

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN MIETINTÖ 33/2009 vp

Hallituksen esitys laeiksi kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain ja ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 6 §:n muuttamisesta

JOHDANTO

Vireilletulo

Eduskunta on 20 päivänä lokakuuta 2009 lähettänyt valtiovarainvaliokuntaan valmistelevasti käsiteltäväksi hallituksen esityksen laeiksi kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain ja ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 6 §:n muuttamisesta (HE 197/2009 vp).

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaostossa ovat olleet kuultavina

- lainsäädäntöneuvos Marianne Malmgren, valtiovarainministeriö
- ylitarkastaja Mika Nissinen, Verohallitus
- veroasiantuntija Virpi Pasanen, Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry
- osastopäällikkö Tomi Viitala, Keskuskaupakamari
- hallituksen jäsen Esko Tuominen, Suomen Veroasiantuntijat ry
- veroasiantuntija Satu Grekin, Suomen Yrittäjät ry
- johtaja Juha Koponen, Veronmaksajain Keskusliitto.

Kirjallisen lausunnon on toimittanut valtiovarainministeriö.

HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi lakia kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sekä lakia ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta. Ehdotettujen muutosten tarkoituksena on poistaa eräitä ulkomailta saadun tulon kaksinkertaiseen verotukseen ja veron maksun jaksottamiseen liittyviä ongelmia. Esitetyillä muutoksilla myös yrityksillä olisi nykyistä paremmat mahdollisuudet välttää ulkomailta saadun tulon kaksinkertainen verotus,

joka syntyy silloin, kun samasta tulosta määrätään vero ulkomailla ja Suomessa.

Ehdotuksen mukaan ulkomaisena verona hyvitetäisiin Suomessa samasta tulosta säännönmukaisessa verotuksessa määrättävästä verosta maksettu lopullista veroa vastaava ulkomainen ennakkovero, jos lopullista veroa ei ole maksettu ulkomailla toimitettaessa Suomessa verotusta. Ulkomailla maksettua ennakkoveroa pidettäisiin ulkomaista veroa hyvitetäessä vieraassa valtiossa suoritettuna verona, kunnes lopullinen

ulkomainen vero maksetaan. Ulkomaisen lopullisen veron määrän varmistuttua Suomen verotus oikaistaisiin tarvittaessa maksamalla verovelvolliselle palautusta tai määräämällä jäännösveroa. Voimassa olevan lain mukaan ulkomainen vero voidaan vähentää vasta, kun verovelvollinen esittää selvityksen ulkomaisen veron lopullisesta määrästä, maksuperusteesta ja maksamisesta.

Hyvityksen enimmäismäärän laskennassa luovuttaisiin maakohtaisuudesta ja useasta vieraasta valtiosta saatu tulo laskettaisiin yhteen selvitettyä hyvityksen enimmäismäärää.

Vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavaksi määrätystä verosta voitaisiin jatkossa vähentää käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys verovuotta seuraavana viitenä verovuotena. Ulkomainen vero vähennettäisiin siinä järjestyksessä kuin käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys on syntynyt ja vähennysvuoden ulkomainen vero vasta, kun aikaisempien vuosien käyttämättömät ulkomaiset verot on vähennetty. Nykyisin käyttämättömän ulkomaisen veron hy-

vittämisaika on yksi vuosi ja Suomessa suoritettavasta verosta vähennetään aina ensin verovuoden ulkomainen vero. Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys syntyy silloin, kun vieraassa valtiossa suoritettuja veroja ei voida vähennyksen enimmäismäärää koskevien lainsäädännösten takia vähentää kokonaisuudessaan ulkomaantulosta Suomessa tulon verovuonna suoritettavasta verosta.

Ehdotetut muutokset koskisivat sekä yhteisöjen että luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien verotusta.

Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettujen säännösten yhdenmukaistamiseksi myös laissa ulkomaisten välilyhteisöjen osakkaiden verotuksesta oleva ulkomaisen veron hyvittämisaika ehdotetaan muutettavaksi viideksi vuodeksi.

Lait ovat tarkoitettut tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2010 ja niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran verovuodelta 2010 toimitettavassa verotuksessa.

VALIOKUNNAN KANNANOTOT

Perustelut

Valiokunta puoltaa ehdotuksen hyväksymistä muuttamattomana.

Kansainvälisen verotuksen peruseriaatteisiin kuuluu kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. Kaksinkertainen verotus, joka syntyy, kun sekä tulon lähdevaltio että tulonsaajan asuinvaltio verottavat samaa tuloa omien kansallisten verolainsäädäntöjen nojalla, voidaan poistaa kansallisella lainsäädännöllä tai asianomaisten valtioiden välisen verosopimuksen nojalla.

