

EUROOPAN TALOUSALUEELTA SAADUSTA OSINGOSTA SUORITETUN VERON PALAUTTAMINEN

Ohje Dnro 1326/345/2006

Valtuutussäännös

Verohallintolaki (1557/95) 2 §:n 2 momentti

Voimassaolo

toistaiseksi

Päivämäärä

26.10.2006

Vastaanottaja

verovirastot

Suomessa yleisesti verovelvollisille osingonsaajille palautetaan Euroopan talousalueelta saaduista osingoista verovuosina 1998-2004 Suomessa liikaa maksettu vero. Palautettavan veron laskennasta ja palautusmenettelystä on säädetty erityinen laki Euroopan talousalueelta saadusta osingosta suoritetun veron palauttamisesta eräissä tapauksissa (563/2005; EtaOsinkoL). Ohjeessa käsitellään EtaOsinkoL:n soveltamisalaa, palautettavan veron laskentaa ja veron palauttamiseen liittyviä menettelyllisiä kysymyksiä.

Ylijohtaja

Mirjami Laitinen

Ylitarkastaja

Matti Merisalo

SISÄLLYSLUETTELO

1	Erityislaki ja sen soveltamisala	3
1.1	Palautusmenettely pääpiirteittäin	3
1.2	Jakajayhtiötä koskevat soveltamisedellytykset	3
1.3.	Tulon saajaa koskevat soveltamisedellytykset	4
1.4.	Palautukseen oikeuttava tulo	4
2	Palautettavan veron laskeminen	5
2.1	Yleistä	5
2.2	Osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys.....	6
2.2.1	Yhtiöveron hyvityksen määrittäminen.....	6
2.2.2	Yhtiön verovuoden vero.....	7
2.2.3	Osingon kokonaismäärä	8
2.2.4	Verovuoden veron ja osingon kokonaismäärän selvittäminen	9
2.2.5	Yhtiöveron hyvitystietojen julkisuus ja salassapito.....	10
2.3	Osingosta maksuunpantu vero	11
2.4	Oikaistu vero	12
2.5	Yhteisöjen palautuslaskentaan liittyviä kysymyksiä	15
2.5.1	Rahana palautettava enimmäismäärä	15
2.5.2	ETA-palautusmenettelyssä muodostuneen käyttämättömän hyvityksen huomioon ottaminen VML-verotuksessa.....	19
2.6	ETA-palautuksen maksaminen ja palautuskorko	20
3	ETA-palautuslaskennan erillisyyys VML -verotuksesta	23
3.1	Menettelyn erillisyyys.....	23
3.2	Tilanteet, joissa palautus voidaan joutua laskemaan uudelleen	25
4	Palautusmenettely	31
4.1	Palautus viran puolesta	31
4.2	Palautus hakemuksesta	32
4.3	Täytäntöönpanon kielto ja keskeytys	33
4.4.	ETA-palautushakemus vai VML-oikaisuvaatimus ?.....	33
5	Ansiotulona verotetut osingot ja yhtymän osingot	34
5.1	Yleistä	34
5.2	Elinkeinon- ja maatalouden harjoittajat	35
5.3	Yhtymät	36
5.4	Muusta kuin pörssiyhtiöstä saatu osinko	39
6	ETA-palautuspäätöksen muuttaminen	39
6.1	Yleistä	39
6.2	Veronoikaisu verovelvollisen hyväksi.....	39
6.3	Veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi	40
6.4	Jälkiverotus.....	42
6.5	Seurannaismuutos	43
6.6	Oikaisuvaatimus	44
6.7	Valitus hallinto-oikeuteen	45
6.8	Valitus korkeimpaan hallinto-oikeuteen	45
7	Lakiteksti	46

1 Erityislaki ja sen soveltamisala

1.1 Palautusmenettely pääpiirteittäin

Laki Euroopan talousalueelta saadusta osingosta suoritettujen veron palauttamisesta eräissä tapauksissa (563/2005; EtaOsinkoL) tuli voimaan 15.8.2005. Laki koskee veronalaista osinkotuloa, jonka Suomessa yleisesti verovelvollinen osingonsaaja on saanut Euroopan talousalueella asuvalta yhtiöltä verovuosina 1998–2004. EtaOsinkoL:n mukaisessa menettelyssä osingonsaajalle hyvitetään osinkoa jakaneen yhtiön verovuosilta 1997–2004 maksamaa tuloveroa ja palautetaan osingosta Suomeen liikaa maksettu vero korkoineen. Osinkotulon verotusta oikaistaan muusta verotuksesta erillisessä menettelyssä siten, ettei toimitettujen verotuksen lopputulosta muuteta.

EtaOsinkoL:a sovelletaan osinkoihin, jotka ovat olleet osingonsaajan tuloa verovuosina 1998–2004 verolainsäädännön tulon jaksottamista koskevien säännösten mukaisesti ja jotka on luettu osingonsaajan veronalaiseksi tuloksi mainituilta vuosilta toimitetuissa verotuksissa. Lakia ei sovelleta Euroopan talousalueen ulkopuolella asuvalta yhtiöltä saatuihin osinkoihin, Suomessa asuvan yhtiön muualla Euroopan talousalueella asuvalle osingonsaajalle maksamiin osinkoihin tai Suomesta Euroopan talousalueen ulkopuolelle maksettuihin osinkoihin.

Lakia sovelletaan myös ennen kalenterivuotta 1998 saatuun osinkoon, jos osingonsaajan tilikausi (verovuosi), jonka tuloksi osinko on luettu, on päättynyt vuosien 1998–2004 aikana. Tällöin lain soveltamisalaan voivat kuulua kalenterivuoden 1997, ja jos tilikautta on pidennetty, joissain tapauksissa myös kalenterivuoden 1996 aikana saadut osinkotulot.

EtaOsinkoL:n 1 §:n mukaan vero palautetaan muusta verotuksesta eli verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) mukaan toimitetusta verotuksesta (VML-verotus) *erillisessä menettelyssä*. Tästä johtuu muun muassa, että EtaOsinkoL:n mukaista palautusta ei lähtökohtaisesti lasketa uudelleen sen johdosta, että palautuspäätöksen tekemisen jälkeen VML-verotusta muutetaan. EtaOsinkoL:n mukaan laskettuja palautuksia ei myöskään oteta huomioon VML-verotuksessa ETA-palautusmenettelyssä syntyneitä yhteisön käyttämättömiä hyvityksiä lukuun ottamatta.

1.2 Jakajayhtiötä koskevat soveltamisedellytykset

Lakia sovelletaan Euroopan talousalueella asuneelta yhtiöltä verovuosina 1998–2004 saatuun osinkotuloon. Euroopan talousalueeseen kuuluvat Euroopan unionin jäsenvaltiot Alankomaat, Belgia, Yhdistynyt Kuningaskunta, Espanja, Irlanti, Italia, Itävalta, Kreikka, Luxemburg, Portugali, Ranska, Ruotsi, Saksa, Suomi, Tanska, Kypros, Latvia, Liettua, Malta, Puola, Slovakia, Slovenia, Tsekki, Unkari ja Viro. Euroopan unionin ulkopuolisista valtioista Euroopan talousalueeseen kuuluvat lisäksi Islanti, Norja ja Liechtenstein.

Kypros, Latvia, Liettua, Malta, Puola, Slovakia, Slovenia, Tsekki, Unkari ja Viro liittyivät Euroopan unioniin ja samalla Euroopan talousalueeseen 1.5.2004. Lakia sovelletaan edellä mainituissa uusissa jäsenmaissa asuneelta yhtiöltä saatuun osinkotuloon, jos osingonjakopäätös on tehty 1.5.2004 tai sen jälkeen.

Osinkoa jakaneen yhtiön tulee täyttää yhtiöveron hyvityksestä annetun lain (1232/1988) osinkoa jakavalle yhtiölle asettamat soveltamisedellytykset kotimaisuusvaatimusta lukuun ottamatta (EtaOsinkoL 2.1 §). Jakajayhtiön on tullut olla tulostaan kokonaan verovelvollinen erikseen verotettava yhteisö. Lakia ei siten sovelleta kokonaan tai osittain verovapaiden yhteisöjen jakamiin osinkoihin. Esimerkiksi sijoitusrahastosta saatu tuotto-osuus jää lain soveltamisen ulkopuolelle. Osinkoa jakaneen yhtiön tulee olla eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun direktiivin

(90/435/ETY) 2 artiklassa tarkoitettu yhtiö tai Euroopan talousalueella muussa kuin Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuva vastaava yhtiö (EtaOsinkoL 2.2 §). Yhtiön on täytettävä mainitusta direktiivistä ja sen liitteistä ilmenevät yhtiömuotoon, veronmaksuvelvollisuuteen ja verotukselliseen kotipaikkaan liittyvät edellytykset. Direktiivin liitteessä on lueteltu ne eri maiden yhtiömuodot, jotka kuuluvat direktiivin alaan. Yhtiön on tullut olla velvollinen maksamaan ilman valintamahdollisuutta direktiivissä tarkoitettua yhtiöveroa. Yhtiön verotuksellisen kotipaikan on pitänyt olla jokin Euroopan talousalueen jäsenvaltio.

1.3. Tulon saajaa koskevat soveltamisedellytykset

EtaOsinkoL:a sovelletaan yhtiöveron hyvityksestä annetussa laissa tarkoitettuun osingonsaajaan. Täten palautusta voi saada ainoastaan verovuosina 1998-2004 Suomessa yleisesti verovelvollinen osingonsaaja ja Euroopan talousalueella asunut yhteisö, jonka Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan osinkoa tuottaneet osakkeet ovat tosiasiaa liittyneet (YHL 1.4 §). Osingonsaajan oikeudellisella muodolla ei ole merkitystä. Palautukseen ovat oikeutettuja luonnolliset henkilöt, kotimaiset kuolinpesät, yhteisöt ja yhteisetuudet, jos EtaOsinkoL:n soveltamisedellytykset muuten täyttyvät. Yhtymän osakkaalle palautetaan liikaa suoritettu vero myös yhtymän saamasta osingosta, joka on luettu osingonsaajan veronalaiseksi tuloksi osana yhtymästä saatua tulo-osuutta. Yhtymän saamasta ETA-osingosta suoritettun veron palauttamista on käsitelty luvussa 5, Ansiotulona verotetut osingot ja yhtymän osingot.

EtaOsinkoL:a ei sovelleta osittain tai kokonaan verovapaiden yhteisöjen, kuten julkisyhteisöjen, sijoitusrahastojen ja yleishyödyllisten yhteisöjen saamiin osinkoihin. Nämä yhteisöt eivät kuuluneet myöskään yhtiöveron hyvityksestä annetun lain soveltamisalaan. Osingot ovat yleensä olleet näiden yhteisöjen verovapaata tuloa. Osittain verovapaana yhteisönä yleishyödyllinen yhteisö ei ole oikeutettu EtaOsinkoL:n mukaiseen palautukseen, vaikka elinkeinotoiminnan tulokseen sisältynyt osinko on ollut veronalaista tuloa.

Tonnistoverovelvollisen jakamaan ja saamaan osinkoon on sovellettu yhtiöveron hyvityksestä annettua lakia. Näin ollen EtaOsinkoL:a sovelletaan tonnistoverovelvolliseen juridiseen henkilöön siltä osin kuin tuloon on sovellettu tuloverolainsäädäntöä.

1.4. Palautukseen oikeuttava tulo

Palautukseen oikeuttaa Suomen tuloverolainsäädännön mukaan veronalainen osinkotulo, joka ei ole oikeuttanut yhtiöveron hyvityksestä annetun lain mukaiseen yhtiöveron hyvitykseen (EtaOsinkoL 2.1 §). YHL:a sovellettiin osingon lisäksi eräisiin muihin voitonjakoeriin, kuten osuuspääoman korkoon, kantarahasto-osuuden voitto-osuuteen ja lainmuutoksen 472/1998 jälkeen myös peiteltyyn osinkoon. EtaOsinkoL:n soveltamisala on YHL:a suppeampi. Lähtökohtaisesti palautukseen oikeuttaa vain sellainen osakeomistuksen perusteella tapahtuva voitonjako, joka vastaa Suomen lainsäädännön mukaista osingonjakoa.

Esimerkiksi Ruotsissa osingonjakoon rinnastetaan varojen jako rajoitetusti verovelvollisille osakkeenomistajille siinä muodossa, että yhtiö hankkii heiltä omia osakkeitaan suunnatun tarjouksen perusteella. Tällaista voitonjakoa ei pidetä Suomen lainsäädännössä osingonjakona, vaan sitä verotetaan luovutusvoittoa koskevien säännösten mukaan.

Lain soveltamista ei estä osingonsaajan oikeus muuhun kuin YHL 4 §:n mukaiseen yhtiöveron hyvitykseen. Tällaisen muun yhtiöveron hyvityksen verovelvollinen on voinut saada verosopimuksen perusteella ainakin Ranskasta ja Irlannista saadusta osingosta. Tällaista muuta yhtiöveron hyvitystä ei oteta mitenkään huomioon laskettaessa EtaOsinkoL:n mukaista palautusta.

Yhteisöjen saamat elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 6.2 §:n mukaiset suorasijoitusosingot eivät oikeuta EtaOsinkoL:n mukaiseen palautukseen, sillä ne ovat olleet verovapaata tuloa.

EtaOsinkoL:a sovelletaan verotettuun osinkotuloon riippumatta siitä, mihin tulolähteeseen se on kuulunut. EtaOsinkoL:n soveltuminen on sen sijaan riippuvainen osingon tulolajista: lakia ei sovelleta ansiotulona verotettuihin osinkoihin. Ks. luku 5, Ansiotulona verotetut osingot ja yhtymän osingot.

EtaOsinkoL:n mukaan verovelvolliselle palautettava rahamäärä lasketaan verotusta toimitettaessa osingosta Suomessa määrätyn veron perusteella. Palautuksen voi siis saada vain sellaisen osingon perusteella, joka on tosiasiallisesti verotettu eli luettu veronalaiseksi tuloksi Suomessa toimitetussa verotuksessa. Verovelvollisen ei yleensä kannata vaatia verottamatta jääneitä ETA-osinkoja verotettavaksi, koska palautuksen enimmäismäärä on osingosta Suomeen maksettu vero. Joissain tilanteissa osingon verottaminen voi kuitenkin olla verovelvollisen edun mukaista sen vuoksi, että osingosta vieraassa valtiossa suoritettu vero (*lähdevero*) hyvitetään maakohtaisesti (ks. kohta 2.4, esimerkit 10 ja 11).

Euroopan talousalueelta saadut osingot on voitu verotusta toimitettaessa lukea tuloksi virheellisesti. ETA-palautuslaskennan perusteeksi otetaan VML-verotuksen voimassa olevat verotusperusteet sellaisenaan, eikä niissä olevia mahdollisia virheitä oikaista ETA-palautusta laskettaessa. Jos esimerkiksi Tanskasta saatu osinko on VML-verotuksessa verotettu Ruotsista saatuna osinkona, tällainen osinko käsitellään myös ETA-palautusmenettelyssä Ruotsista saatuna osinkona. Tällä voi olla merkitystä osingosta vieraassa valtiossa perityn lähdeveron huomioon ottamisessa, koska lähdevero hyvitetään maakohtaisesti. Jos taas osinkoja on verotusta toimitettaessa käsitelty kotimaisina osinkotuloina ja niiden perusteella verovelvollisen hyväksi on jo luettu YHL:n mukainen yhtiöveron hyvitys, kyseiset osingot eivät oikeuta palautukseen ETA-palautusmenettelyssä. Tällaisessa tapauksessa osingonsaaja on jo saanut hyväkseen EtaOsinkoL:ssa säädettyä enimmäishyvitystä vastaavan yhtiöveron hyvityksen. Jos tällaisesta osingosta suoritettua lähdeveroa on tosiasiassa hyvitetty verovuodelta toimitetussa verotuksessa, se tulee kuitenkin ottaa huomioon laskettaessa samasta valtiosta saaduista osingoista suoritetusta verosta palautettavaa määrää.

2 Palautettavan veron laskeminen

2.1 Yleistä

ETA-palautusmenettelyssä verovelvolliselle palautetaan osingosta Suomessa liikaa maksuunpantu vero. Palautus lasketaan EtaOsinkoL:ssa säädettyillä perusteilla. Verovuoden verotukseen (VML-verotukseen) vaikuttavia muita tekijöitä ei oteta palautuslaskennassa huomioon. EtaOsinkoL:n mukaisten palautuksen laskentaperusteiden johdosta verovelvollinen voi saada palautusta, vaikka hänelle ei olisikaan konkreettisesti maksuunpantu osingosta veroa tulosta ja verosta tehtävien vähennysten jälkeen. Suomessa liikaa maksuunpantu vero saadaan vähentämällä EtaOsinkoL:n säännösten mukaisesti laskettavasta osingosta *maksuunpannusta verosta* EtaOsinkoL:n mukaan laskettava *oikaistu vero*. Verovelvolliselle palautettava määrä ei voi olla suurempi kuin EtaOsinkoL:n mukaan laskettu osingosta Suomessa maksuunpannun veron määrä.

Osingosta maksuunpantu vero lasketaan osingon verotetun määrän, verovuoden veroprosentin ja osingosta vieraassa valtiossa suoritettun veron (lähdeveron) Suomessa verovuonna hyvitetyn määrän perusteella. Oikaistu vero lasketaan osingon verotetun määrän, osinkoon liittyvän yhtiöveron hyvityksen ja samasta valtiosta saaduista osingoista suoritettun lähdeveron Suomessa hyvitetyn määrän perusteella. Yhtiöveron hyvitys lasketaan kultakin verovuodelta

jaetun osingon osalta erikseen osinkoa jakaneen yhtiön kotivaltiossaan maksaman tuloveron ja yhtiön jakaman osingon kokonaismäärän perusteella.

2.2 Osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys

2.2.1 Yhtiöveron hyvityksen määrittäminen

ETA-palautusmenettelyssä huomioon otettava yhtiöveron hyvitys lasketaan yhtiökohtaisesti ja verovuosiakohtaisesti erikseen. Yhtiöveron hyvitys lasketaan osinkoa jakaneen yhtiön asuinvaltiossa tulon perusteella verovuodelta maksaman veron (*verovuoden vero*), samalta verovuodelta jaettavaksi päätetyn osingon kokonaismäärän (*osingon kokonaismäärä*) ja aikaisemman verovuoden käyttämättä jääneen veron (*käyttämätön vero*) perusteella (EtaOsinkoL 4.1 §). EtaOsinkoL:n mukainen yhtiöveron hyvitys liittyy osinkoa jakaneen yhtiön verovuosilta 1997-2004 jakamaan osinkoon. Lain soveltaminen osinkoon ja palautuksen saaminen edellyttää lisäksi, että kyseinen osinko on saajansa verovuosien 1998-2004 verotettua tuloa (EtaOsinkoL 2.1 §).

Osingonsaajalle palautettavaa veroa laskettaessa sovellettava *yhtiöveron hyvityskerroin* saadaan jakamalla *verovuoden vero* ja mahdollinen aikaisemman vuoden *käyttämätön vero* yhtiön verovuodelta jaettavaksi päättämän *osingon kokonaismäärällä* seuraavasti (EtaOsinkoL 4.3 §):

Verovuoden vero + (Käyttämätön vero)

Verovuodelta jaettu osinko

Kertoimen avulla lasketaan yksittäisen verovelvollisen saaman osingon määrästä hänen tulokseen ja hyväkseen luettavan yhtiöveron hyvityksen rahamäärä.

Esimerkki 1:

Yhtiö on maksanut tilikauden 1.1.–31.12.2002 käsittävältä verovuodelta 2002 yhtiöveroa 200 000 euroa ja jakanut tilikaudelta osinkoa 1 000 000 euroa. Yhtiöveron hyvityskerroin lasketaan seuraavasti: $200\,000 / 1\,000\,000 = 0,200$.

Osingonsaaja on saanut yhtiöltä osinkoa vuonna 2003 (osinko on jaettu tilikaudelta 2002) 1 000 euroa. ETA-palautusmenettelyssä hänen tulokseen sekä osingosta ja siihen liittyvästä yhtiöveron hyvityksestä menevän veron suorituksiksi luettava yhtiöveron hyvitys on $1\,000\text{ euroa} * 0,200 = 200\text{ euroa}$.

Palautuksen laskentaohjelmaa varten yhtiöveron hyvityskerroin määritetään kymmenen desimaalin tarkkuudella pyöristyserojen välttämiseksi. Palautuspäätöksessä kerroin ilmoitetaan kolmen desimaalin tarkkuudella katkaistuna kolmanteen desimaaliin.

Yhtiöveron hyvityskerrointa laskettaessa verovuoden verona (verovuoden vero lisättynä aikaisemman verovuoden käyttämättömällä verolla) otetaan huomioon enintään 7/18 verovuosilta 1997–1999 ja 29/71 verovuosilta 2000–2004 yhtiön kultakin verovuodelta jaettavaksi päätetyn osingon kokonaismäärästä (EtaOsinkoL 4.2 §). Enimmäismäärän johdosta osinkoa jakavan yhtiön verovuosilta 1997–1999 saatuun osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvityskerroin voi olla enintään 0,388 (7/18) ja yhtiön verovuosilta 2000–2004 saatuun osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvityskerroin voi olla enintään 0,408 (29/71). ETA-osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys voi siten olla enintään yhtä suuri kuin kotimaiseen osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys on ollut.

Enimmäismäärää suurempi verovuoden vero otetaan huomioon *käyttämättömänä verona* laskettaessa seuraavien vuosien yhtiöveron hyvityskerrointa. Käyttämätön vero otetaan huomioon verovuoden veron lisäyksenä sellaisena myöhempänä verovuonna, jolloin verovuodelta jaetun osingon perusteella laskettu enimmäismäärä on suurempi kuin verovuodelta maksetun yhtiöveron määrä. Käyttämättömät verot otetaan huomioon siinä järjestyksessä kuin ne ovat syntyneet (vanhimma alkaen).

Esimerkki 2:

Verovuodelta 2001 yhtiö on maksanut yhtiöveroa 500 000 euroa, mutta ei ole jakanut osinkoa. Verovuodelta 2002 yhtiö on maksanut yhtiöveroa 300 000 euroa ja jakanut osinkoa 1 000 000 euroa.

