

**Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi yhtiöveron
hyvityksestä annetun lain 6 a ja 6 b §:n muuttamisesta**

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi yhtiöveron hyvityksestä annettua lakia siten, että yhtiön ulkomaisen kiinteän toimipaikan tuloon yhtiön voitonjaon yhteydessä kohdistuvaa kansainvälistä kaksinkertaista verotusta lievennettäisiin.

Ehdotuksen mukaan jaetun voiton yhdenkertaisen verotuksen turvaavaa täydennysverovelvollisuutta lievennettäisiin siten, että tuloveron vähimmäismäärää laskettaessa jaettavaksi päätettyyn osinkoon jätettäisiin lukematta 71/29 kiinteän toimipaikan tulosta vieraassa valtiossa suoritetusta ja Suomessa hyvitetävästä verosta. Jaettavaksi päätettyyn osinkoon ei kuitenkaan luettaisi enempää

kuin rajoitetusti verovelvollisten osuus yhtiön kirjanpidollisesta voitosta. Tästä enimmäismäärästä käytettäisiin verovuoden tuloveron vähimmäismäärää laskettaessa rajoitetusti verovelvollisille jaettua osinkoa vastaava määrä. Ylimenevä osa käytettäisiin myöhempinä verovuosina soveltaen nykyisiä osinkoylijäämiä koskevia säännöksiä.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2001 alusta. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2001 toimitettavassa verotuksessa.

Esitys liittyy valtion vuoden 2001 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

PERUSTELUT

1. Nykytila

1.1. Suomalaisen yhtiön ja sen ulkomaisen tytäryhtiön verotus

Yritykset harjoittavat liiketoimintaa vieraassa valtiossa tavallisimmin tähän toiseen valtioon perustetun tytäryhtiön kautta. Yhtiö ja sen ulkomainen tytäryhtiö ovat erillisiä oikeushenkilöitä ja eri verovelvollisia. Tytäryhtiöön sovelletaan sen asuinvaltiossa voimassa olevaa yhteisö-, kirjanpito- ja verolainsäädäntöä.

Yhtiöitä verotetaan asuinvaltiossaan pääsääntöisesti sekä sieltä että toisesta valtiosta saamastaan tulosta. Yhtiöiden välillä maasta toiseen jaetun voiton kaksinkertainen verotus on kansainvälisten sopimusten ja eri maiden sisäisen lainsäädännön nojalla pitkälti poistettu. Elinkeinotulon verottamisesta annettu

lain (360/1968) 6 §:n 2 momentin mukaan yhteisön ulkomaiselta yhteisöltä saama osinko ei ole veronalaista tuloa, jos osingon maksavan yhteisön asuinvaltion ja Suomen välillä on voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, joka on ollut voimassa myös 1 päivänä tammikuuta 1995 ja osingonsaajan omistamat osakkeet tai osuudet tuottavat vähintään 10 prosentin osuuden osinkoa jakavan yhteisön äänimäärästä tai osingonsaaja omistaa välittömästi vähintään 25 prosenttia osinkoa jakavan yhteisön pääomasta. Myöhemmin tehdyissä verosopimuksissa sopimusvaltiossa asuvan yhteisön maksamat osingot on niin ikään vapautettu verosta, jos saaja välittömästi hallitsee vähintään 10 prosenttia osingon maksavan yhtiön äänimäärästä.

Yhtiöveron hyvityksestä annettuun lakiin (1232/1988) sisältyvällä täydennysveromenettelyllä pyritään varmistamaan se, että yh-

tiön jakamaan voittoon on Suomessa kohdistunut vähintään yhteisöverokannan mukainen vero. Täydennysveromekanismin johdosta ulkomaisia verovapaita osinkoja saaneen suomalaisyhtiön jakaessa osinkoa omille osakkailleen sille saattaa tulla määrättäväksi täydennysveroa. Kun myös osinkoa jakava yhtiö on maksanut voitostaan yhtiöveroa kotimaassaan, seurauksena on niin sanottu taloudellinen kansainvälinen kaksinkertainen verotus.

Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseksi täydennysverovelvollisuutta lievennettiin vuoden 1995 alusta voimaan tulleella 9 §:n 2 momentilla siten, että täydennysveroa ei määrätty siltä osin kuin jaettavaksi päätetty osinko ei ylittänyt verovuonna vieraasta valtiosta saatujen Suomen verosta vapautettujen osinkojen määrää, ja saajana oli rajoitetusti verovelvollinen yhteisö, joka omisti vähintään 25 prosenttia osinkoa jakavan yhtiön pääomasta.

Kaksinkertaista verotusta lievennettiin edelleen vuoden 2000 alusta voimaan tulleella 6 a §:llä siten, että rajoitetusti verovelvolliselle jaettua osinkoa ei lueta jaettavaksi päätettyyn osinkoon tuloveron vähimmäismäärää laskettaessa, jos yhtiö on saanut verovuonna vähintään vastaavan määrän verovapaita osinkoja vieraasta valtiosta. Jos vieraasta valtiosta saadut verovapaat osingot ylittävät rajoitetusti verovelvollisille jaetun määrän, erotus (*osinkoylijäämä*) otetaan seuraavana vuosina huomioon vieraasta valtiosta saatujen osinkojen lisäyksenä. Säännöksiä sovelletaan 6 b §:n mukaisesti myös yhtiön jakaessa tällaisia osinkoja edelleen konsernin sisällä suomalaiselle emoyhtiölle ja emoyhtiön jakaessa osinkoja ulkomaisille osakkailleen.