Ulkomailta saadun tulon kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta säädetään Suomessa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetussa laissa (menetelmälaki), jossa päämenetelmänä on hyvitysmenetelmä: vieraasta valtiosta saadusta tulosta siellä suoritettu vero vähennetään samasta tulosta Suomessa suoritettavasta verosta. Hyvitys ei voi ylittää tulosta

Suomessa suoritettavien verojen määrää. Hyvityksen enimmäismäärä lasketaan menetelmälain mukaan maakohtaisesti ja tulolähteittäin (elinkeinotulo, maataloustulo, henkilökohtainen tulo) sekä luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien verotuksessa tulolajeittain (pääomatulo, ansiotulo).

Ulkomaisen veron hyvitys on enintään yhtä suuri osa tulolähteen tai tulolajin tulosta täällä suoritettavasta verosta kuin vieraasta valtiosta saatu tulo on tulolähteen ja tulolajin tulosta. Suhdelukua laskettaessa katsotaan tuloiksi määrät, jotka saadaan, kun tuloista vähennetään tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot. Huomioon otetaan Suomessa veronalaiset tulot, joista on vieraassa valtiossa maksettava menetelmälain mukaan hyvittävää veroa.

Jos ulkomaista veroa ei rajoitusten vuoksi voida hyvittää kokonaan, käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys vähennetään seuraavalta vero-

vuodelta samasta valtiosta saadusta tulosta määrättävästä verosta.

Valiokunnan arvio

Valiokunta pitää perusteltuna hyvitysmenettelyn kehittämistä siten, että ulkomaisen veron hyvittämiseen liittyvät teknisluonteiset rajoitukset eivät asettaisi kotimaisia kansainvälisesti toimivia yrityksiä toisiin valtioihin sijoittautuneita yrityksiä huonompaan kilpailuasemaan. Asian merkitys kilpailukykynekulmasta on kasvanut yritystoiminnan yhä kansainvälistyessä.

Hyvityksen enimmäismäärän maakohtaisuuden poistaminen, käyttämättömän ulkomaisen veron hyvityksen vähentämisen pidentäminen viidellä vuodelta samoin kuin niiden vähentämisjärjestystä koskeva muutos edistäisivät lain tavoitteena olevaa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamista. Lakiehdotus on otettu tyytyväisyydellä vastaan myös valiokunnan kuulemien asiantuntijoiden piirissä. Yrityksille muutos tuo merkittävää säästöä verokustannuksissa.

Esityksen perusteluissa on todettu, että muutokset vähentävät Suomen verokertymää, mutta arvioita vaikutuksista verotuloihin ei kuitenkaan ole esitetty. Asiantuntijakuulemisen yhteydessä on todettu, että taloudellisia vaikutuksia on vaikea arvioida, mutta niiden voidaan arvioida olevan useita kymmeniä miljoonia euroja vuodessa. Kyse on valiokunnan käsityksen mukaan verrattain mittavasta vaikutuksesta verotuloihin, siihen nähden että kyse on menettelysäännösten muuttamisesta. Vuosina 2006 ja 2007 kotimaisille yhteisöille hyvitetiin Suomessa ulkomaille maksettuja veroja keskimäärin 193 miljoonaa euroa ja luonnollisille henkilöille 31 miljoonaa euroa.

Yrityksen rahoituskustannuksia vähentäisi myös ehdotus, jonka mukaan Suomesta suoritettavasta verosta voitaisiin vähentää paitsi ulkomainen lopullinen vero myös lopullista veroa vastaava ennakkovero. Ehdotukseen sisältyy tietty ajallinen ristiriita: silloin, kun ulkomainen vero menetelmälain mukaan Suomen verotuk-

sessä hyvitetään suoritettun ulkomaisen ennakko-veron perusteella, ulkomaisen lopullisen veron määrä ei vielä voi olla tiedossa. Onkin selvää, että jos myöhemmin osoittautuu, että lopullinen vero on hyvitettyä ennakko-veroa pienempi, verotusta on oikaistava. Lain 9 §:ssä, jota nyt ei ehdoteta muutettavaksi, säädetään verovelvollisen velvollisuudesta ilmoittaa, jos ulkomaisen veron hyvityksen perusteena ollut vieraan valtion veroa on muutettu. Säännöksen on katsottava soveltuvan paitsi veron muuttamiseen, myös tilanteeseen, jossa hyvitys on myönnetty ennakko-veron perusteella ja lopullinen vero poikkeaa siitä. Tällöin verotusta voitaisiin mainitun 9 §:n nojalla oikaista.