Koska yhtiö ei ole jakanut osinkoa verovuodelta 2001, käyttämätöntä veroa jää 500 000 euroa.

Verovuodelta 2002 yhtiöverona otetaan huomioon enintään $(29/71 * 1\,000\,000)$ euroa) 408 450 euroa. Verovuoden 2002 vero on 300 000 euroa. Sen lisäyksenä otetaan huomioon verovuoden 2001 veroa 108 450 euroa eli niin paljon, että verovuoden 2002 vero vastaa enimmäismäärää 408 450 euroa.

Verovuodelta 2002 jaettu osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvityskerroin on $408\,450 / 1\,000\,000 = 0,408$.

Se osa vuoden 2001 yhtiöverosta, jota ei ole käytetty vuonna 2002, otetaan huomioon verovuodelta 2003 jaettuun osinkoon ja mahdollisesti verovuodelta 2004 jaettuun osinkoon liittyvää yhtiöveron hyvityksen suuruutta laskettaessa. Vuodelle 2003 siirtyvä käyttämätön vero vuodelta 2001 on 391 550 euroa (500 000 euroa - 108 450 euroa).

2.2.2 Yhtiön verovuoden vero

Verovuoden verolla tarkoitetaan niitä yhtiön tulon perusteella suorittamia lopullisia veroja, joihin sovelletaan Suomen ja osinkoa jakaneen yhtiön asuinvaltion kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi solmimaa sopimusta. Jakajayhtiön muuhun kuin asuinvaltioonsa suorittamaa veroa ei oteta huomioon laskettaessa verovuoden veroa.

Huomioon otetaan kaikki verosopimuksen soveltamisalaan kuuluvat tuloverot veronsaajasta (valtio, maakunta, kunta, seurakunta) riippumatta. Suomella on verosopimus kaikkien muiden ETA-valtioiden paitsi Kyproksen ja Liechtensteinin kanssa. Viimeksi mainituista valtioista saatujen osinkojen osalta otetaan huomioon kaikki yhtiön tulonsa perusteella suorittamat verot (EtaOsinkoL 4.1 §).

Verovuoden veroa laskettaessa otetaan huomioon vain kyseisen verovuoden tulovero, ei toiseen verovuoteen kohdistuvia veroja, kuten jälkiveroja, vaikka ne olisi maksettu tai maksuunpantu verovuoden aikana. Veron maksutavalla ei ole merkitystä. Huomioon otetaan ennakkoina, lopullisena verona, oma-aloitteisesti ja maksuunpanon johdosta suoritettut verot. Verovuoden veroon ei lueta veronkorotusta tai muuta vastaavaa laiminlyöntiin liittyvää sanktiota eikä veronmaksuun liittyviä korkoseuraamuksia.

Jakajayhtiön verovuoden vero lasketaan Suomen verojärjestelmän mukaisen verovuoden ajalta riippumatta siitä, miten verovuosi yhtiön asuinvaltiossa on määritelty. Suomen verojärjestelmän mukaan verovuodella tarkoitetaan kalenterivuotta tai jos kirjanpitolaissa (1336/1997) tarkoitettuna tilikautena ei ole kalenterivuosi, sitä tai niitä tilikausia, jotka ovat kalenterivuoden aikana päättyneet (VML 3.2 §).

Verovuoden verona pidetään vain osinkoa jakaneen yhtiön itsensä suorittamaa veroa. Tytäryhtiöiden tai muiden konserniyhtiöiden maksamia veroja ei oteta huomioon, vaikka ne olisivat jakaneet verotetun voittonsa osinkoa jakaneelle yhtiölle.

Verovuoden veroon luetaan vain osinkoa jakaneelle yhtiölle todellisuudessa maksuunpantu tulovero. Esimerkiksi jakajayhtiön voitollista tulosta vastaan kuitattu tytäryhtiön tappio otetaan huomioon emoyhtiön verovuoden veroa laskettaessa, jos se on vaikuttanut emoyhtiölle maksuunpantuihin veroihin. Vastaavasti jakajayhtiön tulokseen lisätystä tytäryhtiön voitollisesta tuloksesta määrätyt verot otetaan huomioon emoyhtiön maksamina veroina, jos ne on maksuunpantu emoyhtiön veroina.

Esimerkki 3:

Osinkoa jakavan emoyhtiön verotettava tulo on 100. Verokanta on 30. Asuinvaltiossa sovellettavan konserniverotusjärjestelmän mukaan toisen konserniyhtiön tappio voidaan vähentää voitollisen konserniyhtiön tulosta. Emoyhtiön tulosta vähennetään tytäryhtiön tappio 50. Emoyhtiön verotettava tulo tappiovähennyksen jälkeen on 50 ja emoyhtiölle maksuunpantava vero on 15. Laskettaessa emoyhtiön jakamaan osinkoon liittyvää yhtiöveron hyvitystä yhtiöverona pidetään 15.

EtaOsinkoL:ssa ei ole erikseen säädetty verovuoden veron laskemisesta siinä tapauksessa, että osinkoa jakaneeseen yhtiöön on sulautunut toinen yhtiö tai osinkoa jakanut yhtiö on syntynyt yhtiöiden jakautuessa. Nimenomaisten säännösten puuttuessa sulautuneen tai jakautuneen yhtiön maksamia veroja ei oteta huomioon laskettaessa osinkoa jakaneen yhtiön verovuoden veroa.

Osinkoa jakaneessa yhtiössä tapahtuneet omistajanvaihdokset eivät vaikuta yhtiöveron hyvityksen laskentaan. Aikaisemmilta vuosilta syntyneet käyttämättömät verot otetaan huomioon, vaikka yhtiön osakkeet olisivat vaihtaneet omistajaa.

2.2.3 Osingon kokonaismäärä

Yhtiöveron hyvitystä laskettaessa osingonjaolla tarkoitetaan määrämuotoista osingonjakoa, josta yhtiökokous tai osinkoa jakavan yhtiön muu toimivaltainen elin on päättänyt. Osinko voidaan jakaa rahana tai muuna omaisuutena. Osingonjakona ei pidetä yhtiön omien osakkeiden hankkimista osakkailta lunastamalla tai ostamalla eikä muuta tällaista muuna kuin osingonjakona tapahtuvaa varojen jakoa, jota Suomessa on verotettu omaisuuden luovutusta koskevien säännösten mukaan. Osingonjakona ei pidetä myöskään osakeantia.

Verovuodelta jaettavaksi päätettynä osinkona pidetään osinkoa, jonka jakamisesta on päätetty yhtiön verovuoden päättymisen jälkeen, mutta ennen yhtiön seuraavan verovuoden päättymistä. Eräissä Euroopan talousalueen valtioissa (esimerkiksi Iso-Britannia) on ollut mahdollista ja tavanomaista jakaa osinkoa verovuodelta ns. välisosinkona (interim dividend) jo tilikauden (verovuoden) aikana. EtaOsinkoL 4 §:n 1 momentin mukaan verovuodelta jaettavaksi päätetty osinko on otettava yhtiöveron hyvityksen laskennassa huomioon samana verovuonna kuin verovuodelta maksettu yhtiövero. EtaOsinkoL:n mukaista yhtiöveron hyvitystä määritettäessä verovuodelta jaettuna osinkona pidetään lopullisen osingon (final dividend) lisäksi tällaista välisosinkoa.

Esimerkki 4:

Iso-Britannialaisen yhtiön tilikausi on 1.1.-31.12.2002. Yhtiö on maksanut tilikaudelta yhtiöveroa 200 000 euroa ja jakanut huhtikuussa 2003 tilikaudelta lopullista osinkoa 1 000 000 euroa. Lisäksi yhtiö on jakanut kesäkuussa 2002 tilikaudelta 1.1.-31.12.2002 välisosinkoa 500 000 euroa. Verovuodelta 2002 jaettuna osinkona pidetään 1 500 000 euroa. Käyttämätöntä veroa edellisiltä

verovuosilta ei ole. Yhtiöveron hyvityskerroin on 200 000 euroa / 1 500 000 euroa = 0,133.

Esimerkki 5:

Iso-Britannialaisen yhtiön tilikausi on 1.7.2003-30.6.2004. Yhtiö on maksanut tilikaudelta yhtiöveroa 200 000 euroa ja jakanut tilikaudelta lopullista osinkoa syyskuussa 2004 1 000 000 euroa. Lisäksi yhtiö on jakanut joulukuussa 2003 tilikaudelta 1.7.2003-30.6.2004 väliosinkoa 500 000 euroa. Joulukuussa 2004 yhtiö on jakanut väliosinkoa tilikaudelta 1.7.2004-30.6.2005 700 000 euroa.

Verovuodelta 2004 jaettuna osinkona pidetään 1 500 000 euroa. Käyttämätöntä veroa edellisiltä vuosilta ei ole. Yhtiöveron hyvityskerroin on 200 000 euroa / 1 500 000 euroa = 0,133.

Verovelvollinen A on saanut ko. yhtiöltä väliosinkoa joulukuussa 2003 (verovuodelta 2004) 500 euroa, lopullista osinkoa syyskuussa 2004 (verovuodelta 2004) 1 000 euroa ja väliosinkoa joulukuussa 2004 (tilikaudelta 1.7.2004-30.6.2005 eli verovuodelta 2005) 700 euroa.

Joulukuussa 2003 saatuun osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys on 500 euroa * 0,133 = 66,66 euroa ja syyskuussa 2004 saatuun osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys on 1 000 * 0,133 = 133,33 euroa.

Joulukuussa 2003 saatu osinko on luettu verovuoden 2003 veronalaiseksi tuloksi ja otetaan huomioon laskettaessa Eta-palautusta verovuodelta 2003. Syyskuussa 2004 saatu osinko on luettu verovuoden 2004 veronalaiseksi tuloksi ja otetaan huomioon laskettaessa Eta-palautusta verovuodelta 2004.

Joulukuussa 2004 saatuun osinkoon ei liity yhtiöveron hyvitystä, vaikka se olisi luettu verovuoden 2004 veronalaiseksi tuloksi, koska osinko on jaettu verovuodelta 2005 (tilikausi 1.7.2004-30.6.2005), eikä EtaOsinkoL:n mukaan yhtiöveron hyvitystä lasketa osinkoa jakaneen yhtiön verovuodelta 2005 maksamien yhtiöverojen perusteella.

2.2.4 Verovuoden veron ja osingon kokonaismäärän selvittäminen

Veroviranomainen hankkii yhtiöveron hyvityksen määrittämisessä tarvittavat tiedot verovuoden verosta ja jaettavaksi päätetystä osingosta viran puolesta osinkoa jakaneen yhtiön verovuodesta 1997 alkaen (EtaOsinkoL 4.3 §).

Tiedot yhtiön verovuoden verosta ja osingonjaon kokonaismäärästä hankitaan ensisijaisesti yhtiön asuinvaltion veroviranomaisilta. Jos tietoja ei saada yhtiön asuinvaltion viranomaiselta, yhtiöveron hyvitys voidaan määritellä muista lähteistä saatavien tietojen perusteella. Perusteina voivat olla esimerkiksi osinkoa jakaneen yhtiön tuloslaskelmalta ja vuosikertomuksesta saatavat tiedot maksetusta yhtiöverosta ja jaetun osingon kokonaismäärästä. Esimerkiksi kirjanpitolainsäädännön mukaan laaditulla tuloslaskelmalla oleva tieto verosta ei välttämättä ole yhtä kuin verovuoden vero, vaan siihen voi sisältyä muun muassa aikaisempien vuosien jälkiveroja tai muita eriä, joita ei lueta verovuoden veroon. Yksittäisen jakajayhtiön maksaman veron tai jaetun osingon määrää ei voida määrittää koko konsernin tuloslaskelman perusteella.

Jos tietoa yhtiön verovuoden verosta tai osingonjaon kokonaismäärästä ei saada asuinvaltion viranomaiselta tai muistakaan lähteistä kohtuullisessa ajassa, yhtiöveron hyvitys lasketaan kaavamaisesti. Yhtiöveron hyvitys on tällöin 7/18 verovuosilta 1997–1999 ja 29/71 verovuosilta 2000–2004 saadusta osingosta (EtaOsinkoL 4.4 §). Verovuodelta, jolta yhtiöveron

hyvitys on määritetty kaavamaisesti, ei voida yleensä todeta mahdollisen käyttämättömän veron syntymistä. Tällöin on myös kyseistä vuotta seuraavien verovuosien yhtiöveron hyvityskerroin määritettävä yleensä kaavamaisesti (7/18 tai 29/71 saadun osingon määrästä).

Yhtiöveron hyvityksen laskemiseksi tarvittavat tiedot osinkoa jakaneen yhtiön verovuosilta 1997–2004 maksamista yhtiöveroista ja jakamista osingoista hankkii keskitetysti Verohallitus. Verohallitus lähettää ETA-valtioiden veroviranomaisille tiedustelut niistä yhtiöistä, jotka verohallinnolla olevien tietojen mukaan ovat jakaneet vuosina 1998–2004 osinkoa Suomessa yleisesti verovelvollisille osingonsaajille. Tieto osinkoa jakaneista yhtiöistä saadaan joko osinkoa koskevista vuosi-ilmoituksista tai verovelvollisten tekemistä palautushakemuksista.

Verohallitus myös laskee yhtiöveron hyvityskertoimen asuinvaltion veroviranomaiselta tai muulla tavoin saamiensa tietojen perusteella. Verohallitus antaa tarvittaessa verovirastolle ja muutoksenhakuviranomaiselle lausunnon sovellettavasta yhtiöveron hyvityskertoimesta. Verohallitus ei tee päätöstä yhtiöveron hyvityskertoimen suuruudesta, vaan Verohallituksen laskema yhtiöveron hyvityskerroin on oikeudelliselta luonteeltaan ohjeellinen. Verovirasto tekee oikeudellisesti merkityksellisen ja muutoksenhakukelpoisen päätöksen yhtiöveron hyvityksen suuruudesta soveltaessaan yhtiöveron hyvityskerrointa kussakin veron palauttamista koskevassa yksittäisessä asiassa.

Yhtiöveron hyvityskerroin lasketaan siis lähtökohtaisesti osinkoa jakaneen yhtiön verovuosien 1997–2004 yhtiöverojen ja osingonjakojen perusteella. Verovelvollinen voi kuitenkin osoittaa, että yhtiöltä on jäänyt vuosilta 1989–1996 käyttämätöntä veroa, jota on käyttämättä vielä yhtiön verovuonna 1997 (EtaOsinkoL 5 §). Tällainen käyttämätön vero otetaan verovelvollisen vaatimuksesta huomioon laskettaessa kyseiselle verovelvolliselle palautettavaa veroa verovuodelta 1998 ja mahdollisesti sitä seuraavilta vuosilta. Verovelvollisen on esitettävä selvitys käyttämättömän veron muodostumisesta ja siitä, että käyttämätöntä veroa on jäljellä vielä verovuonna 1997 tai sen jälkeen.

Esimerkki 6:

Jos verovelvollinen esittää, että verovuodelta 1994 on muodostunut käyttämätöntä veroa, joka on otettava huomioon laskettaessa ETA-palautusta, hänen on esitettävä myös yhtiön verovuosilta 1994–1996 maksamista veroista ja jakamista osingoista sellainen selvitys, mikä osoittaa, että vuodelle 1997 on siirtynyt (jäänyt) käyttämätöntä veroa, joka voidaan ottaa huomioon yhtiöveron hyvitystä laskettaessa.

Käyttämätön vero voidaan osoittaa esimerkiksi osinkoa jakaneen yhtiön antamalla todistuksella kunkin verovuoden lopullisesta tuloverosta ja jaettavaksi päätetystä osingosta. Käyttämätön vero voidaan osoittaa myös osinkoa jakavan yhtiön tuloslaskelman veron määrän ja yhtiön vuosikertomuksessa ilmoittaman osingonjaon perusteella, jos tiedot ovat riittävän yksilöityjä ja luotettavia.

Verovelvollisen osoittamat eri verovuosilta jääneet käyttämättömät verot otetaan huomioon kymmeneltä edeltäneeltä verovuodelta siinä järjestyksessä kuin ne ovat syntyneet (EtaOsinkoL 5 §).

Esimerkki 7:

Laskettaessa yhtiöveroa vuodelta 2000 voidaan ottaa huomioon käyttämätön vero verovuodelta 1990 mutta ei enää verovuodelta 1989 olevaa käyttämätöntä veroa.

2.2.5 Yhtiöveron hyvitystietojen julkisuus ja salassapito

Verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain (1346/1999) 4 §:n mukaan verotusasiakirjat, jotka koskevat verovelvollisen taloudellista asemaa, sekä muut sellaiset

verotusasiakirjat, joista ilmenee tunnistettavissa olevaa verovelvollista koskevaa tietoa, on mainituissa laissa säädetyin poikkeuksin pidettävä salassa. Mainittua lakia sovelletaan sen 1 §:n mukaan verotusta varten verohallinnolle annettuihin ja verohallinnossa laadittuihin yksittäistä verovelvollista koskeviin asiakirjoihin (verotusasiakirjoihin) ja niihin sisältyviin tietoihin (verotustietoihin).

Suomen solmimien verosopimusten tietojen vaihtoa koskevien artikloiden mukaan tiedot, jotka toinen valtio on antanut Suomen veroviranomaisille, ovat salassa pidettäviä. Esimerkiksi Suomen ja Saksan verosopimuksen (SopS 17-18/1982) 26 artiklan mukaan kaikkia sopimuksen nojalla vaihdettuja tietoja on käsiteltävä salaisina, eikä niitä saa ilmaista muille kuin niille henkilöille tai viranomaisille, niihin luettuina tuomioistuimet, joiden tehtävänä on käsitellä sopimuksessa tarkoitettujen verojen määräämistä, kantamista tai perimistä tahi niistä johtuvaa syytettä koskevia asioita. Pohjoismaisen virka-apua veroasioissa koskevan sopimuksen 21 artiklan mukaan kyselyihin, tietoihin, ilmoituksiin ja muihin tiedonantoihin, jotka Suomi tuon sopimuksen mukaisesti vastaanottaa, sovelletaan Suomen lainsäädännön mukaan voimassa olevia salassapitomääräyksiä. Sopimusmääräykset ja yllä mainitut verotustietojen julkisuutta ja salassapitoa koskevat säännökset huomioon ottaen verohallinnon määrittämät yhtiöveron hyvityskertoimet ja niiden perusteena olevat tiedot yhtiöveroista ja osingonjaoista ovat salassa pidettäviä. Tämän vuoksi verohallinto ei julkista yhtiöveron hyvityskertoimia ja laskennan perusteena olevia tietoja.

Asianosaisen oikeudesta saada tieto verotusasiakirjoista ja verotustiedoista on säädetty erikseen viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa (621/1999). Lain 11 §:n 1 momentin mukaan hakijalla, valittajalla sekä muulla, jonka oikeutta, etua tai velvollisuutta asia koskee (*asianosainen*), on oikeus saada asiaa käsittelevältä tai käsitelleeltä viranomaiselta tieto muunkin kuin julkisen asiakirjan sisällöstä, joka voi tai on voinut vaikuttaa hänen asiansa käsittelyyn. Mainitun säännöksen perusteella ETA-palautusmenettelyn asianosaisella eli verovelvollisella, jonka veronalaiseksi tuloksi on luettu tietyltä verovuodelta toimitetussa verotuksessa (VML-verotuksessa) tietyltä yhtiöltä saatu osinko, on oikeus saada verohallinnolta tieto tuolta yhtiöltä saatua osinkoon tuona verovuonna sovellettavasta yhtiöveron hyvityskertoimesta ja sen laskennan perusteena olevista tiedoista. Mainitun lain 23 §:n momentin mukaan asianosainen, hänen edustajansa tai avustajansa ei saa ilmaista sivullisille asianosaisaseman perusteella saatua salassa pidettäviä tietoja, jotka koskevat muita kuin asianosaista itseään. Asianosainen, hänen edustajansa tai avustajansa saa kuitenkin käyttää muita kuin asianosaista itseään koskevia tietoja, kun kysymys on sen oikeuden, edun tai velvollisuuden hoitamisesta koskevasta asiasta, johon asianosaisen tiedonsaantioikeus on perustunut. Säännösten perusteella verovelvollinen, joka on saanut verohallinnolta tiedon yhtiöveron hyvityskertoimesta tai sen perusteena olevista tiedoista, ei saa antaa tietoa niistä toiselle henkilölle avustajaansa, asiamiestään tai edustajaansa lukuun ottamatta. Verovelvollisella on oikeus käyttää tietoja ETA-palautusasiassaan esimerkiksi palautusta hakiessaan tai hakiessaan muutosta tehtyyn ETA-palautuspäätökseen. Tietojen oikeudeton ilmaiseminen ja käyttö on viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain 35 §:n mukaan rangaistava teko.

Ennen yhtiöveron hyvitystä koskevien tietojen antamista verohallinnon on varmistettava asianosaisen oikeus tiedon saantiin.

2.3 Osingosta maksuunpantu vero

Osingosta Suomessa maksuunpantuna verona pidetään määrää, joka vastaa 28 prosenttia verovuosina 1998–1999 toimitetuissa verotuksissa ja 29 prosenttia verovuosina 2000–2004 toimitetuissa verotuksissa tuloksi luetun osingon määrästä, vähennettynä samasta tulosta vieraassa valtiossa suoritettuna, verotuksessa verovuonna hyvitetyn veron (lähdeveron) määrällä (EtaOsinkoL 3.2 §).

Maksuunpantu vero lasketaan siis veronalaiseksi tuloksi luetun osingon bruttomäärän perusteella. Osinkotuloon mahdollisesti kohdistuneita tulonhankkimiskuluja, korkokuluja tai muita vähennyksiä ei oteta huomioon.

Esimerkki 8:

Verovelvollinen on saanut vuonna 2003 ruotsalaiselta TeliaSonera AB:lta osinkoa 1 000 euroa. Osingosta on peritty Ruotsissa lähdeveroa 15 % eli 150 euroa. Verovelvollisen verotuksessa lähdeverosta on hyvitetty 120 euroa. Osinkoon on kohdistunut tulonhankkimiskuluja 20 euroa (arvo-osuustilin tilinhoitomaksuja).

