

**Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi yhtiöveron hyvityksestä
annetun lain muuttamisesta sekä laiksi yhtiöveron hyvityksen
käsittelystä veronsaajille verovuodelta 1992 tehtävissä tilityksissä**

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi yhtiöveron hyvityksestä annettua lakia siten, ettei yhtiöveron hyvitystä palauteta rahassa yhteisön ollessa osingonsaajana. Osinko ja siihen liittyvä hyvitys luetaan nykyiseen tapaan osingonsaajan veronalaiseksi tuloksi. Osingonsaajayhteisölle määrätystä veroista vähennetään yhtiöveron hyvitys, ei kuitenkaan enempää kuin verojen määrä. Käyttämätön hyvitys vähennetään yhteisölle myöhemmiltä vuosilta määrätystä veroista.

Lisäksi ehdotetaan säädettäväksi laki yhtiöveron hyvityksen käsittelystä veronsaajille verovuodelta 1992 tehtävissä tilityksissä. Yhtiöveron hyvityksen käsittelysääntöjä muutettaisiin

siin veronsaajille verovuodelta 1992 tehtävissä tilityksissä siten, ettei yksittäisen verovelvollisen veron määrän ylittävä yhtiöveron hyvitys jäisi pelkästään verovelvollisen kotikunnan ja seurakunnan rasitukseksi. Ehdotettu muutos koskee ainoastaan verovuodelta 1992 tehtäviä tilityksiä, koska veronsaajien asema muuttuu verovuonna 1993 pääomaverouudistuksen johdosta.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen, kun ne on hyväksytty ja vahvistettu. Yhtiöveron hyvityksestä annetun lain muutosta sovellettaisiin osinkoon, joka on ollut nostettavissa 1 päivänä heinäkuuta 1993 tai sen jälkeen.

PERUSTELUT

1. Nykytila ja ehdotetut muutokset

1.1 Laki yhtiöveron hyvityksestä

Yhtiöveron hyvityksestä annettu laki (1232/88) tuli voimaan vuoden 1990 alusta. Hyvitysjärjestelmän keskeisenä ajatuksena on osakeyhtiön jakaman osingon kahdenkertaisen verotuksen poistaminen ja yhdenkertaisen verotuksen turvaaminen. Kahdenkertainen verotus poistetaan myöntämällä osingonsaajalle hyvitys yhtiön maksamasta verosta. Yhteisöverokannan ollessa 25 prosenttia hyvitys on 1/3 osingonsaajan saaman osingon määrästä. Yhdenkertaisen verotuksen turvaamiseksi edellyte-

tään, että osinkoa jakavalle yhtiölle maksuunpannaan vähintään osinkoon liittyvän hyvityksen suuruinen vero. Jos yhtiön verotettavan tulon perusteella määräytyvä vero on tuloveron vähimmäismäärää pienempi, yhtiölle maksuunpannaan niin sanottua täydennysveroa.

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän yksi perusajatus on ollut, että osingonsaajan tuloveroaste määrää osinkona jaetun voiton verotuksen. Näin ollen säädettiin, että osingonsaajan veron määrän ylittävä yhtiöveron hyvitys palautetaan osingonsaajalle, jos hänelle tulon perusteella määrättävä vero on pienempi kuin osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys. Palautus voi johtua siitä, että progressiivisen verotuksen piirissä

olevien osinkotulojen veroaste on yhteisöverokantaa alhaisempi. Pääomaverouudistuksen jälkeen tämä on harvinaista. Merkittävä osa luonnollisten henkilöiden saamista osinkotuloista verotettaneen pääomatulona, jolloin niihin sovellettava verokanta vastaa yhteisöverokantaa.