Valiokunta kiinnittää huomiota tarpeeseen varmistaa riittävän hallinnollisin järjestelyin se, että lopullinen vero määrältään vastaa vähintään hyvityksen perusteena olevaa ulkomaista ennakko-veroa. Muussa tapauksessa on vaarana, että ehdotus johtaa ulkomaisen veron hyvittämiseen liian suurena ja aiheuttaa siten verotulojen menetyksiä. Ilman uskottavaa valvontaa järjestelmä on myös altis keinottelulle. Tällainen vaara on olemassa erityisesti, jos tulon lähdevaltiossa yritykset voivat maksaa ennakko-veroa haluamansa määrän — esimerkiksi Suomessa käytössä olevaa ennakon täydennysmaksua vastaavalla tavalla.

Muutoksia ehdotetaan sovellettavaksi ensimmäisen kerran vuodelta 2010 toimitettavassa verotuksessa. Asiantuntijakuulemisen yhteydessä on esitetty, että lakia sovellettaisiin jo vuodelta 2009 toimitettavassa verotuksessa tai että käyttämättömän ulkomaisen veron hyvittämistä koskevaa ehdotusta sovellettaisiin jo verovuonna 2009 maksettuun veroon. Valiokunta toteaa, viitaten myös esitettyihin arvioihin muutosten vaikutuksista verotuloihin, että ehdotetut muutokset tuovat kansainvälisille suomalaisyrityksille verrattain suuren edun nykytilanteeseen verrattuna. Valiokunta ei näe syytä laajentaa säännösten ajallista soveltamista esitetyllä tavalla.

Päätösehdotus

Edellä esitetyn perusteella valtiovarainvaliokunta ehdottaa,

että lakiehdotukset hyväksytään muuttamattomina.

Helsingissä 6 päivänä marraskuuta 2009

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

vpj.	Kari Rajamäki /sd	Olli Nepponen /kok
jäs.	Tarja Filatov /sd	Tuija Nurmi /kok
	Christina Gestrin /r	Kirsi Ojansuu /vihr
	Pertti Hemmilä /kok	Markku Rossi /kesk
	Bjarne Kallis /kd	Matti Saarinen /sd
	Kyösti Karjula /kesk	Petri Salo /kok
	Esko Kiviranta /kesk	Minna Sirnö /vas (osittain)
	Mikko Kuoppa /vas	vjäs. Matti Kauppila /vas (osittain)
	Reijo Laitinen /sd	Reijo Paajanen /kok
	Mika Lintilä /kesk	Heli Paasio /sd.

Valiokunnan sihteerinä jaostokäsittelyssä on toiminut

valiokuntaneuvos Jukka Vanhanen.

VASTALAUSE 1

Perustelut

Valiokunnan enemmistö on yhtynyt hallituksen esitykseen, joka merkitsee useiden kymmenien miljoonien veronmenetyksiä. Hallitus eikä liioin valiokunnan enemmistö ole kyennyt osoittamaan esitystä hyödylliseksi, tarpeelliseksi saati välttämättömäksi.

Valiokunta toteaa mietinnössä, että on vaarana, että ehdotus johtaa ulkomaisen veron hyvittämiseen liian suurena ja aiheuttaa siten verotulojen menetyksiä. Valiokunta varoittaaakin: "Ilman uskottavaa valvontaa järjestelmä on myös altis keinottelulle. Tällainen vaara on olemassa erityisesti, jos tulon lähdevaltiossa yritykset voivat maksaa ennakoveroa haluamansa määrän — esimerkiksi Suomessa käytössä olevaa ennakon täydennysmaksua vastaavalla tavalla." Voi siis käydä niin, että ei makseta edes täyttä yksinkertaista veroa.

Verotuksessa on menossa suuntaus, jossa yrityssektorin ja yritysvarallisuuden omistajien verotusta eri muodoin kevennetään samoin kuin suurten palkkatulojen verotusta. Sen sijaan vero-

tusta lisätään epäoikeudenmukaisesti sellaisissa fyysisiin henkilöihin kohdistuvissa veromuodoissa, kuten arvonlisävero ja kiinteistövero, jotka eivät ota maksukykyä huomioon. Oikeudenmukaisuuden vastaista on myös se, että palkkatulojen sijaan työttömyyden tai sairauden takia tulleita etuustuloja, jotka siis jo lähtökohtaisesti ovat näitä palkkatuloja pienempiä, verotetaan ankarammin kuin palkkatuloja, sekä se, että pienimpiä etuustuloja ei ole yleisesti korotettu sillä tavalla kuin ansiotulojen nousu ja yhteiskunnan vaurastuminen edellyttäisi.