Osingosta Suomessa maksuunpantuna verona pidetään:

$1\,000 \text{ euroa} \cdot 29\% - 120 = 290 \text{ euroa} - 120 \text{ euroa} = 170 \text{ euroa}.$

Kun maksuunpantu vero lasketaan *veronalaiseksi tuloksi* luetusta osingosta, sen laskentaan ei tältä osin vaikuta seikka, että osingosta ei ole toimitetussa verotuksessa tosiasiallisesti maksuunpantu (saman määräistä tai lainkaan) veroa tuloon tai veroon kohdistuneiden vähennysten johdosta.

Osinkotulosta verovuonna suoritettua lähdeveroa vähennetään sama määrä, joka on tosiasiallisesti hyvitetty osinkotulon verovuodelta toimitetussa VML-verotuksessa. VML-verotuksessa hyvitettyä edelliseltä verovuodelta siirtynyttä käyttämätöntä lähdeveroa ei oteta huomioon laskettaessa verovuoden maksuunpantua veroa ETA-palautusmenettelyssä.

Lähdevero on voinut jäädä VML-verotuksessa osaksi tai kokonaan hyvittämättä hyvityksen enimmäismäärää koskevien säännösten vuoksi. Jos osinko on luettu veronalaiseen pääomatuloon, mutta verotettavaa pääomatuloa ja pääomatuloveroa ei ole jäänyt esimerkiksi sen takia, että verovelvollisella on ollut pääomatuloja vastaava määrä vähennyskelpoisia korkokuluja tai verosta tehtäviä vähennyksiä, lähdeveroa ei ole hyvitetty. Samoin on voinut käydä, jos osinkoon on kohdistunut sitä vastaava määrä kyseisen osinkotulon hankkimisesta johtuvia korkoja tai kuluja. Verovuonna hyvittämättä jäänyt lähdevero on tällöin voitu vähentää seuraavana vuonna samasta valtiosta saadusta, samaan tulolähteeseen ja samaan tulolajiin kuuluvasta tulosta määrätystä verosta. Jos hyvitystä ei ole voitu tällöinkään vähentää hyvityksen enimmäismäärää koskevien rajoitusten vuoksi, lähdevero on jäänyt lopullisesti hyvittämättä.

2.4 Oikaistu vero

Oikaistun veron laskentaan kuuluu *laskennallisen veron* määrittäminen. *Laskennallisena verona* pidetään määrää, joka vastaa 28 prosenttia verovuosina 1998–1999 ja 29 prosenttia verovuosina 2000–2004 saadun osingon ja tuloksi luettavan yhtiöveron hyvityksen yhteismäärästä vähennettynä osingonsaajan hyväksi luettavan yhtiöveron hyvityksen määrällä (EtaOsinkoL 3.3 §). *Oikaistu vero* saadaan vähentämällä laskennallisesta verosta verotusta toimitettaessa hyvitetty verovuoden lähdeveron määrä ja edellisen verovuoden ETA-palautuslaskennassa vähentämättä jäänyt lähdevero. Yhtiöveron hyvitys siis vähennetään laskennassa ennen lähdeveroa.

Myöskään oikaistua veroa laskettaessa ei siis oteta huomioon verovuoden VML-verotuksessa mahdollisesti hyvitettyä edelliseltä verovuodelta siirtynyttä käyttämätöntä ulkomaisen veron (lähdeveron) hyvitystä. Sen sijaan oikaistua veroa laskettaessa otetaan huomioon edellisen verovuoden ETA-palautuslaskennassa vähentämättä jäänyt lähdevero. EtaOsinkoL:n 6 §:n mukaan vieraassa valtiossa suoritettun veron (lähdeveron) määrä, jota ei ole voitu hyvittää kokonaan samasta valtiosta saadusta osinkotulosta lasketusta verosta, vähennetään *käyttämättömänä ulkomaisen veron hyvityksenä* ETA-palautusmenettelyssä seuraavalta verovuodelta samasta valtiosta saadusta osinkotulosta määrättävästä laskennallisesta verosta. Käyttämätön ulkomaisen veron (lähdeveron) hyvitys vähennetään seuraavana verovuonna

siltä osin kuin laskennallista veroa on jäljellä seuraavan verovuoden yhtiöveron hyvityksen hyväksi lukemisen ja seuraavan verovuoden vieraassa valtiossa suoritettujen lähdeverojen vähentämisen jälkeen. Lähdevero, jota ei voida vähentää seuraavan verovuoden ETA-palautuslaskennassa, jää lopullisesti vähentämättä.

Esimerkki 9:

Verovelvollinen on saanut verovuonna 2003 osinkotuloa 1 000 euroa. Toimitetussa verotuksessa lähdeveroa on samasta osinkotulosta hyvitetty 10 euroa. Edelliseltä verovuodelta tehdyssä ETA-palautuslaskennassa on jäänyt hyvittämättä 20 euroa samasta valtiosta saadusta osingosta suoritettua lähdeveroa. Osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys on $0,300 \cdot \text{osinkotulo } 1\,000$ euroa eli 300 euroa.

Osingosta Suomessa maksuunpantu vero:

$$0,29 \cdot \text{osinkotulo} - \text{verotusta toimitettaessa hyvitetty lähdevero} = (0,29 \cdot 1\,000) - 10 = 290 - 10 = 280 \text{ euroa}$$

Oikaistu vero:

$$\begin{aligned} &0,29 \cdot (\text{osinkotulo} + \text{yhtiöveron hyvitys}) - \text{yhtiöveron hyvitys} - \text{verovuonna hyvitetty lähdevero} \\ &= 0,29 \cdot (1\,000 + 300) - 300 - 10 = 377 - 300 - 10 = 67 \text{ euroa} \end{aligned}$$

Edelliseltä verovuodelta ETA-palautuslaskennassa hyvittämättä jäänyttä lähdeveroa voidaan vähentää 20 euroa:

$$\text{Oikaistu vero} = 67 \text{ euroa} - 20 \text{ euroa} = 47 \text{ euroa}$$

$$\text{Palautettava määrä} = \text{osingosta maksuunpantu vero} - \text{oikaistu vero} = 280 \text{ euroa} - 47 \text{ euroa} = 233 \text{ euroa}$$

Verovuodelta 2004 ETA-palautusmenettelyssä hyvittämättä jäävä käyttämättömän ulkomaisen veron hyvitys (lähdevero) vähennetään verovuodelta 2005 toimitettavassa VML-verotuksessa kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 5 §:ssä säädetyllä tavalla (EtaOsinkoL 6.2 §).

Lähdevero hyvitetään maakohtaisesti eli laskettaessa samasta valtiosta saatujen osinkojen oikaistua veroa.

Esimerkki 10:

Verovelvollinen on saanut vuonna 2003 osinkoa ruotsalaisilta yhtiöiltä Bolag AB:ltä ja Företag AB:ltä, 1 000 euroa kummaltakin. Kummankin yhtiön maksamasta osingosta on peritty Ruotsissa lähdeveroa 15 % eli 150 euroa. Toimitetussa verotuksessa lähdeverot on hyvitetty kokonaan.

Osingosta Suomessa maksuunpannut verot ovat siten:

Bolag AB	$(0,29 \cdot 1\,000 - 150 = 290 - 150)$	140 euroa
Företag AB	$(0,29 \cdot 1\,000 - 150 = 290 - 150)$	140 euroa
Yhteensä		280 euroa

EtaOsinkoL:n mukaan toimitettavassa oikaisussa Bolag AB:n osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys on $0,010 \cdot \text{osinkotulo}$ eli 10 euroa. Företag AB:n osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys on $0,350 \cdot \text{osinkotulo}$ eli 350 euroa. Verovelvolliselle palautettava määrä lasketaan seuraavasti:

Bolag AB

Osinko	1 000,00
Yhtiöveron hyvitys	10,00
Yhteensä	1 010,00
Vero 29 %	292,90

- Yhtiöveron hyvitys	10,00
Laskennallinen vero	282,90 euroa

<i>Företag AB</i>	
Osinko	1 000,00
<u>Yhtiöveron hyvitys</u>	<u>350,00</u>
Yhteensä	1 350,00
Vero 29 %	391,50
<u>- Yhtiöveron hyvitys</u>	<u>350,00</u>
Laskennallinen vero	41,50 euroa

Laskennalliset verot	
Bolag AB	282,90
<u>Företag AB</u>	<u>41,50</u>
Yhteensä	324,40
- Lähdevero Bolag AB	150,00
<u>- Lähdevero Företag AB</u>	<u>150,00</u>
Oikaistu vero	24,40 euroa
Maksuunpannut verot	
	280,00 euroa
<u>- Oikaistu vero</u>	<u>24,40 euroa</u>
Verovelvolliselle palautetaan	255,60 euroa

Esimerkki 11:

Verovelvollinen on vuonna 2003 saanut 1 000 euroa osinkoa ruotsalaiselta Företag AB:ltä. Osingosta on peritty lähdeveroa 150 euroa, joka on toimitetussa verotuksessa hyvitetty kokonaan. Osinkoon kohdistuva yhtiöveron hyvitys on 10. Verovelvollinen on saanut lisäksi samana verovuonna 100 euroa osinkoa ruotsalaiselta Bolag AB:ltä, mutta tämä osinko on jäänyt toimitetussa verotuksessa verottamatta. Bolag AB:lta saatuun osinkoon kohdistuva yhtiöveron hyvitys olisi $0,408 \times$ saatu osinko.

Företag AB:ltä saadusta osingosta maksuunpantu vero:
 $0,29 \times 1\,000 - 150 = 140$ euroa

Oikaistu vero = $0,29 \times (1\,000 + 10) - 10 - 150 = 132,90$ euroa

Palautus $140 - 132,9 = 7,10$ euroa

Koska Bolag AB:ltä saatua osinkoa ei ole verotettu, myöskään palautusta ei lasketa sen perusteella.

Jos verovelvollinen vaatisi 100 euron osinkotulon verottamista ja osingosta Ruotsiin maksettu 15 euron lähdevero hyvitetäisiin kokonaan VML:n mukaisessa verotuksessa, palautettava määrä laskettaisiin seuraavasti:

Maksuunpantu vero = $0,29 \times 100 - 15 = 14$ euroa
 Laskennallinen vero = $0,29 \times (100 + 0,408 \times 100) - 0,408 \times 100 = 0$
 Oikaistu vero = 0. Lähdeveroa ei näin ollen voitaisi vähentää lainkaan pelkästään Bolag AB:lta saadun osingon oikaistua veroa laskettaessa. Palautettava määrä olisi $14 - 0 = 14$ euroa.

Lähdevero voitaisiin kuitenkin vähentää samana verovuonna samasta valtiosta eli Ruotsista saadusta osinkotulosta lasketusta laskennallisesta verosta.

Företag AB:lta saadusta osingosta laskettu oikaistu vero olisi siten:

$282,90 - 150 - 15 = 117,90$ euroa

Palautettava määrä olisi $140 - 117,90 = 22,10$ euroa

ETA-palautusmenettelyssä verovelvolliselle palautettaisiin yhteensä $(22,10 + 14) = 36,10$ euroa, jos tämä vaatisi verotuksensa oikaisemista verovuodelta 2003.

Verottamatta jääneen osingon perusteella verovelvolliselle pantaisiin maksuun veroa 14 euroa. Verovelvollinen saisi palautusta kaikkiaan 22,10 euroa $(36,10 - 14)$ eli enemmän kuin jos VML-verotusta ei oikaistaisi ja veroa ei palautettaisi Bolag AB:lta saadusta osingosta.

2.5 Yhteisöjen palautuslaskentaan liittyviä kysymyksiä

2.5.1 Rahana palautettava enimmäismäärä

Yhteisölle palautettava vero lasketaan pääsääntöisesti samalla tavalla kuin luonnolliselle henkilölle ja kotimaiselle kuolinpesälle palautettava vero.

Erona kuitenkin on, että yhteisölle ei palauteta veroa (rahana) yhteisön *verovuoden tuloveron* määrää suurempana (EtaOsinkoL 7 §). Palauttamatta jätetty veron määrä otetaan huomioon *käyttämättömänä hyvityksenä* yhteisön VML-verotuksessa verovuotta seuraavien kymmenen vuoden aikana.

Verovuoden tuloverolla tarkoitetaan yhtiölle VML-verotuksessa verovuodelta määrättyä tuloveroa (täydennysvero mukaan lukien), josta on vähennetty VML-verotuksessa hyväksi luetut YHL:n mukaiset kotimaisiin osinkoihin perustuvat yhtiöveron hyvitykset (HE 57/2005 s. 9). Verovuoden tulovero otetaan ETA-palautuslaskennassa huomioon sen määräisenä kuin se on voimassa VML-verotuksessa palautuslaskennan hetkellä.

Esimerkki 12:

Osakeyhtiö A on vuonna 2002 saanut 1 000 euroa osinkoa Företag AB:lta, joka on ruotsalainen pörssi-yhtiö. Osingosta on peritty Ruotsissa lähdeveroa 15 prosenttia eli 150 euroa.

Vuodelta 2002 toimitetussa verotuksessa osinko on luettu osakeyhtiö A:n veronalaiseksi tuloksi. Yhteisön tuloveroprosentti on ollut 29. Osingosta on ollut suoritettava veroa $1\,000 \text{ euroa} \times 29\% = 290$ euroa, mistä määrästä osakeyhtiö A:n verotuksessa on vähennetty Ruotsiin suoritettu lähdevero 150 euroa. Vero osingosta Suomessa on ollut $290 \text{ euroa} - 150 \text{ euroa} = 140$ euroa.

Osakeyhtiö A:n tulovero verovuodelta 2002 on ollut 1 000 euroa. Osakeyhtiö A:n hyväksi on luettu kotimaisiin osinkoihin liittyviä yhtiöveron hyvityksiä 900 euroa.

Företag AB:n Ruotsiin vuodelta 2001 maksama tulovero on ollut 200 000 euroa ja jaettavaksi päättämä osinko yhteensä 1 000 000 euroa. Tässä esimerkkitapauksessa osinko on jaettu Företag AB:n ensimmäiseltä tilikaudelta, joka on päättynyt 31.12.2001. Yhtiöveron hyvitys lasketaan jakamalla Företag AB:n maksaman tuloveron määrä jaettavaksi päätetyn osingon määrällä. Verohallitus laskee yhtiöveron hyvityskertoimeksi $200\,000 / 1\,000\,000 = 0,200$.

A:n saamaan osinkoon kohdistuva oikaistu vero lasketaan seuraavasti:

Osinko	1000
Tuloksi luettava yhtiöveron hyvitys $(0,200 \times 1\,000)$	<u>200</u>

Yhteensä	1200 euroa
1200 x 29%	348
- Hyväksi luettava yhtiöveron hyvitys	200
Laskennallinen vero =	148
- Lähdevero (enintään laskennallinen vero)	<u>148</u>
Oikaistu vero =	0 euroa
Osingosta maksuunpantu vero	140 euroa
- Oikaistu vero	<u>0 euroa</u>
Palautettava määrä vuodelta 2002	140 euroa
Tuloveron määrä vuodelta 2002	100 euroa
Rahana palautetaan	100 euroa
Käyttämätöntä hyvitystä muodostuu	40 euroa

Käyttämätön hyvitys otetaan huomioon Osakeyhtiö A:n VML-verotuksessa verovuodelta 2003 alkaen.

Rahana palautettavalle määrälle 100 euroa lasketaan palautettavaa yhteisökorkoa viitekorko ./. 2 prosenttia 1.5.2003 alkaen palautuspäivään (osakeyhtiö A:n tilikausi on ollut 1.1.-31.12.2002).

Vuoden 2002 ETA-palautuslaskennassa vähentämättä jäänyt lähdevero 150 euroa - 148 euroa = 2 euroa otetaan huomioon vuoden 2003 ETA-palautuslaskennassa, jos A:lla on myös vuonna 2003 ETA-palautusmenettelyssä osinkoja samasta valtiosta.

Määritettäessä verovuoden tuloveroa ETA-palautuslaskentaa varten tuloverosta vähennetään verovuonna saatuun kotimaiseen osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys, joka on luettu yhteisön hyväksi verovuodelta toimitetussa VML-verotuksessa. Niin ikään verovuoden tuloverosta vähennetään aikaisempien vuosien VML-verotuksissa muodostunut kotimaisiin osinkoihin liittyvä käyttämätön hyvitys, joka on luettu yhteisön hyväksi verovuodelta toimitetussa VML-verotuksessa.

Esimerkki 13:

ETA-osinkoa saaneelle osakeyhtiö A:lle on määrätty verovuodelta 2002 tuloveroa 100 000 euroa. Toimitetussa verotuksessa yhtiön hyväksi on luettu verovuonna saatuihin kotimaisiin osinkoihin liittyviä yhtiöveron hyvityksiä 20 000 euroa ja aikaisemmilta verovuosilta hyväksi lukematta jääneitä kotimaisiin osinkoihin liittyviä käyttämättömiä hyvityksiä 30 000 euroa. ETA-palautusmenettelyssä verovuoden tuloveroksi katsotaan 50 000 euroa (100 000 - 20 000 - 30 000).

EtaOsinkoL:n mukaan laskettu verovuonna 2002 saaduista ETA-osingoista liikaa suoritettu vero verovuodelta 2002 on 80 000 euroa. Osakeyhtiö A:lle palautetaan rahana 100 000 - 50 000 = 50 000 euroa. Ylimenevä osa palautuksesta eli 80 000 - 50 000 = 30 000 euroa on käyttämätöntä hyvitystä, joka otetaan huomioon yhtiölle määrättävien tuloverojen suorituksena seuraavien vuosien VML-verotuksessa yhtiöveron hyvityksestä annetun lain säännösten mukaisesti.

Verovuoden tuloverosta ei vähennetä edellisten vuosien ETA-palautusmenettelyssä muodostunutta käyttämätöntä hyvitystä, joka on luettu yhteisön hyväksi verovuodelta toimitetussa VML-verotuksessa.

Yhteisön kaikkia eri verovuosia koskevat palautushakemukset tulisi, jos mahdollista, ratkaista

ennen kuin ETA-palautusmenettelyssä muodostuneita käyttämättömiä hyvityksiä siirretään VML-verotukseen. Näin menetellen ETA-palautusmenettelyssä muodostuneiden käyttämättömien hyvitysten osuus niistä käyttämättömistä hyvityksistä, jotka on luettu yhteisön hyväksi VML-verotuksessa, joudutaan käytännössä selvittämään vain silloin, kun palautushakemuksia tulee ratkaistavaksi eri aikaan.

Jos palautushakemuksia tulee ratkaistavaksi eri vaiheissa ja yhteisön hyväksi on luettu verovuoden VML-verotuksessa aikaisemmilta verovuosilta siirtyneitä käyttämättömiä hyvityksiä, on erikseen selvitettävä, sisältyykö VML-verotuksessa hyväksi luettuihin käyttämättömiin hyvityksiin ETA-palautusmenettelyssä muodostuneita käyttämättömiä hyvityksiä. Hyväksi luettuihin käyttämättömiin hyvityksiin voi sisältyä EtaOsinkoL:n mukaisia käyttämättömiä hyvityksiä, jos ennen verovuoden ETA-hakemuksen vireille tuloa on tehty aikaisemmalta vuodelta ETA-palautuspäätös, josta on syntynyt käyttämättömiä hyvityksiä.

ETA-palautusmenettelyssä tietyltä vuodelta muodostuneiden käyttämättömien hyvitysten osuutena VML-verotuksessa hyväksi luetuista kyseisen vuoden käyttämättömistä hyvityksistä pidetään niitä vastaavaa suhteellista osuutta kyseiseltä vuodelta muodostuneiden käyttämättömien hyvitysten kokonaismäärästä:

vuodelta XXXX muodostuneet käyttämättömät hyvitykset (ETA) / vuodelta XXXX
muodostuneet käyttämättömät hyvitykset yhteensä (VML + ETA) * verovuonna hyväksi luetut
vuodelta XXXX muodostuneet käyttämättömät hyvitykset

Esimerkki 14:

(Käsittelyjärjestys VML-verotus 2000; ETA-palautuslaskenta 2000; VML-verotus 2004; ETA-palautuslaskenta 2004)

Yhteisön VML-verotuksessa vuodelta 2000 tuloveron määrä on 600 ja hyväksi luettavien kotimaisten yhtiöveron hyvitysten määrä 2 000. Verovuoden 2000 VML-verotuksesta syntyy käyttämättömiä hyvityksiä $600 - 2000 = 1\,400$ euroa.

Vuoden 2000 ETA-palautusmenettelyssä palautuksen määrä on 500. Vuoden 2000 verovuoden tulovero on 0 (tulovero 600 - hyväksi luetut kotimaiset hyvitykset 600). Eta-palautusta ei makseta rahana. Vuodelta 2000 syntyneisiin käyttämättömiin hyvityksiin lisätään 500, jotka otetaan huomioon VML-verotuksessa verovuodesta 2001 alkaen. Vuodelta 2000 syntyneiden käyttämättömien hyvitysten määrä on tämän jälkeen 1 900 (VML 1400 + ETA 500).

Vuoden 2003 VML-verotuksessa vuodelta 2000 syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä otetaan huomioon 700. Vuodelta 2000 syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä on jäljellä tämän jälkeen 1 200 (1900 - 700).

Vuoden 2004 VML-verotuksessa tuloveron määrä on 1 800. Hyväksi on luettu vuoden 2004 kotimaisiin osinkoihin perustuvia yhtiöveron hyvityksiä 1 000 ja vuodelta 2000 syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä (VML + ETA) 800. Vuodelta 2000 syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä on jäljellä tämän jälkeen 400 (1200 - 800).