Lievennyksiä sovelletaan 6 c §:n mukaisesti vain sellaisessa verosopimusvaltiossa asuvan yhteisön jakamaan osinkoon, jossa yhteisöjen tulovero ei ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (1217/1994) 2 §:n 4 momentissa tarkoitettulla tavalla olennaisesti eroa Suomessa suoritettava verosta, eikä yhteisö ole saanut hyötyä asuinvaltionsa erityisestä veronhuojennuslainsäädännöstä. Lievennyssäännöksiä voidaan kuitenkin soveltaa, jos yhteisön tuloverotuksen taso ylittää 3/5 kotimaisen yh-

teisön verotuksen tasosta.

1.2. Suomalaisen yhtiön ja sen ulkomaisen kiinteän toimipaikan verotus

Yhtiö voi harjoittaa liiketoimintaa vieraassa valtiossa myös suoraan omista nimissään kiinteästä toimipaikasta perustamatta erillistä tytäryhtiötä. Kiinteä toimipaikka ei tytäryhtiön tavoin ole itsenäinen oikeushenkilö, vaan yhtiön epäitsenäinen osa.

Yhtiön asuinvaltiolla on oikeus verottaa yhtiötä sekä sieltä että muualta saadusta tulosta. Yleisten kansainvälisoikeudellisten periaatteiden mukaan valtiolla on myös oikeus verottaa ulkomaisen yhteisön alueellaan harjoittaman liiketoiminnan tuottamaa tuloa riippumatta siitä, onko yhteisöllä siellä kiinteä toimipaikka vai ei. Tarkoituksenmukaisuussyistä valtiot yleensä käyttävät tätä verottamisvaltaansa vain, jos yhteisölle katsotaan muodostuvan sinne kiinteä toimipaikka. Viimeksi mainittu periaate on taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön OECD:n vuonna 1992 hyväksymän, tuloa ja varallisuutta koskevan malliverosopimuksen liike-tulon verotusta koskevien määräysten lähtökohtana.

Suomalaisen yhteisön velvollisuudesta suorittaa veroa Suomessa sekä täällä että muualta saamastaan tulosta säädetään tuloverolain (1535/1992) 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa.

Suomen laajan verosopimusverkoston johdosta kiinteän toimipaikan olemassaoloa arvioitaessa samoin kuin sen tuloa määritettäessä tulevat yleensä sovellettaviksi Suomen ja asianomaisen vieraan valtion välisen verosopimuksen määräykset. Verosopimusten esikuvana on yleisesti käytetty edellä mainittua OECD-mallisopimusta, mutta eri sopimusten määräykset poikkeavat jossain määrin toisistaan.

Samaan tuloon kohdistuva yhteisön asuinvaltion ja kiinteän toimipaikan sijaintivaltion yhtäaikainen verotus poistetaan joko verosopimuksin, joilla sopimusvaltiot luopuvat verotusoikeutensa käyttämisestä vastavuoroisesti, tai valtiosisäisellä lainsäädännöllä. Kaksinkertainen verotus poistetaan joko niin sanotulla hyvitysmenetelmällä siten, että asuinvaltio vähentää yhtiön tulosta siellä suo-

ritettavasta verosta kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa samasta tulosta maksettua veroa vastaavan määrän, taikka niin sanotulla vapautusmenetelmällä, jolloin yhtiön asuinvaltio luopuu verottamasta kiinteän toimipaikan tuloa. Useimpien Suomen tekemien verosopimusten mukaan kiinteän toimipaikan tulon kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmällä.

Jos verosopimusta ei ole, kaksinkertaisen verotuksen poistaminen jää asuinmaan sisäisen lainsäädännön varaan. Suomessa kiinteän toimipaikan kaksinkertainen verotus poistetaan tällöin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) mukaisesti hyvitysmenetelmällä siten, että vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavista veroista vähennetään vieraassa valtiossa samasta tulosta vastaavalta ajalta valtiolle suoritettujen verojen määrä. Hyvitys ei voi ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää. Lakia sovelletaan myös verosopimustilanteessa sopimusta täydentäen siltä osin kuin verosopimuksessa ei toisin määrätä.

Suomalaisen yhtiön ulkomaisen kiinteän toimipaikan voittoa ei vahvisteta erikseen Suomen verotuksen tai kirjanpidon tarpeita varten, vaan se sisältyy yhtiön kokonaistulokseen ja on jaettavissa osakkaille osana yhtiön normaalia voitonjakoa. Yhtiölle voi tällöin tulla määrättäväksi täydennysveroa siltä osin kuin yhtiö on kaksinkertaisen verotuksen poistamisen johdosta jäänyt Suomessa verottamatta kiinteän toimipaikan tulosta.

Suomalaisen yhtiön ulkomaisen kiinteän toimipaikan tulon edelleenjakoon liittyy siten vastaavankaltainen täydennysvero-ongelma, jota on tytäryhtiötilanteissa lievennetty edellä selostetuin tavoin yhtiöveron hyvityksestä annetun lain 6 a—6 d §:n säännöksillä. Säännöksiä sovelletaan vain ulkomailta saatuihin verovapaisiin osinkoihin, eivätkä ne sovellu yhtiön kiinteän toimipaikan tuloon.

1.3. Nykytilan arviointi

Suomalaisen yhtiön perustaessa vieraaseen valtioon kiinteän toimipaikan liiketoiminnan harjoittamista varten yhtiölle voi täydennys-

veron johdosta aiheutua verokustannus, jota tytäryhtiötilanteeseen ei liity. Yleisten neutraalisuusvaatimusten kannalta tarkasteltuna asiantila ei ole tyydyttävä.

Eräillä toimialoilla, erityisesti rahoitus- ja vakuutusosalalla, epäitsenäisen siviili liikkeen käyttöön tytäryhtiön sijasta voi olla verotuksellista näkökohdista riippumattomia vakavaraisuutta ja pankkisalaisuutta koskevista säännöksistä johtuvia perusteita. Vakavaraisuustarkastelussa yhtiötä ja sen ulkomaisia siviili liikkeitä käsitellään kokonaisuutena, mikä vähentää sitoutuneen pääoman määrää verrattuna tytäryhtiörakenteeseen. Yritysrakenteen valintaan vaikuttaa myös mahdollisuus joustavaan pääomien siirtoon ja asiakastietojen välitykseen yrityksen eri osien välillä.

