevaihto on sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittänyt 1 §:n 1 momentissa mainitun raja-arvon. Tämä velvollisuus raukeaa, jos raja-arvo on alittunut sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella.

Edellä 1 momentissa tarkoitetun velvollisuuden täyttämiseksi suuryrityksen ja keskikokoisen yrityksen tulee pyytää perimmäistä emoyritystään toimittamaan sille tuloverokertomuksessa edellytetyt tiedot. Jos pyynnöstä huolimatta näitä ei saada, tytäryrityksen on laadittava, julkaistava ja asetettava saataville hallussaan olevista, saamistaan ja hankkimistaan tiedoista tuloverokertomus sekä liitettävä kertomukseen lausuma siitä, että emoyritys ei asettanut tarvittavia tietoja saataville.

Jos Euroopan talousalueen ulkopuolisella emoyrityksellä on määräysvalassaan kaksi tai useampia 2 momentissa tarkoitettua yritystä, mainitussa momentissa säädetty velvollisuus kuuluu näistä sille, jonka viimeisimmän tilinpäätöksen mukainen liikevaihto on suurin.

3 §

Soveltaminen Euroopan talousalueen ulkopuolisen yrityksen suomalaisen sivuliikkeeseen

Jos Euroopan talousalueen ulkopuolisella yrityksellä on Suomessa sivuliike, tämän yrityksen tai, jollei se ole itsenäinen, sen Euroopan talousalueen ulkopuolella sijaitsevan perimmäisen emoyrityksen päättyneestä tilikaudesta tulee julkistaa ja asettaa saataville tuloverokertomus, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on tämän yrityksen tai, jollei se ole itsenäinen, sen Euroopan talousalueen ulkopuolella sijaitsevan perimmäisen emoyrityksen liikevaihto on ylittänyt 1 §:n 1 momentissa mainitun raja-arvon. Tämä velvollisuus raukeaa, jos raja-arvo sivuliikkeessä on alittunut sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella.

Sivuliikkeen edustajan tulee pyytää 1 momentissa tarkoitettua yritystä toimittamaan sille tuloverokertomuksessa edellytetyt tiedot. Jos pyynnöstä huolimatta näitä ei saada, tämän on laadittava, julkaistava ja asetettava saataville hallussaan olevista, saamistaan ja hankkimistaan

tiedoista tuloverokertomus sekä liitettävä kertomukseen lausuma siitä, että yritys ei asettanut tarvittavia tietoja saataville.

Jos 1 momentissa tarkoitetulla Euroopan talousalueen ulkopuolisella yrityksellä tai, jollei se ole itsenäinen, sen Euroopan talousalueen ulkopuolella sijaitsevilla perimmäisellä emoyrityksellä on määräysvalta suomalaisessa suuryrityksessä tai keskisuudessa yrityksessä, tämän pykälän sijasta noudatetaan, mitä 2 §:ssä säädetään.

4 §

Euroopan talousalueen ulkopuolisen yrityksen itsensä laatiman tuloverokertomuksen ensisijaisuus

Mitä 2 ja 3 §:ssä säädetään, ei sovelleta, jos Euroopan talousalueen ulkopuolinen yritys tai, jollei se ole itsenäinen, sen Euroopan talousalueen ulkopuolella sijaitseva perimmäinen emoyritys julkistaa viimeistään 12 kuukauden kuluttua tilinpäätöspäivästä tuloverokertomuksen, jonka tulee:

1) sisältää tässä luvussa tuloverokertomukselta edellytetyt tiedot sekä tunnistetietoina nimi ja kotipaikka siitä suomalaisesta yrityksestä tai Suomessa sijaitsevasta sivuliikkeestä, joka on kertomuksen julkistanut; ja

2) olla maksutta saatavilla vähintään yhdellä Euroopan unionin virallisella kielellä sekä koneellisesti luettavassa sähköisessä raportointimuodossa.

5 §

Tuloverokertomusta koskevien velvoitteiden välttely

Jos Patentti- ja rekisterihallitus katsoo, että tytäryrityksen tai sivuliikkeen toiminnan järjestämisessä on yksinomaisten tarkoituksena kiertää 2 tai 3 §:ssä säädettyä velvollisuutta, sen tulee kirjallisesti kehottaa tytäryritystä tai sivuliikettä julkistamaan ja asettamaan saataville tuloverokertomuksensa. Patentti- ja rekisterihallitus merkitsee kehotuksen kaupparekisteriin viran puolesta.

6 §

Tuloverokertomuksen sisältö

Tuloverokertomuksessa on:

- 1) yksilöitävä tuloverokertomukseen sisällytetyt yritykset; ja
- 2) esitettävä 1 kohdassa tarkoitetuista yrityksistä yhteenlasketut tiedot tuloksista ja suoritetuista tuloveroista jäsenvaltiokohtaisesti ja lainkäyttöalueittain.

