

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

**ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

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 hyvitettäisiin 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 hyvitettäessä 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 luovutettaisiin maakohtaisuudesta ja useasta vieraasta valtiosta saatu tulo laskettaisiin yh-

teen selvitettäessä hyvityksen enimmäismäärää.

Vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavaksi määrätystä verosta voitaisiin jatkossa vähentää käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys verovuotta seuraavana viitena 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 hyvittämis aika 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 lainsäännösten 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 väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta oleva ulkomaisen veron hyvittämis aika ehdotetaan muutettavaksi viideksi vuodeksi.

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

## SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ .....	1
SISÄLLYS .....	2
PERUSTELUT .....	3
1 Nykytila .....	3
1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö .....	3
1.2 Ulkomaiden lainsäädäntö .....	4
1.3 Nykytilan arviointi .....	4
2 Ehdotetut muutokset .....	5
2.1 Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta .....	5
2.2 Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta .....	8
3 Esityksen vaikutukset .....	8
4 Asian valmistelu .....	9
5 Voimaantulo .....	9
LAKIEHDOTUKSET .....	10
kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain muuttamisesta .....	10
ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 6 §:n muuttamisesta .....	12
LIITE .....	13
RINNAKKAISTEKSTIT .....	13
kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain muuttamisesta .....	13
ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 6 §:n muuttamisesta .....	15

## PERUSTELUT

## 1 Nykytila

## 1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö

Kun verovelvollinen saa tuloa muualta kuin asuinvaltiostaan, tulon verotusoikeus voi olla joko lähdevaltiolla eli valtiolla, josta tulo saadaan, tai verovelvollisen asuinvaltiolla eli valtiolla, jossa tulonsaajan katsotaan verotuksellisesti asuvan. Asuin- ja lähdevaltion verotusoikeus perustuu valtioiden kansalliseen lainsäädäntöön ja lisäksi verotusoikeudesta voi olla määräyksiä valtioiden solmimissa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta laadituissa sopimuksissa, jäljempänä *verosopimuksissa*. Verosopimukset eivät voi kuitenkaan luoda Suomelle verotusoikeutta, jos sitä ei kansallisten säännösten mukaan ole olemassa.

Jos sekä lähdevaltio että asuinvaltio verottavat saman verovelvollisen samaa tuloa samalta ajanjaksolta samanlaisella verolla, kyseessä on juridinen kaksinkertainen verotus. Kansainvälinen kaksinkertainen verotus voi olla myös taloudellista kaksinkertaista verotusta, jolloin sama tulo ja varallisuus verotetaan kahden eri verovelvollisen tulona kahdessa valtiossa. Verosopimuksilla sekä Suomen kansallisella lainsäädännöllä poistetaan juridista kaksinkertaista verotusta silloin, kun samaa verovelvollista verotetaan samasta tuloista lähdevaltiossa ja asuinvaltiossa.

Ulkomailta saadun tulon kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta säädetään Suomessa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetussa laissa (1552/1995), jäljempänä *menetelmälaki*. Menetelmälain säännöksiä sovelletaan myös silloin, kun Suomella on verosopimus lähdevaltion kanssa, jollei verosopimuksessa toisin määrätä. Menetelmälain mukaan Suomi poistaa kaksinkertaista verotusta henkilöiltä, jotka ovat täällä yleisesti verovelvollisia. Verosopimuksissa kaksinkertaisen verotuksen poistaa yleensä verosopimuksen mukainen asuinvaltio. Kaksinkertainen verotus voidaan poistaa joko hyvitys- tai vapautusmenetelmällä. Hyvitysmenetelmässä peruseriaate on, että

Suomen verosta vähennetään ulkomainen vero. Vapautusmenetelmässä ulkomaantulo vapautetaan Suomessa määrättävästä verosta, mutta se vaikuttaa progressiivista veroasteikkoa sovellettaessa Suomessa verotettavien muiden tulojen veroprogressioon.

Menetelmälain 4 §:n mukaan ulkomaisen veron hyvityksen enimmäismäärä lasketaan maakohtaisesti ja tulolähteittäin sekä luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien verotuksessa tulolajeittain. Menetelmälain 5 §:n mukaan käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys syntyy silloin, kun vieraassa valtiossa suorittua veroa ei voida menetelmälain 4 §:n hyvityksen enimmäismäärää koskevien säännösten takia hyvittää kokonaisuudessaan Suomessa ulkomaan tulosta suoritettavasta verosta. Ulkomainen vero voi ylittää hyvityksen enimmäismäärän esimerkiksi silloin, kun verokanta on ulkomailla korkeampi kuin Suomessa tai verovelvollisen verotettava tulo on Suomessa pienempi kuin ulkomailla tai tulolähteen tulo on Suomessa tappiollinen. Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys voidaan vähentää verovelvollisen vaatimuksesta seuraavalta verovuodelta samasta valtiosta saadusta, samaan tulolähteeseen ja samaan tulolajiin kuuluvasta tulosta määrättävästä Suomen verosta. Laissa ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta (1217/1994), jäljempänä *väliyhteisölaki*, on myös säännöksiä väliyhteisön maksaman ulkomaisen veron hyvittämisestä. Väliyhteisölain 6 §:n mukaan ulkomainen vero voidaan verovelvollisen vaatimuksesta vähentää seuraavalta verovuodelta väliyhteisötulosta maksettavasta verosta. Säännöksessä viitataan käyttämättömän hyvityksen ja hyvityksen määrän osalta menetelmälakiin.

Menetelmälain 5 §:n 1 momentin perusteella seuraavana verovuotena vähennetään aina ensin kyseisen verovuoden ulkomainen vero. Edellisen vuoden käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys vähennetään vain siltä osin kuin hyvityksen enimmäismäärä ylittää kyseisen verovuoden ulkomaisen veron.