Vuoden 2004 ETA-palautusmenettelyssä palautuksen määrä on 900. Verovuoden tuloveroa laskettaessa ei vähennetä ETA-menettelystä syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä. ETA- menettelystä syntyneiden käyttämättömien hyvitysten määränä pidetään;

Vuodelta 2000 syntyneet ETA-hyvitykset / Vuodelta 2000 syntyneet käyttämättömät hyvitykset yhteensä(VML+ETA) * Vuonna 2004 hyväksi luetut vuodelta 2000 syntyneet käyttämättömät hyvitykset yhteensä;

eli

$500/1900 * 800 = 210$. Vuoden 2004 tulovero ETA-laskentaa varten: $1\ 800 - 1000 - (800-210) = 210$

Rahana palautetaan 210. Käyttämättömiä hyvityksiä muodostuu 690, jotka otetaan huomioon VML-verotuksessa verovuodesta 2005 alkaen.

Esimerkki 15:

(Käsittelyjärjestys VML-verotus 2000; VML-verotus 2004; ETA-palautuslaskenta 2000; VML-verotuksen oikaisu 2004; ETA-palautuslaskenta 2004)

Yhteisön VML-verotuksessa vuodelta 2000 tuloveron määrä on 600 ja hyväksi luettavien kotimaisten yhtiöveron hyvitysten määrä 2 000. Verovuoden 2000 VML-verotuksesta syntyy käyttämättömiä hyvityksiä $600 - 2000 = 1\ 400$ euroa.

Vuoden 2002 VML-verotuksesta syntyy käyttämättömiä hyvityksiä 1 000 euroa.

Vuoden 2003 VML-verotuksessa vuodelta 2000 syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä otetaan huomioon 700. Vuodelta 2000 syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä on tuossa vaiheessa jäljellä $700 (1400 - 700)$.

Vuoden 2004 VML-verotuksessa tuloveron määrä on 1 800. Hyväksi on luettu vuoden 2004 kotimaisiin osinkoihin perustuvia yhtiöveron hyvityksiä 1 000 ja vuodelta 2000 syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä (VML) 700 ja vuodelta 2002 syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä (VML) 100.

Vuodelta 2000 tehdään ETA-palautuspäätös. ETA-palautusmenettelyssä palautuksen määrä on 500. Vuoden 2000 verovuoden tulovero on 0 (tulovero 600 - hyväksi luetut kotimaiset hyvitykset 600). Eta-palautusta ei makseta rahana. Vuodelta 2000 syntyneisiin käyttämättömiin hyvityksiin lisätään 500. Vuodelta 2000 syntyneiden hyvitysten kokonaismäärä (VML + ETA) on tämän jälkeen $1\ 400 + 500 = 1900$.

VML-verotusta 2004 oikaistaan hyvitysten käytön (käyttöjärjestyksen) osalta: tuloveron määrä on edelleen 1800. Hyväksi luetaan vuoden 2004 kotimaisiin osinkoihin perustuvia yhtiöveron hyvityksiä 1 000 ja vuodelta 2000 syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä (VML) 800 (aikaisemman 700 asemesta).

Myöhemmin haetaan ETA-palautusta vuodelta 2004. Vuoden 2004 ETA-palautusmenettelyssä palautuksen määrä on 900. Verovuoden tuloveroa laskettaessa ei vähennetä ETA-menettelystä syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä.

ETA- menettelystä syntyneiden käyttämättömien hyvitysten määränä pidetään; Vuodelta 2000 syntyneet ETA-hyvitykset / Vuodelta 2000 syntyneet käyttämättömät hyvitykset yhteensä(VML+ETA)* Vuonna 2004 hyväksi luetut käyttämättömät hyvitykset vuodelta 2000

eli

$500/1900 * 800 = 210$. Vuoden 2004 tulovero ETA-laskentaa varten: $1\ 800 - 1000 - (800-210) = 210$

Rahana palautetaan 210. Käyttämättömiä hyvityksiä muodostuu 690, jotka otetaan huomioon VML-verotuksessa verovuodesta 2005 alkaen.

2.5.2 ETA-palautusmenettelyssä muodostuneen käyttämättömän hyvityksen huomioon ottaminen VML-verotuksessa

ETA-palautusmenettelyssä muodostuneeseen käyttämättömään hyvitykseen sovelletaan mitä käyttämättömän hyvityksen vähentämisestä säädetään yhtiöveron hyvityksestä annetun lain 5 ja 5 a §:ssä ja yhtiöveron hyvityksestä annetun lain kumoamisesta annetun lain (725 /2004) 2 §:ssä (EtaOsinkoL 7 §).

EtaOsinkoL:n mukainen käyttämätön hyvitys vähennetään yhteisölle VML-verotuksessa määrätyistä tuloveroista käyttämättömän hyvityksen syntymisvuotta seuraavien kymmenen verovuoden aikana YHL 5 §:n 1 ja 2 momentissa säädetyllä tavalla. Esimerkiksi ETA-palautusmenettelyssä verovuodelta 2002 syntynyt käyttämätön hyvitys vähennetään verovuodesta 2003 alkaen VML-verotuksissa määrättävistä tuloveroista. VML-verotuksessa ETA-palautusmenettelystä muodostuneet käyttämättömät hyvitykset vähennetään samalla tavalla kuin VML-verotuksessa muodostuneet kotimaisiin osinkoihin perustuvat käyttämättömät hyvitykset. Käyttämättömät hyvitykset vähennetään siinä järjestyksessä kuin ne ovat syntyneet (vanhimmaasta päästä) verovuonna saatuun tuloon perustuvan, VML-verotuksessa hyväksi luetun yhtiöveron hyvityksen jälkeen.

Esimerkki 16:

(käsittelyjärjestys VML-verotus 2000; VML-verotus 2004; ETA-palautuslaskenta 2000 ja ETA-palautuslaskenta 2004)

Yhteisön VML-verotuksessa vuodelta 2000 tuloveron määrä on 600 ja hyväksi luettavien kotimaisten yhtiöveron hyvitysten määrä on 2 000. Verovuoden 2000 VML-verotuksesta syntyy käyttämättömiä hyvityksiä $600 - 2000 = 1\ 400$.

Vuoden 2002 VML-verotuksesta syntyy käyttämättömiä hyvityksiä 1 000.

Vuoden 2003 VML-verotuksessa vuodelta 2000 syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä otetaan huomioon 700. Vuodelta 2000 syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä on tuossa vaiheessa jäljellä $700 (1400 - 700)$.

Vuoden 2004 VML-verotuksessa tuloveron määrä on 1 800. Hyväksi on luettu vuoden 2004 kotimaisiin osinkoihin perustuvia yhtiöveron hyvityksiä 1 000 ja vuodelta 2000 syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä (VML) 700 ja vuodelta 2002 syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä (VML) 100.

Verovelvollinen hakee ETA-palautuksia vuosilta 2000 ja 2004. Hakemukset ovat käsiteltävänä samanaikaisesti. Palautukset lasketaan kummaltakin vuodelta ennen kuin ETA-menettelystä mahdollisesti syntyvä käyttämätön hyvitys otetaan huomioon VML-verotuksessa.

Vuoden 2000 ETA-palautusmenettelyssä palautuksen määrä on 500. Vuoden 2000 verovuoden tulovero on 0 (tulovero 600 - hyväksi luetut kotimaiset hyvitykset 600). Eta-palautusta ei makseta rahana.

Vuodelta 2000 syntyneisiin käyttämättömiin hyvityksiin lisätään 500. Tämän jälkeen vuodelta 2000 syntyneiden käyttämättömien hyvitysten kokonaismäärä (VML + ETA) on 1 900, joista on käytetty vuonna 2003 700: jää 1 200.

Vuoden 2004 ETA-palautusmenettelyssä palautuksen määrä on 900. Verovuoden tulovero on 0. Vuodelta 2004 syntyneisiin käyttämättömiin hyvityksiin lisätään 900.

VML-verotusta vuodelta 2004 oikaistaan hyvitysten käytön (käyttöjärjestyksen) osalta. Hyväksi luetaan vuonna 2004 saatuihin kotimaisiin osinkoihin liittyviä yhtiöveron hyvityksiä 1 000 ja vuodelta 2000 syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä 800 (aikaisemmin 700). Oikaisun jälkeen vuodelta 2000 syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä on jäljellä 400 ja vuodelta 2002 syntyneitä käyttämättömiä hyvityksiä on jäljellä 1 000.

Jos yhteisössä tapahtuu YHL 5a §:ssa tarkoitettu omistajanvaihdos käyttämättömän hyvityksen syntymisvuonna tai sen jälkeen, ETA-palautusmenettelystä muodostuneita käyttämättömiä hyvityksiä ei vähennetä myöhemmiltä vuosilta VML-verotuksessa määrätyistä tuloveroista. ETA-palautusmenettelystä syntyneet käyttämättömät hyvitykset ovat tältä osin samassa asemassa kuin YHL:n mukaiset, kotimaisiin osinkoihin perustuvat käyttämättömät hyvitykset.

2.6 ETA-palautuksen maksaminen ja palautuskorko

EtaOsinkoL:n mukaan palautettavaan veroon sovelletaan mitä veronkantolaissa ja sen nojalla annetuissa säännöksissä ja määräyksissä säädetään (EtaOsinkoL 13 §). Veronkantolain (609/2005) 47 §:n ja aiemmin voimassa olleen veronkantoasetuksen (903/1978) 9 §:n mukaan pienin palautettava määrä on viisi euroa. Palautettavaa määrää laskettaessa otetaan huomioon palautettavan veron pääomamäärä ja palautuskorko. ETA-palautusmenettelyssä pientä palautettavaa määrää sovelletaan suorituskohtaisesti (käytännössä päätös- ja verovuosikohtaisesti), kuten veronpalautuksiin yleensäkin.

EtaOsinkoL:n perusteella palautettavalle verolle maksetaan palautettavaa yhteisökorkoa ja palautuskorkoa verotusmenettelystä annetun lain 40 ja 43 §:n säännösten mukaisesti. Luonnollisille henkilöille maksettava *palautuskorko* ja yhteisöille maksettava *palautettava yhteisökorko* on suuruudeltaan korkolain (633/1982) 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä. Palautuskorko on viitekorko vähennettynä kahdella prosenttiyksiköllä siinäkin tapauksessa, että verovelvollinen olisi maksanut verovuoden VML-verotuksessa maksettavaa yhteisökorkoa (viitekorko + 2 %) tai yli 10 000 euron jäännösveroille perittyä korkeampaa jäännösveron korkoa (viitekorko + 2 %).

Luonnolliselle henkilölle ja kotimaiselle kuolinpesälle palautuskorko lasketaan kultakin verovuodelta palautettavalle verolle erikseen. Korkoa lasketaan verovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 1. päivästä palautuspäivään.

Esimerkki 17:

Verovuodelta 2002 palautettavalle verolle korko lasketaan 1.4.2003 alkaen palautuspäivään. Verovuodelta 2003 palautettavalle verolle korko lasketaan 1.4.2004 alkaen palautuspäivään.

Yhteisölle palautettava yhteisökorko lasketaan samoin kultakin verovuodelta palautettavalle verolle erikseen. Korko lasketaan veroilmoituksen viimeistä antopäivää seuraavasta päivästä palautuspäivään. Mikäli yhteisöllä päättyy verovuonna useampi kuin yksi tilikausi, palautettava yhteisökorko lasketaan kultakin tilikaudelta erikseen niin kuin jokaiselle tilikaudelle olisi määrätty vero (VML 41.3 §).

Esimerkki 18:

ETA-PALAUTUKSEN LASKEMINEN TILIKAUSIKOHTAISESTI, KUN VEROVUONNA
PÄÄTTYY USEAMPI KUIN YKSI TILIKAUSI

Saajayhtiön tilikaudet 1.2.2003 - 31.1.2004 ja 1.2.2004 - 31.12.2004.

Yhtiöllä ei muuta tuloa, kuin kaksi 1000 euron osinkoa:

Osinko 1.000 euroa luettu tuloksi saajayhtiölle 15.1.2004

Osinko 1.000 euroa luettu tuloksi saajayhtiölle 25.7.2004

Molemmat osingot verotetaan saajayhtiön verovuoden 2004 tulona.

Ensimmäinen tilikausi:

Vero $1000 \cdot 0,29 = 290$

Osingosta on pidätetty lähdeveroa 15% eli 150 euroa, joka on hyvitetty.
Tilikauden vero on 140 euroa (290-150).

Toinen tilikausi:

Vero $1000 \cdot 0,29 = 290$

Osingosta ei ole pidätetty lähdeveroa. Tilikauden vero on 290 euroa.

Verovuoden vero yhteensä on 430 euroa.

Yhtiön koko tulo verovuodelta 2004 koostuu ETA-osingoista. Yhtiöveron
hyvityskerroin on 0,1

Osinko	2000
YVH	200 (100+100)
Yhteensä	2200
Vero 29% * 2200	638
- yhtiöveron hyvitys	200
- lähdevero	<u>150</u>
Oikaistu vero	288
Suomessa maksuunpantu vero	430 (140 + 290)
- Oikaistu vero	<u>288</u>
Palautus	142
Verovuoden tulovero (= max rahapalautus)	100
VML-verotukseen siirtyvä käyttämätön hyvitys	42

Jotta palautus voidaan jakaa eri tilikausille, on ensin laskettava ensimmäisen
tilikauden osuus palautuksesta. Palautus jakaantuu eri tilikausille seuraavasti:

Ensimmäisen tilikauden palautus:

Osinko	1000
YVH	100
Yhteensä	1100
Vero 29% * 1100	319
- yhtiöveron hyvitys	100
- lähdevero	150
Oikaistu vero	69
Suomessa maksuunpantu vero	140

- Oikaistu vero	<u>69</u>
Palautus	71

Yhteisölle ei palauteta veroa rahana verovuoden tuloveron määrää suurempana. Yhteisökoron laskemiseksi rahapalautus jaetaan eri tilikausille tilikausien laskennallisten palautusten suhteessa. Esimerkkitapauksessa ensimmäisen tilikauden rahapalautus olisi 50 euroa (ensimmäisen tilikauden palautus / palautus yhteensä * verovuoden tulovero) ($71/142 * 100$).

Laskettaessa tilikauden palautuksen määrää, lähdevero otetaan huomioon tilikausittain. Tilikaudelta hyvittämättä jäänyt lähdevero jaetaan tasan muille tilikausille.

3 ETA-palautuslaskennan erillisyys VML -verotuksesta

3.1 Menettelyn erillisyys

Palautettava vero lasketaan EtaOsinkoL:n mukaan niillä perusteilla (verovuoden veronalaiseksi tuloksi luetun osingon määrä, verovuoden verotuksessa hyvitetyn lähdeveron määrä, yhteisöjen kohdalla lisäksi verovuoden tuloveron määrä), jotka ovat voimassa sillä hetkellä, kun palautuspäätös tehdään. VML-verotukseen palautuspäätöksen tekohetkeen mennessä tehdyt muutokset vaikuttavat siten perusteisiin, joilla ETA-palautus lasketaan.

On mahdollista, että palautuspäätöksen tekemisen jälkeen verovuoden VML-verotusta muutetaan esimerkiksi muutoksenhaun, veronoikaisun tai jälkiverotuksen johdosta. Muutoksen seurauksena palautettavan veron laskentaan vaikuttavat erät – verotuksessa hyvitetyn lähdeveron määrä ja yhteisön verovuoden tuloveron määrä – voivat muuttua. Lähtökohtana on, että palautettavaa veroa ei näiden muutosten johdosta lasketa uudelleen. EtaOsinkoL:lla on ollut tarkoitus luoda yksinkertaistettu, muusta verotuksesta erillinen menettely, jolla ETA-osinkojen verotus oikaistaan. Tämä tarkoitus ja menettelyn erillisyys ei toteutuisi, jos palautus olisi aina laskettava uudelleen, kun VML-verotusta muutetaan.

Esimerkki 19:

VML-VEROTUS (HYVITETYN LÄHDEVERON MÄÄRÄ) MUUTTUU ETA-PALAUTUSPÄÄTÖKSEN JÄLKEEN, PALAUTUSTA EI LASKETA UUELLEEN

Verovelvollinen luonnollinen henkilö on vuonna 2002 saanut 100 euroa osinkoa Euroopan talousalueella asuneelta yhtiöltä. Osingosta on peritty lähdeveroa 15 euroa. Säännönmukaisessa verotuksessa osinko on luettu veronalaiseksi pääomatuloksi. Verovelvollisella ei ole ollut pääomatulosta tai pääomatulojen verosta tehtäviä vähennyksiä. Lähdevero 15 euroa on hyvitetty osinkotulosta suoritettavasta verosta 29 euroa ($100 \times 29\%$). Osingosta on maksettu Suomessa veroa lähdeveron hyvityksen jälkeen 14 euroa.

Verovelvolliselle palautetaan osingosta liikaa maksettu vero EtaOsinkoL:n mukaisessa palautusmenettelyssä. Osingosta Suomeen maksettu vero on 14. Osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys on $0,408 \times$ osinko, minkä johdosta verovelvolliselle palautetaan osingosta Suomeen maksettu vero 14 kokonaisuudessaan.

ETA-palautuspäätöksen jälkeen verovelvollisen vuoden 2002 VML-verotusta muutetaan. Pääomatulosta vähennetään korkoja 200 euroa, minkä johdosta verotettavaa pääomatuloa ei jää. Koska osinkotulosta ei jää suoritettavaksi veroa, osingosta suoritettua lähdeveroa ei hyvitetä vuoden 2002 VML-verotuksessa, vaan se siirtyy otettavaksi huomioon vuoden 2003 VML-verotuksessa. VML-verotukseen tulleen muutoksen johdosta ETA-palautusta ei kuitenkaan lasketa uudelleen.

Esimerkki 20:

VML-VEROTUS (HYVITETYN LÄHDEVERON MÄÄRÄ) MUUTTUU ETA-PALAUTUSPÄÄTÖKSEN JÄLKEEN, PALAUTUSTA EI LASKETA UUELLEEN

Verovelvollinen luonnollinen henkilö on saanut vuonna 2002 100 euroa osinkoa Euroopan talousalueella asuneelta yhtiöltä. Osingosta on peritty lähdeveroa 15 euroa. Säännönmukaisessa verotuksessa osinko on luettu veronalaiseksi pääomatuloksi. Verovelvollisella on ollut pääomatulosta tehtäviä vähennyksiä 200 euroa, joten verotettavaa pääomatuloa ei ole jäänyt. Koska osinkotulosta ei ole

tämän vuoksi suoritettava Suomessa veroa, lähdeveroa ei ole vähennetty. Lähdevero on siirtynyt otettavaksi huomioon vuoden 2003 VML-verotuksessa.

Verovelvolliselle palautetaan osingosta liikaa maksettu vero EtaOsinkoL:n mukaisessa palautusmenettelyssä. Osingosta Suomeen maksettuna verona pidetään 29. Osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys on $0,408 \cdot \text{osinko}$, minkä johdosta verovelvolliselle palautetaan osingosta Suomeen maksettu vero 29 euroa kokonaisuudessaan.

ETA-palautuspäätöksen jälkeen verovelvollisen vuoden 2002 VML-verotusta muutetaan. Verovelvollisen tulona on jäänyt verottamatta omaisuuden luovutusvoittoa 1 000 euroa, joka lisätään jälkiverotuksen veronalaiseen pääomatuloon. Verotettava pääomatulo jälkiverotuksen jälkeen on $(1000 + 100 - 200 =) 900$ euroa ja pääomatulosta suoritettava vero 261 euroa. Pääomatulosta suoritettavasta verosta hyvitetään osingosta suoritettu lähdevero 15 euroa. Koska lähdevero on siten tullut hyviteteksi vuonna 2002, se poistetaan vuoden 2003 VML-verotukseen siirtyneistä eristä.

ETA-palautuspäätöstä ei muuteta VML-verotukseen tehdyn muutoksen johdosta, vaikka lähdeveron hyvityksen määrä on muuttunut.

Esimerkki 21:

VML-VEROTUS (VEROVUODEN TULOVERON MÄÄRÄ) MUUTTUU ETA-PALAUTUSPÄÄTÖKSEN JÄLKEEN, PALAUTUSTA EI LASKETA UUELLEEN

Yhteisön tulovero vuodelta 2001 toimitetussa säännönmukaisessa verotuksessa on ollut 5000 euroa. Yhteisön veronalaiseksi tuloksi on luettu Euroopan talousalueella asuneilta yhtiöiltä saatuja osinkoja.

EtaOsinkoL:n mukaisessa palautusmenettelyssä yhteisölle lasketaan palautukseksi 10 000 euroa. Yhteisölle palautetaan rahana verovuoden tuloveroa vastaava määrä 5000 euroa. Rahana palauttamatta jäävä määrä 5000 euroa otetaan huomioon käyttämättömänä hyvityksenä verovuodesta 2002 lähtien.

Verovuodelta 2001 toimitetaan jälkiverotus, jossa yhtiön tuloon lisätään aiheeton arvonalennuspoisto. Verovuoden tulovero jälkiverotuksen jälkeen on 20 000 euroa.

ETA-palautuspäätöstä ei muuteta VML-verotukseen tehdyn muutoksen johdosta, vaikka yhteisön verovuoden tuloveron määrä on muuttunut. Rahana palautettava määrää ja ETA-palautusmenettelystä syntyneiden käyttämättömien hyvitysten määrää ei siis muuteta.

Esimerkki 22:

VML-VEROTUS (VEROVUODEN TULOVERON MÄÄRÄ) MUUTTUU ETA-PALAUTUSPÄÄTÖKSEN JÄLKEEN, PALAUTUSTA EI LASKETA UUELLEEN

Yhteisön tulovero vuodelta 2001 toimitetussa säännönmukaisessa verotuksessa on ollut 5000 euroa. Yhteisön veronalaiseksi tuloksi on luettu Euroopan talousalueella asuneilta yhtiöiltä saatuja osinkoja.

EtaOsinkoL:n mukaisessa palautusmenettelyssä yhteisölle lasketaan palautukseksi 10 000 euroa. Yhteisölle palautetaan rahana verovuoden tuloveroa vastaava määrä 5000 euroa. Rahana palauttamatta jäävä määrä 5000 euroa otetaan huomioon käyttämättömänä hyvityksenä verovuodesta 2002 lähtien.

Yhteisön vuoden 2001 verotusta muutetaan seurannaismuutoksin siten, että verotettavasta tulosta vähennetään edellisiltä vuosilta vahvistettuja tappioita. Tappioiden vähentämisen jälkeen yhteisölle ei jää verotettavaa tuloa ja verovuoden tulovero on 0.