Katsomme myös, että Suomen tulisi EU:n puitteissa ja kansainvälisesti aktiivisesti toimia sen hyväksi, että "verokeitaat" saadaan loppumaan. Vasta sen jälkeen on perusteltua tarkastella sitä, miten mahdolliset kaksinkertaisen verotuksen jäljellä olevat ongelmat poistetaan.

Ehdotus

Edellä olevan perusteella ehdotamme,

että lakiehdotukset hylätään.

Helsingissä 6 päivänä marraskuuta 2009

Mikko Kuoppa /vas

Minna Sirnö /vas

Matti Kauppila /vas

VASTALAUSE 2

Perustelut

Hallitus esittää, että laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sekä laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta muutettaisiin (HE 197/2009 vp). Esille on kuitenkin tullut seikka, että hyvitysmenettely voi johtaa siihen, että ulkomailta pääomatulota saavaa henkilöä verotetaan ankarammin kuin kotimaasta pääomatulota saavaa henkilöä. Hyvityksen laskentatapaa on ehdotettu muutettavaksi siten, että tietyt vähennykset kohdistettaisiin vain kotimaasta saatuihin tuloihin. Lakiesityksen mukaisessa tilanteessa toisesta EU-valtiosta osinkoa tai muuta pääomatulona verotettavaa tuloa saava joutuu epäedullisempaan asemaan kuin henkilö, joka saa vastaavan tulon Suomes-

ta. Tällainen lainsäädäntö on mitä ilmeisimmin ristiriidassa yhteisölainsäädännön kanssa.

Ehdottamani muutos edellyttää myös tuloverolain 60 §:n 1 ja 3 momentin muuttamista.

Ehdotus

Edellä olevan perusteella ehdotan,

että 2. lakiehdotus hyväksytään valiokunnan mietinnön mukaisena,

että 1. lakiehdotus hyväksytään muutoin valiokunnan mietinnön mukaisena paitsi 4 §:n 2 momentti muutettuna (Vastalauseen muutosehdotus) ja

että hyväksytään uusi lakiehdotus (Vastalauseen uusi lakiehdotus).

Vastalauseen muutosehdotus**1.**

4 §

Hyvityksen enimmäismäärä lasketaan tulolähteittäin ja, luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotuksessa, tulolajeittain. Ulkomaisen veron hyvitys on enintään yhtä suuri osa tulolähteen tai tulolajin tulosta täällä suoritettavasta verosta kuin vieraista valtioista saatujen tulojen

yhteismäärä on tulolähteen tai tulolajin tulosta. Näitä suhdelukuja laskettaessa katsotaan tuloiksi määrät, jotka saadaan, kun tuloista vähennetään tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ja korot. Pääomatulosta vähennetään lisäksi tuloverolain mukaan pääomatulosta tehtävät vähennykset.

*Vastalauseen uusi lakiehdotus***Laki****tuloverolain 60 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 30 päivänä joulukuuta 1992 annetun tuloverolain (1535/1992) 60 §:n 1 ja 3 momentti, sellaisena kuin niistä on 60 §:n 3 momentti laissa (772/2004), seuraavasti:

60 §

Jos luonnollisen henkilön tai kuolinpesän vähennyskelpoisten tulonhankkimismenojen, korkomenojen ja pääomatuloista vähennettävien 59 §:ssä tarkoitettujen tappioiden yhteismäärä on suurempi kuin veronalaisten *Suomesta saatujen* pääomatulojen yhteismäärä, erotus on pääomatulolajin alijäämä, jonka perusteella verovelvollisella on oikeus tehdä verosta 131—134 §:ssä tarkoitettu alijäämähyvitys.

— — — — —

Edellä 54 d §:ssä tarkoitettut vakuutusmaksut vähennetään pääomatuloista 1 momentissa tarkoitettujen vähennysten jälkeen. Jos vähennysten yhteismäärä on suurempi kuin *Suomesta saatujen* veronalaisten pääomatulojen yhteismäärä, verovelvollisella on oikeus tehdä verosta 131 a ja 132—134 §:ssä tarkoitettu erityinen alijäämähyvitys. Vakuutusmaksujen perusteella ei vahvisteta pääomatulolajin tappiota.

Helsingissä 6 päivänä marraskuuta 2009

Bjarne Kallis /kd