Ennakkoperintälain (1118/1996) 2 §:n mukaan tuloverojen ennakkoperintä toimitetaan

joko ennakonpidätyksenä tai ennakonkantonana. Yleensä suorituksen maksaja toimittaa ennakonpidätyksen. Ennakonkannossa verovelvolliselle määrätään maksuun vero elinkeinotoiminnan, maatalouden ja muun tulonhankkimistoiminnan tulosta. Lisäksi ennakonkanto toimitetaan, jos ennakonpidätystä ei voida toimittaa. Ennakoperintälain 3 §:n vastaavuusperiaatteen mukaan ennakoperinnän on mahdollisimman tarkoin vastattava lopullisessa verotuksessa maksuunpantavaa veroa. Ennakoperintälain vastaavuusperiaatteen mukaan ulkomaiset verot voidaan ottaa huomioon Suomessa ulkomaantulosta määrättävän veron vähennyksenä määrättäessä ennakonpidätysperusteita tai ennakonkannossa ennakoveroja. Käytännössä hyvitetävät ulkomaiset verot otetaan huomioon ennakonpidätysprosenttia määrättäessä tai ne vähennetään määrättävistä ennakoveroista verovelvollisen hakemuksesta, jos verovelvollinen esittää riittävän selvityksen veron määräämisestä ja määrästä ulkomailla.

Suomessa ulkomaista veroa ei voida yleensä vähentää verotettavasta tulosta. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2004:12 suomalaisen yhtiön Yhdysvalloissa olevan sivuliikkeen maksamia osavaltio- ja liittovaltioveroja ei voitu vähentää yhtiön verotuksessa Suomessa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968), jäljempänä *elinkeinoverolaki*, 7 §:n mukaisina tulonhankkimiskuluina. Mainitut verot eivät myöskään olleet vähennyskelpoisia Suomen ja Yhdysvaltojen välisen tulo- ja varallisuusveroa koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan.

## 1.2 Ulkomaiden lainsäädäntö

### Ruotsi

Ruotsissa ulkomaisen veron vähentämistä on määräykset *laissa lag om avräkning av utländsk skatt*. Ruotsissa vähennyskelpoinen ulkomaisen veron enimmäismäärä on rajoitettu siten, että vähentää voidaan enintään se osuus Ruotsin verosta, joka vastaa ulkomaantulon osuutta kokonaistuloista (*spärrbeloppet*). Kokonaistuloon lasketaan sekä ulkomailta että Ruotsista saadut tulot. Ulkomaista

veroa ei voida vähentää siltä osin kuin se ylittää ulkomaantuloon kohdistuvan Ruotsin veron määrän.

Ulkomainen vero, joka ylittää hyvityksen enimmäismäärän, voidaan verovuodesta 2009 lähtien vähentää Ruotsissa viiden seuraavan vuoden ajan. Verovuoden 2008 loppuun vähennys voitiin tehdä kolmen vuoden ajan. Aikaisempien verovuosien ulkomaiset verot vähennetään ennen myöhempien verovuosien veroja. Vähennysvuonna voi syntyä uusi käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys, jos hyvityksen enimmäismäärä ei riitä aikaisempien vuosien käyttämättömien ulkomaisen verojen vähentämisen jälkeen verovuoden ulkomaisen veron hyvittämiseen.

Ruotsissa eri tulolajien eli pääoma- ja ansiotulojen vero lasketaan erilaisten verokantojen takia erikseen, jonka jälkeen tulolajien verot lasketaan yhteen. Ulkomaisen veron vähennyskelpoista enimmäismäärää selvitetäessä ulkomaista veroa verrataan tulolajien yhteenlaskettuun Ruotsin veron määrään.

Lisäksi verovelvollinen voi Ruotsin tuloverolain mukaan vähentää ulkomaisen veron menona verotettavasta tulosta. Verotettavasta tulosta voidaan Ruotsissa vähentää joko ulkomainen ennakovero tai lopullinen vero. Ulkomaista veroa ei voida samanaikaisesti vähentää verotettavasta tulosta ja Ruotsissa määrättävästä verosta. Jos menona vähennetty ulkomainen vero vaaditaan myöhemmin vähennettäväksi Ruotsin verosta, verotusta oikaistaan siltä osin kuin vero on vähennetty menona verotettavasta tulosta.

## 1.3 Nykytilan arviointi

Verovelvollisille voi syntyä rahoitus- ja korkokustannuksia, koska menetelmälain mukaan vain ulkomaille maksettu lopullinen vero voidaan vähentää Suomen verosta. Menetelmälain mukaan lopullista ulkomaista veroa vastaavaa ulkomailla maksettua ennakoveroa ei saa vähentää. Rahoitus- ja korkokustannuksia voi syntyä nykyistä menetelmälakia sovellettaessa, jos verovelvollinen joutuu maksamaan veroa samasta tulosta sekä lähdevaltion että Suomeen ja ulkomainen vero vähennetään Suomen verosta vasta myöhemmin. Nykyisiä rahoituskustannuksia

pientää jonkin verran se, että verovelvollisen pyynnöstä ulkomaisen veron hyvitys voidaan ottaa huomioon jo ennakoperinnässä. Ehdotettu muutos, jolla maksettu ulkomainen ennakkovero voitaisiin vähentää Suomen verosta, jos lopullista ulkomaista veroa ei ole vielä maksettu, pienentäisi verovelvolliselle Suomen ja lähdevaltion verotuksen eriaikaisesta valmistumisesta aiheutuvia kustannuksia ja tehostaisi menetelmälain tarkoituksena olevaa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamista.

Nykyisessä taloudellisessa tilanteessa yritysten rahoitusaseman parantaminen on tärkeää. Lopullisen ulkomaisen veron muuttuessa Suomen verotuksen toimittamisen jälkeen Suomen verotuksessa myönnettyä ulkomaisen veron hyvitystä oikaistaan ja oikaisussa maksettavalle jäännösverolle tai palautettavalle verolle määrätään korkoseuraamukset.

