

**Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja elinkei-
notulon verottamisesta annetun lain 6 §:n muuttamisesta**

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi ulkomaisten yhtymien ja niiden osakkaiden verotusta koskevia säännöksiä ja lisättäväksi lakiin säännökset eurooppalaisten taloudellisten etuyhtymien verokohtelusta. Ehdotuksen mukaan sekä eurooppalaisten taloudellisten etuyhtymien että muiden ulkomaisten yhtymien tuloa verotettaisiin osakastasolla.

Esitys liittyy Suomen mahdolliseen jäsenyyteen Euroopan unionissa. Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan samaan aikaan EU-jäsenyyden kanssa, ja niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1995 toimitettavassa verotuksessa. Voimaantuloajankohdasta säädettäisiin asetuksella.

YLEISPERUSTELUT

1. Nykytilanne

Tuloverolain (1535/92), jäljempänä TVL, 4 §:n mukaan yhtiö on joko elinkeinoyhtiö tai verotusyhtiö. Edelliseen ryhmään kuuluvat laivanisännöintiyhtiö, avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö sekä kahden tai useamman henkilön elinkeinotoiminnan harjoittamista varten perustama muu kuin yhteisönä pidettävä yhteenliittymä, joka on tarkoitettu toimimaan osakkaiden yhteiseen lukuun. Verotusyhtiö on kahden tai useamman henkilön muodostama yhteenliittymä, jonka tarkoituksena on kiinteistön viljely tai hallinta. Yhtymänä ei pidetä sellaista kahden tai useamman elinkeinotoimintaa harjoittavan verovelvollisen muodostamaa yhteenliittymää, jonka tarkoituksena on ennalta sovitun rakennustyön tai muun siihen verrattavan työn suorittaminen.

TVL 15 ja 16 §:n mukaan yhtiöt eivät ole erillisiä verovelvollisia, vaan tulot jaetaan verotettavaksi osakkaiden tulona. Verotusyhtiön tulolähteiden tappiolliset puhtaat tulot jaetaan vähennettäväksi osakkailla, kun taas

elinkeinoyhtymässä tulolähteiden tappiot vähennetään yhtiön tulolähteiden tuloista seuraavina vuosina.

TVL 3 §:n 5 kohdan mukaan yhteisönä pidetään ulkomaista yhteenliittymää, jota, jos se olisi kotimainen, olisi pidettävä yhtiönä tai yhteisetuutena. Ulkomaisen yhtiön verotus Suomessa tulee kysymykseen, kun ulkomaisella yhtymällä on Suomessa kiinteä toimipaikka tai se muutoin saa tuloa, joka tuloverolain 10 §:n mukaan on Suomesta saatua. Verotus kohdistuu tällöin ulkomaiseen yhtymään eikä sen osakkaisiin.

Ulkomaisen yhtiön Suomessa asuvan osakkaan yhtymästä saama voitto-osuus on Suomessa veronalaista tuloa sinä verovuonna, jona osakas on tulon saanut verotuksessa noudatettavan realisointiperiaatteen mukaisesti.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan ulkomaisen yhtiön Suomessa asuvan osakkaan saama osuus yhtiön tulosta ei ole veronalaista tuloa siltä osin kuin yhtiö on velvollinen suorittamaan veroa täällä.

2. Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

Esityksen tarkoituksena on uudistaa kansainvälistä yhtiöverotusta koskevat säännökset vastaamaan Suomen tuloverojärjestelmässä toteutettuja muutoksia, kansainvälistä käytäntöä sekä eurooppalaisesta taloudellisesta etuyhtymästä annetun Euroopan yhteisöjen neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2137/85 määräyksiä.

Kotimaisten yhtiöiden verotusasemaa muutettiin Suomessa vuodesta 1993 alkaen siten, että verotus toteutetaan kaikissa tapauksissa osakastasolla. Kun ulkomaisten yhtiöiden verotukseen ei tehty muutoksia samassa yhteydessä, ulkomaisten yhtiöiden asema on muodostunut kotimaisista yhtiöistä poikkeavaksi. Yhtiömätasolla toteutettava verotus on myös kansainvälisessä vertailussa epätavallinen. Eri valtioiden verojärjestelmien yhteensoveltumisen kannalta on eduksi, jos verovelvollisuuskysymys ratkaistaan eri valtioissa samalla tavalla.