Ongelmat, jotka aiheutuvat täydennysverojärjestelmästä johtuvasta kansainvälisestä kaksinkertaisesta verotuksesta kiinteää toimipaikkaa suosivilla toimialoilla toimiville yrityksille, ovat pitkälti samoja, joiden johdosta täydennysveroseuraamusta lievennettiin vuoden 2000 alusta voimaan tulleilla säännöksillä.

2. Esityksen tavoitteet ja ehdotetut muutokset

2.1. Tavoitteet ja keinot niiden saavuttamiseksi

Yleistä

Esityksen tavoitteena on lieventää täydennysverosta aiheutuvaa suomalaisen yhtiön ulkomaisen kiinteän toimipaikan tulon kansainvälistä kaksinkertaista verotusta.

Huojennuksen laskentaperuste

Tytäryhtiörakenteen ja kiinteän toimipaikan käyttöön perustuvan yritys rakenteen olennaisten erojen johdosta ulkomaisen kiinteän toimipaikan tuloa ei ole perusteltua sellaisenaan rinnastaa ulkomaisen tytäryhtiön jakamaan osinkoon täydennysverovelvollisuutta lievennettäessä.

Tytäryhtiötilanteessa huojennussäännöksiä sovelletaan siihen osaan tytäryhtiön voitosta, jonka yhtiökokous päättää jakaa osinkona

emoyhtiölle. Kiinteän toimipaikan voitto on puolestaan osa koko yhtiön voittoa ja on sellaisenaan käytettävissä yhtiön osingonjakoon. Osingonjakoon rinnastettavaa kiinteän toimipaikan voittovarojen siirtoa emoyhtiölle ei toisaalta edellytetä tapahtuvan.

Kun harkitaan kiinteän toimipaikan voiton jakamisesta aiheutuvan täydennysveron lieventämistä, peruskysymys on, mikä osa kiinteän toimipaikan tulosta olisi huojennukseen oikeuttavaa. Huojennussäännösten soveltaminen kiinteän toimipaikan koko tuloon suosisi kiinteän toimipaikan käyttöön perustuvaa yritysrakennetta silloin, kun ulkomaisen liiketoiminnan tuottamaa tuloa ei yhtiömuodossa harjoitettuna kokonaan jaettaisi osinkona emoyhtiölle. Tytäryhtiötä käytettäessä esteen voittovarojen kotiuttamiselle voivat muodostaa esimerkiksi tytäryhtiön asuinvaltion lainsäädännön asettamat vakavaraisuusvaatimukset.

Neutraalisuuden kannalta ihanteellinen ratkaisu olisi soveltaa huojennussäännöksiä siihen osaan kiinteän toimipaikan tulosta, jonka yhtiö tytäryhtiörakennetta käytettäessä nostaisi osinkona ulkomaisesta tytäryhtiöstään. Tällaisen arvioinnin suorittaminen ei käytännössä luonnollisestikaan ole mahdollista.

Ehdotus rakentuu tässä suhteessa sille luontevalle periaatteelle, että yhtiön katsotaan jakavan osinkona samassa suhteessa eri liiketoimintansa osa-alueiden tuottamaa voittoa, eikä ensisijaisesti esimerkiksi kiinteän toimipaikan tuloa. Huojennussäännöksiä sovellettaisiin lähtökohtaisesti vain siihen osaan kiinteän toimipaikan tulosta, joka vastaa yhtiön jakaman osingon osuutta yhtiön verovuoden kirjanpidollisesta voitosta. Jos yhtiö jakaa verovuonna vain osan voitostaan, sille muodostuisi ehdotuksen mukaisesti osinkoylijäämää, jonka yhtiö voisi hyödyntää myöhemmin vuosina.

Tarkoituksena on, kuten lain 6 a—6 d §:n huojennussäännöksilläkin, poistaa kaksinkertainen verotus vain siltä osin kuin yhtiö jakaa osinkoa rajoitetusti verovelvollisille osakkailleen. Ehdotus ei merkitsisi luopumista yhtiöveron hyvitysjärjestelmän mukaisesta voiton yhdenkertaisen verottamisen periaatteesta. Suomen kautta voisi täydennysverotta kiertää ainoastaan sellainen kiinteän toimipaikan tulo, joka on tullut jo kerran ve-

rotetuksi kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa tai Suomessa. Tulo saattaa tulla edelleen verotetuksi myös lopullisen osingonsaajan asuinmaassa. Voitot, joiden alkuperä tai lopullinen saaja on Suomessa, säilyisivät edelleenkin Suomen yhdenkertaisen verotuksen varmistavan täydennysveron piirissä.

Vaihtoehdot kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi

Kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseen on ajateltavissa kaksi perusvaihtoehtoa. Ensinnäkin voitaisiin soveltaa tytäryhtiöosinkoja koskevan 6 a §:n mukaista menettelyä siten, että verovuodelta jaettavaksi päätettyyn osinkoon ei luettaisi ulkomaisen kiinteän toimipaikan verovuonna tuottamaa tuloa. Toinen vaihtoehto olisi poistaa kaksinkertainen verotus kiinteän toimipaikan tulosta vieraassa valtiossa suoritetun veron osalta.

Esitys perustuu jälkimmäiseen vaihtoehtoon. Tähän on päädytty useammastakin syystä.

Koska suomalaisen yhtiön ulkomaisen kiinteän toimipaikan tulon kansainvälinen kaksinkertainen verotus lähtökohtaisesti poistetaan hyvittämällä vieraassa valtiossa suoritettu vero samasta tulosta Suomessa suoritettavasta verosta, on luontevaa poistaa myös täydennysverosta aiheutuva kaksinkertainen verotus sijaintivaltioon maksetun veron osalta.