Käyttämättömän ulkomaisen veron hyvityksen vähentäminen vain verovuotta seuraavana verovuotena rajoittaa verovelvollisten mahdollisuutta vähentää ulkomaista veroa Suomessa samasta valtiosta, tulolähteestä ja luonnollisten henkilöiden verotuksessa samasta tulolajista määrättävästä verosta. Käyttämättömän ulkomaisen veron hyvityksen lyhyt käyttöaika merkitsee usein sitä, että lähdevaltiossa ja Suomessa verotettua tuloa jää rasittamaan kaksinkertainen verotus. Kaksinkertaisen verotuksen toteutumisen todennäköisyyttä lisää se, että käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys voidaan vähentää vain siltä osin kuin hyvityksen enimmäismäärä vähennysvuonna ylittää samalta verovuodelta hyvitettävien ulkomaisten verojen määrät.

Menetelmälain muuttaminen ehdotetulla tavalla laajentaisi verovelvollisten mahdollisuuksia saada ulkomainen vero vähennettyä Suomessa samasta tulosta suoritettavasta verosta. Muutoksella turvattaisiin nykyistä paremmin menetelmälain tarkoituksen toteutuminen eli kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. Menetelmälain muuttaminen on perusteltua myös nykyisessä taloudellisessa tilanteessa, koska yrityksen toiminta saattaa olla tappiollinen, jolloin ulkomaisesta tulosta perittyä ulkomaista veroa ei useinkaan voida käyttämättömän ulkomaisen veron lyhyen käyttöajan takia vähentää lainkaan. Kaksin-

kertainen verotus jää tällöin lopullisesti rasittamaan yrityksen taloutta ja se saattaa heikentää sen mahdollisuuksia jatkaa toimintaa.

Menetelmälain 4 §:n 2 momentin säännös hyvityksen enimmäismäärän laskemisesta maakohtaisesti rajoittaa verovelvollisen mahdollisuuksia vähentää ulkomaista veroa. Maakohtaisuus ehdotetaan poistettavaksi, jotta kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen voitaisiin varmistaa nykyistä paremmin.

Esityksessä ei ehdoteta muutettavaksi menetelmälain 4 §:n säännöksiä, joiden mukaan ulkomaisen veron hyvityksen enimmäismäärä lasketaan tulolähteittäin sekä luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien verotuksessa tulolajeittain. Tulolajikohtaisuus ja tulolähteekohtaisuus säilyisivät, koska tuloverolaissa (1535/1992) tappioiden vähennysoikeus on tulolähteekohtainen ja pääosin myös tulolajikohtainen. Tuloverolain 119 ja 120 §:n mukaan tulolähteen vahvistettu tappio voidaan vähentää saman tulolähteen myöhempien vuosien tulosta. Tappiota ei voida vähentää toisen tulolähteen tulosta. Tuloverolain 60 §:n mukaan luonnollisen henkilön pääomatulolajissa voidaan vahvistaa tappio tai tappiosta syntynyt alijäämähyvitys voidaan tuloverolain 132 ja 133 §:n mukaan vähentää ansiotulon verosta.

Kansainvälisessä vertailussa on tarkasteltu Ruotsin lainsäädäntöä, koska naapurimaana Ruotsin säännöksillä voi olla vaikutusta siihen, harjoittavatko ulkomaantoimintaa Suomessa vai Ruotsissa yleisesti verovelvolliset. Ruotsin edullisemmat säännökset voivat tietyissä tilanteissa kannustaa verovelvollisia siirtymään Suomesta Ruotsiin. Menetelmälain ehdotetulla muutoksella parannetaan Suomen asemaa kansainvälisessä verokilpailussa.

## **2 Ehdotetut muutokset**

### **2.1 Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta**

**2 §.** Menetelmälain 2 §:ää muutettaisiin siten, että siinä määriteltäisiin, milloin ulkomainen vero katsottaisiin suoritetuksi. Vero katsottaisiin suoritetuksi, kun lopullinen ul-

komainen vero on maksettu tai kun lopullisen ulkomaisen veron ollessa maksamatta sitä vastaava ennakkovero on maksettu. Ennakkoverolla tarkoitettaisiin ulkomailla etukäteen maksettua lopullista veroa. Ulkomaisen ennakkoveron tarkoituksena olisi lopullisen veron ennakkollinen perintä eli sama kuin ennakoperintälaissa ennakonpidätyksellä tai ennakokannolla tai verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 34 §:ssä tarkoitetulla ennakon täydennysmaksulla. Menetelmälain 8 §:n mukaan vain lopullinen maksettu ulkomainen vero on voitu vähentää Suomen verosta. Jatkossa olisi mahdollista vähentää myös lopullista veroa vastaava ennakkovero, jos se on maksettu ja lopullista veroa ei ole vielä maksettu.

**4 §.** Lain 4 §:ää muutettaisiin siten, että hyvityksen enimmäismäärä ei enää olisi maakohtainen ja useasta vieraasta valtiosta saatu tulo laskettaisiin yhteen hyvityksen enimmäismäärää selvitettäessä. Maakohtaisuuden poistaminen parantaisi menetelmälain kansainvälistä kilpailukykyä. Lisäksi maakohtaisuuden poistaminen helpottaisi käyttämättömien ulkomaisten verojen hyvityksen seurantaan niiden käyttöajan pidentyessä menetelmälain 5 §:ssä ehdotetulla tavalla, koska käyttämätöntä ulkomaisen veron hyvitystä ei enää tarvitsisi seurata maakohtaisesti. Tämän voidaan arvioida pienentävän Verohallinnolle lain muutoksesta aiheutuvaa työmäärää ja kustannuksia.

**5 §.** Lain 5 §:n 1 momenttia muutettaisiin siten, että käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys voitaisiin vähentää samasta tulolähteestä ja tulolajista määrättävästä Suomen verosta viitenä verovuotta seuraavana vuotena.