Valtioneuvoston asetuksella annetaan tarkemmat säännökset 1 momentissa tarkoitettujen tietojen ilmoittamisesta tuloverokertomuksessa.

7 §

Raportointimallit ja sähköinen raportointimuoto

Tuloverokertomus saadaan laatia noudattaen hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU liitteessä III olevan III jakson B ja C osan ohjeita.

Tuloverokertomuksessa tulee mainita, onko se laadinnassa noudatettu 1 momentissa tarkoitettuja ohjeita vai 6 §:ssä tarkoitettua valtioneuvoston asetusta.

Tuloverokertomus on laadittava sen mallin mukaisesti ja noudattaen sitä sähköistä raportointimuotoa, josta säädetään tilinpäätösdirektiivin 48 c artiklan 4 kohdan nojalla annettavalla komission täytäntöönpanosäädöksellä.

8 §

Väliaikainen poikkeus tuloverokertomukseen sisältyvän tiedon julkistamisesta

Tieto, jonka julkistamisesta säädetään tilinpäätösdirektiivin 48 c artiklan 2 tai 3 kohdassa, saadaan jättää väliaikaisesti julkistamatta, jos julkistaminen voisi aiheuttaa vakavaa taloudellista haittaa tuloverokertomuksen tarkoittamille yrityksille. Kertomuksessa on selkeästi ilmoitettava julkistamatta jättämisestä ja esitettävä perusteltu selitys tälle menettelylle.

Edellä 1 momentissa säädetyllä tavalla väliaikaisesti julkistamatta jätetty tieto tulee esittää myöhemmässä tuloverokertomuksessa viimeistään kahden vuoden kuluttua julkistamatta jättämisestä. Erityisestä syystä kirjanpitolautakunta voi tuloverokertomuksen tarkoittaman yrityksen hakemuksesta päättää pidentää määräaikaa julkistamatta jättämiselle enintään kolmella vuodella. Lautakunnan päätöksestä on selkeästi ilmoitettava tuloverokertomuksissa.

Poiketen siitä, mitä tässä pykälässä säädetään, tilinpäätösdirektiivin 48 c artiklan 5 kohdassa tarkoitettua tietoa ei saa jättää julkistamatta, jos se liittyy veroasioissa yhteistyöhaluttomia lainkäyttöalueita koskevasta tarkistetusta EU:n luettelosta annettujen neuvoston päätelmien liitteissä I ja II lueteltuihin verotuksellisiin lainkäyttöalueisiin.

Poiketen siitä, mitä tässä pykälässä säädetään, yritys ei kuitenkaan saa poiketa niistä julkistamisvelvollisuuksista, joista säädetään markkinoiden väärinkäytöstä (markkinoiden väärinkäyttöasetus) sekä Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2003/6/EY ja komission direktiivien 2003/124/EY, 2003/125/EY ja 2004/72/EY kumoamisesta annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EU) N:o 596/2014.

9 §

Tuloverokertomuksen laatimisaika, rekisteröiväksi ilmoittaminen ja julkistaminen

Tuloverokertomus on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

Tuloverokertomus on ilmoitettava 3 luvun 9 §:n mukaisesti rekisteröitäväksi 12 kuukauden kuluessa kertomuksen tarkoittaman tilikauden päättymispäivästä.

Ilmoitukseen sovelletaan sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnasta annettua lakia (13/2003). Ilmoitus on varmennettava sähköisellä allekirjoituksella tai muulla hyväksyttävällä tavalla. Patentti- ja rekisterihallitus antaa tarkemmat määräykset siitä, millä tavoin ilmoitus voidaan toimittaa sähköisesti.

Sen, joka on 1- 3 §:ssä säädetyllä tavalla velvollinen tuloverokertomuksen laatimiseen, on 1 momentissa mainitussa ajassa julkistettava kertomus maksutta yleisön saataville verkkosivuillaan. Kertomus on pidettävä yhtäjaksoisesti saatavilla vähintään viiden vuoden ajan.

Mitä edellä tässä pykälässä säädetään, sovelletaan myös 2 §:n 2 momentissa ja 3 §:n 2 momentissa tarkoitettuun lausumaan.

10 §

Vastuu tuloverokertomuksesta

Hallituksen tai muun vastaavan toimielimen jäsenen sekä toimitusjohtajan tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevasta vastuusta säädetään asianomaista oikeushenkilöä koskevassa laissa. Sama vastuu koskee myös tuloverokertomusta.

Edellä 1 momentissa tarkoitettut henkilöt ovat velvollisia varmistamaan parhaan tietonsa ja taitonsa mukaisesti, että tuloverokertomus laaditaan, rekisteröidään ja julkistetaan tässä luvussa säädetyn mukaisesti.

Mitä 2 momentissa säädetään, sovelletaan myös sivuliikkeen edustajaan.