Hallinnolliselta kannalta valitun vaihtoehdon edut ovat merkittävät, koska kiinteän toimipaikan tuloon perustuva vaihtoehto merkitsisi sitä, että verotuksen toimittamisen yhteydessä kiinteän toimipaikan tulo olisi aina erikseen määritettävä. Tämä aiheuttaisi ylimääräistä työtä sekä hallinnolle että verovelvollisille. Ehdotetussa järjestelmässä kiinteän toimipaikan tulon määrittäminen olisi nykyiseen tapaan tarpeellista silloin, kun hyvitettävän veron niin sanottu kattosääntö tulee sovellettavaksi.

Ehdotettuun vaihtoehtoon ei myöskään sisälly samanlaisia kielteisiä kannustinvaihteluja kuin kiinteän toimipaikan tuloon pohjautuvaan vaihtoehtoon. Tilanteessa, jossa kiinteän toimipaikan sijaintivaltion yhtiöverotuksen taso on alhaisempi kuin Suomessa, yhtiölle voisi olla verotuksellisesti edullista

näyttää tuloa tuossa vieraassa valtiossa Suomen sijasta. Yhtiön tuosta tulosta suoritettavan veron kokonaismäärää toimenpide ei sinänsä alentaisi, mutta siirtämällä tuloa tai tuloa tuottavaa toimintaa Suomesta ulkomaiseen kiinteään toimipaikkaan yhtiön vertailuvero samalla kasvaisi, minkä johdosta yhtiö saavuttaisi säästöä täydennysverokustannuksessa jakaessaan osinkoa muusta, Suomessa verottamatta jääneestä tai vajaaverotetusta voitostaan. Ehdotettu menettely ei sen sijaan kannustaisi tällaiseen Suomen veropohjaa kaventavaan järjestelyyn.

Kiinteän toimipaikan tuloon pohjautuvan huojennummallin etuna olisi lähinnä vain se, että tällöin voitaisiin luontevasti hyödyntää jo olemassa olevaa, tytäryhtiöosinkoihin sovellettavaa säännöstöä. Tämä on kuitenkin saavutettavissa myös vieraassa valtiossa suoritettuun veroon perustuvassa järjestelmässä ehdotuksen mukaisella muutokertoimen käyttöön perustuvalla menetelmällä.

2.2. Ehdotukset

Huojennuksen perusteena olisi edellä esitetyn mukaisesti yhtiön vieraassa valtiossa olevan kiinteän toimipaikan tulosta sijaintivaltioon suoritettu vero, joka vähennetään verovuodelta Suomessa suoritettavasta verosta. Säännöksiä sovellettaisiin näin ollen vain silloin, kun kiinteän toimipaikan tuloon kohdistuva kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmällä. Koska Suomen tekemien verosopimusten mukaan kiinteän toimipaikan tapauksessa sovelletaan pääsääntöisesti hyvitysmenetelmää, ulkomaisen kiinteän toimipaikan tulo jäisi huojennumssäännösten soveltamisen ulkopuolelle vain verraten harvoin.

Kiinteän toimipaikan täydennysverohuojennusta varten ei ole tarkoituksenmukaista luoda erillistä veroylijäämä sääntelyä. Jotta ehdotetussa kiinteän toimipaikan hyvittävän veron huomioon ottamiseen perustuvassa menettelyssä voitaisiin hyödyntää 6 a §:n osinkoylijäämää koskevia säännöksiä, hyvittävää verosta 71/29, kuitenkin enintään verovuodelta rajoitetusti verovelvollisille jaettua osinkoa vastaava määrä, jätettäisiin lukematta jaettavaksi päätettyyn osinkoon verovuonna tai osinkoylijäämiä koskevan

sääntelyn mukaisesti myöhempinä vuosina. Näin päädytään taloudellisesti samaan lopputulokseen kuin vaihtoehtona olevalla menetelmällä, jossa hyvittävää verosta luettaisiin vertailuveroon enintään rajoitetusti verovelvollisille jaettuun osinkoon kohdistuvan tuloveron vähimmäismäärä.

Ehdotuksen lähtökohtana on edellä esitetyn mukaisesti se, että huojennumssäännöstöä sovelletaan vain siihen osaan kiinteän toimipaikan verosta, joka vastaa verovuodelta jaetun osingon osuutta verovuoden tilinpäätöksen osoittamasta voitosta. Käytännöllisistä syistä huojennumukseen oikeuttavaa määrää ei kuitenkaan laskettaisi erikseen verovuositain, vaan ulkomaisen veron määrän ja ulkomaisen osakkaiden suhteellisen osuuden perusteella laskettaisiin se enimmäismäärä, joka verovuonna ja myöhempinä vuosina tuloveron vähimmäismäärää laskettaessa enintään voitaisiin jättää lukematta jaettavaksi päätettyyn osinkoon. Tämä enimmäismäärä olisi se määrä, joka verovuonna jätettäisiin lukematta jaettavaksi päätettyyn osinkoon siinä tapauksessa, että yhtiö jakaisi osinkona koko verovuoden kirjanpidollisen voittonsa. Jaettavaksi päätettyyn osinkoon jätettäisiin tässä tapauksessa lukematta 71/29 kiinteän toimipaikan tulosta vieraassa valtiossa suoritettua ja yhtiön verotuksessa Suomessa hyvitetystä verosta, kuitenkin enintään rajoitetusti verovelvollisten osuutta verovuoden tilinpäätöksen osoittamasta voitosta vastaava määrä.

Verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 3 §:n 2 momentin mukaan verovuosi on kalenterivuosi tai ne tilikaudet, jotka ovat kalenterivuoden aikana päättyneet. Jos verovuoden aikana on päättynyt kaksi tilikautta, edellä mainittu määrä olisi laskettava tilikausien vahvistettujen tilinpäätösten yhteenlasketun tuloksen perusteella.