Edellä 4 §:ään ehdotettua muutosta vastaavasti käyttämättömän ulkomaisen veron hyvityksen vähentämisestä poistettaisiin maakohtaisuus. Käyttämättömät ulkomaisen veron hyvitykset vähennettäisiin niiden syntymisjärjestyksessä siten, että aina ensin vähennettäisiin vanhimman vuoden käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys. Hyvitysten vähentämisjärjestyksessä noudatettaisiin siis samaa periaatetta kuin tuloverolain 117 §:n 2 momentissa on säädetty tappiontasauksesta. Vähennysvuoden ulkomainen vero vähennettäisiin aina viimeisenä, joten hyvityksen enimmäismäärän rajoittaessa vähennystä, vähennysvuoden ulkomaisesta verosta tai sen osasta voisi syntyä uusi käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys. Käyttämättömien ulkomaisten verojen hyvitysten käyttöjärjestys ei olisi riippuvainen verovelvollisen vaatimuksesta, vaan käyttöjärjestystä noudatettaisiin aina vähennystä tehtäessä.

Seuraavassa taulukossa I on kaksi pelkistettyä esimerkkiä siitä, miten käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys vuodelta 1 voitaisiin lainmuutoksen jälkeen vähentää Suomen verosta vuonna 3. Esimerkeissä kotimaisella yhteisöllä on kiinteän toimipaikan muodostava sivuliike ulkomailla. Kaikki yhteisön tulo kuuluu elinkeinotulolähteeseen. Esimerkissä 1 yhteisön verokanta ulkomailla on 20 prosenttia ja esimerkissä 2 verokanta on 26 prosenttia. Esimerkeissä on oletettu, että sivuliikkeen veropohja on samansuuruinen Suomessa ja lähdevaltiossa. Lisäksi esimerkeissä on oletettu, että sivuliikkeen tappio vuonna 2 vähennetään sivuliikkeen toimintavaltiossa tulosta vuonna 3.

## Taulukko I

## Esimerkki 1

	Suomi		Lähdevaltio		Suomen vero (26 %)
	Pääliike tulos	Pääliikkeen tulo edellisen vuoden tappion vähentämisen jälkeen	Sivuliike	Yhteensä	
<b>Vuosi 1</b>	- 500,00	0,00	200,00	- 300,00	0,00
<b>Vuosi 2</b>	1 000,00	700,00	- 300,00	400,00	104,00
<b>Vuosi 3</b>	800,00	0,00	600,00	1 400,00	364,00

	Ulkomaan vero (20 %, edellisen vuoden tappio vähennetty tulosta)	Hyvityksen enimmäismäärä ((Ulkomaan tulo/ Kokonaistulo)* Suomen vero)*	Veron hyvitys	Suomen maksettava vero	Verovuoden käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys	
<b>Vuosi 1</b>	40,00	0,00	0,00	0,00	<b>40,00</b>	Käytetty vuonna 3
<b>Vuosi 2</b>	0,00	0,00	0,00	104,00	<b>0,00</b>	
<b>Vuosi 3</b>	60,00	156,00	100,00	264,00	<b>0,00</b>	

## Esimerkki 2

	Suomi		Lähdevaltio		Suomen vero (26 %)
	Pääliike tulos	Pääliikkeen tulo edellisen vuoden tappion vähentämisen jälkeen	Sivuliike	Yhteensä	
<b>Vuosi 1</b>	- 500,00	0,00	200,00	- 300,00	0,00
<b>Vuosi 2</b>	1 000,00	700,00	- 300,00	400,00	104,00
<b>Vuosi 3</b>	800,00	0,00	600,00	1 400,00	364,00

	Ulkomaan vero (26 %, edellisen vuoden tappio vähennetty tulosta)	Hyvityksen enimmäismäärä ((Ulkomaan tulo/ Kokonaistulo)* Suomen vero)*	Veron hyvitys	Suomen maksettava vero	Verovuoden käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys	
<b>Vuosi 1</b>	52,00	0,00	0,00	0,00	<b>52,00</b>	Käytetty vuonna 3
<b>Vuosi 2</b>	0,00	0,00	0,00	104,00	<b>0,00</b>	
<b>Vuosi 3</b>	78,00	156,00	130,00	234,00	<b>0,00</b>	

\* Hyvitystä ei voida myöntää, jos Suomessa ei määrätä veroa taikka verovuoden ulkomaantulo on nolla tai tappiollinen.

Verovelvollisella olisi lain 9 §:n mukaan velvollisuus ilmoittaa, jos ehdotetun 2 §:n suoritettu vero, joka voi olla joko maksettu lopullinen vero tai ennakkovero, muuttuu. Verovelvollisella olisi ilmoitusvelvollisuus, jos maksettu lopullinen vero on suuruudeltaan erilainen kuin vähennetty maksettu ennakkovero. Verovelvollisen ilmoituksen perusteella tehtävään oikaisuun sovelletaan ve-

rotusmenettelystä annetun lain säännöksiä veron oikaisusta. Jäännösverolle ja palautettavalle verolle määrätään verotusmenettelystä annetun lain 77 §:n mukaiset korkoseuraamukset. Verotusmenettelystä annetun lain 11 §:n mukaan Verohallitus, verovirasto tai muutoksenhakuviranomainen voi pyytää verovelvollista toimittamaan tietoja, selvityksiä ja tositteita, jotka ovat tarpeen verotuksessa

tai muutoksenhakua käsiteltäessä. Säännöksen perusteella Verohallinto voi pyytää verovelvollista toimittamaan tosittien lopullisesta maksetusta ulkomaisesta verosta muun muassa silloin, kun ulkomaisen veron hyvitys on verotusta toimitettaessa myönnetty ehdotetun 2 §:n mukaisesti maksetun ulkomaisen ennakkoeron mukaisena. Näin Verohallinto pystyy silloinkin, jos verovelvollinen laiminlyö ilmoitusvelvollisuutensa, varmistumaan lopullisesta ulkomaisen veron määrästä.

Menetelmälain 1 §:n 3 momentin mukaan lakia sovelletaan valtion tuloveroihin, kunnallisveroon, kirkollisveroon ja yhteisön tuloveroon. Verotusmenettelystä annetun lain 1 §:n 2 momentin mukaan myös verotusmenettelystä annettua lakia sovelletaan muun muassa näihin veroihin. Yleislakina verotusmenettelystä annetun lain säännöksiä veronkorotuksesta ja rangaistussäännöksistä voidaan soveltaa myös verovelvollisen laiminlyödessä menetelmälain 9 §:n ilmoitusvelvollisuuden.