Kun osingonsaajana on yhteisö, palautustilanne syntyy, jos osingonsaajan toiminta on niin tappiollinen, että tappiot kattavat osinkotulon ja siihen liittyvän yhtiöveron hyvityksen yhteismäärän. Viime vuosina tappiolliset tulokset ovat olleet varsin tavallisia yhteisöjen verotuksessa, ja palautusmenettelyllä on ollut odotettua suurempi vaikutus yhteisöveron kertymään. Kertyneet tappiot tulevat merkittävästi vähentämään yhteisöjen verotettavia tuloja usean vuoden aikana vielä suhdanteiden parannuttua.

Vuodelta 1991 toimitetun verotuksen valmistuessa kävi ilmi, että palautusmenettely on kannustanut aggressiiviseen verosuunnitteluun ja veronkiertoon muun muassa niin sanottujen tasekauppajärjestelyjen yhteydessä. Tasekauppojen ehkäisemiseksi yhtiöveron hyvityksestä annettua lakia on muutettu siten, että veroylijäämien käyttämistä omistajanvaihdostilanteissa on rajoitettu. Myös muissa kuin veronkiertotapauksissa nykyjärjestelmä näyttäisi tarjoavan siinä määrin veron minimointimahdollisuuksia, ettei säännöstöä voida pitää kaikilta osin perusteltuna. On myös esiintynyt törkeitä väärinkäytöstapauksia, joissa osinkoa jakavan yhtiön verot on jätetty maksamatta ja osinkoon liittyvä hyvitys on nostettu tappioita hyödyntämällä tarkoituksin ajaa konkurssiin sekä osinkoa saanut että sitä jakanut yhtiö. Yhtiöveron hyvityksestä annettuun lakiin sisällytynyt väärinkäytöstilanteita vastaan suunnattu säännös osoittautui liian suppeaksi. Vuoden 1993 alusta tarkistettiin osingonsaajan vastuuta yhtiön verosta koskevaa säännöstä siten, ettei edellytyksenä ole osinkoa jakavan yhtiön selvitystilaa tai konkurssi. Samalla säädettiin mahdollisuus lykätä yhtiöveron hyvityksen maksamista yhteisömuotoiselle osingonsaajalle siihen saakka, kunnes osinkoa jakanut yhtiö on maksanut sille määrättyt verot tai osingonsaajan vastuu maksamattomista veroista on toteutettu. Edellytyksenä on, että osingonjaosta on päätetty olosuhteissa, joissa on ollut syytä olettaa, että yhtiö ei maksa verojaan.

Yhtiöveron hyvitysjärjestelmän toiminnasta saadut kokemukset sekä yhteisöverokannan

aleneminen antavat aihetta järjestelmän eräiden rakenteiden uudelleenarviointiin. Osinkotulojen kokonaisverorasituksen ollessa ainoastaan 25 prosenttia voidaan lähteä siitä, että osinkoa jakavan yhtiön vero jää lopulliseksi. Osinkojen verotusta voidaan periaatteessa kehittää säätämällä osingot verovapaiksi tai rajoittamalla hyvityksen maksamista rahassa, jos hyvitykset ylittävät osingonsaajalle maksuunpannut verot. Vaikutuksiltaan vaihtoehdot ovat lähellä toisiaan. Verovapausmallin käyttöönottoa sekä yhteisöjen että luonnollisten henkilöiden osinkotulojen verotuksessa on hiljattain arvioitu pääomatuloverouudistuksen yhteydessä, jolloin kuitenkin päädyttiin hyvitysmenettelyn säilyttämiseen. Luonnollisten henkilöiden verotuksessa verovapausmalliin liittyy vielä eräitä selvitystä vaativia kysymyksiä muun muassa sen johdosta, että osinko voi tulla verotetuksi ansiotulona. Tässä vaiheessa ehdotetaan muutosta vain yhteisöjen saamien osinkotulojen verotukseen. Yhteisöjen saamien osinkotulojen verotuksen osittaisuudistuksen ollessa nyt kysymyksessä on tarkoituksenmukaisinta säilyttää hyvitysmenettely ja rajoittaa hyvityksen maksamista rahassa, jos hyvitykset ylittävät yhteisölle maksuunpannut verot.