Rajoitetusti verovelvollisten osakkaiden osuus tilinpäätöksen osoittamasta kirjanpidollisesta voitosta laskettaisiin sen osuuden perusteella, joka näillä osakkailla on yhtiön jakamasta voitosta. Tämä osuus saadaan jakamalla verovuodelta rajoitetusti verovelvollisille jaetun osingon määrä koko jaettavaksi päätetyn osingon määrällä ja kertomalla näin saatu määrä tilinpäätöksen osoittamalla voitolla. Siinä tapauksessa, että verovuodelta ei

jaeta osinkoa, rajoitetusti verovelvollisten osuutena voitosta olisi pidettävä sitä osuutta yhtiön voitosta, johon näiden omistamat osakkeet oikeuttivat sinä päivänä, jona varsinaisen yhtiökokous pidettiin. Varsinaisessa yhtiökokouksessa päätetään muun ohessa tilinpäätöksen vahvistamisesta ja voitonjaosta.

Viimeksi mainituissa tilanteissa yhtiön olisi erikseen esitettävä verotuksen toimittamista varten selvitys rajoitetusti verovelvollisten oikeudesta yhtiön voittoon yhtiökokouspäivänä. Tarpeelliset tiedot kiinteän toimipaikan tulosta vieraassa valtiossa maksetusta ja Suomessa hyvitetävästä verosta saataisiin puolestaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) 8 §:n 1 momentin nojalla.

Yhtiöllä voi olla samanaikaisesti sekä tuloja ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta että 6 a §:n soveltamisen piiriin kuuluvia verovapaita osinkoja. Tällöin kiinteän toimipaikan tulosta vieraassa valtiossa suoritetun veron perusteella lasketun määrän ja 6 a §:ssä tarkoitettujen verovapaiden osinkojen yhteismäärä muodostaisivat jaettavaksi päätettyyn osinkoon enintään luettavan määrän. Verovuoden tuloveron vähimmäismäärää laskettaessa tästä yhteismäärästä jätettäisiin lukematta jaettavaksi päätettyyn osinkoon enintään rajoitetusti verovelvolliselle jaettua osinkoa vastaava määrä ja ylimenevä osa otettaisiin huomioon myöhemmin vuosina osinkoylijäämää koskevien säännösten mukaisesti.

Laskettaessa sitä määrää, joka kiinteän toimipaikan veron perusteella enintään jätetään lukematta jaettavaksi päätettyyn osinkoon, kirjanpidollisesta voitosta vähennettäisiin osinko, johon sovelletaan 6 a §:ää. Muutoin yhtiö voisi saada saman tulon perusteella täydennysverohuojennusta kahteen kertaan.

Nykyisen 6 a §:n 1 momentti ehdotetaan jaettavaksi kahdeksi eri momentiksi. Pykälän 1 momentiksi jäisi nykyisen 1 momentin ensimmäinen virke, jonka mukaan jaettavaksi päätettyyn osinkoon ei lueta verovuodelta rajoitetusti verovelvolliselle jaettua osinkoa.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin jaettavaksi päätettyyn osinkoon enintään luettavasta määrästä. Momentin 1 kohtaan sisältyisi nykyisen 1 momentin jälkimmäistä virkettä vastaava ulkomaisia verovapaita osin-

koja koskeva säännös. Momentin 2 kohdassa säädettäisiin edellä esitetyn mukaisesti siitä määrästä, joka ulkomaisen kiinteän toimipaikan tulosta suoritetun veron perusteella jätettäisiin enintään lukematta jaettavaksi päätettyyn osinkoon.

Osinkoylijäämiä koskeva nykyinen 2 momentti siirrettäisiin 3 momentiksi. Säännöstä muutettaisiin lisäksi siten, että osinkoylijäämää muodostuisi siltä osin kuin vieraasta valtiosta saatujen osinkojen ja ehdotetun 2 momentin 2 kohdan mukaisen määrän yhteismäärä ylittää verovuodelta rajoitetusti verovelvolliselle jaetun osingon määrän. Tämä erotus otettaisiin seuraavina verovuosina huomioon vieraasta valtiosta saatujen verovapaiden osinkojen lisäyksenä noudattaen lain osinkoylijäämiä koskevia säännöksiä.

Pykälän nykyinen 3 ja 4 momentti siirtyisivät 4 ja 5 momentiksi. Samalla 4 momentiksi siirrettävään 3 momenttiin tehtäisiin sanonnallinen tarkistus.

Ehdotettua kiinteän toimipaikan tulon täydennysverohuojennusta on teknisesti mahdollista soveltaa myös kotimaisten konserniin sisäisiä kauttakulkuosinkoja koskevan 6 b §:n mukaisissa tilanteissa. Nykymuodossaan säännös soveltuu pykälän 2 momenttiin sisältyvien, konserniyhtiöiden omistusaikaa koskevien säännösten mukaisesti vain jaettaessa edelleen vieraasta valtiosta saatua osinkoa. Pykälän soveltamisen edellytyksenä on, että osinkoa saava konsernin suomalainen yhtiö on ollut osingon alun perin vieraasta valtiosta saaneen yhtiön konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa (825/1986) tarkoitettu emoyhtiö siitä hetkestä lukien, jolloin osinko on saatu vieraasta valtiosta. Lainkohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että 6 b § soveltuu vastaavasti myös kiinteän toimipaikan tuloa edelleen jaettaessa. Ehdotuksen mukaan 6 a §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa omistusaikaa lasketaan sen tilikauden alusta, josta yhtiö, jolla on kiinteä toimipaikka vieraassa valtiossa, on suorittanut veron kiinteän toimipaikan tulosta tuossa valtiossa.