**8 §.** Lain 8 §:n 1 momentissa oleva maininta siitä, että ulkomaisen veron hyvitystä vaaditaan kirjallisesti lääninverovirastolta, korvattaisiin kirjallisen vaatimuksen tekemisellä verotusta toimitettaessa. Verohallinnon organisaatiomuutosten takia lääninverovirastoja ei enää ole ja toimivaltainen viranomainen määrätään verotusmenettelystä annetussa laissa ja Verohallinnosta annetussa laissa (237/2008). Ulkomaisen veron hyvittämiseen muun muassa muutoksenhaun yhteydessä sovellettaisiin edelleen 8 §:n 3 momentin määräyksiä.

Lain 8 §:n 1 ja 3 momenttien sanamuotoa muutettaisiin vastaamaan lain 2 §:ään lisättäväksi ehdotettua ulkomaisen suoritettun veron määritelmää. Lainkohdissa ilmaisuna olisi veron suorittaminen ja lainkohdasta poistettaisiin viittaukset lopulliseen ja maksettuaan veroon. Suoritettua verolla tarkoitettaisiin ehdotetun 2 §:n mukaisesti maksettua lopullista veroa tai ehdotetun 2 §:n mukaisessa tilanteessa maksettua ennakkoeroa.

## **2.2 Laki ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta**

**6 §.** Väliyhteisölain 6 §:ää ehdotetaan muutettavaksi siten, että se olisi yhdenmukainen

ehdotetun menetelmälain 5 §:n muutoksen kanssa. Ulkomaisen väliyhteisön vieraalle valtiolle maksama vero, jota ei voitaisi kokonaan hyvittää Suomessa määrättävästä väliyhteisötulon verosta, voitaisiin vähentää verovelvollisen vaatimuksesta viitenä seuraavana verovuotena määrättävästä väliyhteisölain mukaisesta tulosta. Vieraan valtion veron vähennysaika pidennettäisiin voimassa olevan lain yhdestä vuodesta viiteen vuoteen.

## **3 Esityksen vaikutukset**

Esityksessä ehdotetaan, että ulkomaisen lopullisen veron sijasta tietyissä tilanteissa ulkomainen lopullista veroa vastaava ennakkoero voitaisiin vähentää Suomessa määrättävästä verosta. Hyvityksen enimmäismäärän maakohtaisuus poistettaisiin. Lisäksi esitetään pidennettäväksi aikaa, jona ulkomailla maksettu vero voitaisiin vähentää samasta tulosta Suomessa määrättävästä verosta. Vastaava määräajan pidennys tehtäisiin väliyhteisölakiin. Myös käyttämättömien ulkomaisten verojen hyvitysten käyttämisjärjestystä ehdotetaan muutettavaksi. Suomen veron määrää oikaistaisiin verovelvollisen eduksi tai vahingoksi, kun verotus ulkomailla on valmistunut ja Suomessa hyvitetävästä ulkomaan veron määrästä saadaan varmuus. Muutos koskisi sekä yhteisöjen että luonnollisten henkilöiden verotusta.

Verohallinnosta saatujen tietojen mukaan kotimaisten yhteisöjen ulkomailla maksettuja veroja on hyvitetty Suomessa vuonna 2005 noin 134,2 miljoonaa euroa, vuonna 2006 noin 216,5 miljoonaa euroa ja vuonna 2007 noin 169,5 miljoonaa euroa. Luonnollisten henkilöiden verotuksessa ulkomaisia veroja on hyvitetty vuonna 2006 vajaat 26,3 miljoonaa euroa ja vuonna 2007 noin 36,6 miljoonaa euroa.

Voidaan arvioida, että käyttämättömän ulkomaisen veron hyvityksen vähentämisaajan pidentyessä, käyttöjärjestyksen muuttuessa ja hyvityksen enimmäismäärän maakohtaisuuden poistuessa nykyistä suurempi osa käyttämättömistä ulkomaisen veron hyvityksistä voidaan vähentää Suomen verosta. Ehdotettujen muutosten arvioidaan pienentävän Suomen verokertymää ulkomailla verotetusta tulosta. Lisäksi ulkomaisen veron vähentä-



minen ulkomailla maksetun ennakkoveron perusteella säännönmukaisessa verotuksessa Suomessa myöhentää verotulojen kertymistä veronsaajille. Suomessa maksuunpannun veron muuttaminen lopullisen ulkomaisen veron määrän ollessa verotusta toimittaessa hyvitettyä veroa pienempi Suomessa maksuunpannulle jäännösverolle lasketaan verotusmenettelystä annetun lain 77 §:n mukainen korko. Vastaavasti palautettavalle verolle lasketaan korko.

Ehdotetut lainmuutokset lisäävät jonkin verran Verohallinnon työmäärää ja edellyttävät Verohallinnon järjestelmien muuttamista. Jo tällä hetkellä esimerkiksi veron-oikaisuja joudutaan tekemään, jos ulkomaisen veron lopullinen määrä ei ole tiedossa säännönmukaista verotusta toimittaessa. Tältä osin Verohallinnon työmäärän ei arvioida lisääntyvän.

#### 4 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Asiasta on pyydetty Verohallinnon, Konserniverokeskuksen, Elinkeinoelämän Keskusliitto ry:n, Keskuskauppakamarin, Suomen Veroasiantuntijat ry:n, Suomen Yrittäjät ry:n, Veronmaksajain Keskusliitto ry:n sekä professori Esko Linnakankaan ja professori Marjaana Helmisen lausunnot.

Lausunnoissa on yleensä kannatettu ehdotettuja muutoksia ja katsottu, että ne ovat hy-

vin perusteltuja ja parantavat menetelmälain tarkoituksen eli kaksinkertaisen verotuksen poistamisen toteutumista. Lausunnoissa on myös esitetty muutoksia esitykseen. Lausunnoissa esitetyjä muutoksia on otettu esityksessä huomioon muun muassa perusteluissa, lisäämällä esitykseen ehdotukset hyvityksen enimmäismäärän maakohtaisuuden poistamisesta ja väliyhteisölain 6 §:n muuttamisesta.