Ulkomaisten yhtiöiden käsittelyyn yhteisinä liittyy monenlaisia ongelmia. Epäselvää on muun muassa se, milloin ulkomaisen yhtiön Suomessa asuvan osakkaan katsotaan saavan tuloa yhtiöstä siten, että tulo realisoituu verotettavaksi. Myös kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen voi olla hankalaa, koska ulkomaisen yhtiön Suomessa asuva osakasta verotetaan ulkomailla tyypillisimmin yhtiön saadessa tuloa ja Suomessa osakkaan saadessa tulon. Toisaalta ulkomaisen yhtiön käsittely yhteisönä voi yksinkertaistaa tällaisen yhtiön Suomesta saaman tulon verotusta.

Eurooppalaisesta taloudellisesta etuyhtymästä annetussa asetuksessa tarkoitettuna yhtiön varsinaisena tarkoituksena ei ole voiton tuottaminen vaan yhtiön jäsenten taloudellisen toiminnan edistäminen. Etuyhtymässä voi kuitenkin syntyä myös tuloa tai tappiota. Asetuksen 40 artiklan mukaan etuyhtymän verotus on toteutettava osakastasolla. Suomen nykyiset verosäännökset eivät ole sopuosinnassa asetuksen kanssa, koska asetus estää verotuksen yhtiömätasolla, kun taas Suomen säännösten mukaan ulkomainen etuyhtymä on verovelvollinen, jos sillä on Suomesta saatua tuloa.

Esityksessä ehdotetaan, että ulkomaisten yhtiöiden verokohtelussa siirryttäisiin yleisesti

osakasverotukseen. Säännöksiä sovellettaisiin myös eurooppalaisten taloudellisten etuyhtymien osakkaisiin. Ulkomaisen yhtiön tappiota ei pääsääntöisesti voitaisi vähentää Suomessa asuvan osakkaan muusta tulosta, vaan tappio siirtyisi vähennettäväksi osakkaan osuudesta yhtiön tuloon seuraavina vuosina. Osuus eurooppalaisen taloudellisen etuyhtymän tappioon voitaisiin kuitenkin vähentää osakkaan muusta tulosta, koska asianomaisen asetuksen voidaan katsoa tätä edellyttävän. Tulojen ja tappioiden käsittely kauttaaltaan osakastasolla perustuu siihen, että etuyhtymä on luonteeltaan pikemminkin jäsenten yhteistoiminnan järjestämiskeino kuin itsenäinen voittoa tavoitteleva yksikkö.

3. Esityksen vaikutukset

Esityksen vaikutukset ovat kaikkiaan pienet, koska kansainvälistä yritystoimintaa harjoitetaan melko niukasti yhtiömuodossa. Eurooppalaisten taloudellisten etuyhtymien osalta säännösten jättäminen ennalleen johtaisi kuitenkin arvaamattomiin vaikutuksiin, koska Suomesta saadun tulon verotus ei näyttäisi voivan tulla kysymykseen sen enempää yhtiö- kuin osakastasollakaan. Eurooppalaisia taloudellisia etuyhtymiä oli toukokuuhun 1994 mennessä rekisteröity EU-valtioissa kaikkiaan noin 600.

4. Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu virkatyönä valtiovarainministeriössä. Asiaa on käsitelty myös valtiovarainministeriön 28 päivänä tammikuuta 1994 asettamassa kansainvälisen verotuksen uudistamistyöryhmässä.

5. Riippuvuus muista esityksistä ja kansainvälisistä sopimuksista

Esitys liittyy Suomen mahdolliseen jäsenyyteen EU:ssa. Välittömästi esitys kytkeytyy hallituksen esitykseen laiksi eurooppalaisesta taloudellisesta etuyhtymästä (ETEY) ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi (HE 229/1994 vp.).

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotusten perustelut

1.1. Laki tuloverolain muuttamisesta

16 a §. Esityksen mukaan tuloverolakiin lisättäisiin uusi 16 a §, johon sisältyisi säännökset ulkomaisten yhtymien sekä koti- ja ulkomaisen eurooppalaisten taloudellisten etuyhtymien osakkaiden verotuksesta. Samalla kumottaisiin TVL:n 3 §:n 5 kohta, jonka mukaan ulkomaista yhtymää ja yhteenliittymää pidetään tuloverotuksessa yhteisönä.