Koska kiinteän toimipaikan tuloon kohdistuu lähtökohtaisesti vähintään Suomen yhteisöveron tasoinen verotus, kiinteän toimipaikan tulon täydennysverohuojennukseen ei ole tarpeen soveltaa 6 c §:n säännöksiä, joilla

huojennuksen piiristä on rajattu matalan verotuksen valtioista maksetut osingot.

Esimerkki

Yhtiöllä A on verovuonna tuloa ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta 100 markkaa, josta A suorittaa veroa kiinteän toimipaikan sijaintimaahan 27 markkaa. A:lla on lisäksi 20 markkaa verovapaita, 6 a §:ssä tarkoitettuja osinkotuloja. A:lla ei ole muita tuloja. Rajoitetusti verovelvollisten osuus A:n voitosta on 50 prosenttia.

A:n verovuoden verotettava tulo on 100 markkaa, josta sen olisi suoritettava veroa Suomeen 29 markkaa. Tästä verosta vähennetään kiinteän toimipaikan sijaintimaahan maksettu vero 27 markkaa, joten Suomessa jää määrättäväksi veroa 2 markkaa. Tällöin myös A:n verovuoden vertailuveroksi jää 2 markkaa. Veropohja sijaintimaan ja Suomen verolainsäädännön mukaan oletetaan tässä samaksi.

Verovuoden kirjanpidollinen voitto on $100 + 20 - 29$ markkaa = 91 markkaa. A jakaa osinkoa 80 markkaa, mitä vastaava tuloveron vähimmäismäärä on 32,70 markkaa.

Jaettavaksi päätettyyn osinkoon jätetään kuitenkin ehdotetun 6 a §:n mukaisesti lukematta ulkomaisen verovapaan osingon ja kiinteän toimipaikan tulosta suoritettua veron perusteella 6 a §:n 2 momentin 2 kohdan mukaisesti laskettu määrä, kuitenkin enintään rajoitetusti verovelvolliselle jaettu määrä.

Ehdotetun 6 a §:n 2 momentin 2 kohdan mukainen määrä saadaan kertomalla ulkomainen vero 27 markkaa kertoimella $71/29$, jolloin saadaan 66,10 markkaa. Enimmäismäärän muodostaa kuitenkin määrä, joka vastaa rajoitetusti verovelvollisten osuutta kirjanpidollisesta voitosta, johon ei lueta verovapaata osinkoa, eli $50 \% \times 71 = 35,50$ markkaa.

Jaettavaksi päätettyyn osinkoon jätetään siten enintään lukematta $20 + 35,50 = 55,50$ markkaa. Verovuoden tuloveron vähimmäismäärää laskettaessa tästä määrästä otetaan huomioon rajoitetusti verovelvollisille maksettua osinkoa vastaava määrä eli $50 \% \times 80 = 40$ markkaa. Tuloveron vähimmäismäärän alaiseksi osingoksi jää siten $80 - 40 = 40$ markkaa, ja tuloveron vähimmäismäärä on

16,40 markkaa. Koska vertailuveron määrä oli 2 markkaa, A:lle määrätään täydennysveroa 14,40 markkaa.

A:lle muodostuu osinkoylijäämää $55,50 - 40 = 15,50$ markkaa, joka otetaan myöhemmin vuosina huomioon osingonjaon yhteydessä.

3. Esityksen vaikutukset

Verohallinnon verotustietojärjestelmään ei nykyisin kerry tietoja yhtiöiden ulkomaisista kiinteistä toimipaikoista. Tietoteknisin keinoin ei ole myöskään selvitettävissä, mikä osa yhtiöiden tulosta vieraassa valtiossa suoritettua ja Suomessa hyvitetävää veron yhteismäärästä liittyy kiinteisiin toimipaikkoihin.

Suurten ja kansainvälistä toimintaa harjoittavien yritysten verotuksen toimittaminen on nykyisin keskitetty konserniverokeskukseen. Sen asiakkaina oli vuoden 1998 päättyessä 2 954 yritystä, jotka kuuluivat 200 suurimpaan konserniin Suomessa. Konserniverokeskuksen vuotta 1998 koskevan, yhtiöiden veroilmoituksillaan antamiin tietoihin perustuvan selvityksen mukaan siellä verotetuista yhtiöistä 13:lla oli kiinteä toimipaikka vieraassa valtiossa. Selvityksen mukaan kiinteistä toimipaikoista ulkomaille maksettua veroa hyvitetiin 7 yhtiön verotuksessa yhteensä noin 750 000 markkaa. Yhtiöistä yhdellekään ei määrätty täydennysveroa vuodelta 1998.

Ehdotusten ei arvioida mainittavasti alentavan verotuloja nykyisestä. On kuitenkin mahdollista, että yritystoiminnan yhä kansainvälistyessä kiinteiden toimipaikkojen merkitys suomalaisten yritysten liiketoiminnassa tulee etenkin rahoitus- ja vakuutusalaalla nykyisestä merkittävästi kasvamaan. Tässä tilanteessa myös ehdotettujen muutosten merkitys yhtiöiden samoin kuin veronsaajien kannalta korostuisi.

Siinä tapauksessa, että kiinteän toimipaikan tulon kansainvälistä kaksinkertaista verotusta ei lievennettäisi, verojärjestelmämme voisi toisaalta johtaa toiminnalliselta kannalta epätarkoituksenmukaisten yritysraenteiden valintaan yhtiöiden laajentaessa ulkomaista toimintaansa. Ääritapauksissa seurauksena voisi olla jopa yhtiön kotipaikan siirtäminen

Suomesta sellaiseen valtioon, jossa kiinteän toimipaikan tulon edelleen jakamiseen osinkona ei liity verokustannusta. Tällöin myös toiminnasta Suomeen nykyisin kertyvät verotulot voisivat vähentyä.

Ehdotus parantaisi suomalaisten yhtiöiden kansainvälistä kilpailukykyä ja vähentäisi riskiä yhtiöiden siirtymisestä muihin maihin.