#### 5 Voimaantulo

Lakien ehdotetaan tulevan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2010. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran verovuodelta 2010 toimitettavassa verotuksessa.

Voimaantulosäännöksen mukaisesti esimerkiksi ehdotettua käyttämättömän ulkomaisen veron hyvityksen viiden vuoden vähennysaikaa sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2010 toimitettavassa verotuksessa syntyviin käyttämättömiin ulkomaisen veron hyvityksiin. Viiden vuoden määräaikaa ei sovellettaisi aikaisempina vuosina syntyneisiin käyttämättömiin ulkomaisen veron hyvityksiin. Väliyhteisölain voimaantulosäännöstä on tarkoitettu sovellettavaksi vastaavasti.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

## 1.

**Laki****kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 18 päivänä joulukuuta 1995 annetun lain (1552/1995) 2, 4, 5 ja 8 §, sellaisina kuin niistä ovat 4 § osaksi laeissa 1283/2003, 1178/2004 ja 1148/2005 sekä 5 § osaksi mainitussa laissa 1283/2003, seuraavasti:

## 2 §

*Hyvitysmenetelmä*

Kaksinkertainen verotus poistetaan, jollei muualla toisin säädetä tai määrätä, vähentämällä vieraassa valtiossa suoritettu vero Suomessa samasta tulosta suoritettavasta verosta 3—5 §:n mukaan (*hyvitysmenetelmä*). Ulkomainen vero katsotaan suoritetuksi, kun ulkomainen lopullinen vero on maksettu tai ulkomaisen lopullisen veron ollessa maksamatta sitä vastaava ennakkovero on maksettu.

## 4 §

*Hyvityksen enimmäismäärä*

Hyvitys ei voi ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää.

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.

Tässä pykälässä tarkoitetuissa laskelmissa luetaan vieraasta valtiosta saaduiksi ainoastaan Suomessa veronalaiset tulot, joista on vieraassa valtiossa maksettava tämän lain

mukaan hyvittävää veroa. Vastaavasti ainoastaan Suomessa veronalaiset tulot luetaan tulolähteen tai tulolajin tuloksi.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, voi hyvitys säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksesta annetun neuvoston direktiivin 2003/48/EY soveltamisalaan kuuluvien korkojen osalta olla suurempi kuin Suomessa suoritettavien verojen määrä.

## 5 §

*Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys*

Jos vieraassa valtiossa suoritettujen verojen määrää ei kokonaan hyvitetä 4 §:ssä säädettyjen rajoitusten vuoksi, hyvittämättä jäänyt määrä (*käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys*) vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta seuraavalta viideltä verovuodelta samaan tulolähteeseen tai samaan tulolajiin kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista. Käyttämättömät ulkomaisen veron hyvitykset voidaan hyvittää seuraavana viitenä verovuotena. Käyttämättömät ulkomaisen veron hyvitykset vähennetään siinä järjestyksessä, jossa ne ovat syntyneet. Käyttämättömien ulkomaisten verojen hyvityksen vähentämisen jälkeen vähennetään samalta verovuodelta hyvittävien ulkomaisten verojen määrä.

Edellä 4 §:n 4 momentissa tarkoitettujen korkojen osalta Suomessa samasta tulosta suoritettavien verojen ylittävä osuus hyvityksestä voidaan vähentää samana verovuonna muusta tulosta määrättävästä valtion verosta. Se määrä, jota ei voida vähentää, palautetaan verovelvolliselle.

## 8 §

*Menettely*

Verovelvollisen on vaadittava ulkomaisen veron hyvitystä kirjallisesti verotusta toimitettaessa. Verovelvollisen on esitettävä selvitys vieraan valtion veron määrästä ja maksuperusteesta sekä siitä, että vieraan valtion vero on suoritettu, samoin kuin muista hyvityksen antamista varten tarpeellisista seikoista. Vieraskielisestä asiakirjasta on lisäksi annettava auktorisoidun kääntäjän tekemä tai muu luotettava suomen- tai ruotsinkielinen käännös.

Jos verovelvollinen on osoittanut, että edellytykset hyvityksen myöntämiselle ovat muutoin olemassa, mutta hän ei pysty esittämään kaikkia 1 momentissa mainittuja selvityksiä,

hyvitys voidaan myöntää kohtuullisen määräisenä.

Ulkomaisen veron hyvitystä on vaadittava ennen verotuksen päättymistä. Jollei vieraan valtion veroa ole siihen mennessä suoritettu tai jos vaatimusta ei muusta syystä ole voitu tehdä sanotussa ajassa, verovelvollinen voi tämän jälkeenkin esittää hyvityksen oikaisemista koskevan vaatimuksen. Tähän vaatimukseen samoin kuin muuten tässä laissa tarkoitetun hyvityksen muuttamiseen sovelletaan verotuksen oikaisua koskevia säännöksiä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2010 toimitettavassa verotuksessa.

## 2.

**Laki****ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 6 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 16 päivänä joulukuuta 1994 annetun lain (1217/1994) 6 §, sellaisena kuin se on osaksi laissa 680/2008, seuraavasti:

## 6 §

*Ulkomaisen veron hyvittäminen*

Tämän lain nojalla verotettavasta tulosta maksettavasta verosta vähennetään se vieraalte valtiolle suoritetuun tuloverojen määrä, jonka ulkomainen väliyhteisö on maksanut samasta tulosta. Jos ulkomaisen väliyhteisön suorittamien verojen määrää ei kokonaan voida hyvittää, hyvittämättä jäänyt määrä vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta tämän lain nojalla seuraavalta viideltä verovuodelta verotettavasta tulosta maksettavasta verosta. Käyttämättömään hyvitykseen sovelletaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) 5 §:n säännöksiä.