11 §

Valuuttakurssi

Muussa valuutassa kuin eurossa laaditun konsernitilinpäätöksen tai tilinpäätöksen liikevaihto muunnetaan euromääräiseksi noudattaen asianomaisen yrityksen tilinpäätöspäivän ostokurssia.

8 luku

Erinäiset säännökset

1 §

Lain tarkoituksen edistäminen sekä valvonta

Jos 10 §:ssä tarkoitettu henkilö laiminlyö 7 b luvun 9 §:n 2 momentissa säädetyn velvollisuuden tuloverokertomuksen ilmoittamisesta rekisteröitäväksi tai mainitun luvun 5 §:n nojalla annetun kehotuksen noudattamisen, Patentti- ja rekisterihallitus voi velvoittaa tämän henkilön toimittamaan tuloverokertomuksen rekisteröitäväksi määräämässään ajassa. Uhkasakosta säädetään uhkasakkolaissa. Päätökseen, jolla uhkasakko on asetettu, ei saa hakea muutosta.

Jos 4 momentissa tarkoitettusta kehotuksesta huolimatta tuloverokertomusta ei ole toimitettu rekisteröitäväksi vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä, Patentti- ja rekisterihallituksen tulee määrätä 7 b luvun:

1) 1 §:ssä tarkoitettu perimmäinen emoyritys tai 2 §:ssä tarkoitettu tytäryritys selvitystilaan tai poistettavaksi kaupparekisteristä noudattaen, mitä osakeyhtiölain 20 luvun 4 §:ssä tai osuuskuntalain 23 luvun 4 §:ssä säädetään;

2) 3 §:ssä tarkoitettu sivuliike poistettavaksi kaupparekisteristä.

Edellä 5 momentissa tarkoitettu määräys on annettava, jollei ennen asian ratkaisemista näytetä, ettei siihen enää ole perustetta.

4 a §

Tuloverokertomuksen rekisteröintirikkomus

Joka tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta laiminlyö tuloverokertomuksen rekisteröimisen 7 b luvun 9 §:ssä säädettyssä määräajassa, on tuomittava, jollei teosta muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta, *tuloverokertomuksen rekisteröintirikkomuksesta* sakkoon.

Rangaistusta ei tuomita, jos rikkomus on vähäinen.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tämän lain 7 b lukua sovelletaan tilikausilla, jotka alkavat 22 päivänä kesäkuuta 2024 tai sen jälkeen.

2.

Laki

tilintarkastuslain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään tilintarkastuslain (1141/2015) 3 lukuun uusi 5 b § ja 7 luvun 6 §:ään uusi 5 momentti seuraavasti:

3 luku

Tilintarkastuksen sisältö

5 b §

Lausunto tuloverokertomuksesta

Tilintarkastuskertomuksessa on annettava lausunto myös siitä, onko:

1) osakeyhtiö tai osuuskunta ollut velvollinen rekisteröimään ja julkistamaan kirjanpitolain 7 b luvussa tarkoitetun tuloverokertomuksen päättynyttä tilikautta välittömästi edeltäneellä tilikaudella; sekä

2) 1 kohdassa tarkoitettu rekisteröiminen ja julkistaminen tehty kirjanpitolaissa säädetyllä tavalla.

Jos tuloverokertomuksen rekisteröimistä tai julkistamista ei ole tehty kirjanpitolain mukaisesti, tilintarkastajan tulee ilmoittaa tilintarkastuskertomuksensa erikseen Patentti- ja rekisterihallituksen tiedoksi. Patentti- ja rekisterihallitus voi päätöksellään määrätä ilmoitusmenettelystä.

7 luku

Ohjaus, kehittäminen ja valvonta

6 §

Tilintarkastuslautakunnan asettaminen ja kokoonpano

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen henkilöiden palkkioiden perusteista määrätään työ- ja elinkeinoministeriön päätöksellä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tämän lain 3 luvun 5 b:ää sovelletaan tilikausilla, jotka alkavat 22 päivänä kesäkuuta 2024 tai sen jälkeen.

Helsingissä 7.12.2023

Pääministeri

Petteri Orpo

Työministeri Arto Satonen

1.

Laki

kirjanpitolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 6 §:n otsikko, sekä
lisätään 1 luvun 6 §:ään uusi 3 momentti, 1 lukuun uusi 10 ja 11 §, lakiin uusi 7 b luku, 8 luvun 1 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1620/2015, uusi 4–6 momentti sekä 8 lukuun uusi 4 a §
seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 luku

1 luku

Yleiset säännökset

Yleiset säännökset

6 §

6 §

Konserniyritys, emoyritys ja tytäryritys

*Konserniyritys, emoyritys ja tytäryritys **sekä itsenäinen yritys***

Itsenäisellä yrityksellä tarkoitetaan 7 b luvussa kirjanpitovelvollista, joka ei kuulu konserniin.