ETA-palautuspäätöstä ei muuteta VML-verotukseen tehdyn muutoksen johdosta, vaikka yhteisön verovuoden tuloveron määrä on muuttunut. Rahana palautettava määrää ja ETA-palautusmenettelystä syntyneiden käyttämättömien hyvitysten määrää ei siis muuteta.

3.2 Tilanteet, joissa palautus voidaan joutua laskemaan uudelleen

Edellä kohdassa 3.1. sanotun mukaisesti verovuodelta palautettavaa veroa ei lähtökohtaisesti lasketa uudelleen, jos VML-verotusta myöhemmin muutetaan. Verovuoden ETA-palautus voi kuitenkin tulla laskettavaksi uudelleen seuraavien palautuslaskennan perusteita koskevien muutosten johdosta:

- Verovuodelta on tehty ETA-palautuspäätös tiettyjen osinkojen osalta ja sen jälkeen verovuodelta tehdään uusi palautuspäätös muiden osinkojen osalta. Kysymys voi olla tilanteesta, jossa verovelvollisen hakemuksesta tai viran puolesta tehty ETA-palautuspäätös ei ole koskenut kaikkia verovuoden ETA-osinkoja ja verovelvollinen tekee uuden hakemuksen;
- VML-verotuksessa verovuoden *veronlaiseksi tuloksi luetun ETA-osingon määrä* muuttuu ensimmäisen palautuspäätöksen jälkeen. Muutos voi johtua jälkiverotuksesta, verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi tehdystä veronoikaisusta, seurannaismuutoksesta tai oikaisuvaatimuksesta. Veronlaiseen tuloon voidaan esimerkiksi lisätä verottamatta jäänyt osinko tai veronalaisesta tulosta voidaan poistaa aiemmin verotettua osinkoa;
- VML-verotuksessa huomioon otetun *lähdeveron hyvityksen perusteena oleva ulkomaan veron määrä* on ensimmäisen palautuspäätöksen jälkeen muuttunut jälkiverotuksen, verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi tehdyn veronoikaisun, seurannaismuutoksen tai oikaisuvaatimuksen johdosta. Lähdeveron hyvityksen perusteena oleva ulkomaan veron määrä voi muuttua esimerkiksi sen vuoksi, että verovelvollinen hakee ulkomailta palautuksen liikaa maksamastaan lähdeverosta ja hyvityksen perusteena VML-verotuksessa olevaa määrää oikaistaan (laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta 9 §) tai sen vuoksi, että osingosta suoritettua lähdeveroa ei ole otettu huomioon verotusta toimitettaessa ja verotusta on tältä osin nyttemmin oikaistu.

Edellä mainituissa tilanteissa verovuoden palautus on laskettava uudelleen myös aikaisemmin käsitellyistä osingoista siltä osin kuin asiassa on kysymys *samasta valtiosta saaduista osingoista kuin aikaisemmin tehdyssä päätöksessä*. Lisäksi yhteisölle rahana palautettava määrä on laskettava näissä tilanteissa uudelleen.

Palautuksen laskeminen uudelleen edellyttää kuitenkin aina, että myös muodolliset edellytykset muuttaa aiemmin tehtyä ETA-päätöstä täyttyvät. Muodollisia edellytyksiä ovat määräaika ja muut muutoksen toteuttamisen prosessuaaliset edellytykset, kuten asian aikaisemmassa käsittelyssä tapahtuneen virheen laatu. Siten esimerkiksi tilanteessa, jossa verovelvolliselle on aikaisemmalla päätöksellä palautettu vero osasta hänen verovuonna Ruotsista saamistaan osingoista ja hän hakee myöhemmin palautusta lopuista verovuonna Ruotsista saamistaan osingoista, palautuksen laskeminen uudelleen aikaisemmin käsitellyistä osingoista edellyttää luonnollisesti, että jälkimmäinen hakemus on pantu vireille siinä määräajassa, jossa palautusta kyseiseltä verovuodelta on EtaOsinkoL:n mukaan haettava. Jos taas uudelleen laskenta johtaisi muutokseen verovelvollisen vahingoksi eli verovuodelta palautettavan määrän alenemiseen aikaisempaan päätökseen verrattuna, muutoksen

toteuttaminen viranomaisaloitteisesti edellyttää, että veronoikaisu- tai jälkiverotusedellytykset muuttaa aikaisempaa päätöstä verovelvollisen vahingoksi täyttyvät. Palautuspäätöksen muuttamisen muodollisista edellytyksistä ks. tarkemmin luku 4 (hakemuksen määräajat) ja luku 6 (ETA-palautuspäätöksen muuttaminen).

EtaOsinkoL 3.3 §:n mukaan lähdevero hyvitetään *maakohtaisesti*. Hyvityksen maakohtaisuuden vuoksi palautettava vero on laskettava aina uudelleen kaikkien samasta valtiosta saatujen osinkojen perusteella, kun lasketaan palautettavaa veroa tuosta valtiosta saadun osingon perusteella.

Palautettava vero lasketaan uudelleen vain *samasta valtiosta* saatujen aikaisemmin käsiteltyjen ETA-osinkojen osalta. Muista valtioista saatuja osinkoja koskevaa palautusta ei tällöin lasketa uudelleen.

Esimerkki 23:

VML-VEROTUS MUUTTUU, MAAKOHTAINEN PALAUTUS LASKETAAN UUELLEEN.

Verovelvollisen vuoden 2004 tuloksi on säännönmukaisessa verotuksessa luettu ruotsalaiselta X AB:lta saatu osinko 100 euroa. X AB:lta saadusta osingosta Ruotsissa maksettu lähdevero 15 euroa on hyvitetty. Tallennusvirheen vuoksi toiselta ruotsalaiselta yhtiöltä Y AB:lta saatua osinkoa 100 euroa ei ole verotettu ja siitä suoritettua lähdeveroa 15 euroa ei ole otettu huomioon VML-verotuksessa.

X AB:lta saatuun osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys on $0,408 \cdot \text{osinko}$. ETA-palautusmenettelyssä lokakuussa 2006 verovelvolliselle palautetaan X AB:lta saadusta osingosta maksuunpantu vero 14 euroa ($100 \times 29 \% = 29$./ 15 = 14).

Kesäkuussa 2007 vuoden 2004 VML-verotusta oikaistaan veronoikaisuin verovelvollisen vahingoksi. Veronalaiseen pääomatuloon lisätään Y AB:lta saatu osinko 100 euroa ja siitä peritty lähdevero 15 euroa otetaan huomioon lähdeveron hyvityksen perusteena. Samalla pääomatulosta vähennetään aiemmin vähentämättä jääneitä korkokuluja niin, että pääomatulosta suoritettava vero pienenee. Ruotsiin maksetuista lähdeveroista yhteensä 30 euroa hyvitetään 5 euroa. Hyvittämättä jäänyt lähdevero 25 siirtyy otettavaksi huomioon vuoden 2005 VML-verotuksessa.

Verovelvollinen hakee syyskuussa 2007 ETA-palautusta Y AB:lta saadusta osingosta maksetusta verosta. Y AB:lta saatuun osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys on $0,30 \cdot \text{osinko}$. Osingosta maksuunpantu vero ja oikaistu vero lasketaan uudelleen myös X AB:lta saadusta osingosta, koska lähdevero on hyvitetty maakohtaisesti ja koska uusi ETA-palautuspäätös koskee samasta valtiosta (Ruotsista) saatuja osinkoja. Verovuodelta palautettava määrä lasketaan seuraavasti:

osingoista maksuunpannut verot:
Ruotsi

osinko X AB:lta	100,00
osinko Y AB:lta	100,00
yhteensä	200,00
josta vero $29 \% \cdot 200 =$	58,00
- verotuksessa hyvitetty lähdevero	<u>5,00</u>
osingoista maksuunpantu vero / Ruotsi	53,00

laskennalliset verot:

X AB

osinko	100,00
yhtiöveron hyvitys $100 * 0,4085$	40,85
yhteensä	140,85,
josta vero $140,85 * 29 \% =$	40,85
- yhtiöveron hyvitys	<u>40,85</u>
laskennallinen vero	0,00

Y AB

osinko	100,00
yhtiöveron hyvitys $100 * 0,300$	30,00
yhteensä	130,00
josta vero $130,00 * 29 \% =$	37,70
- yhtiöveron hyvitys	<u>30,00</u>
laskennallinen vero	7,70

laskennalliset verot yhteensä / Ruotsi	7,70
- lähdeverot / Ruotsi	5,00
oikaistu vero / Ruotsi	2,70

osingosta maksuunpannut verot / Ruotsi	53,00
oikaistut verot / Ruotsi	2,70
palautus	50,30
aikaisemmin palautettu	<u>14,00</u>
palautetaan lisää	36,30

Esimerkki 24:

VML-VEROTUS MUUTTUU, MAAKOHTAISTA PALAUTUSTA EI LASKETA UUELLEEN

Ruotsista saatujen osinkojen lisäksi esimerkin 23) verovelvollisella on ollut tanskalaiselta yhtiöltä D A/S:ltä saatuja osinkoja 100 euroa. Niistä on peritty lähdeveroa 15 euroa, joka on hyvitetty säännönmukaisessa VML-verotuksessa. D A/S:ltä saatuun osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvityskerroin on 0,408. Verovelvolliselle on palautettu ETA-palautusmenettelyssä lokakuussa D A/S:ltä saadusta osingosta Suomessa maksuunpantu vero 14. Kesäkuussa 2007 toimitetussa oikaisussa Tanskan lähdeverosta hyvitetty määrä alenee 2,5 euroon. Verovelvollinen hakee syyskuussa 2007 ETA-palautusta ruotsalaiselta Y AB:lta saadusta osingosta maksetusta verosta ja palautus Ruotsista saaduista osingoista maksetusta verosta lasketaan uudelleen esimerkissä 23) selostetulla tavalla. D A/S:ltä saadusta osingosta palautusta ei lasketa uudelleen, koska verovuoden ETA-palautuksen laskentaperusteiden muutos ei koske Tanskasta saatua osinkoa.

Esimerkki 25:

VML-VEROTUS MUUTTUU, MAAKOHTAINEN PALAUTUS LASKETAAN UUELLEEN

Lokakuussa 2006 tehdyllä 1. ETA-palautuspäätöksellä veroa on palautettu ruotsalaiselta X AB:lta saadusta osingosta maksetusta verosta. X AB:lta saatu osinko on ollut 100 euroa ja osingosta suoritettu lähdevero on ollut 15 euroa. Lähdeveroa ei ole voitu hyvittää VML-verotuksessa, koska pääomatuloveroa ei ole jäänyt. X AB:lta saatuun osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvityskerroin on 0,10.

Osingosta maksuunpantu vero: $100 * 29 \% = 29$ euroa.

Oikaistu vero: $100 + (100 * 0,10 =) 10 = 110 * 29 \% = 31,90$./.. yvh 10 = 21,90 euroa.

Palautus: 29 ./.. $21,90 = 7,10$ euroa.

Tammikuussa 2007 VML -verotus muuttuu (pääomatulon määrä kasvaa), minkä johdosta X AB:lta saadusta osingosta suoritettu lähdevero 15 euroa voidaan hyvittää kokonaan verovuoden VML-verotuksessa.

Maaliskuussa 2007 tehdään samalle verovuodelle uusi ETA-palautuspäätös, joka koskee ruotsalaiselta Y AB:lta saatua osinkoa. Y AB:lta saatu osinko on ollut 100 euroa, osingosta peritty lähdevero on ollut 15 euroa ja lähdevero on hyvitetty kokonaan. Y AB:lta saatuun osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvityskerroin on 0,408.

Osingoista maksuunpannut verot:

Ruotsi

osinko X AB:lta	100,00 euroa
osinko Y AB:lta	100,00 euroa
yhteensä	200,00 euroa,
josta vero 29 %	58,00 euroa
- verotuksessa hyvitetty lähdevero	<u>30,00</u> euroa
osingosta maksuunpantu vero	28,00 euroa

Oikaistut verot:

X AB

Osinko	100,00
yhtiöveron hyvitys	10,00
yht.	110,00,
josta vero 29 %	31,90
- yhtiöveron hyvitys	<u>10,00</u>
laskennallinen vero	21,90

Y AB

Osinko	100,00
yhtiöveron hyvitys	40,85
yht.	140,85,
josta vero 29 %	40,85
- yhtiöveron hyvitys	<u>40,85</u>
laskennallinen vero	0,00

laskennalliset verot yht.	21,90
hyvitetyt lähdeverot / Ruotsi	<u>30,00</u>
oikaistu vero	0,00

Maksuunpannut verot / Ruotsi	28,00
- oikaistu vero / Ruotsi	0,00
verovuoden palautus	28,00
- aiemmin palautettu	7,10
palautetaan nyt	21,90
lähdeveroa seuraavan vuoden ETAan	8,10
(yht. hyväksi)	36,10)

Jos palautusta X AB:lta saadusta osingosta maksetusta verosta ei laskettaisi uudelleen:

palautus X AB	7,10
palautus Y AB	14,00
lähdeveroa seuraavan vuoden ETAan	15,00
(yht.	36,10)

EtaOsinkoL 7 §:n mukaan yhteisölle ei palauteta veroa rahana yhteisön verovuoden *tuloveron määrää suurempana*. Palauttamatta jäävä veron määrä otetaan huomioon käyttämättömänä hyvityksenä seuraavien vuosien VML -verotuksessa. Rahapalautuksen enimmäismäärä koskee yhtäläisesti ja jakamattomasti kaikkia verovuodelta laskettavan palautuksen perusteena olevia ETA-osinkoja. Laskettaessa yhteisön palautusta uudelleen yhdenkin saman verovuoden ETA-osingon osalta verovuodelta rahana palautettava määrä ja toisaalta käyttämättömien hyvitysten määrä lasketaan uudelleen kaikista verovuoden ETA-osingoista. Laskenta suoritetaan tällöin soveltamalla kaikkiin verovuoden ETA-osinkoihin samansuuruista tuloveron määrää.

Esimerkki 26:

YHTEISÖN UUSI HAKEMUS, VEROVUODELTA PALAUTETTAVA VERO LASKETAAN UUELLEEN

Yhteisön tulovero vuodelta 2001 toimitetussa säännönmukaisessa verotuksessa on ollut 5000 euroa. Yhteisön veronalaiseksi tuloksi on luettu Euroopan talousalueella asuneilta yhtiöiltä saatuja osinkoja.

Yhteisö hakee marraskuussa 2006 EtaOsinkoL:n mukaista palautusta ruotsalaiselta X AB:lta saadusta osingosta maksetusta verosta. Palautukseksi lasketaan 10 000 euroa. Yhteisölle palautetaan rahana verovuoden tuloveroa vastaava määrä 5000 euroa. Rahana palauttamatta jäävä määrä 5000 euroa otetaan huomioon käyttämättömänä hyvityksenä VML -verotuksessa verovuodesta 2002 lähtien.

Yhteisön vuoden 2001 verotusta muutetaan jälkiverotuksin tammikuussa 2007. Verovuoden tuloveron määrä jälkiverotuksen jälkeen on 20 000 euroa.

Yhteisö hakee huhtikuussa 2007 EtaOsinkoL:n mukaista palautusta englantilaiselta Y plc:ltä saadusta osingosta maksetusta verosta. Palautukseksi lasketaan 8 000 euroa. X AB:lta laskettu palautus on 10 000 euroa. Koska verovuoden tulovero on nyt 20 000 euroa, yhteisölle rahana palautettava määrä on 18 000 euroa. Koska aikaisemmin on palautettu rahana 5 000 euroa, yhteisölle palautetaan rahana 13 000 euroa lisää. Vuodelta 2001 syntyneistä käyttämättömistä hyvityksistä poistetaan 5 000 euroa, jota vastaava määrä on nyt tullut palautetuksi rahana.

Esimerkki 27:

YHTEISÖN UUSI HAKEMUS, VEROVUODEN TULOVERON MÄÄRÄ MUUTTUNUT, RAHAPALAUTUKSEN ENIMMÄISMÄÄRÄ LASKETAAN UUELLEEN

Yhteisölle on sen hakemuksesta tehty verovuodelta 2002 palautuspäätös ruotsalaiselta Företag AB:ltä saadun osingon perusteella. Företag AB:lta saatu osinko on ollut 1 000 euroa, osingosta peritty lähdevero 150 on hyvitetty vuoden 2002 VML-verotuksessa. Företag AB:lta saatuun osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvityskerroin on 0,408. Palautusta laskettaessa verovuoden tulovero YHL:n mukaisten kotimaisten yhtiöveron hyvitysten hyväksilukemisen jälkeen on ollut 100 euroa.

Ensimmäinen palautuspäätös:

Osingosta maksuunpantu vero:

Osinko	1000
josta vero (29 %)	290
- hyvitetty lähdevero	<u>150</u>
Osingosta maksuunpantu vero	140

Oikaistu vero:

Osinko	1000
yhtiöveron hyvitys	408,5
Tulo	1408,5
josta vero 29 %	408,5
- yhtiöveron hyvitys	<u>408,5</u>
oikaistu vero	0

Osingosta maksuunpantu vero	140
Oikaistu vero	0
Verovuoden tuloveron määrä	100
(verovuoden kotimaiset YVH:t	50)

Rahapalautus	100
Käyttämättömiä hyvityksiä syntyy	40

VML-verotuksessa otetaan huomioon vuodesta 2003 alkaen käyttämättömiä hyvityksiä ensimmäisen palautuspäätöksen perusteella 40.

Yhteisö hakee myöhemmin ETA-palautusta vuodelta 2002 englantilaiselta Company Plc:ltä saadun osingon perusteella. Osingon määrä on 1000 euroa ja peritty lähdevero 0 euroa. Company Plc:ltä saatuun osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvityskerroin on 0,408. Ensimmäisen ja toisen palautuspäätöksen välisenä aikana VML-verotusta on muutettu jälkiverotuksin. Yhtiön veronalaiseen tuloon on lisätty 1 000 euroa, josta peiteltyä osinkoa on 500 euroa (peiteltyyn osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys $500 * 29/71 = 204,22$).

VML-verotus jälkiverotuksen jälkeen

Aiempi vero	150,00
Vero jälkiverotetusta tulosta $1204,22 * 29 \% =$	349,22
yhteensä	499,22
- YVH peittelystä osingosta (kotimainen) $29/71 * 500 =$	204,22
- Muut kotimaiset yhtiöveron hyvitykset	50,00
verovuoden tulovero	245,00

Toinen palautuspäätös

Företag AB	palautus	140,00
Company Plc	palautus	290,00
	yhteensä	430,00

verovuoden tulovero	245,00
rahapalautus	245,00
- palautettu aiemmin	<u>100,00</u>
rahapalautusta lisää	145,00

käyttämätöntä hyvitystä muodostuu $430 - 245 =$ 185,00

- käyttämättömiin hyvityksiin lisätty aiemmin	<u>40,00</u>
käyttämättömiin hyvityksiin lisättävä	145,00

Uutta palautuspäätöstä tehtäessä VML-verotuksessa voimassa oleva verovuoden tuloveron määrä voi olla suurempi, pienempi tai yhtä suuri kuin aikaisempaa palautuspäätöstä tehtäessä. ETA-palautuslaskennassa verovuoden tuloveron määränä pidetään aina vähintään aikaisemmassa palautuslaskennassa käytettyä verovuoden tuloveron määrää riippumatta siitä onko palautettava määrä suurempi, yhtä suuri tai pienempi kuin aikaisemmin laskettu palautus. Myöhemmässä ETA-palautuslaskennassa rahapalautuksen enimmäismäärä määräytyy tuolloin voimassa olevan verovuoden tuloveron mukaan silloin, kun se on suurempi kuin aikaisemmassa ETA-palautuspäätöksessä käytetty tulovero.

Esimerkki 28:

Ensimmäinen ETA-palautuslaskenta

ETA-palautus	100,00
Verovuoden tulovero 1. palautuslaskennan hetkellä	50,00
Palautetaan rahana	50,00
Siirretään VML-verotuksen käyttämättömiin hyvityksiin	50,00

Palautuslaskentojen välillä yhteisön verovuoden tulovero on VML-verotukseen tehtyjen muutosten vuoksi alentunut nolnaan (esim. verotettavaa tuloa on alennettu).

Toinen ETA-palautuslaskenta

ETA-palautus	200,00
Verovuoden tuloverona käytetään edelleen 50 ($50 > 0$)	50,00
verovuoden rahapalautus	50,00
verovuodelta muodostuvat käyttämättömät hyvitykset	150,00

4 Palautusmenettely

4.1 Palautus viran puolesta

Luonnolliselle henkilölle ja kotimaiselle kuolinpesälle vero palautetaan EtaOsinkoL:n mukaan viran puolesta osinkoa koskevan vuosi-ilmoitustiedon perusteella (EtaOsinkoL 9 §). Vero voidaan palauttaa tällä tavoin viranomaisaloitteisesti, jos verohallinto on saanut aikoinaan osingosta riittävät vuosi-ilmoitustiedot. Verohallinto tutkii onko osingonsaajalla oikeus palautukseen ja maksaa mahdollisen palautuksen. Palautus viran puolesta tehdään pääasiallisesti koneellisessa massakäsittelyssä verohallinnolla olevien vuosi-ilmoitus- ja verotustietojen perusteella. Palautuspäätös voidaan tehdä verovelvollista kuulematta. Palautuspäätöksen viran puolesta tekee sama verovirasto, joka on toimittanut verovelvollisen verotuksen kyseiseltä verovuodelta.

Verohallinto on saanut vuosi-ilmoitustiedon ulkomaisesta osingosta Suomessa toimivalta tilinhoitajayhteisöltä, jos osinko on perustunut Suomen arvo-osuusjärjestelmässä käsiteltävään ulkomaiseen osaketalletustodistukseen tai ulkomaiseen osakkeeseen. Viran puolesta tapahtuvaa veron palauttamista varten riittävät vuosi-ilmoitustiedot on saatu ainoastaan TeliaSonera AB:n, Nordea AB:n ja Danisco A/S:n maksamista osingoista.