Jos ulkomainen yhteisö asuu valtiossa, jonka kanssa Suomella on voimassa kaksinker-

taisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, hyvitetään 1 momentin mukaisesti ne verot, jotka sopimuksen mukaan hyvitetäisiin verovelvolliselle, jos tämä olisi ne maksanut. Tämän momentin nojalla ei hyvitetä sopimuksen mukaan hyvittävää veroa siltä osin kuin se ylittää väliyhteisön tosiasiasa maksaman veron määrän.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu hyvitys ei voi ylittää Suomessa samasta tulosta suoritettavien verojen määrää. Hyvityksen määrään sovelletaan soveltuvilta osin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettua lakia.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2010 toimitettavassa verotuksessa.

Helsingissä 16 päivänä lokakuuta 2009

**Tasavallan Presidentti**

**TARJA HALONEN**

Valtiovarainministeri *Jyrki Katainen*

*Liite  
Rinnakkaistekstit*

## 1.

### Laki

#### kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 18 päivänä joulukuuta 1995 annetun lain (1552/1995) 2, 4, 5 ja 8 §, sellaisina kuin niistä ovat 4 § osaksi laeissa 1283/2003, 1178/2004 ja 1148/2005 sekä 5 § osaksi mainitussa laissa 1283/2003, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

2 §

2 §

*Hyvitysmenetelmä*

*Hyvitysmenetelmä*

Kaksinkertainen verotus poistetaan, jollei muualla toisin säädetä tai määrätä, vähentämällä vieraassa valtiossa suoritettu vero Suomessa samasta tulosta suoritettavasta verosta 3—5 §:n mukaan (*hyvitysmenetelmä*).

Kaksinkertainen verotus poistetaan, jollei muualla toisin säädetä tai määrätä, vähentämällä vieraassa valtiossa suoritettu vero Suomessa samasta tulosta suoritettavasta verosta 3—5 §:n mukaan (*hyvitysmenetelmä*). *Ulkomainen vero katsotaan suoritetuksi, kun ulkomainen lopullinen vero on maksettu tai ulkomaisen lopullisen veron ollessa maksamatta sitä vastaava ennakkovero on maksettu.*

4 §

4 §

*Hyvityksen enimmäismäärä*

*Hyvityksen enimmäismäärä*

Hyvitys ei voi ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää.

Hyvityksen enimmäismäärä lasketaan *maakohtaisesti*, tulolähteittäin ja, luonnollisen henkilön ja kuolinpesän verotuksessa, tulolajeittain. Ulkomaisen veron hyvitys on enintään yhtä suuri osa tulolähteen ja tulolajin tulosta täällä suoritettavasta verosta kuin vieraasta valtiosta saatu tulo on tulolähteen ja tulolajin tulosta. Näitä suhdelukuja laskettaessa katsotaan tuloiksi määrät, jotka saadaan, kun tuloista vähennetään tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ja korot.

Tässä pykälässä tarkoitetuissa laskelmissa

Hyvitys ei voi ylittää vieraasta valtiosta saadusta tulosta Suomessa suoritettavien verojen määrää.

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.

Tässä pykälässä tarkoitetuissa laskelmissa

luetaan vieraasta valtiosta saaduiksi ainoastaan Suomessa veronalaiset tulot, joista on vieraassa valtiossa maksettava tämän lain mukaan hyvitetävää veroa. Vastaavasti ainoastaan Suomessa veronalaiset tulot luetaan tulolähteen ja tulolajin tuloksi.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, voi hyvitys säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksesta annetun Euroopan unionin direktiivin (2003/48/EY) soveltamisalaan kuuluvien korkojen osalta olla suurempi kuin Suomessa suoritettavien verojen määrä.

## 5 §

*Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys*

Jos vieraassa valtiossa suoritettujen verojen määrää ei kokonaan hyvitetä 4 §:ssä säädettyjen rajoitusten vuoksi, hyvittämättä jäänyt määrä (*käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys*) vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta seuraavalta verovuodelta *samasta valtiosta saadusta*, samaan tulolähteeseen ja samaan tulolajiin kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista. Käyttämättömät ulkomaisen veron hyvitykset voidaan hyvittää seuraavana verovuotena vain siltä osin kuin hyvityksen enimmäismäärät tuolloin ylittävät samalta verovuodelta hyvitetävien ulkomaisten verojen määrät.

Edellä 4 §:n 4 momentissa tarkoitettujen korkojen osalta Suomessa samasta tulosta suoritettavien verojen ylittävä osuus hyvityksestä voidaan vähentää samana verovuonna muusta tulosta määrättävästä valtion verosta. Se määrä, jota ei voida vähentää, palautetaan verovelvolliselle.

## 8 §

*Menettely*

Verovelvollisen on vaadittava ulkomaisen veron hyvitystä kirjallisesti lääninverovirastolta. Verovelvollisen on esitettävä selvitys vieraan valtion veron määrästä ja maksuperusteesta sekä siitä,

luetaan vieraasta valtiosta saaduiksi ainoastaan Suomessa veronalaiset tulot, joista on vieraassa valtiossa maksettava tämän lain mukaan hyvitetävää veroa. Vastaavasti ainoastaan Suomessa veronalaiset tulot luetaan tulolähteen *tai* tulolajin tuloksi.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, voi hyvitys säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksesta annetun *neuvoston* direktiivin 2003/48/EY soveltamisalaan kuuluvien korkojen osalta olla suurempi kuin Suomessa suoritettavien verojen määrä.

## 5 §

*Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys*

Jos vieraassa valtiossa suoritettujen verojen määrää ei kokonaan hyvitetä 4 §:ssä säädettyjen rajoitusten vuoksi, hyvittämättä jäänyt määrä (*käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys*) vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta seuraavalta *viideltä* verovuodelta samaan tulolähteeseen *tai* samaan tulolajiin kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista. Käyttämättömät ulkomaisen veron hyvitykset voidaan hyvittää seuraavana *viitenä* verovuotena. *Käyttämättömät ulkomaisen veron hyvitykset vähennetään siinä järjestyksessä, jossa ne ovat syntyneet. Käyttämättömien ulkomaisten verojen hyvityksen vähentämisen jälkeä vähennetään samalta verovuodelta hyvitetävien ulkomaisten verojen määrä.*

Edellä 4 §:n 4 momentissa tarkoitettujen korkojen osalta Suomessa samasta tulosta suoritettavien verojen ylittävä osuus hyvityksestä voidaan vähentää samana verovuonna muusta tulosta määrättävästä valtion verosta. Se määrä, jota ei voida vähentää, palautetaan verovelvolliselle.