10 §

Perimmäinen emoyritys

Tässä laissa tarkoitetaan perimmäisellä emoyrityksellä emoyritystä, jonka laatimaan konsernitilinpäätökseen kuuluu eniten sen kanssa samaan konserniin kuuluvia yrityksiä.

11 §

Verotuksellinen lainkäyttöalue

Tässä laissa tarkoitetaan verotuksellisella lainkäyttöalueella valtiota tai ei-valtiollista lainkäyttöaluetta, jolla on itsenäinen oikeus kantaa veroa yritysten tuloista.

7 b luku

Tuloverokertomus

1 §

Soveltamisala

Tässä luvussa tarkoitetun tuloverokertomuksen päätyneestä tilikaudesta on velvollinen laatimaan, julkistamaan ja asettamaan saataville perimmäinen emoyritys, jos sen konsernitilinpäätöksen mukainen liikevaihto on sekä päätyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittänyt 750 miljoonan euron raja-arvon. Sama velvollisuus on itsenäisellä yrityksellä, jonka tilinpäätöksen mukainen liikevaihto on sekä päätyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittänyt mainitun raja-arvon.

Velvollisuus tuloverokertomuksen laatimiseen raukeaa, jos 1 momentissa mainittu raja-arvo on saavutettu tai alitettu sekä päätyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella.

Mitä 1 momentissa säädetään, ei sovelleta itsenäiseen yritykseen, perimmäiseen emoyritykseen konserniyrityksineen eikä näiden sivuliikkeisiin, jos nämä ja niiden pysyvät liikepaikat sijaitsevat ja pysyvää liiketoimintaa harjoitetaan ainoastaan Suomessa.

Mitä edellä tässä pykälässä säädetään, ei sovelleta oikeudesta harjoittaa luottolaitostoimintaa ja luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten vakavaraisuusvalvonnasta, direktiivin 2002/87/EY muuttamisesta sekä direktiivien 2006/48/EY ja 2006/49/EY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/36/EU 89 artiklassa tarkoitetun maakohtaisen raportin

laatimiseen velvolliseen itsenäiseen yritykseen eikä sellaiseen perimmäiseen emoyritykseen, jonka maakohtaisessa raportissa annetaan tiedot toiminnoista kussakin konsernitilinpäätökseen sisältyvässä konserniyrityksessä.

2 §

*Soveltaminen Euroopan talousalueen
ulkopuoliseen emoyritykseen*

Kun määräysvalta suuryrityksessä tai keskikokoisessa yrityksessä kuuluu sellaiselle perimmäiselle emoyritykselle, joka sijaitsee Euroopan talousalueen ulkopuolella, sen päättäneeltä tilikaudelta tulee julkistaa tai asettaa saataville tuloverokertomus, jos emoyrityksen konsernitilinpäätöksen mukainen liikevaihto on sekä päättäneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittänyt 1 §:n 1 momentissa mainitun raja-arvon. Tämä velvollisuus raukeaa, jos raja-arvo on alittunut sekä päättäneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella.

Edellä 1 momentissa tarkoitettua velvollisuuden täyttämiseksi suuryrityksen ja keskikokoisen yrityksen tulee pyytää perimmäistä emoyritystään toimittamaan sille tuloverokertomuksessa edellytetyt tiedot. Jos pyynnöstä huolimatta näitä ei saada, tytäryrityksen on laadittava, julkaistava ja asetettava saataville hallussaan olevista, saamistaan ja hankkimistaan tiedoista tuloverokertomus sekä liitettävä kertomukseen lausuma siitä, että emoyritys ei asettanut tarvittavia tietoja saataville.

Jos Euroopan talousalueen ulkopuolisella emoyrityksellä on määräysvallassaan kaksi tai useampia 2 momentissa tarkoitettua yritystä, mainitussa momentissa säädetty velvollisuus kuuluu näistä sille, jonka viimeisimmän tilinpäätöksen mukainen liikevaihto on suurin.

3 §

*Soveltaminen Euroopan talousalueen
ulkopuolisen yrityksen suomalaiseen
sivuliikkeeseen*

Jos Euroopan talousalueen ulkopuolisella yrityksellä on Suomessa sivuliike, tämän yrityksen tai, jollei se ole itsenäinen, sen Euroopan talousalueen ulkopuolella sijaitsevan perimmäisen emoyrityksen päättäneestä tilikaudesta tulee julkistaa ja asettaa saataville tuloverokertomus, jos sekä päättäneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on tämän yrityksen tai, jollei se ole itsenäinen, sen Euroopan talousalueen ulkopuolella sijaitsevan perimmäisen emoyrityksen liikevaihto on ylittänyt 1 §:n 1 momentissa mainitun raja-arvon. Tämä velvollisuus raukeaa, jos raja-arvo sivuliikkeessä on alittunut sekä päättäneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella.