Osinko ja siihen liittyvä hyvitys luuttaisiin aikaisempaan tapaan yhteisömuotoisen osingonsaajan veronalaiseksi tuloksi. Yhteisölle määrättyistä veroista vähennetään yhtiöveron hyvitys soveltaen verovelvolliselta pidätetyn ennakon käyttämistä koskevia verotuslain säännöksiä. Ehdotuksen mukaan hyvityksestä ei kuitenkaan vähennetä enempää kuin verovuodelta määrättyjen tuloverojen määrä. Hyväksi lukematta jäänyt hyvitys (*käyttämätön hyvitys*) vähennettäisiin myöhemmiltä vuosilta määrättyistä veroista, ei kuitenkaan pitemmältä ajalta kuin viideltä vuodelta. Jottei käyttämättömistä hyvityksistä muodostuisi kauppatavaraa, niiden siirtymistä rajoitettaisiin omistajanvaihdoksissa.

1.2. Laki yhtiöveron hyvityksen käsittelystä veronsaajille verovuodelta 1992 tehtävissä tilityksissä

Yhtiöveron hyvityksestä annettua lakia valmisteltaessa lähdettiin siitä, että jaettuun osinkoon kohdistuva vero tilitettäisiin kokonaisuudessaan yhtiön veronsaajille. Tämän katsottiin vastaavan parhaiten silloin vallinnutta tilannetta.

ta, koska osingonsaajien veronsaajille kertyi vain vähän verotuloja. Yhteisöjen saamat osingot olivat pääsääntöisesti verovapaita, ja luonnollisten henkilöiden saamat osinkotulot olivat omaisuustulovähennyksen piirissä.

Veronkantolain 18 c §:n mukaan veronsaajille tehtävissä tilityksissä sovellettaviin maksuunpanosuhteisiin ei sisällytetä yhtiöveron hyvityksestä annetussa laissa tarkoitettuja osingonsaajien hyväksi luettuja yhtiöveron hyvityksiä. Hyvitykset vähennetään vuodelta 1992 tehtäviä tilityksiä koskevan veronkantolain 18 c §:n 2 momentin mukaan veronsaajien maksuunpanosuksista siten, että kunkin veronsaajan osuudesta vähennetään se osa verovelvollisen hyväksi luetusta hyvityksestä, joka vastaa asianomaisen veronsaajan osuutta verovelvollisen veroista. Niissä tapauksissa, joissa verovelvolliselle ei määrätä lainkaan veroa, hänen saamansa yhtiöveron hyvityksen johdosta tehtävä vähennys jakaantuu kaikkien veronsaajien kesken maksuunpanosuhteiden mukaisesti.

Vuodelta 1991 toimitetun verotuksen yhteydessä todettiin, ettei yhtiöveron hyvityksen vähentäminen kaikilta osin toteutunut siten kuin lakia valmisteltaessa oli oletettu. Eräissä pienehköissä kunnissa hyvityksestä odottamatta aiheutunut verotulojen menetys saattoi olla huomattavan suuri. Osingonsaajan veronsaajakunnan ongelmat liittyvät tilanteisiin, joissa osingonsaajalle määrätään jonkin verran veroa, mutta hyvitys on suuri suhteessa osingonsaajan veroihin.

Pääomaverouudistuksen myötä edellä kuvatun ongelma poistuu vuoden 1993 alusta. Vuotta 1992 koskevat tilitykset voivat kuitenkin johtaa vuoden 1991 tilannetta vastaaviin odottamattomiin yksittäisten kuntien ja seurakuntien verotulojen alentumisiin. Tämän vuoksi ehdotetaan muutettavaksi yhtiöveron hyvityksen käsittelysääntöjä veronsaajille verovuodelta 1992 tehtävissä tilityksissä siten, ettei yksittäisen verovelvollisen veron määrän ylittävä yhtiöveron hyvitys jäisi pelkästään verovelvollisen kotikunnan ja seurakunnan rasitukseksi. Osa verojen määrän ylittävästä hyvityksestä ehdotetaan kohdistettavaksi niiden veronsaajien rasitukseksi, jotka ovat saaneet verotuloja yhtiöiltä. Muu osa jaetaan kaikkien veronsaajien rasitukseksi samassa suhteessa kuin osingonsaajille on maksuunpantu veroja.