Veroa ei voida palauttaa viran puolesta, jos verovelvollisella on ollut verovuosina 1998-2004 muutakin Euroopan talousalueelta saatua pääomatuloa kuin osinkoa TeliaSonera AB:ltä, Nordea AB:ltä tai Danisco A/S:ltä. Muista ulkomaan pääomatuloista ei yleisesti ole vuosi-

ilmoitustietoja, minkä vuoksi palautuksen laskentaperusteita ei voida kyllin täsmällisesti todeta ja palautusta laskea koneellisessa massakäsittelyssä oikein myöskään mainituilta kolmelta yhtiöltä saadun osingon perusteella.

Veroa ei myöskään palauteta viran puolesta, jos verovelvollinen on tehnyt ETA-osinkoja koskevan palautushakemuksen tai ETA-osinkoja koskevan oikaisuvaatimuksen, joka käsitellään EtaOsinkoL 10.4 §:n nojalla palautushakemuksena. Koneellisessa massakäsittelyssä ei voida todeta, että hakemus koskee samoja osinkoja, joiden perusteella vero voitaisiin palauttaa viran puolesta. Näissä tapauksissa vero palautetaan hakemuksen tai hakemuksena käsiteltävän oikaisuvaatimuksen perusteella.

Koska lähdevero, jota ei voida hyvittää verovuoden ETA-palautuslaskennassa, siirtyy seuraavan vuoden ETA-palautuslaskentaan palautuksen laskeminen oikein edellyttää, että vero palautetaan eri verovuosien ETA-osingoista samassa menettelyssä joko viran puolesta tai hakemuksesta. Lisäksi verovelvollisen etu vaatii, että vero samana verovuonna saaduista ETA-osingoista palautetaan yhdellä kertaa samalla päätöksellä, koska pienin päätöskohtainen palautettava määrä on 5 euroa.

EtaOsinkoL 9 §:n mukaan päätös veron palauttamisesta viran puolesta on tehtävä viimeistään 31.12.2006. Säännöksen tarkoituksena on, että verovelvollinen ei tarvitsisi tehdä palautushakemusta em. tapauksissa ennen tätä ajankohtaa, vaan hän voisi odottaa veron palauttamista viran puolesta. Jos verovelvollinen ei ole saanut päätöstä 31.12.2006 mennessä, hänen on itse haettava palautusta. Verovelvollisella on kuitenkin oikeus tehdä hakemus jo ennen mainittua ajankohtaa.

4.2 Palautus hakemuksesta

Jos veroa ei palauteta viran puolesta, luonnollisen henkilön ja kotimaisen kuolinpesän on haettava palautusta. Hakemus on tehtävä, jos verovelvollisella on ollut muitakin ETA-valtioista saatuja pääomatuloja kuin osinkotuloa TeliaSonera AB:ltä, Nordea AB:ltä tai Danisco A/S:ltä. Luonnollisen henkilön ja kotimaisen kuolinpesän on myös itse haettava palautusta, jos osinkoa ja ulkomaantuloa on ollut vain edellä mainituilta yhtiöiltä, mutta veroa ei ole syystä tai toisesta palautettu viran puolesta. Vero palautetaan aina pelkästään hakemuksesta, jos osingonsaajana on ollut yhteisö, yhtymä tai yhteisetuus.

EtaOsinkoL 10 §:n 4 momentin mukaan verovelvollisen VML-verotuksesta tekemä oikaisuvaatimus käsitellään EtaOsinkoL:n mukaisena palautushakemuksena siltä osin kuin siinä on vaadittu Euroopan talousalueelta saadusta osingosta Suomessa liikaa maksuunpannun veron palauttamista. Hakemukseksi siirrettyyn oikaisuvaatimukseen ei anneta erillistä päätöstä.

Hakemuksessa on esitettävä selvitys saatujen osinkojen määristä ja osingoista perityistä lähdeveroista verovuosittain eriteltyinä sekä tiedot osinkoa jakaneiden yhtiöiden nimistä ja kotipaikoista. Verovelvollisen ei tarvitse erikseen pyytää, että verohallinto ryhtyisi toimenpiteisiin näiltä yhtiöiltä saatuun osinkoon liittyvän yhtiöveron hyvityskertoimen selvittämiseksi. Jollei kerrointa ole jo aikaisemmin selvitetty, verohallinto hankkii selvityksen jo sen johdosta, että verovelvollinen hakee palautusta näiltä yhtiöiltä saadun osingon perusteella. Palautusta voidaan hakea lomakkeella, joka on saatavissa verohallinnon internet-sivustolla www.vero.fi ja verotoimistosta.

Jos verovelvollisella olevat tiedot Euroopan talousalueelta saaduista osingoista ja niistä perityistä ulkomaan lähdeveroista ovat muussa valuutassa kuin Suomen markoissa tai euroina, osinkojen ja lähdeverojen määrät voi merkitä palautushakemukseen tuossa muussa valuutassa (esimerkiksi Ruotsin kruunuina). Muussa valuutassa saadut osingot ja perityt lähdeverot on käsitelty euro- tai markkamääräisinä jo toimitetussa verotuksessa. Palautus lasketaan näiden

toimitetussa verotuksessa tosiasiallisesti käytettyjen euro- ja markkamäärien perusteella.

Palautushakemus on toimitettava määräajassa siihen verovirastoon, joka on toimittanut verovelvollisen verotuksen. Jos verovelvollisen verotuksessa toimivaltainen verovirasto on vuosien mittaan muuttunut, haetaan palautusta kultakin verovuodelta erikseen siltä verovirastolta, joka kulloinkin on verotuksen toimittanut. Palautuksen laskeminen oikein edellyttää usein kaikkien verovuosien käsittelyä yhdellä kertaa, joten palautusta tulisi hakea kerralla kaikilta verovuosilta ja kaikkien ETA-osinkojen perusteella.

Palautusta tulee hakea seuraavissa määräajoissa:

Verovuosi	Hakemus tehtävä viimeistään
1998	30.4.2007
1999	30.4.2007
2000	30.4.2007
2001	31.12.2007
2002	31.12.2008
2003	31.12.2009
2004	31.12.2010

Palautushakemuksen käsittelee ja ratkaisee sama verovirasto, joka on toimittanut verovelvollisen verotuksen kyseiseltä verovuodelta. Jos verovelvollisen kotikunta on vaihtunut niinä vuosina, jolloin hänellä on ollut ETA-osinkoja, toimivaltaisten verovirastojen tai verotoimistojen on yhdessä huolehdittava siitä, että hakemukset tulevat käsitellyiksi vanhimmasta verovuodesta alkaen ja palautus näin lasketuksi kerralla oikein. Menettelystä tarkemmin ks. Välittömän verotuksen tekniikan käsikirja, Verohallinnon julkaisu 36.

Verovirasto tekee päätöksen palautushakemukseen myös siltä osin kuin hakemusta ei hyväksytä. Hakemusta ei siis siirretä hylätyiltä osin verotuksen oikaisulautakunnan käsiteltäväksi. Vasta veroviraston antamasta palautuspäätöksestä voidaan tehdä oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle.

4.3 Täytäntöönpanon kieltö ja keskeytys

Verovelvollisen on tullut maksaa verovuodelta 2004 ja sitä edeltäneiltä verovuosilta toimitetussa verotuksessa maksuunpantu vero sekä verolle lasketut korot normaalisti, vaikka vero olisi määrätty Euroopan talousalueelta saaduista osingoista ja vaikka verovelvollinen olisi myöhemmin saamassa palautusta EtaOsinkoL:n perusteella. VML-verotuksessa määrätyn veron täytäntöönpanoa ei myöskään voida kieltää tai keskeyttää EtaOsinkoL:ssa tarkoitettujen osinkojen verotusta koskevan oikaisuvaatimuksen johdosta, koska oikaisuvaatimus käsitellään EtaOsinkoL:n mukaisena palautushakemuksena eikä VML:n mukaan toimitettua verotusta muuteta (EtaOsinkoL 10.4 § ja laki verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin (367/1961) 9 §).

4.4. ETA-palautushakemus vai VML-oikaisuvaatimus ?

EtaOsinkoL:a ja sen mukaista erityistä palautusmenettelyä sovelletaan vain verovuosina 1998-2004 Euroopan talousalueelta saatuun ja verotettuun osinkoon. Muuta verovuotta (- 1997 ja 2005 -) koskeva vaatimus yhtiöveron hyvityksestä ja veron palauttamisesta käsitellään VML:n mukaisena oikaisuvaatimuksena. Sama koskee tapauksia, joissa yhtiöveron hyvitystä ja veron palauttamista vaaditaan muuna verovuonna (- 1997 ja 2005 -) saadun muun tulon kuin Euroopan talousalueelta saadun osinkotulon perusteella. Tällaista muuta tuloa ovat ETA:n ulkopuolelta, esimerkiksi Yhdysvalloista tai Sveitsistä saatu osinkotulo tai sijoitusrahastosta saatu tuotto-osuus riippumatta siitä, onko se saatu ETA-valtiosta tai muualta. Jos vaatimus

edellä mainituissa tapauksissa on tehty määrääjassa (ks. VML 64 §), se on hylättävä lakiin perustumattomana. Jos taas vaatimus on tehty oikaisuvaatimuksen määrääjän päättymisen jälkeen, se on jätettävä tutkimatta liian myöhään tehtynä. Päätöksen oikaisuvaatimukseen tekee kummassakin tapauksessa verotuksen oikaisulautakunta.

Jos yhtiöveron hyvitystä ja veron palauttamista vaaditaan vuosina 1998 – 2004 saadun *muun tulon kuin Euroopan talousalueelta saadun osinkotulon* perusteella, tällainen vaatimus on hylättävä lakiin perustumattomana. Tällaista muuta tuloa ovat ETA:n ulkopuolelta, esimerkiksi Yhdysvalloista tai Sveitsistä, saatu osinkotulo tai sijoitusrahastosta saatu tuotto-osuus riippumatta siitä, onko se saatu ETA-valtiosta vai muualta. Jos vaatimus on tehty oikaisuvaatimuksen muodossa (esimerkiksi oikaisuvaatimuslomakkeella) se käsitellään VML:n mukaisena oikaisuvaatimuksena ja päätöksen asiassa tekee verotuksen oikaisulautakunta. Samassa asiakirjassa esitetyt vaatimukset Euroopan talousalueelta saadusta osingosta suoritettun veron palauttamisesta siirretään kuitenkin aina käsiteltäväksi EtaOsinkoL:n mukaisena palautushakemuksena (EtaOsinkoL 10.4 §). Jos muuta tuloa koskeva vaatimus taas on tehty EtaOsinkoL:n mukaisen palautushakemuksen (palautushakemuslomakkeella) muodossa, vaatimus käsitellään hakemuksena EtaOsinkoL:n mukaisessa menettelyssä ja päätöksen tekee ensi asteessa verovirasto. Jos vaatimuksen muodon perusteella on epäselvää, onko verovelvollisen tarkoituksena ollut tehdä palautushakemus vai VML:n mukainen oikaisuvaatimus, *muuta tuloa* koskeva vaatimus käsitellään VML:n mukaisena oikaisuvaatimuksena.

ETA-valtioista saatua *ansiotulo-osinkoon* perustuvat veron palauttamista koskevat vaatimukset käsitellään aina VML:n mukaisina oikaisuvaatimuksina riippumatta siitä, missä muodossa vaatimus on esitetty.

5 Ansiotulona verotetut osingot ja yhtymän osingot

5.1 Yleistä

EtaOsinkoL:a sovelletaan luonnollisen henkilön ja kotimaisen kuolinpesän pääomatulona verotettuun osinkotuloon ja yhteisön saamaan osinkoon. EtaOsinkoL:a ei sovelleta ansiotulona verotettuihin osinkoihin (EtaOsinkoL 2.3 §).

ETA-osinko on voitu verottaa osaksi tai kokonaan luonnollisen henkilön tai kotimaisen kuolinpesän ansiotulona, jos osinko on

- ollut elinkeinotoiminnan tai maatalouden tuloa; osinko on jaettu osana yritystulona pääomatuloksi ja ansiotuloksi yritystoiminnan nettovarallisuuden perusteella,
- ollut yhtymän elinkeinotoiminnan tai maatalouden tuloa; osinko on jaettu osana osakkaan tulo-osuutta pääomatuloksi ja ansiotuloksi osakkaan nettovarallisuusosuuden perusteella tai
- saatu muusta kuin pörssiyhtiöstä; osinko on jaettu pääomatuloksi ja ansiotuloksi osingonsaajan omistamien osinkoa jakavan yhtiön osakkeiden käyvän arvon perusteella.

EtaOsinkoL:n erityissäännöksiä palautuksen laskennasta ja palautusmenettelystä ei voida soveltaa ansiotulona verotettuun osinkoon. Ansiotulona verotettujen osinkojen oikaisu toteutetaan Verohallituksen antaman ohjeistuksen perusteella (Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan mietintö VaVM 18/2005 s. 6).

Ansiotulona verotetusta osingosta liikaa suoritettu vero palautetaan muuttamalla VML:n mukaan toimitettua verotusta. Osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys lasketaan osinkoa jakaneen yhtiön todellisuudessa maksaman yhtiöveron ja jakaman osingon perusteella samalla tavoin kuin pääomatulo-osinkoihin liittyvä yhtiöveron hyvitys. Verohallitus laskee yhtiöveron hyvityskertoimet myös ansiotulo-osinkoa varten. Verotus oikaistaan siten, että ansiotulona verotettuun osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys luetaan veronalaiseksi ansiotuloksi siinä tulolähteessä, jossa ansiotulo-osinko on verotettu. Saman määräinen yhtiöveron hyvitys luetaan verovelvolliselle verovuodelta määrättävien verojen suoritukseksi ennakonpidätyksen tapaan. Ansiotulo-osingosta suoritettu lähdevero hyvitetään asianomaisen verosopimuksen ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995) säännösten mukaisesti.

Ansiotulo-osingon verotuksen oikaisuun sovelletaan VML:n yleisiä säännöksiä muutoksenhausta ja verotuksen muuttamisesta. Verovelvollisen on vaadittava yhtiöveron hyvitystä ansiotulo-osinkojen perusteella verotuksen oikaisulautakunnalle tehtävällä oikaisuvaatimuksella. VML 64 §:n mukaan verovelvollisen on tehtävä oikaisuvaatimus viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Määräaika lasketaan kultakin vuodelta toimitetun verotuksen osalta erikseen. Muutoksenhakuaja on päättänyt vuodelta 1998 toimitetun verotuksen osalta 31.12.2004, vuodelta 1999 toimitetun verotuksen osalta 31.12.2005 ja päättyy vuodelta 2000 toimitetun verotuksen osalta 31.12.2006. Ansiotulo-osinkoa koskeva muutoksenhakuaja on siten lyhyempi kuin pääomatulo-osinkoa koskeva EtaOsinkoL:n mukainen verovuosien 1998-2000 hakemusaika, joka päättyy 30.4.2007.

EtaOsinkoL:ssa tarkoitetun hakemuksen perusteella palautetaan vain pääomatulona verotetun osingon osalta likaa peritty vero. Mikäli hakemusta käsiteltäessä käy ilmi, että osinko tai osa siitä on verotettu ansiotulona, hakemus voidaan tältä osin tulkita ansiotulo-osinkoa koskeväksi VML:n mukaiseksi oikaisuvaatimukseksi. Oikaisuvaatimuksen katsotaan tulleen vireille, kun hakemus on saapunut verovirastoon.

Ansiotulo-osinkoa koskevat vaatimukset käsittelee verotuksen oikaisulautakunta. Verovirasto voi kuitenkin ratkaista oikaisuvaatimuksen siltä osin kuin verovelvollisen vaatimukset hyväksytään (VML 61 §).

5.2 Elinkeinon- ja maatalouden harjoittajat

Elinkeinon- tai maataloudenharjoittajan henkilökohtaisen tulolähteen pääomatuloina verotetuista osinkotuloista vero palautetaan kuten muillekin luonnollisille henkilöille.

Elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulolähteen tulokseen sisältyvät osinkotulot ovat jakaantuneet ansio- ja pääomatulo-osuuteen elinkeinon tai maatalouden nettovarallisuuden perusteella. Pääomatuloa on ollut 18 % vuotuinen tuotto nettovarallisuudelle ja ylimenevä osa on ollut ansiotuloa. Vuosina 2001 - 2004 pääomatulo-osuus on verovelvollisen vaatimuksesta voinut olla 10 %.

Elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulokseen sisältyvistä osingoista vero palautetaan verovelvollisen tekemän hakemuksen perusteella ETA-palautusmenettelyssä siltä osin kuin osinko on tullut verotetuksi pääomatulona. Ansiotulo-osingon verotus oikaistaan kohdassa 5.1 esitetyllä tavalla.

ETA-palautusmenettelyssä pääomatulo-osingoksi katsotaan sama määrä kuin toimitetussa verotuksessa on verotettu pääomatulona. Lähdeveroa hyvitetään sama määrä kuin toimitetussa verotuksessa on hyvitetty pääomatuloverosta.

Ellei verotusta toimitettaessa osinkoa ole jaettu ansio- ja pääomatuloksi muulla tavoin, osingosta katsotaan pääomatuloksi sama suhteellinen osuus kuin pääomatulo on koko elinkeinotoiminnan tai maatalouden tuloksesta. Hyvitettävänä lähdeverona otetaan huomioon sama suhteellinen osuus.

Esimerkki 29:

Elinkeinotoiminnan nettovarallisuus	10 000
Pääomatulo-osuus	1 800
Elinkeinotoiminnan tulos	15 000
ETA-osinko	1 000

ETA-palautusmenettelyssä huomioitava pääomatulo-osinko on 120 euroa. Määrä on laskettu ETA-osingon suhteellisenä osuutena pääomatulo-osuudesta ($1000/15000 * 1800$). ETA-palautuslaskennassa lähdeveroa otetaan huomioon osinkoa vastaava suhteellinen osuus.

5.3 Yhtymät

Elinkeinoyhtymällä tarkoitetaan tuloverolain 4 §:n mukaan muun muassa avointa ja kommandiittiyhtiötä. Elinkeinoyhtymä ei ole erillinen verovelvollinen, vaan laskentasubjekti, jonka tulolähteiden tulos jaetaan verotettavaksi osakkaiden tulona.

Vuosilta 1998-2004 toimitetuissa verotuksissa yhtymän tulolähteiden tuloksiin on voinut sisältyä toisesta ETA-maasta saatua osinkotuloa. Toisin kuin kotimaiset osingot, ulkomailta saadut osingot on tullut lukea elinkeinoyhtymän tuloon, mikä on jaettu verotettavaksi osakkaiden tulona heidän tulo-osuuksiensa mukaisesti.

Yhtymän elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulolähteeseen kuulunut ETA-alueelta saatu osinkotulo on osana yhtymästä saatua tulo-osuutta jakaantunut osakkaiden verotuksissa ansiotulo- ja pääomatulo-osuuksiin. Yhtymän henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuulunut tulo on kokonaisuudessaan katsottu pääomatuloksi. Osinkotuloon kohdistuva kansainvälinen kaksinkertainen verotus on tullut poistaa osakastasolla hyvittämällä osakkaan tulo-osuutta vastaava määrä vieraaseen valtioon suoritettua veroa.

EtaOsinkoL:ssa ei ole erikseen säädetty yhtymän tuloon sisältyvistä ETA-osingoista maksetun veron palauttamisesta. EtaOsinkoL:n mukaan veroa voidaan palauttaa luonnolliselle henkilölle, kuolinpesälle ja yhteisölle. Myös yhtymän osingoista liikaa maksuunpantu vero on kuitenkin palautettava, koska osingot on osana yhtymän tulo-osuutta luettu osakkaana olevan luonnollisen henkilön, kuolinpesän tai yhteisön veronalaiseksi tuloksi. Yhtymän saamasta osingosta ansiotulona verotettavan osan verotus oikaistaan kohdassa 5.1 esitetyllä tavalla.

Yhtymän osakas voi hakea palautusta verotettuun tulo-osuuteensa sisältyvästä ETA-osingosta määrätystä verosta. Jos palautusta on haettu yhtymän nimissä, hakemus käsitellään niiden osakkaiden hakemuksena, joiden tulona ETA-osinkoja sisältävä yhtymän tulo-osuus on verotettu. Palautettava määrä lasketaan samalla tavalla kuin jos osakas olisi itse ollut välittömästi osingonsaajana. Palautuksen laskentaa varten on selvítettävä kuinka paljon osakkaan tulo-osuuteen sisältyy ETA-osinkoa ja mikä osa on verotettu ansio- ja pääomatulona. Osakkaan tulo-osuuteen katsotaan sisältyvän sama suhteellinen osuus yhtymän tuloksi luettuja ETA-osinkoja kuin muitakin yhtymän saman tulolähteen tuloja. Palautuslaskentaa varten osinko jaetaan ansio- ja pääomatuloon samassa suhteessa kuin yhtymästä saatu muukin tulo-osuus on jaettu toimitetussa verotuksessa. Pääomatulona verotetulta osin vero palautetaan EtaOsinkoL:n mukaisessa menettelyssä. Osakkaan tulo-osuuteen sisältyvän ETA-osingon määrän selvittämiseksi pyydetään tarvittaessa lausunto yhtymän verotuksen toimittaneelta verotoimistolta.

Siltä osin kuin yhtymän tuloksi luetuista osingoista verovuonna pidätettyä lähdeveroa on verotusta toimitettaessa hyvitetty osakkaiden pääomatuloista, vastaava määrä lähdeveroa otetaan huomioon ETA-palautuslaskennassa. Mikäli lähdevero on hyvitetty ilman erittelyä ansiotuloista ja pääomatuloista hyvitettyyn lähdeveroon, katsotaan pääomatuloista hyvitetynsi pääomatulona verotettua osinkoa vastaava suhteellinen osuus.