Sivuliikkeen edustajan tulee pyytää 1 momentissa tarkoitettua yritystä toimittamaan sille tuloverokertomuksessa edellytetyt tiedot. Jos pyynnöstä huolimatta näitä ei saada, tämän on laadittava, julkaistava ja asetettava saataville hallussaan olevista, saamistaan ja hankkimistaan tiedoista tuloverokertomus sekä liitettävä kertomukseen lausuma siitä, että yritys ei asettanut tarvittavia tietoja saataville.

Jos 1 momentissa tarkoitettulla Euroopan talousalueen ulkopuolisella yrityksellä tai, jollei se ole itsenäinen, sen Euroopan talousalueen ulkopuolella sijaitsevalla perimmäisellä emoyrityksellä on määräysvalta suomalaisessa suuryrityksessä tai keskiuudessa yrityksessä, tämän pykälän sijasta noudatetaan, mitä 2 §:ssä säädetään.

4 §

*Euroopan talousalueen ulkopuolisen
yrityksen itsensä laatiman
tuloverokertomuksen ensisijaisuus*

Mitä 2 ja 3 §:ssä säädetään, ei sovelleta, jos Euroopan talousalueen ulkopuolinen yritys

tai, jollei se ole itsenäinen, sen Euroopan talousalueen ulkopuolella sijaitseva perimmäinen emoyritys julkistaa viimeistään 12 kuukauden kuluttua tilinpäätöspäivästä tuloverokertomuksen, jonka tulee:

1) sisältää tässä luvussa tuloverokertomukselta edellytetyt tiedot sekä tunnistetietoina nimi ja kotipaikka siitä suomalaisesta yrityksestä tai Suomessa sijaitsevasta sivuliikkeestä, joka on kertomuksen julkistanut; ja

2) olla maksutta saatavilla vähintään yhdellä Euroopan unionin virallisella kielellä sekä koneellisesti luettavassa sähköisessä raportointimuodossa.

5 §

Tuloverokertomusta koskevien velvoitteiden välttely

Jos Patentti- ja rekisterihallitus katsoo, että tytäryrityksen tai sivuliikkeen toiminnan järjestämisessä on yksinomaisena tarkoituksena kiertää 2 tai 3 §:ssä säädettyä velvollisuutta, sen tulee kirjallisesti kehottaa tytäryritystä tai sivuliikettä julkistamaan ja asettamaan saataville tuloverokertomuksensa. Patentti- ja rekisterihallitus merkitsee kehotuksen kaupparekisteriin viran puolesta.

6 §

Tuloverokertomuksen sisältö

Tuloverokertomuksessa on:

1) yksilöitävä tuloverokertomukseen sisällytetyt yritykset; ja

2) esitettävä 1 kohdassa tarkoitetuista yrityksistä yhteenlasketut tiedot tuloksista ja suoritetuista tuloveroista jäsenvaltiokohtaisesti ja lainkäyttöalueittain.

Valtioneuvoston asetuksella annetaan tarkemmat säännökset 1 momentissa tarkoitettujen tietojen ilmoittamisesta tuloverokertomuksessa.

7 §

Raportointimallit ja digitaalinen
raportointimuoto

Tuloverokertomus saadaan laatia noudattaen hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU liitteessä III olevan III jakson B ja C osan ohjeita.

Tuloverokertomuksessa tulee mainita, onko se laadinnassa noudatettu 1 momentissa tarkoitettuja ohjeita vai 6 §:ssä tarkoitettua valtioneuvoston asetusta.

Tuloverokertomus on laadittava sen mallin mukaisesti ja noudattaen sitä digitaalista raportointimuotoa, josta säädetään tilinpäätösdirektiivin 48 c artiklan 4 kohdan nojalla annettavalla komission täytäntöönpanosäädöksellä.

8 §

Väliaikainen poikkeus tuloverokertomukseen
sisältyvän tiedon julkistamisesta

Tieto, jonka julkistamisesta säädetään tilinpäätösdirektiivin 48 c artiklan 2 tai 3 kohdassa, saadaan jättää väliaikaisesti julkistamatta, jos julkistaminen voisi aiheuttaa vakavaa taloudellista haittaa tuloverokertomuksen tarkoittamille yrityksille. Kertomuksessa on selkeästi ilmoitettava julkistamatta jättämisestä ja esitettävä perusteltu selitys tälle menettelylle.

Edellä 1 momentissa säädetyllä tavalla väliaikaisesti julkistamatta jätetty tieto tulee esittää myöhemmässä tuloverokertomuksessa viimeistään kahden vuoden kuluttua julkistamatta jättämisestä. Erityisestä syystä kirjanpitolautakunta voi tuloverokertomuksen tarkoittaman yrityksen hakemuksesta päättää pidentää määräaika julkistamatta jättämiselle enintään kolmella vuodella. Lautakunnan päätöksestä on selkeästi ilmoitettava tuloverokertomuksissa.