2. Esityksen vaikutukset

Ehdotus yhtiöveron hyvityksestä annetun lain muuttamisesta johtaa lähivuosina yhteisöille myönnettävien yhtiöveron hyvitysten määrän pienenemiseen ja yhteisöjen tuloveron tuoton vahvistumiseen. Koska yrityksillä on mahdollisuus vähentää käyttämätön hyvitys viitenä verovuotta seuraavana vuotena, vaikutus tuloveron tuottoon on pääosin tuottokerymää aikaistava. Ehdotetun muutoksen arvioidaan lisäävän tuloveron tuottoa verovuodelta 1994 noin 0,5 miljardilla markalla. Vuodesta 1995 lähtien muutoksen nettovaikutuksen arvioidaan pienenevän. Esitettyssä vaikutusarviossa on otettu huomioon yhteisöjen jakamien osinkojen määrän väheneminen, yhteisöverokannan aleneminen 25 prosenttiin sekä yritysten tulosten paraneminen.

Veronsaajille tehtävien tilitysten laskentaan ehdotettujen muutosten arvioidaan vähäisessä määrin pienentävän valtion tilitysosuutta vuodelta 1992 tehtävässä tilityksessä.

3. Asian valmistelu

Esitys pohjautuu yhtiöveron hyvitysmenettelyn kehittämistyöryhmän ehdotuksiin (työryhmämuistio VM 1993:12).

4. Voimaantulo

Lait ehdotetaan tuleviksi voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen, kun ne on hyväksytty ja vahvistettu. Lakia yhtiöveron hyvityksestä annetun lain muuttamisesta sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa, kuitenkin niin, että ennen 1 päivänä heinäkuuta 1993 nostettavissa olleeseen osinkoon liittyvään yhtiöveron hyvitykseen sovelletaan aikaisemmin voimassa olleita säännöksiä.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat laiehdotukset:

1.

Laki**yhtiöveron hyvityksestä annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään yhtiöveron hyvityksestä 29 päivänä joulukuuta 1988 annetun lain (1232/88) 5 §:ään uusi 2 ja 3 momentti sekä lain 2 lukuun uusi 5 a § seuraavasti:

5 §

Hyvitystä ei lueta osingonsaajana olevan yhteisön hyväksi yhteisölle verovuodelta määrättyjen tuloverojen määrää suurempana.

Hyväksi lukematta jäänyt hyvityksen määrä (*käyttämätön hyvitys*) vähennetään 1 ja 2 momentissa säädetyllä tavalla myöhemmiltä verovuosilta määrättyistä tuloveroista, ei kuitenkaan pitemmältä ajalta kuin viideltä verovuodelta. Käyttämättömät hyvitykset vähennetään siinä järjestyksessä, jossa ne ovat syntyneet.

5 a §

Käyttämättömiä hyvityksiä ei vähennetä myöhemmiltä verovuosilta määrättyistä tuloveroista, jos käyttämättömän hyvityksen syntymisvuonna tai sen jälkeen yli puolet yhteisön osakkeista tai osuuksista on muun saannon kuin perinnön tai testamentin vuoksi vaihtanut omistajaa tai yli puolet sen jäsenistä on vaihtunut.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, valtiovarainministeriö voi erityisistä syistä, milloin se yhteisön toiminnan jatkumisen kannalta

on tarpeen, hakemuksesta myöntää oikeuden käyttämättömien hyvitysten vähentämiseen.