Esimerkki 30:

Avoimessa yhtiössä on osakkaina A ja B. Molempien osuus yhtymän tulosta on 50 %. Yhtymän elinkeinotoiminnan tulos on 2000 euroa. Yhtymän tulokseen sisältyy ETA-osinkoja 1000 euroa, joista on pidätetty lähdeveroa 150 euroa yhtiön asuinvaltion. Sekä A:n että B:n tulona on verotettu 1000 euroa, johon katsotaan sisältyneen ETA-osinkoja 500 euroa. Molemmilla osakkailla on hyvitetty lähdeveroa 75 euroa ($150/2$)

Verotusta toimitettaessa on A:n osuus yhtymän tuloon 1000 euroa verotettu ansiotulona 600 euron osalta ja pääomatulona 400 euron osalta. A:n pääomatuloverosta on hyvitetty lähdeveroa 30 euroa ja ansiotulojen verosta 45 euroa. Pääomatulona ETA-osingoista katsotaan verotetun 200 euroa ($500/1000 * 400$). Liikaa maksettu vero palautetaan A:lle 200 euron osingon perusteella ETA-palautusmenettelyssä, jossa otetaan huomioon lähdeverona 30 euroa. Ansiotuloina verotetun 300 euron osingon osalta verotus oikaistaan muuttamalla VML-verotusta.

B:n osuus yhtymän tuloon 1000 euroa on verotettu ansiotulona 500 euron osalta ja pääomatulona 500 euron osalta. B:n pääomatuloista on hyvitetty lähdeveroa 37,50 euroa ja ansiotulojen verosta 37,50 euroa. Pääomatulona katsotaan ETA-osingoista verotetun 250 euroa ($500/1000 * 500$). Liikaa maksettu vero palautetaan B:lle 250 euron osingosta ETA-palautusmenettelyssä, jossa otetaan huomioon lähdeveroa 37,50 euroa. Ansiotulo-osingon, 250 euroa, osalta verotus oikaistaan muuttamalla VML-verotusta.

ETA-osinkoL:n mukaisessa palautusmenettelyssä pääomatulo-osingosta palautettava vero lasketaan veronalaiseksi tuloksi luetun osingon perusteella. Tällöin ei oteta huomioon, että ETA-osinko on voinut sisältyä yhtymän tappiolliseen tulokseen. Mikäli yhtymän tuloksen tappiollisuuden vuoksi jakoa ansio- ja pääomatulo-osuuteen ei ole tehty, osingon pääomatulo-osuudeksi katsotaan 18 % osakkaan nettovarallisuusosuudesta. Ansiotulo-osingon osalta vero palautetaan muuttamalla toimitettua VML-verotusta. Yhtiöveron hyvitys luetaan verovelvollisen tuloksi ja hänen hyväkseen ennakonpidätyksen tapaan. Tällöin on kuitenkin otettava huomioon, että tuloksi luettavaa yhtiöveron hyvitystä vastaan tulee käyttää yhtymän tappioita. Verovelvolliselle palautetaan siten rahana ansiotulona verotettuihin osinkoihin liittyvää yhtiöveron hyvitystä siihen määrään asti kuin se vastaa hänen laskennallista osuuttaan yhtymän tappioon ja yhtymän tappioita pienennetään vastaavasti. Yhtymän tappion käyttäminen verovuonna voi aiheuttaa seurannaismuutoksen seuraaviin verovuosiin, joihin tappiota on vähennetty yhtymän tuloksesta

Esimerkki 31:

Avoimessa yhtiössä on osakkaina A ja B. A:n osuus yhtymän tulosta on 60 % ja B:n osuus on 40 %. Yhtymän elinkeinotoiminnan tulokseen on sisältynyt ETA-alueelta saatuja osinkotuloja 1.000 euroa, mutta elinkeinotoiminnan kokonaistulos on ollut 3.000 euroa tappiolla. Yhtymän nettovarallisuus on 5.000 euroa. A:n osuus yhtymän nettovarallisuudesta on 3.000 euroa ja B:n 2.000 euroa. Osakkaiden verotuksessa jakoa ansio- ja pääomatuloon ei ole tehty yhtymän tuloksen tappiollisuuden takia. Verotusta toimitettaessa osakkaiden pääomatuloista ei ole hyvitetty osingoista pidätettyä lähdeveroa. Osinkoihin liittyvä yhtiöveron hyvitys on ollut $29/71 (0,408) * \text{osinko}$.

A:n yhtymästä saamaan tulo-osuuteen katsotaan sisältyneen 600 euroa ETA-osinkoja. Koska verotusta toimitettaessa jakoa ansiotuloon ja pääomatulon ei ole tehty, katsotaan ETA-osingosta pääomatuloksi 540e ($3.000 * 0,18$) ja ansiotuloksi 60 euroa. Liikaa maksettu vero palautetaan A:lle 540 euron osalta ETA-palautusmenettelyssä ja 60 euron osalta muuttamalla VML-verotusta. Ansiotulona verotettuun ETA-osinkoon liittyy 24,51 euron suuruinen yhtiöveron hyvitys ($0,408 * 60$), joka luetaan A:n hyväksi ennakonpidätysten tapaan. Yhtiöveron hyvitystä ei tässä tappiutilanteessa lisätä A:n verovuoden ansiotuloon, vaan yhtiöveron hyvitystä vastaavalla määrällä pienennetään yhtymän tappiota.

B:n yhtymästä saamaan tulo-osuuteen katsotaan sisältyneen 400 euroa ETA-osinkoja. Koska verotusta toimitettaessa jakoa ansiotuloon ja pääomatulon ei ole tehty, katsotaan ETA-osingosta pääomatuloksi 360 euroa ($2.000 * 0,18$) ja ansiotuloksi 40 euroa. Liikaa maksettu vero palautetaan B:lle 360 euron osalta erillisessä ETA-palautusmenettelyssä ja 40 euro osalta muuttamalla VML-verotusta. Ansiotulona verotettuun ETA-osinkoon liittyy 16,34 euron suuruinen yhtiöveron hyvitys ($0,408 * 40$), joka luetaan B:n hyväksi ennakonpidätysten tapaan. Yhtiöveron hyvitystä ei tässä tappiutilanteessa lisätä B:n verovuoden ansiotuloon, vaan yhtiöveron hyvitystä vastaavalla määrällä pienennetään yhtymän tappiota.

Myös yhteisö on voinut olla ETA-osinkoja saaneen yhtymän osakas. Yhteisön osuus yhtymän tuloon ei jakaannu pääomatuloon ja ansiotuloon. Siltä osin kuin yhteisöllä verotettu ETA-osinko on sisältynyt yhtymästä saatuun tulo-osuuteen, palautus lasketaan niin kuin jos yhteisö olisi itse ollut välittömästi ollut tulon saajana. Tulo-osuuteen katsotaan sisältyvän sama suhteellinen osuus yhtymän tuloksi luettuja ETA-osinkoja kuin muitakin yhtymän tuloja.

Esimerkki 32:

A Ky:n yhtiömiehinä ovat B Oy ja C Oy. A Ky:n tulokseen (10 000 euroa) sisältyy ETA-osinkoja 1000 euroa. Yhtiösopimuksen mukaisesti molempien yhtiömiesten tulona on verotettu 5 000 euroa. ETA-palautusmenettelyssä molemmille yhtiömiehille palautetaan veroa 500 euron suuruisen osingon perusteella ($1000/2$).

Verotusyhtymällä tarkoitetaan tuloverolain 4 §:n mukaan sellaista kahden tai useamman henkilön muodostamaan yhteenliittymää, jonka tarkoituksena on kiinteistön viljely tai hallinta. Verotusyhtymä ei ole erillinen verovelvollinen, vaan laskentasubjekti, jonka tulos jaetaan verotettavaksi osakkaiden tulona.

Vuosilta 1998-2004 toimitetuissa verotuksissa verotusyhtymän tulokseen on voinut sisältyä toisesta ETA-maasta saatua osinkotuloa. Osinko on tullut lukea yhtymän tuloon tai tappiolliseen tuloon, mikä on jaettu osakkaille heidän tulo-osuuksiensa mukaisesti.

Verotusyhtymän saama osinkotulo on jakaantunut osakkaiden verotuksissa ansiotulo- ja pääomatulo-osuuksiin. Osinkotuloon kohdistuva kansainvälinen kaksinkertainen verotus on tullut poistaa osakastasolla hyvittämällä osakkaan tulo-osuutta vastaava määrä vieraaseen valtioon suoritettua veroa.

EtaOsinkoL:ssa ei ole erikseen säädetty verotusyhtymän tuloon sisältyvistä ETA-osingoista maksetun veron palauttamisesta. EtaOsinkoL:n mukaan veroa voidaan palauttaa luonnolliselle henkilölle, kuolinpesälle ja yhteisölle. Myös verotusyhtymän osingoista liikaa maksuunpantu vero on kuitenkin palautettava, koska osingot on osana yhtymän tulo-osuutta luettu osakkaana olevan luonnollisen henkilön, kuolinpesän tai yhteisön veronalaiseksi tuloksi. Pääomatulo-osingosta vero palautetaan verotusyhtymän osakkaalle EtaOsinkoL:n mukaisesti. Ansiotulo-osingon verotus oikaistaan muuttamalla osakkaan verovuoden VML-verotusta.

Suomessa liikaa maksettu vero verotusyhtymän tuloon sisältyvästä ETA-osingosta palautetaan osakkaille soveltuvien osin samalla tavalla kuin elinkeinoyhtymän tuloksi luetusta osingosta.

5.4 Muusta kuin pörssiyhtiöstä saatu osinko

Euroopan talousalueelta muulta kuin pörssiyhtiöltä saatu osinkotulo on jaettu luonnollisen henkilön tai kotimaisen kuolinpesän verotuksessa ansio- ja pääomatuloon osinkoa jakaneen yhtiön osakkeiden käyvän arvon perusteella. Vero palautetaan ETA-palautusmenettelyssä siltä osin kuin osinko on verotettu pääomatulona. Pääomatuloista hyvitettyä lähdeverona otetaan huomioon sama määrä, joka on tosiasiallisesti hyvitetty pääomatuloveroista toimitetussa VML-verotuksessa. Ansiotulo-osingon verotus oikaistaan muuttamalla toimitettua verotusta VML:n mukaisesti.

Ansiotulo-osingon verotus oikaistaan siten, että ansiotulona verotettuun osinkoon liittyvä yhtiöveron hyvitys luetaan veronalaiseksi ansiotuloksi. Saman määräinen yhtiöveron hyvitys luetaan verovelvolliselle verovuodelta määrättävien verojen suoritukseksi ennakonpidätyksen tapaan.

6 ETA-palautuspäätöksen muuttaminen

6.1 Yleistä

EtaOsinkoL:n 11 §:n mukaan palautuspäätöstä voidaan oikaista ja annettuun päätökseen voidaan hakea muutosta siten kuin verotusmenettelystä annetussa laissa säädetään. Viittaussäännöksen johdosta sovellettavaksi voivat tulla seuraavat VML:n mukaiset oikaisu- ja muutoksenhakukeinot:

- veronoikaisu verovelvollisen hyväksi (VML 55 §),
- veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi (VML 56 §),
- jälkiverotus (VML 57 §),
- seurannaismuutos (VML 75 § ja 78 §),
- oikaisuvaatimus (VML 63 §),
- valitus hallinto-oikeuteen (VML 66 §),
- valitus korkeimpaan hallinto-oikeuteen (VML 70 §).

VML:n oikaisua ja muutoksenhakua koskevia säännöksiä on eräiltä osin muutettu lailla 22.12.2005/1079. Muutettuja säännöksiä sovelletaan vasta verovuodesta 2006 alkaen. EtaOsinkoL:a sovelletaan verovuosiin 1998-2004. ETA-palautusmenettelyssä tehdyn päätöksen muuttamiseen ja päätöstä koskevaan muutoksenhakuun sovelletaan siten aikaisemmin voimassa olleita säännöksiä.

6.2 Veronoikaisu verovelvollisen hyväksi

Verovirasto voi oikaista EtaOsinkoL:n mukaista palautuspäätöstä verovelvollisen hyväksi, jos verovelvolliselle on virheen johdosta pantu liikaa veroa (VML 55 §). Veronoikaisu on tämän johdosta mahdollinen, jos veroa on virheen johdosta palautettu vähemmän kuin sitä olisi EtaOsinkoL:n mukaan pitänyt palauttaa. Veronoikaisuun voidaan korjata tehdyssä ETA-palautuspäätöksessä oleva virhe esimerkiksi, jos yhteisön verovuoden tulovero on otettu huomioon pienempänä kuin se on ollut voimassa palautuspäätöstä tehtäessä tai jos palautusta

laskettaessa on sovellettu väärää yhtiöveron hyvityskerrointa ja veroa on palautettu liian vähän.

Esimerkki 33:

Yhteisön verovuoden tulovero VML-verotuksessa on ollut palautuspäätöstä tehtäessä 10 000 euroa. Tallennusvirheen vuoksi verovuoden tuloverona on pidetty palautusta laskettaessa 6 000 euroa ja yhteisölle on palautettu veroa rahana liian vähän. Virhe voidaan korjata veronoikaisulla verovelvollisen hyväksi.

Esimerkki 34:

Palautusta laskettaessa Yhtiö A:lta saatuun osinkoon on sovellettu Yhtiö B:n yhtiöveron hyvityskerrointa $0,100 \cdot \text{osinko}$, joka on ollut pienempi kuin Yhtiö A:n kerroin $0,250 \cdot \text{osinko}$. Palautettava määrä on tämän vuoksi ollut liian pieni. Virhe voidaan korjata veronoikaisulla verovelvollisen hyväksi.

Palautuspäätöstä voidaan oikaista viranomaisaloitteisesti verovelvollisen hyväksi myös, jos osoittautuu, että EtaOsinkoL 4 §:ssa tarkoitettu, jakajayhtiön verovuosien 1997-2004 yhtiöverojen ja osingonjakojen perusteella laskettava yhtiöveron hyvityskerroin, on laskettu liian pieneksi ja kerrointa myöhemmin korotetaan.

EtaOsinkoL 5 §:n mukaan verovelvollinen voi osoittaa, että osinkoa jakavalla yhtiöllä on sellaista käyttämätöntä veroa verovuotta 1997 edeltäneiltä verovuosilta, joka on otettava huomioon laskettaessa yhtiöveron hyvityskerrointa verovuosilta 1997-2004 jaetulle osingolle (ks. kohta 2.2.3). EtaOsinkoL 5 §:n perusteella korotettu yhtiöveron hyvityskerroin otetaan huomioon vain sillä verovelvollisella, joka on sitä vaatinut. Kysymys voi olla tilanteesta, jossa verovelvollinen on itse esittänyt selvityksen käyttämättömästä verosta tai tilanteesta, jossa verovelvollinen viittaa jonkun toisen verovelvollisen jo esittämään selvitykseen. Muiden verovelvollisten palautuspäätöstä ei oikaista viranomaisaloitteisesti sen johdosta, että yhtiöveron hyvityskerrointa on korotettu EtaOsinkoL 5 §:n mukaisen selvityksen perusteella. Jos palautus on laskettu soveltaen EtaOsinkoL 4 §:n mukaisesti normaalitavalla laskettua yhtiöveron hyvityskerrointa, palautuspäätöksessä ei voida katsoa olevan sellaista virhettä, että veronoikaisu olisi mahdollinen.

Veronoikaisun johdosta verovelvolliselle palautetaan vero palautuskorkoineen (ks. kohta 2.6.).

EtaOsinkoL:n mukaan palautus lasketaan niillä VML-verotuksen perusteilla, jotka ovat voimassa sillä hetkellä, kun palautuspäätös tehdään. Palautuspäätöstä ei ole pidettävä VML 55 §:ssä tarkoitettulla tavalla virheellisenä pelkästään sen johdosta, että nämä perusteet sittemmin muuttuvat. Siitä, missä tilanteissa ja missä laajuudessa verovuodelta palautettava määrä on laskettava uudelleen myös palautusmenettelyssä jo aiemmin käsiteltyjen osinkojen osalta, ks. kohta 3.2: Tilanteet, joissa palautus voidaan joutua laskemaan uudelleen.

VML 55 §:n mukaan veronoikaisu verovelvollisen hyväksi on tehtävä viiden vuoden kuluessa kyseisen verovuoden verotuksen toimittamista seuraavan vuoden alusta lukien.

EtaOsinkoL:ssa ei ole erikseen säädetty määräajasta, jonka kuluessa palautuspäätös on oikaistava. Näin ollen sovelletaan VML:n mukaisia määräaikoja. Esimerkiksi verovuodelta 2001 tehty palautuspäätös on oikaistava viimeistään 31.12.2007. Määräaikojen johdosta verovuosilta 1998 ja 1999 tehtyjä palautuspäätöksiä ei voida enää oikaista verovelvollisen hyväksi ja verovuoden 2000 osaltakin veronoikaisun määräaika päättyy 31.12.2006. Veronoikaisua koskeva päätös on tehtävä ja postitettava ennen määräajan päättymistä.

6.3 Veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi

Verovirasto voi oikaista EtaOsinkoL:n mukaista palautuspäätöstä verovelvollisen vahingoksi, jos verovelvolliselle on laskuvirheen tai siihen verrattavan erehdyksen vuoksi taikka sen

johdosta, ettei asiaa ole joltakin osin tutkittu taikka jos verotus on perustunut sivulliselta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin, palautettu liikaa veroa (VML 56 §). Veronoikaisu vahingoksi voi tulla tehtäväksi lähinnä tapauksissa, joissa viranomaiselle on palautusta laskettaessa tapahtunut tallennus-, lasku- tai kirjoitusvirhe ja verovelvolliselle on palautettu liikaa veroa.

Esimerkki 35:

Verovelvollinen on hakenut palautusta Bolag AB:lta saamansa osinkotulon perusteella. VML-verotuksessa verovelvollisen tulona on verotettu 1000 euroa osinkoa Bolag AB:ltä. ETA-palautusmenettelyssä palautettava vero on tallennusvirheen vuoksi laskettu 10.000 euron suuruisen osingon perusteella ja veroa on palautettu liikaa. Palautuspäätöstä voidaan muuttaa verovelvollisen vahingoksi, jos määräaikaa palautuspäätöksen oikaisulle verovelvollisen vahingoksi on vielä jäljellä.

Veronoikaisun johdosta verovelvolliselta peritään takaisin aiheetta palautettu vero ja aiheetta maksettu palautuskorko.

EtaOsinkoL:n mukaan palautus lasketaan niillä toimitetun verotuksen perusteilla, jotka ovat voimassa sillä hetkellä, kun palautuspäätös tehdään. Palautuspäätöstä ei ole pidettävä VML 56 §:ssä tarkoitettulla tavalla virheellisenä pelkästään sen johdosta, että nämä perusteet sittemmin muuttuvat. Siitä, missä tilanteissa ja missä laajuudessa verovuodelta palautettava määrä on laskettava uudelleen myös palautusmenettelyssä jo aiemmin käsiteltyjen osinkojen osalta, ks. kohta 3.2: Tilanteet, joissa palautus lasketaan uudelleen. Näissäkin tilanteissa verovuodelta palautettavaa määrää voidaan muuttaa verovelvollisen vahingoksi vain, jos muodolliset edellytykset palautuspäätöksen muuttamiselle verovelvollisen vahingoksi täyttyvät:

Esimerkki 36:

Vuoden 2004 VML-verotuksessa A on katsottu Suomessa yleisesti verovelvolliseksi ja Ruotsista saatu osinko on luettu hänen veronalaiseksi tulokseen. Marraskuussa 2006 tehdyllä ETA-palautuspäätöksellä A:lle on palautettu osingosta liikaa suoritettu vero. Verovelvollisen oikaisuvaatimuksen johdosta verovirasto on elokuussa 2007 tekemällään päätöksellä katsonut A:n Ruotsissa asuvaksi ja Suomessa rajoitetusti verovelvolliseksi. Tämän johdosta Ruotsista saadun osingon verotus Suomessa on kumottu ja A:lle on palautettu osingoista Suomessa maksettu vero.

ETA-palautuspäätöstä tehtäessä on ollut voimassa VML-verotus, jossa A on katsottu Suomessa yleisesti verovelvolliseksi ja häntä on verotettu Ruotsista saaduista osingoista. Osingosta liikaa maksettu vero on tullut palauttaa näillä perusteilla. ETA-palautuspäätöstä tehtäessä ei ole tutkittu, eikä ole voitukaan tutkia kysymystä A:n veronalaiseksi tuloksi luetun osingon määrän muuttumisesta A:n verotuksellista asuinvaltiota koskevan muutoksen johdosta. Verovirasto voi oikaista ETA-palautuspäätöksen A:n vahingoksi ja panna hänelle maksuun aiheetta palautetun veron.

VML 56 §:n mukaan veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi on tehtävä kahden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien. EtaOsinkoL:ssa ei ole erikseen säädetty määräajasta, jonka kuluessa palautuspäätös on oikaistava. Näin ollen veroviraston on oikaistava palautuspäätös verovelvollisen vahingoksi VML 56 §:ssä säädettyssä määräajassa eli kahden vuoden kuluessa verovelvollisen sen verovuoden VML-verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta, jota palautusasiaa koskee.

Esimerkki 37:

ETA-palautusmenettelyssä verovuodelta 2004 verovelvolliselle luonnolliselle henkilölle olisi tullut palauttaa veroa 1 000 euroa. Tallennusvirheen vuoksi veroa

on palautettu 10 000 euroa. Verotus vuodelta 2004 on toimitettu vuonna 2005. Veroviraston on toimitettava veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi kahden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta eli viimeistään 31.12.2007.

Jos verovelvollisen vahingoksi tehtävän oikaisun määräaika on päättynyt VML 56 §:ssä tarkoitetut virheet voidaan korjata vain veroasiamiehen muutoksenhaun johdosta.

Esimerkki 38:

ETA-palautusmenettelyssä verovuodelta 2002 verovelvolliselle luonnolliselle henkilölle olisi tullut palauttaa veroa 1 000 euroa. Tallennusvirheen vuoksi veroa on palautettu 10 000 euroa. Verovirasto on tehnyt palautuspäätöksen 1.2.2007. Verotus vuodelta 2002 on toimitettu vuonna 2003. Verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta laskettava veronoikaisun määräaika on päättynyt 31.12.2005. Virhe voidaan korjata veroasiamiehen oikaisuvaatimuksesta, joka on pantava vireille 60 päivän kuluessa palautuspäätöksen tekemisestä eli viimeistään 2.4.2007.