Poiketen siitä, mitä tässä pykälässä säädetään, tilinpäätösdirektiivin 48 c artiklan

5 kohdassa tarkoitettua tietoa ei saa jättää julkistamatta, jos se liittyy veroasioissa yhteistyöhaluttomia lainkäyttöalueita koskevasta tarkistetusta EU:n luettelosta annettujen neuvoston päätelmien liitteissä I ja II lueteltuihin verotuksellisiin lainkäyttöalueisiin.

Poiketen siitä, mitä tässä pykälässä säädetään, yritys ei kuitenkaan saa poiketa niistä julkistamisvelvollisuuksista, joista säädetään markkinoiden väärinkäytöstä (markkinoiden väärinkäyttöasetus) sekä Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2003/6/EY ja komission direktiivien 2003/124/EY, 2003/125/EY ja 2004/72/EY kumoamisesta annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EU) N:o 596/2014.

9 §

*Tuloverokertomuksen laatimisaika,
rekisteröiväksi ilmoittaminen ja
julkistaminen*

Tuloverokertomus on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

Tuloverokertomus on ilmoitettava 3 luvun 9 §:n mukaisesti rekisteröitäväksi 12 kuukauden kuluessa kertomuksen tarkoittaman tilikauden päättymispäivästä.

Ilmoitukseen sovelletaan sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnasta annettua lakia (13/2003). Ilmoitus on varmennettava sähköisellä allekirjoituksella tai muulla hyväksyttävällä tavalla. Patentti- ja rekisterihallitus antaa tarkemmat määräykset siitä, millä tavoin ilmoitus voidaan toimittaa sähköisesti.

Sen, joka on 1–3 §:ssä säädetyllä tavalla velvollinen tuloverokertomuksen laatimiseen, on 1 momentissa mainitussa ajassa julkistettava kertomus maksutta yleisön saataville verkkosivuillaan. Kertomus on pidettävä yhtäjaksoisesti saatavilla vähintään viiden vuoden ajan.

Mitä edellä tässä pykälässä säädetään, sovelletaan myös 2 §:n 2 momentissa ja 3 §:n 2 momentissa tarkoitettuun lausumaan.

10 §

Vastuu tuloverokertomuksesta

Hallituksen tai muun vastaavan toimielimen jäsenen sekä toimitusjohtajan tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevasta vastuusta säädetään asianomaista oikeushenkilöä koskevassa laissa. Sama vastuu koskee myös tuloverokertomusta.

Edellä 1 momentissa tarkoitettut henkilöt ovat velvollisia varmistamaan parhaan tietonsa ja taitonsa mukaisesti, että tuloverokertomus laaditaan, rekisteröidään ja julkistetaan tässä luvussa säädetyn mukaisesti.

Mitä 2 momentissa säädetään, sovelletaan myös sivuliikkeen edustajaan.

11 §

Valuuttakurssi

Muussa valuutassa kuin eurossa laaditun konsernitilinpäätöksen tai tilinpäätöksen liikevaihto muunnetaan euromääräiseksi noudattaen asianomaisen yrityksen tilinpäätöspäivän ostokurssia.

8 luku

Erinäiset säännökset

1 §

Lain tarkoituksen edistäminen sekä valvonta

8 luku

Erinäiset säännökset

1 §

Lain tarkoituksen edistäminen sekä valvonta

Jos 10 §:ssä tarkoitettu henkilö laiminlyö 7 b luvun 9 §:n 2 momentissa säädetyn velvollisuuden tuloverokertomuksen ilmoittamisesta rekisteröitäväksi tai mainitun luvun 5 §:n nojalla annetun kehotuksen

noudattamisen, Patentti- ja rekisterihallitus voi velvoittaa tämän henkilön toimittamaan tuloverokertomuksen rekisteröitäväksi määräämässään ajassa. Uhkasakosta säädetään uhkasakolaissa. Päätökseen, jolla uhkasakko on asetettu, ei saa hakea muutosta.

Jos 4 momentissa tarkoitetusta kehotuksesta huolimatta tuloverokertomusta ei ole toimitettu rekisteröitäväksi vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä, Patentti- ja rekisterihallituksen tulee määrätä 7 b luvun:

1) 1 §:ssä tarkoitettu perimmäinen emoyritys tai 2 §:ssä tarkoitettu tytäryritys selvitystilaan tai poistettavaksi kaupparekisteristä noudattaen, mitä osakeyhtiölain 20 luvun 4 §:ssä tai osuuskuntalain 23 luvun 4 §:ssä säädetään;

2) 3 §:ssä tarkoitettu sivuliike poistettavaksi kaupparekisteristä.