Ehdotettavan 16 a §:n mukaan ulkomaisen yhtymän Suomessa asuvalle osakkaalle vahvistettaisiin yhtymän tulon ja osakkaan yhtymäosuuden perusteella osuus yhtymän tuloon. Tämä osuus luettaisiin Suomessa osakkaan veronalaiseksi tuloksi. Jos yhtymä harjoittaisi eri tulolähteisiin sijoittuvaa toimintaa, osuus kunkin tulolähteen tuloon vahvistettaisiin erikseen. Tulon jakautuminen tulolähteisiin ja tulolajeihin määräytyisi Suomen verolainsäädännön mukaan.

Ulkomaisen yhtymän Suomessa asuvaa osakasta voidaan usein verottaa myös yhtymän asuinvaltiossa. Kaksinkertainen verotus poistettaisiin tällöin Suomessa joko asianomaisen verosopimuksen tai veronhyvityslain (341/81) mukaan.

Ulkomaisen yhtymän Suomessa asuvalle osakkaalle vahvistettaisiin myös osuus yhtymän kunkin tulolähteen tappioon. Tappiot vähennettäisiin osakkaan osuuksista yhtymän tulolähteiden tuloihin seuraavina verovuosina soveltuvien osien siten kuin TVL:n V osassa tappioiden vähentämisestä säädetään.

Pykälän 2 momenttiin otettaisiin erityissäännökset eurooppalaisten taloudellisten etuyhtymien osakkaiden verotuksesta. Sen enempää kotimainen kuin ulkomainenkaan etuyhtymä ei olisi erillinen verovelvollinen, vaan etuyhtymän

tulo jaettaisiin verotettavaksi osakkaiden tulona. Tulon verotuksessa sovellettaisiin yhtymäverotuksen yleisiä säännöksiä. Osuus etuyhtymän tappioon vähennettäisiin kuitenkin osakkaan asianomaisen tulolähteen tulosta jo tappiovuonna. Tämä koskisi sekä ulkomaisten että kotimaisten etuyhtymien Suomessa asuvia osakkaita. Myös Suomessa asuvien etuyhtymien ulkomaisille osakkaille vahvistettaisiin tappio osakaskohtaisesti. Ulkomaisen yhtymän Suomessa asuvan osakkaan verotuksessa tappiota ei TVL 135 §:n 3 momentin mukaan kuitenkaan vähennettäisi, jos vastaavaan tuloon sovellettaisiin verosopimuksen mukaisesti vapautusmenetelmää.

1.2. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 §:n muuttamisesta

6 §:n 1 momentin 4 kohta. Pykälän 1 momentin 4 kohdassa säädetään muun muassa, että ulkomaisen yhtymän Suomessa asuvan osakkaan veronalaista tuloa ei ole osuus yhtymän tulosta siltä osin kuin yhtymä on velvollinen suorittamaan veroa täällä. Lausuma poistettaisiin säännöksestä, koska ulkomainen yhtymä ei enää olisi erillinen verovelvollinen.

2. Voimaantulo

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan samaan aikaan EU-jäsenyyden kanssa. Säännöksiä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1995 toimitettavassa verotuksessa.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

tuloverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 30 päivänä joulukuuta 1992 annetun tuloverolain (1535/92) 3 §:n 5 kohta sekä *lisätään* lakiin uusi 16 a §, seuraavasti:

16 a §

*Ulkomaisen yhtymän, eurooppalaisen
taloudellisen etuyhtymän ja näiden
osakkaiden verotus*

Ulkomaisen yhtymän Suomessa asuvalle osakkaalle vahvistetaan osuus yhtymän elinkeinotoiminnan tulokseen, maatalouden tulokseen ja muun toiminnan tuloon. Nämä verotetaan osakkaan tulona sen jälkeen, kun niistä on vähennetty osakkaan osuudet yhtymän elinkeinotoiminnan, maatalouden ja muun toiminnan aikaisempien verovuosien tappioihin. Osakkaan osuudet tappioihin vähennetään osakkaan osuuksista seuraavien verovuosien elin-

keino toiminnan tulokseen, maatalouden tulokseen ja muun toiminnan tuloon soveltuvin osin siten kuin V osassa säädetään.

Eurooppalaisen taloudellisen etuyhtymän tulo jaetaan verotettavaksi yhtymän osakkailla siten kuin tässä laissa säädetään yhtymän tulosta. Eurooppalaisen taloudellisen etuyhtymän osakkaan osuus etuyhtymän tappioon vähennetään osakkaan verovuoden tulosta.

Tämä laki tulee voimaan asetuksella säädettävänä ajankohtana. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1995 toimitettavassa verotuksessa.

2.