Ehdotus aiheuttaisi jossain määrin lisätyötä verohallinnolle erityisesti niissä tapauksissa, joissa ehdotettuja säännöksiä voidaan soveltaa vasta muutosverotuksen yhteydessä sen johdosta, että verotuksen toimittamiseksi tarvittavia tietoja ei ole käytettävissä vielä säännönmukaisen verotuksen päättyessä.

4. Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu virkatyönä valtiovarainministeriössä. Esityksestä on pyydetty lausunto Verohallitukselta, Konserviverokeskukselta, Keskuskauppakamarilta, Suo-

men Pankkiyhdistykseltä, Suomen Vakuutusyhtiöiden Keskusliitolta ja Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliitolta.

5. Riippuvuus muista esityksistä

Esitys liittyy valtion vuoden 2001 talousarvioesitykseen.

6. Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan vuoden 2001 alusta. Lakia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2001 toimitettavassa verotuksessa.

Osinkoylijääminä otettaisiin huomioon verovuodelta 2001 ja sen jälkeen syntyvät osinkoylijäämät.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Lakiehdotukset

Laki

yhtiöveron hyvityksestä annetun lain 6 a ja 6 b §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan yhtiöveron hyvityksestä 29 päivänä joulukuuta 1988 annetun lain (1232/1988) 6 a § ja 6 b §:n 2 momentti,
 sellaisina kuin ne ovat laissa 1137/1999, seuraavasti:

6 a §

Tuloveron vähimmäismäärää laskettaessa jaettavaksi päätettyyn osinkoon ei lueta rajoitetusti verovelvollisille osingonsaajille jaettua osinkoa.

Jaettavaksi päätettyyn osinkoon jätetään kuitenkin lukematta enintään:

1) yhtiön verovuonna vieraasta valtiosta saamien elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 6 §:n 2 momentin tai Suomen ja vieraan valtion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn, 1 päivän tammikuuta 1995 jälkeen voimaan tulleen sopimuksen nojalla Suomen verosta vapaiden osinkojen määrä; sekä

2) määrä, joka vastaa 71/29 yhtiön vieraassa valtiossa olevan kiinteän toimipaikan

tulosta siellä suoritetusta, Suomessa verovuodelta suoritettavasta verosta vähennettävästä verosta; tämä määrä ei kuitenkaan saa olla suurempi kuin rajoitetusti verovelvollisten osakkaiden osuus yhtiön verovuoden tilinpäätöksen osoittamasta voitosta, josta on vähennetty sellainen vieraasta valtiosta saatu 1 kohdassa tarkoitettu tai kotimaiselta tytäryhtiöltä saatu 6 b §:ssä tarkoitettu osinko, johon sovelletaan tätä pykälää.

Jos yhtiön verovuonna vieraasta valtiosta saamien Suomen verosta vapaiden osinkojen ja 2 momentin 2 kohdan mukaisen määrän yhteismäärä on verovuonna rajoitetusti verovelvollisille jaetun osingon määrää suurempi, erotus (*osinkoylijäämä*) otetaan seuraavina verovuosina huomioon vieraasta valtiosta saatujen Suomen verosta vapaiden osinkojen

lisäyksenä siten kuin 4 momentissa säädetään.

Osinkoylijäämät otetaan huomioon kymmeneltä verovuotta edeltäneeltä vuodelta aikaisimmasta vuodesta alkaen, kunnes yhtiön verovuonna vieraasta valtiosta saamien Suomen verosta vapaiden osinkojen määrä on rajoitetusti verovelvollisille jaettujen osinkojen määrän suuruinen.

Edellä tarkoitettuna rajoitetusti verovelvollisena osingonsaajana ei pidetä sitä, jolla on oikeus yhtiöveron hyvitykseen, eikä yhteisöä, joka on Suomessa asuvien välittömässä tai välillisessä määräämisvallassa.

6 b §

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan vain, jos osingonsaajayhtiö on ollut osinkoa jakavan yhtiön konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (825/1986) 3 §:ssä tarkoitettu emoyhtiö keskeytyksettä siitä ajankohdasta, jona osinkoa jakava yhtiö on

saanut osingon vieraasta valtiosta siihen ajankohtaan, jona osingonsaajayhtiö on saanut osingon. Jos osinkoa jakavan yhtiön on katsottu saaneen osingon vieraasta valtiosta tämän pykälän nojalla, edellytyksenä on lisäksi, että emoyhtiö on ollut osingon ulkomaiselta yhteisöltä alun perin saaneen yhtiön konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 3 §:ssä tarkoitettu emoyhtiö silloin, kun osinko on saatu ulkomaiselta yhteisöltä. Edellä 6 a §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa omistusaika lasketaan sen tilikauden alusta, jolta yhtiö on suorittanut veron kiinteän toimipaikan tulosta vieraassa valtiossa.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 2001.

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2001 toimitettavassa verotuksessa. Lain 6 a §:n 3 momentissa tarkoitettuina osinkoylijääminä otetaan huomioon verovuodelta 2001 ja sen jälkeen syntyneet ylijäämät.

Helsingissä 4 päivänä syyskuuta 2000

Tasavallan Presidentti

TARJA HALONEN

Ministeri Suvi-Anne Siimes

Liite
Rinnakkaistekstit

Laki

yhtiöveron hyvityksestä annetun lain 6 a ja 6 b §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan yhtiöveron hyvityksestä 29 päivänä joulukuuta 1988 annetun lain (1232/1988)
6 a § ja 6 b §:n 2 momentti,
sellaisina kuin ne ovat laissa 1137/1999, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

6 a §

Tuloveron vähimmäismäärää laskettaessa jaettavaksi päätettyyn osinkoon ei lueta rajoitusti verovelvollisille osingonsaajille jaettua osinkoa. Jaettavaksi päätettyyn osinkoon jätetään kuitenkin lukematta enintään yhtiön verovuonna vieraasta valtiosta saamien elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 6 §:n 2 momentin tai Suomen ja vieraan valtion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn, 1 päivän tammikuuta 1995 jälkeen voimaan tulleen sopimuksen nojalla Suomen verosta vapaiden osinkojen määrä.