Edellä 5 momentissa tarkoitettu määräys on annettava, jollei ennen asian ratkaisemista näytetä, ettei siihen enää ole perustetta.

4 a §

Tuloverokertomuksen rekisteröintirikkomus

Joka tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta laiminlyö tuloverokertomuksen rekisteröimisen 7 b luvun 9 §:ssä säädettyssä määräajassa, on tuomittava, jollei teosta muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta, **tuloverokertomuksen rekisteröintirikkomuksesta** sakkoon.

Rangaistusta ei tuomita, jos rikkomus on vähäinen.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Tämän lain 7 b lukua sovelletaan tilikausilla, jotka alkavat 22 päivänä kesäkuuta 2024 tai sen jälkeen.

2.

Laki

tilintarkastuslain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään tilintarkastuslain (1141/2015) 3 lukuun uusi 5 b § ja 7 luvun 6 §:ään uusi 5 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

3 luku

3 luku

Tilintarkastuksen sisältö

Tilintarkastuksen sisältö

5 b §

Lausunto tuloverokertomuksesta

Tilintarkastuskertomuksessa on annettava lausunto myös siitä, onko:

1) osakeyhtiö tai osuuskunta ollut velvollinen rekisteröimään ja julkistamaan kirjanpitolain 7 b luvussa tarkoitetun tuloverokertomuksen päätyttyä tilikautta välittömästi edeltäneellä tilikaudella; sekä

2) 1 kohdassa tarkoitettu rekisteröiminen ja julkistaminen tehty kirjanpitolaissa säädetyllä tavalla.

Jos tuloverokertomuksen rekisteröimistä tai julkistamista ei ole tehty kirjanpitolain mukaisesti, tilintarkastajan tulee ilmoittaa tilintarkastuskertomuksensa erikseen Patentti- ja rekisterihallituksen tiedoksi. Patentti- ja rekisterihallitus voi päätöksellään määrätä ilmoitusmenettelystä.

7 luku

7 luku

Ohjaus, kehittäminen ja valvonta

Ohjaus, kehittäminen ja valvonta

6 §

6 §

Tilintarkastuslautakunnan asettaminen ja kokoonpano

Tilintarkastuslautakunnan asettaminen ja kokoonpano

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen henkilöiden palkkioiden perusteista määrätään työ- ja elinkeinoministeriön päätöksellä.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Tämän lain 3 luvun 5 b:ää sovelletaan tilikausilla, jotka alkavat 22 päivänä kesäkuuta 2024 tai sen jälkeen.*

Valtioneuvoston asetus

tuloverokertomuksen sisällöstä

Valtioneuvoston päätöksen mukaisesti säädetään kirjanpitolain (1336/1997) 7 b luvun 6 §:n nojalla, sellaisena kuin se on laissa /2022:

2 §

Tuloverokertomukseen sisällytettävät yritykset

Tuloverokertomuksessa on esitettävä tunnistetiedot perimmäisen emoyrityksen konsernitilinpäätökseen yhdistellyistä konserniyrityksistä, jotka ovat sijoittautuneet

- 1) Euroopan talousalueelle, ja
- 2) niille verotuksellisille lainkäyttöalueille, jotka mainitaan veroasioissa yhteistyöhaluttomia lainkäyttöalueita koskevasta tarkistetusta EU:n luettelosta annettujen neuvoston päätelmien liitteissä I ja II.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen yritysten toiminnasta on esitettävä tiivistetty kuvaus sekä kerrottava niiden henkilöstöön kuuluvien yhteenlaskettu lukumäärä kokoaikaisiksi muunnettuna tilikauden lopussa.

3 §

Yhteenlasketut tiedot tuloista, veroista ja voitoista sekä kertyneistä voittovaroista

Edellä 2 §:ssä tarkoitetuista yrityksistä esitetään yhteenlaskettuina seuraavat tiedot:

- 1) liikevaihto, liiketoiminnan muut tuotot, tuotot omistusyhteisistä lukuun ottamatta konserniyrityksistä saatuja osinkoja ja muuta voitonjakoa, tuotot muista pysyviin varoihin kuuluvista sijoituksista, tuotot lainasaamisista ja muut korkotuotot sekä muut vastaavat tuotot tulolaskelmasta, joka on laadittu noudattaen kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 1 tai 2 §:ää taikka pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun valtioneuvoston asetuksen (1753/2015) liitettä I tai II;
- 2) voitto (tai tappio) tilinpäätössiirtojen jälkeen mutta ennen tuloveroja;
- 3) verotettavaan voittoon (tai tappioon) perustuvat tuloverot;
- 4) kassaperusteisesti tilikauden aikana suoritettut tuloverot;
- 5) edellisten tilikausien voitto (tappio) ja tilikauden voitto (tappio) taseessa.