Yhteisöjen sulaututtua vastaanottavalla yhteisöllä on oikeus vähentää sulautuvan yhteisön käyttämättömät hyvitykset, jos vastaanottava yhteisö taikka sen osakkaat tai jäsenet ovat sen verovuoden alusta lukien, jonka hyvityksestä on kysymys, omistaneet yli puolet sulautuvan yhteisön osakkeista tai osuuksista. Vastaanottavalla osuuskunnalla tai säästöpankilla on kuitenkin aina oikeus vähentää sulautuvan osuuskunnan tai säästöpankin käyttämättömät hyvitykset, jotka ovat syntyneet sinä verovuonna, jona sulautuminen on tapahtunut, tai kahena sitä edeltävänä verovuonna.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 199 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa. Ennen 1 päivänä heinäkuuta 1993 nostettavissa olleeseen osinkoon, korkoon ja voitto-osuuteen liittyvään yhtiöveron hyvitykseen sovelletaan kuitenkin aikaisemmin voimassa olleita säännöksiä.

2.

Laki**yhtiöveron hyvityksen käsittelystä veronsaajille verovuodelta 1992 tehtävissä tilityksissä**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §

Poiketen siitä, mitä veronkantolain 18 c §:ssä säädetään, yhtiöveron hyvityksestä johtuvat muutokset veronsaajille tehtävissä tilityksissä käytettäviin maksuunpanosuhteisiin tehdään tämän lain mukaisesti.

2 §

Veronkantolain 16—18 b §:ssä tarkoitetuissa tilityksissä sovellettaviin maksuunpanosuhteisiin ei sisällytetä yhtiöveron hyvityksestä annettussa laissa tarkoitettuja osingonsaajien hyväksi luettuja yhtiöveron hyvityksiä.

Veronsaajien maksuunpano-osuuksista yhtiöveron hyvityksen johdosta tehtävät vähennykset saadaan laskemalla veronsaajittain yhteen 3 ja 4 §:ssä tarkoitetut vähennysmäärät.

3 §

Veronsaajien maksuunpano-osuuksista tehtävä ensisijainen vähennys saadaan jakamalla kunkin verovelvollisen hyväksi luettu yhtiöveron hyvitys tämän maksettavaksi pantujen verojen suhteessa ja laskemalla näin saadut määrät veronsaajittain yhteen.

Verovelvollisen maksettavaksi pantujen verojen määrän ylittävää osaa yhtiöveron hyvityksestä ei sisällytetä ensisijaiseen vähennykseen.

4 §

Veronsaajien maksuunpano-osuuksista tehtävä toissijainen vähennys kohdistetaan veronsaajien rasitukseksi seuraavasti:

1) viidesosa koko maassa verovuodelta 1992 hyväksi luetuista yhtiöveron hyvityksistä, kuitenkin enintään yhteenlasketut ensisijaiset hyvitykset ylittävä osa hyvityksistä, vähennetään

veronsaajien maksuunpano-osuuksista samassa suhteessa kuin näiden hyväksi maksuunpantu yhtiövero on verovuodelta 1991 toimitetussa ensimmäisessä veronkantolain mukaisessa oikaisuilityksessä;

2) loppuosa ensisijaisiin vähennyksiin sisällyttömästä yhtiöveron hyvityksestä jaetaan veronsaajien maksuunpano-osuuksista vähennettäväksi ensisijaisien vähennysten suhteessa.

Jos veronsaajan edellä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu maksuunpano-osuus veronkantolain 18 c §:n mukaisten vähennysten jälkeen on negatiivinen, katsotaan osuuden suuruudeksi nolla markkaa.

5 §

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 199 .

Lakia sovelletaan verovuodelta 1992 veronsaajille tehtävässä maksuunpanotilityksessä. Muissa verovuotta 1992 koskevilla tilityksissä menettellään siten kuin säädetään veronkantolain 18 c §:ssä, sellaisena kuin se oli voimassa 31 päivänä joulukuuta 1992.

Helsingissä 12 päivänä heinäkuuta 1993

Tasavallan Presidentti

MAUNO KOIVISTO

Ministeri *Mauri Pekkarinen*