Ehdotus

6 a §

Tuloveron vähimmäismäärää laskettaessa jaettavaksi päätettyyn osinkoon ei lueta rajoitusti verovelvollisille osingonsaajille jaettua osinkoa.

Jaettavaksi päätettyyn osinkoon jätetään kuitenkin lukematta enintään:

1) yhtiön verovuonna vieraasta valtiosta saamien elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 6 §:n 2 momentin tai Suomen ja vieraan valtion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn, 1 päivän tammikuuta 1995 jälkeen voimaan tulleen sopimuksen nojalla Suomen verosta vapaiden osinkojen määrä; sekä

2) määrä, joka vastaa 71/29 yhtiön vieraassa valtiossa olevan kiinteän toimipaikan tulosta siellä suoritetusta, Suomessa verovuodelta suoritettavasta verosta vähennettävästä verosta; tämä määrä ei kuitenkaan saa olla suurempi kuin rajoitusti verovelvollisten osakkaiden osuus yhtiön verovuoden tilinpäätöksen osoittamasta voitosta, josta on vähennetty sellainen vieraasta valtiosta saatu 1 kohdassa tarkoitettu tai kotimaiselta tytäryhtiöltä saatu 6 b §:ssä tarkoitettu osinko, johon sovelletaan tätä pykälää.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Jos yhtiön verovuonna vieraasta valtiosta saamien Suomen verosta vapaiden osinkojen määrä on verovuonna rajoitetusti verovelvollisille jaetun osingon määrää suurempi, erotus (*osinkoylijäämä*) otetaan seuraavina verovuosina huomioon vieraasta valtiosta saatujen Suomen verosta vapaiden osinkojen lisäyksenä siten kuin 3 momentissa säädetään.

Osinkoylijäämät otetaan huomioon kymmeneltä verovuotta edeltäneeltä vuodelta aikaisimmasta vuodesta alkaen, kunnes yhtiön verovuonna vieraasta valtiosta saamien Suomen verosta vapaiden osinkojen määrä on rajoitetusti verovelvollisille jaetun osinkojen määrän suuruinen.

Edellä tarkoitettuna rajoitetusti verovelvollisena osingonsaajana ei pidetä sitä, jolla on oikeus yhtiöveron hyvitykseen, eikä yhteisöä, joka on Suomessa asuvien välittömässä tai välillisessä määräämisvallassa.

6 b §

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan vain, jos osingonsaajayhtiö on ollut osinkoa jakavan yhtiön konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (825/1986) 3 §:ssä tarkoitettu emoyhtiö keskeytyksettä siitä ajankohdasta, jona osinkoa jakava yhtiö on saanut osingon vieraasta valtiosta siihen ajankohtaan, jona osingonsaajayhtiö on saanut osingon. Jos osinkoa jakavan yhtiön on katsottu saaneen osingon vieraasta valtiosta tämän pykälän nojalla, edellytyksenä on lisäksi, että emoyhtiö on ollut osingon ulkomaiselta yhteisöltä alun perin saaneen yhtiön konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 3 §:ssä tarkoitettu emoyhtiö silloin, kun osinko on saatu ulkomaiselta yhteisöltä.

Jos yhtiön verovuonna vieraasta valtiosta saamien Suomen verosta vapaiden osinkojen *ja 2 momentin 2 kohdan mukaisen määrän yhteismäärä* on verovuonna rajoitetusti verovelvollisille jaetun osingon määrää suurempi, erotus (*osinkoylijäämä*) otetaan seuraavina verovuosina huomioon vieraasta valtiosta saatujen Suomen verosta vapaiden osinkojen lisäyksenä siten kuin 4 momentissa säädetään.

Osinkoylijäämät otetaan huomioon kymmeneltä verovuotta edeltäneeltä vuodelta aikaisimmasta vuodesta alkaen, kunnes yhtiön verovuonna vieraasta valtiosta saamien Suomen verosta vapaiden osinkojen määrä on rajoitetusti verovelvollisille jaettujen osinkojen määrän suuruinen.

Edellä tarkoitettuna rajoitetusti verovelvollisena osingonsaajana ei pidetä sitä, jolla on oikeus yhtiöveron hyvitykseen, eikä yhteisöä, joka on Suomessa asuvien välittömässä tai välillisessä määräämisvallassa.

6 b §

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan vain, jos osingonsaajayhtiö on ollut osinkoa jakavan yhtiön konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (825/1986) 3 §:ssä tarkoitettu emoyhtiö keskeytyksettä siitä ajankohdasta, jona osinkoa jakava yhtiö on saanut osingon vieraasta valtiosta siihen ajankohtaan, jona osingonsaajayhtiö on saanut osingon. Jos osinkoa jakavan yhtiön on katsottu saaneen osingon vieraasta valtiosta tämän pykälän nojalla, edellytyksenä on lisäksi, että emoyhtiö on ollut osingon ulkomaiselta yhteisöltä alun perin saaneen yhtiön konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 3 §:ssä tarkoitettu emoyhtiö silloin, kun osinko on saatu ulkomaiselta yhteisöltä. *Edellä 6 a §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa omistusaika lasketaan sen tilikauden alusta, jolta yhtiö on suorittanut veron kiinteän toimipaikan tulosta vieraassa valtiossa.*

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2001 toimitettavassa verotuksessa. Lain 6 a §:n 3 momentissa tarkoitettuina osinkoylijääminä otetaan huomioon verovuodelta 2001 ja sen jälkeen syntyneet ylijäämät.