Jos yritys sijaitsee Euroopan talousalueella, 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettut erät määritetään sen mukaisesti kuin mitä tilinpäätösdirektiivin liitteiden V ja VI tulolaskelmakaavat on saatettu asianomaisessa valtiossa voimaan.

Sen estämättä, mitä 1 momentin 1 kohdassa ja 2 momentissa säädetään, 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja vastaavat erät määritellään kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin perustuvasta tilinpäätöksestä siten, ettei arvontarkistuksia eikä konserniyritysten osinkoja tai niiden muuta voitonjakoa sisällytetä eriin. Mitä tässä momentissa säädetään, koskee myös Euroopan talousalueen ulkopuolisen valtion säännösten mukaisesti laadittua tilinpäätöstä.

Edellä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun yhteenlaskuun tulee sisällyttää myös tulot lähipiiriltä, joka on määritelty IAS-asetuksen mukaisesti hyväksytyissä kansainvälisissä tilinpäätösstandardeissa tai asianomaista yritystä IAS-asetuksen sijasta koskevassa kansallisessa laissa.

Edellä 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettuun yhteenlaskuun ei saa sisällyttää lykättyä verovelkaa eikä epävarmoja verosaamisia.

Edellä 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettuun yhteenlaskuun tulee sisällyttää lähdeverot, jotka muut yritykset ovat maksaneet konsernin yrityksille ja sivuliikkeille suorittettujen maksujen perusteella.

Edeltävän 1 momentin 3 ja 4 kohdan nojalla esitettyjen tietojen eron selventämiseksi tuloverokertomukseen saadaan tarvittaessa sisällyttää konsernitasoinen kuvaus olennaisista syistä erolle. Tässä kuvauksessa voidaan tarvittaessa ottaa huomioon myös aikaisempien tilikausien vastaavat tiedot.

Edellä 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettua yhteenlaskua tulee käsittää vain ne erät, joiden jakamisesta voittona tai muuten ei ole vielä päätetty asianomaisessa yrityksessä. Sivuliikkeestä mainitun kohdan tarkoittamat erät kohdistetaan sen perustaneelle yritykselle yhteenlaskua varten.

4 §

Jäsenvaltiokohtainen erittely

Edellä 2 ja 3 §:ssä tarkoitettut tiedot on esitettävä erikseen kunkin jäsenvaltion osalta. Jos jäsenvaltioon kuuluu useita verotuksellisia lainkäyttöalueita, tiedot tulee yhdistellä jäsenvaltiokohtaiseksi.

5 §

Lainkäyttöalueittainen erittely

Edellä 2 ja 3 §:ssä tarkoitettut tiedot on esitettävä erikseen kultakin verotukselliselta lainkäyttöalueelta, joka on:

1) maaliskuun ensimmäisenä päivänä tuloverokertomuksen tarkoittamalla tilikaudella mainittu veroasioissa yhteistyöhaluttomia lainkäyttöalueita koskevasta tarkistetusta EU:n luettelosta annettujen neuvoston päätelmien liitteessä I, tai

2) edellä 1 kohdassa tarkoitettuna päivänä ja yhtä vuotta aikaisemmin mainittu päätelmien liitteessä II.

Tuloverokertomuksessa tulee myös esittää yhteenlaskettuina tiedot muilta kuin 1 momentissa tarkoitetuilta lainkäyttöalueilta.

6 §

Tietojen kohdentaminen lainkäyttöalueille

Edellä 2 ja 3 §:ssä tarkoitettut tiedot on esitettävä sen mukaan, onko verotuksellisella lainkäyttöalueella toimipaikkaa, pysyvää liikepaikka tai pysyvää liiketoimintaa, joka on siellä aikaansaanut tuloverovelvollisuuden itsenäisen yrityksen tai konsernin toiminnasta.

Jos tuloverovelvollisuus aiheutuu verotuksellisella lainkäyttöalueella useamman konserniyrityksen toiminnasta, tulee asianomaisesta lainkäyttöalueesta ilmoitettavien tietojen vastata yhteenlaskettuja tietoja kustakin siellä toimivasta konserniyrityksestä sivuliikkeineen.

Tieto tietystä toiminnasta saadaan esittää vain yhdessä verotuksellisessa lainkäyttöalueessa.

7 §

Tuloverokertomuksen valuutta

Tuloverokertomuksen tiedot tulee julkistaa siinä valuutassa, jolla emoyrityksen konsernitilinpäätös tai itsenäisen yrityksen tilinpäätös on laadittu.

Sen estämättä 1 momentissa säädetään, kirjanpitolain 7 b luvun 4 §:n tarkoittamassa tilanteessa tuloverokertomus euromääräisenä.

8 §

Voimaantulo

Tämä asetus tulee voimaan päivänä kuuta 2021.
Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2021/2101 (32021L2101); EUVL L 429/1, 1.12.2021, s. 1–14