## 8 §

*Menettely*

Verovelvollisen on vaadittava ulkomaisen veron hyvitystä kirjallisesti *verotusta toimittaessa*. Verovelvollisen on esitettävä selvitys vieraan valtion veron määrästä ja maksuperusteesta sekä siitä, että vieraan valtion ve-

että se on maksettu, samoin kuin muista hyvityksen antamista varten tarpeellisista seikoista. Vieraskielisestä asiakirjasta on lisäksi annettava virallisen kääntäjän tekemä tai muu luotettava suomen- tai ruotsinkielinen käännös.

Jos verovelvollinen on osoittanut, että edellytykset hyvityksen myöntämiselle ovat muutoin olemassa, mutta ei pysty esittämään kaikkia 1 momentissa mainittuja selvityksiä, hyvitys voidaan myöntää kohtuullisen määräisenä.

Ulkomaisen veron hyvitystä on vaadittava ennen verotuksen päättymistä. Jollei vieraan valtion veroa ole siihen mennessä lopullisesti maksettu tai jos vaatimusta ei muusta syystä ole voitu tehdä sanotussa ajassa, verovelvollinen voi tämän jälkeenkin esittää hyvityksen oikaisemista koskevan vaatimuksen. Tähän vaatimukseen samoin kuin muuten tässä laissa tarkoitetun hyvityksen muuttamiseen sovelletaan verotuksen oikaisua koskevia säännöksiä.

ro on *suoritettu*, samoin kuin muista hyvityksen antamista varten tarpeellisista seikoista. Vieraskielisestä asiakirjasta on lisäksi annettava *auktorisoidun* kääntäjän tekemä tai muu luotettava suomen- tai ruotsinkielinen käännös.

Jos verovelvollinen on osoittanut, että edellytykset hyvityksen myöntämiselle ovat muutoin olemassa, mutta *hän* ei pysty esittämään kaikkia 1 momentissa mainittuja selvityksiä, hyvitys voidaan myöntää kohtuullisen määräisenä.

Ulkomaisen veron hyvitystä on vaadittava ennen verotuksen päättymistä. Jollei vieraan valtion veroa ole siihen mennessä *suoritettu* tai jos vaatimusta ei muusta syystä ole voitu tehdä sanotussa ajassa, verovelvollinen voi tämän jälkeenkin esittää hyvityksen oikaisemista koskevan vaatimuksen. Tähän vaatimukseen samoin kuin muuten tässä laissa tarkoitetun hyvityksen muuttamiseen sovelletaan verotuksen oikaisua koskevia säännöksiä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2010 toimitettavassa verotuksessa.

## 2.

### Laki

#### ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain 6 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta 16 päivänä joulukuuta 1994 annetun lain (1217/1994) 6 §, sellaisena kuin se on osaksi laissa 680/2008, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

6 §

6 §

*Ulkomaisen veron hyvittäminen*

*Ulkomaisen veron hyvittäminen*

Tämän lain nojalla verotettavasta tulosta maksettavasta verosta vähennetään se vieraalle valtiolle suoritettujen tuloverojen määrä,

Tämän lain nojalla verotettavasta tulosta maksettavasta verosta vähennetään se vieraalle valtiolle suoritettujen tuloverojen mää-

jonka ulkomainen väliyhteisö on maksanut samasta tulosta. Jos ulkomaisen väliyhteisön suorittamien verojen määrää ei kokonaan voida hyvittää, hyvittämättä jäänyt määrä vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta tämän lain nojalla seuraavalta verovuodelta verotettavasta tulosta maksettavasta verosta. Käyttämättömään hyvitykseen sovelletaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) 5 §:n säännöksiä.

Jos ulkomainen yhteisö asuu valtiossa, jonka kanssa Suomella on voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, hyvitetään 1 momentin mukaisesti ne verot, jotka sopimuksen mukaan hyvitetäisiin verovelvolliselle, jos tämä olisi ne maksanut. Tämän momentin nojalla ei hyvitetä sopimuksen mukaan hyvittävää veroa siltä osin kuin se ylittää väliyhteisön tosiasiasa maksaman veron määrän.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu hyvitys ei voi ylittää Suomessa samasta tulosta suoritettavien verojen määrää. Hyvityksen määrään sovelletaan soveltuvilta osin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettua lakia.

rä, jonka ulkomainen väliyhteisö on maksanut samasta tulosta. Jos ulkomaisen väliyhteisön suorittamien verojen määrää ei kokonaan voida hyvittää, hyvittämättä jäänyt määrä vähennetään verovelvollisen vaatimuksesta tämän lain nojalla seuraavalta *viideltä* verovuodelta verotettavasta tulosta maksettavasta verosta. Käyttämättömään hyvitykseen sovelletaan kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) 5 §:n säännöksiä.

Jos ulkomainen yhteisö asuu valtiossa, jonka kanssa Suomella on voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, hyvitetään 1 momentin mukaisesti ne verot, jotka sopimuksen mukaan hyvitetäisiin verovelvolliselle, jos tämä olisi ne maksanut. Tämän momentin nojalla ei hyvitetä sopimuksen mukaan hyvittävää veroa siltä osin kuin se ylittää väliyhteisön tosiasiasa maksaman veron määrän.

Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu hyvitys ei voi ylittää Suomessa samasta tulosta suoritettavien verojen määrää. Hyvityksen määrään sovelletaan soveltuvilta osin kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettua lakia.

---

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .*

*Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2010 toimitettavassa verotuksessa.*

---