Laki**elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan elinkeinotulon verottamisesta 24 päivänä kesäkuuta 1968 annetun lain (360/68) 6 §:n 1 momentin 4 kohta, sellaisena kuin se on 21 päivänä joulukuuta 1990 annetussa laissa (1164/90), seuraavasti:

6 §

Veronalaista tuloa eivät ole:

4) erillisenä verovelvollisena verotettavasta kuolinpesästä saatu osuus kuolinpesän tulosta, eikä yhtymän osakkaan hänen veronalaiseksi tulokseen katsotun tulo-osuuden lisäksi saama voitto-osuus yhtymästä, eikä mitä ulkomaisen kuolinpesän Suomessa asuva osakas on saanut

osuutena kuolinpesän tulosta siltä osin kuin kuolinpesä on velvollinen suorittamaan mainitusta tulosta veroa täällä,

Tämä laki tulee voimaan asetuksella säädettävänä ajankohtana. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1995 toimitettavassa verotuksessa.

Helsingissä 21 päivänä lokakuuta 1994

Tasavallan Presidentti**MARTTI AHTISAARI**Ministeri *Ilkka Kanerva*

1.

Laki**tuloverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
*kumotaan 30 päivänä joulukuuta 1992 annetun tuloverolain (1535/92) 3 §:n 5 kohta sekä
 lisätään lakiin uusi 16 a §, seuraavasti:*

Voimassa oleva laki

Ehdotus

3 §

Yhteisö

Yhteisöllä tarkoitetaan tässä laissa:

5) sellaista ulkomaista yhteenliittymää, jota,
 jos se olisi kotimainen, olisi pidettävä yhtiönä
 tai yhteisetuutena;

(5 kohta kumotaan)

16 a §

*Ulkomaisen yhtiön, eurooppalaisen
 taloudellisen etuyhtiön ja näiden
 osakkaiden verotus*

Ulkomaisen yhtiön Suomessa asuvalle osakkaalle vahvistetaan osuus yhtiön elinkeinotoiminnan tulokseen, maatalouden tulokseen ja muun toiminnan tuloon. Nämä verotetaan osakkaan tulona sen jälkeen, kun niistä on vähennetty osakkaan osuudet yhtiön elinkeinotoiminnan, maatalouden ja muun toiminnan aikaisempien verovuosien tappioihin. Osakkaan osuudet tappioihin vähennetään osakkaan osuuksista seuraavien verovuosien elinkeinotoiminnan tulokseen, maatalouden tulokseen ja muun toiminnan tuloon soveltuvien osien siten kuin V osassa säädetään.

Eurooppalaisen taloudellisen etuyhtiön tulo jaetaan verotettavaksi yhtiön osakkailla siten kuin tässä laissa säädetään yhtiön tulosta. Eurooppalaisen taloudellisen etuyhtiön osakkaan osuus etuyhtiön tappioon vähennetään osakkaan verovuoden tulosta.

Tämä laki tulee voimaan asetuksella säädettyäänä ajankohtana. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1995 toimitettavassa verotuksessa.

2.

Laki**elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan elinkeinotulon verottamisesta 24 päivänä kesäkuuta 1968 annetun lain (360/68) 6 §:n 1 momentin 4 kohta, sellaisena kuin se on 21 päivänä joulukuuta 1990 annetussa laissa (1164/90), seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

6 §

Veronalaista tuloa eivät ole:

4) erillisenä verovelvollisena verotettavasta kuolinpesästä saatu osuus kuolinpesän tulosta, eikä yhtymän osakkaan hänen veronalaiseksi tulokseen katsotun tulo-osuuden *ohella* saama voitto-osuus yhtymästä, eikä, mitä ulkomaisen *yhtymän tai* kuolinpesän Suomessa asuva osakas on saanut osuutena *ulkomaisen yhtymän tai* kuolinpesän tulosta siltä osin kuin *yhtymä tai* kuolinpesä on velvollinen suorittamaan mainitusta tulosta veroa täällä,

4) erillisenä verovelvollisena verotettavasta kuolinpesästä saatu osuus kuolinpesän tulosta, eikä yhtymän osakkaan hänen veronalaiseksi tulokseen katsotun tulo-osuuden lisäksi saama voitto-osuus yhtymästä, eikä mitä ulkomaisen kuolinpesän Suomessa asuva osakas on saanut osuutena kuolinpesän tulosta siltä osin kuin kuolinpesä on velvollinen suorittamaan mainitusta tulosta veroa täällä,

Tämä laki tulee voimaan asetuksella säädettävänä ajankohtana. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1995 toimitettavassa verotuksessa.