6.4 Jälkiverotus

VML 57 §:n mukaan jälkiverotus voidaan toimittaa, jos verovelvollinen on jäänyt osittain tai kokonaan verottamatta sen johdosta, että hän on jättänyt antamatta veroilmoituksen taikka antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen taikka muun tiedon tai asiakirjan. EtaOsinkoL:n mukaisen palautusmenettelyn erillisyyden vuoksi jälkiverotuksen edellytykset ratkaistaan sen perusteella, onko verovelvollinen antanut nimenomaan *ETA-palautusmenettelyä* varten väärää tietoa. Palautuspäätöstä voidaan oikaista jälkiverotuksin, jos verovelvollinen on antanut palautushakemuksessaan tai muutoin palautusmenettelyä varten puutteellisen, erehdyttävän tai väärän tiedon tai asiakirjan ja verovelvolliselle on tämän vuoksi palautettu liikaa veroa. Kun ETA-päätöstä oikaistaan jälkiverotuksin, verovelvolliselta peritään takaisin hänelle aiheutta palautettu vero.

Jälkiverotustilanteessa verovelvolliselta peritään takaisin myös hänelle aiheutta maksettu EtaOsinkoL:n mukainen palautuskorko. Jälkiverotuksen yhteydessä määrätään veronlisäys ja veronkorotus (VML 57 §). Veronlisäys lasketaan aiheettoman palautuksen palautuspäivästä jälkiverolle määrättävään eräpäivään.

Esimerkki 39:

JÄLKIVEROTUKSEN JOHDOSTA VEROVUODELTA PALAUTETTAVA VERO LASKETAAN UUELLEEN JA AIKAISEMMIN LIIKAA PALAUTETTU VERO PERITÄÄN TAKAISIN

Yhteisön tulovero vuodelta 2004 toimitetussa säännönmukaisessa verotuksessa on ollut 5000 euroa. Yhteisön veronalaiseksi tuloksi on luettu Euroopan talousalueella asuneilta yhtiöiltä saatuja osinkoja.

Yhteisö hakee marraskuussa 2006 EtaOsinkoL:n mukaista palautusta X AB:lta saadusta osingosta maksetusta verosta. Palautukseksi lasketaan 10 000 euroa. Yhteisölle palautetaan rahana verovuoden tuloveroa vastaava määrä 5000 euroa. Rahana palauttamatta jäävä määrä 5000 euroa otetaan huomioon käyttämättömänä hyvityksenä verovuodesta 2005 lähtien.

Yhteisön vuoden 2004 verotusta muutetaan tammikuussa 2007 seurannaismuutoksin siten, että verotettavasta tulosta vähennetään edellisiltä

vuosilta vahvistettuja tappioita. Tappioiden vähentämisen jälkeen yhteisölle ei jää verotettavaa tuloa ja verovuoden tulovero on 0.

Yhteisö on antanut hakemuksessaan vääriä tietoja siitä, miltä yhtiöiltä se on saanut ETA-osinkoja ja sille on tämän johdosta palautettu liikaa veroa. ETA-palautuspäätöstä muutetaan jälkiverotuksin. Jälkiverotuksen johdosta ETA-palautuksen määrä alenee 4000 euroon.

Yhteisölle maksuunpannaan ja siltä peritään takaisin aiheetonta rahapalautusta 1 000 euroa. Takaisin perittävälle verolle määrätään veronlisäys ja veronkorotus. Lisäksi ETA-palautusmenettelystä syntynyt ja VML-verotukseen siirtynyt käyttämätön hyvitys 5 000 euroa poistetaan aiheettomana (vaikka verovuoden tulovero VML-verotuksessa on jälkiverotuksen hetkellä 0 euroa, verovuoden tuloverona pidetään rahapalautuksen enimmäismäärää laskettaessa edellisessä ETA-palautuslaskennassa sovellettua suurempaa määrää 5 000 euroa; ks. kohta 3.2).

6.5 Seurannaismuutos

EtaOsinkoL:a sovelletaan verovuosiin 1998-2004. Näiden verovuosien verotuksissa sovellettavan VML 75 §:n mukaan, jos verotusta on muutettu toisen verovuoden tai toisen verovelvollisen verotukseen vaikuttavalla tavalla, verovirasto muuttaa myös toisen verovuoden tai toisen verovelvollisen verotusta muutosta vastaavasti, jollei muutoksen tekeminen ole erityisestä syystä kohtuutonta. Verovirasto voi niin ikään muuttaa verovelvollisen verotusta silloin, kun verotusta on toisessa valtiossa muutettu Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla. Seurannaismuutos voidaan tehdä sekä verovelvollisen eduksi että hänen vahingokseen.

Verovuosiin 1998-2004 kohdistuva seurannaismuutos ei ole mahdollinen sillä perusteella, että saman verovelvollisen muuta verotusta kuin VML:n mukaan toimitettavaa verotusta on muutettu VML-verotukseen vaikuttavalla tavalla. VML 75 §:n mukaan seurannaismuutos ei myöskään ole mahdollinen saman verovelvollisen samaan verovuoteen kohdistuvien muutosten johdosta. Tällainen muutos VML-verotuksessa, esimerkiksi tietyn tulon katsominen pääomatuloksi ansiotulon sijasta, toteutetaan muutospäätöksellä itsellään siten, että tulo siirretään ansiotuloista pääomatuloihin ja verovuoden veron määrä lasketaan uudelleen.

EtaOsinkoL:n mukainen palautusmenettely on VML-verotuksesta erillinen menettely. Koska seurannaismuutos ei ole VML 75 §:n mukaan verovuosina 1998-2004 mahdollinen muussa verotuksessa tapahtuneen muutoksen johdosta, on katsottava, ettei verovirasto voi muuttaa ETA-palautuspäätöstä seurannaismuutoksin VML-verotuksessa tapahtuneen muutoksen johdosta. Seurannaismuutos ei ole mahdollinen senkään vuoksi, että muutos koskisi tällöin saman verovelvollisen samaa verovuotta.

Seurannaismuutos on sitä vastoin mahdollinen, jos saman verovelvollisen toisen verovuoden ETA-palautuspäätöstä on muutettu hänen toisen verovuoden ETA-palautuspäätökseensä vaikuttavalla tavalla. Kysymys voi olla esimerkiksi siitä, että verovuoden ETA-palautuslaskennasta seuraavan verovuoden ETA-palautuslaskentaan siirtyvän lähdeveron määrä on muuttunut.

Esimerkki 40:

Verovelvollinen on hakenut palautusta verovuodelta 2001 ja saanut palautuspäätöksen. Myöhemmin verovelvollinen hakee palautusta vuodelta 2000. Vuoden 2000 ETA-palautuslaskennassa jää lähdeveroa vähentämättä. Jos vähentämättä jäävä lähdevero voidaan vähentää vuoden 2001 oikaistua veroa laskettaessa vuodelta 2001 tehtyä ETA-päätöstä voidaan muuttaa seurannaismuutoksin.

Seurannaisuusmuutos on mahdollinen myös sen johdosta, että toisen verovelvollisen ETA-palautuspäätöstä on muutettu toisen verovelvollisen ETA-palautuspäätökseen vaikuttavalla tavalla.

Esimerkki 41:

Nordea AB:n maksama osinko on verotettu kuolinpesän tulona. Osingosta maksettua veroa on palautettu kuolinpesälle EtaOsinkoL:n mukaisella palautuspäätöksellä. VML-verotusta koskevassa oikaisuvaatimuksessa kuolinpesän osakas on vaatinut osingon poistamista kuolinpesän tulosta, sillä kuolinpesä on jaettu ennen osingon maksua. Verovirasto on hyväksynyt oikaisuvaatimuksen ja verottanut osingon kuolinpesän osakkailla. Osakas hakee palautusta osingosta maksuunpannusta verosta. Hakemus hyväksytään. Kuolinpesälle tehtyä palautuspäätöstä voidaan oikaista seurannaisuutoksien ja periä siltä takaisin aiheettomasti maksettu palautus kokonaisuudessaan. Kuolinpesän muille osakkaille (jotka eivät ole hakeneet palautusta) vero voidaan palauttaa seurannaisuutoksien.

Seurannaisuusmuutos voidaan tehdä vaikka jälkiverotuksen tai veronoikaisun edellytykset eivät täyty. Seurannaisuutoksen tekemiselle ei ole säädetty määräaika.

6.6 Oikaisuvaatimus

Veroviraston sekä viran puolesta että hakemuksesta tekemään ETA-palautuspäätökseen haetaan muutosta oikaisuvaatimuksella. Oikaisuvaatimuksen voivat tehdä sekä verovelvollinen että veroasiamies.

Oikaisuvaatimuksen ratkaisee verotuksen oikaisulautakunta. Verovirasto voi kuitenkin VML 61 §:n mukaisesti ratkaista verovelvollisen tekemän oikaisuvaatimuksen siltä osin kuin verovelvollisen vaatimus hyväksytään. Siltä osin kuin kyseessä on aikaisemmin ratkaisematon ETA-palautusasia, oikaisuvaatimus käsitellään kuitenkin hakemuksena (EtaOsinkoL 10 § ja HallintoL (434/2003) 21 §).

Esimerkki 42:

Verovelvollinen on hakenut verovuodelta 2001 palautusta Bolag AB:n maksamien osinkojen perusteella. Myöhemmin verovelvollinen vaatii verovuodelta 2001 palautusta Företag AB:n maksamien osinkotulojen perusteella. Företag AB:lta saatuja osinkoja ei ole aikaisemmin käsitelty ETA-palautusmenettelyssä. Verovirasto käsittelee ja ratkaisee Företag AB:lta saatuja osinkoja koskevan vaatimuksen EtaOsinkoL:n mukaisena palautushakemuksena.

VML:n mukaan määräaika verovelvollisen oikaisuvaatimuksen tekemiselle on viisi vuotta kyseisen verovelvollisen verovuoden verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien. Määräaika lasketaan siis kultakin vuodelta toimitetun verotuksen osalta erikseen. Muutoksenhaku aika esimerkiksi vuodelta 1999 tehdyn palautuspäätöksen osalta on siten päättynyt 31.12.2005, vuoden 2000 osalta määräaika päättyy 31.12.2006 ja vuoden 2001 osalta määräaika päättyy 31.12.2007. On huomattava, että EtaOsinkoL:n mukainen *palautushakemuksen* määräaika päättyy verovuosien 1998-2000 osalta 30.4.2007.

VML:n mukaan veroasiamiehen muutoksenhaku aika on kahdeksan kuukautta verovelvollisen verotuksen päättymisestä. Muutoksenhaku aika on siten päättynyt vuoden 2004 osaltakin jo 30.6.2006.

Verovelvollinen saa kuitenkin aina tehdä oikaisuvaatimuksen edellä mainittujen määräaikojen estämättä 60 päivän kuluessa siitä, kun hän on saanut tiedon päätöksestä. Jos päätös on annettu tiedoksi ilman saantitodistusta, päätös katsotaan saadun tiedoksi seitsemäntenä

päivänä sen jälkeen kun päätös on annettu postin kuljetettavaksi, jollei muuta näytetä. Veroasiamiehen 60 päivän muutoksenhakuaika lasketaan päätöksen tekemisestä.

Esimerkki 43:

Palautuspäätös koskee verovuotta 1999. Verovelvollisen viiden vuoden oikaisuvaatimusaika on mennyt umpeen 31.12.2005. Verovelvollinen A on saanut tiedon palautuspäätöksestä 2.2.2007. Hänellä on tästä päivästä lukien 60 päivää aikaa tehdä oikaisuvaatimus.

6.7 Valitus hallinto-oikeuteen

Verovelvollinen tai muu muutoksenhakuun oikeutettu saa hakea oikaisuvaatimukseen annettuun päätökseen muutosta valittamalla siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen tai yhtymän kotikunnan verovuotta edellisen vuoden alussa katsotaan olleen.

VML:n mukaan verovelvollisen valitusaika on viisi vuotta verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien. Määräaika lasketaan siis kultakin vuodelta toimitetun verotuksen osalta erikseen. Verovelvollisen valitusaika esimerkiksi vuodelta 2002 tehdystä palautuspäätöksestä päättyy siten 31.12.2008.

VML:n mukaan määräaika veroasiamiehen valitukselle on kahdeksan kuukautta verovelvollisen verotuksen päättymisestä. Valituksen määräaika on päättynyt siten vuoden 2004 osaltakin jo 30.6.2006.

Oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä saadaan kuitenkin aina valittaa edellä mainittujen määräaikojen estämättä 60 päivän kuluessa siitä kun muutoksenhakuun oikeutettu on saanut tiedon päätöksestä. Verovelvollisen osalta määräaika lasketaan siitä, kun verovelvollinen on saanut tiedon päätöksestä. Jos päätös on annettu tiedoksi ilman saantitodistusta, päätös katsotaan saadun tiedoksi seitsemäntenä päivänä sen jälkeen kun päätös on annettu postin kuljetettavaksi, jollei muuta näytetä. Veroasiamiehen 60 päivän valitusaika lasketaan päätöksen tekemisestä.

Valitus oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä on toimitettava valitusajassa verovirastoon.

Esimerkki 44:

Verovelvollinen on saanut 2.2.2006 tiedon verovuotta 1999 koskevasta oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä. Viiden vuoden muutoksenhakuaika on mennyt umpeen 31.12.2005. Verovelvollinen voi valittaa oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä 60 päivän kuluessa tiedoksisaantipäivästä 2.2.2006.

6.8 Valitus korkeimpaan hallinto-oikeuteen

Hallinto-oikeuden päätökseen saa hakea muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan. Valitusoikeus korkeimpaan hallinto-oikeuteen on niillä, jotka voivat hakea muutosta verotukseen.

Valitus on tehtävä 60 päivän kuluessa hallinto-oikeuden päätöksen tiedoksisaannista. Valituskirjelmä, johon on sisällytettävä valituslupahakemus, on toimitettava valitusajassa korkeimmalle hallinto-oikeudelle tai päätöksen tehneelle hallinto-oikeudelle.

7 Lakiteksti

Laki Euroopan talousalueelta saadusta osingosta suoritettun veron palauttamisesta eräissä tapauksissa 15.7.2005/563

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §

Lain tarkoitus

Tällä lailla saatetaan Euroopan talousalueelta saadun osingon verotus Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 56 ja 58 artiklan mukaiseksi. Osinkoon kohdistuva kansainvälinen kaksinkertainen verotus poistetaan palauttamalla verovelvolliselle liikaa maksettua veroa vastaava määrä muusta verotuksesta erillisessä menettelyssä siten kuin jäljempänä säädetään.

2 §

Lain soveltamisala

Lakia sovelletaan yhtiöveron hyvityksestä annetussa laissa (1232/1988) tarkoitetun osingonsaajan Euroopan talousalueella asuneelta yhtiöveron hyvityksestä annetun lain edellytykset täyttävältä yhtiöltä verovuosina 1998–2004 saamaan osinkoon, joka on ollut tuloverolain (1535/1992), elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) tai maatilatalouden tuloverolain (543/1967) nojalla veronalaista tuloa ja joka ei ole oikeuttanut yhtiöveron hyvityksestä annetun lain 4 §:ssä tarkoitettuun yhtiöveron hyvitykseen.

Euroopan talousalueella asuneena yhtiönä pidetään yhtiötä, joka on osingonjaosta päätettäessä ollut eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä annetun direktiivin (90/435/ETY) 2 artiklassa tarkoitettu yhtiö tai Euroopan talousalueella muussa kuin Euroopan unionin jäsenvaltiossa asunut vastaava yhtiö.

Lakia ei sovelleta ansiotulona verotettavaan Euroopan talousalueelta saatuun osinkoon.

3 §

Palautettava vero

Osingonsaajalle palautetaan 2 §:ssä tarkoitetun osinkotulon perusteella verovuosina 1998–2004 Suomessa maksuunpannusta verosta (*maksuunpantu vero*) määrä, joka ylittää osingonsaajan kunakin verovuonna saamasta osingosta ja tuloksi luettavan yhtiöveron hyvityksestä lasketun veron (*laskennallinen vero*) määrän.

Maksuunpantuna verona pidetään määrää, joka vastaa 28 prosenttia verovuosina 1998–1999 toimitetuissa verotuksissa ja 29 prosenttia verovuosina 2000–2004 toimitetuissa verotuksissa tuloksi luetun osingon määrästä vähennettynä samasta tulosta vieraassa valtiossa suoritettun, verotuksessa verovuonna hyvitetyn veron määrällä.

Laskennallisena verona pidetään määrää, joka vastaa 28 prosenttia verovuosina 1998–1999 ja 29 prosenttia verovuosina 2000–2004 saadun osingon ja tuloksi luettavan yhtiöveron hyvityksen yhteismäärästä vähennettynä osingonsaajan hyväksi luettavan yhtiöveron hyvityksen määrällä. Yhtiöveron hyvitys lasketaan kertomalla osingonsaajan saama osinko 4 §:ssä tarkoitetulla osinkoa jakavan yhtiön yhtiöveron hyvityksellä. Laskennallisesta verosta vähennetään samasta tulosta vieraassa valtiossa suoritettun, verotuksessa verovuonna hyvitetyn veron määrä. Vieraassa valtiossa suoritettua veroa vähennetään enintään samasta valtiosta saadusta osinkotulosta laskettua laskennallista veroa vastaava määrä.

4 §

Yhtiöveron hyvityksen määrittäminen

Yhtiövero lasketaan osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltioonsa tulon perusteella verovuodelta maksaman veron (*verovuoden vero*), samalta verovuodelta jaettavaksi päätetyn osingon kokonaismäärän (*osingon kokonaismäärä*) ja aikaisemman verovuoden käyttämättä jääneen veron (*käyttämätön vero*) perusteella. Jos Suomella ja osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiolla on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi solmittu sopimus, verovuoden verolla tarkoitetaan niitä yhtiön tulon perusteella suorittamia veroja, joihin sopimusta sovelletaan.

Yhtiövero lasketaan siten, että verovuoden verona otetaan huomioon enintään 7/18 verovuosilta 1997–1999 ja 29/71 verovuosilta 2000–2004 yhtiön kultakin verovuodelta jaettavaksi päätetyn osingon kokonaismäärästä. Jos verovuoden vero on enimmäismäärää suurempi, ylittävä määrä otetaan huomioon käyttämättömänä verona seuraavina vuosina. Jos verovuoden vero on enimmäismäärää pienempi, aikaisemman verovuoden käyttämätön vero otetaan huomioon verovuoden veron lisäyksenä, kunnes vero vastaa määrää, joka on enintään kyseisen verovuoden veron määrä.

Yhtiöveron hyvitys saadaan jakamalla edellä tarkoitettu yhtiövero yhtiön verovuodelta jaettavaksi päätetyn osingon kokonaismäärällä. Yhtiöveron hyvitys määritetään verovuosittain verovuodesta 1997 alkaen. Veroviranomainen hankkii määrittämisessä tarvittavan tiedon verovuoden verosta ja jaettavaksi päätetystä osingosta viran puolesta.

Jos veroviranomaisella ei ole käytettävissä tietoa verovuoden verosta tai osingon kokonaismäärästä, yhtiöveron hyvitys on 7/18 verovuosilta 1997–1999 ja 29/71 verovuosilta 2000–2004 jaettavaksi päätetyn osingon kokonaismäärästä.

5 §

Verovelvollisen osoittama käyttämätön vero

Jos verovelvollinen osoittaa, että osinkoa jakavalla yhtiöllä on 4 §:n 2 momentissa tarkoitettua käyttämätöntä veroa verovuotta 1997 edeltäviltä verovuosilta, käyttämätön vero otetaan huomioon seuraavien verovuosien verovuoden veron lisäyksenä kymmeneltä verovuotta edeltäneeltä verovuodelta aikaisimmasta vuodesta alkaen, kunnes vero vastaa määrää, joka on enintään kyseisen verovuoden veron määrä. Käyttämätöntä veroa ei oteta huomioon verovuotta 1989 aikaisemmalta verovuodelta. Verovuotta 1997 edeltävän verovuoden käyttämätöntä veroa laskettaessa verovuoden verona pidetään enintään määrää, joka vastaa verovuonna Suomessa sovelletun yhteisön tuloveroprosentin mukaista osuutta verovuodelta jaettavaksi päätetyn osingon kokonaismäärästä.

6 §

Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys

Jos edellä 3 §:n 3 momentissa tarkoitetun vieraassa valtiossa suoritetun veron määrää ei hyvitetä kokonaan samasta valtiosta saadusta osinkotulosta, hyvittämättä jäänyt määrä (*käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys*) vähennetään seuraavalta verovuodelta samasta valtiosta saadusta osinkotulosta määrättävästä 3 §:n 3 momentin laskennallisesta verosta. Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys vähennetään seuraavana verovuonna siltä osin kuin laskennallista veroa on seuraavan verovuoden yhtiöveron hyvityksen hyväksi lukemisen ja seuraavan verovuoden vieraassa valtiossa suoritettujen verojen vähentämisen jälkeen jäljellä.

Verovuodelta 2004 hyvittämättä jäänyt käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys vähennetään kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain ([\(1552/1995\) 5 §:ssä](#)) säädetyllä tavalla.

7 §

Veron palauttaminen yhteisölle

Yhteisölle ei palauteta veroa yhteisön verovuoden tuloveron määrää suurempana. Palauttamatta jätetyn veron määrään sovelletaan, mitä käyttämättömän hyvityksen vähentämisestä säädetään yhtiöveron hyvityksestä annetun lain 5 ja 5 a §:ssä ja yhtiöveron hyvityksestä annetun lain kumoamisesta annetun lain [\(725/2004\) 2 §:ssä](#).

8 §

Toimivaltainen viranomainen

Päätöksen veron palauttamista koskevassa asiassa tekee verotusmenettelystä annetun lain [\(1558/1995\) 6 §:ssä](#) tarkoitettu toimivaltainen verovirasto tai Verohallituksen määräämä muu verovirasto. Palautus on suoritettava viipymättä sen jälkeen, kun päätös on tehty.

9 §

Palautus viran puolesta

Luonnolliselle henkilölle ja kotimaiselle kuolinpesälle palautetaan tässä laissa tarkoitettu vero viran puolesta verovelvollista kuulematta veroviranomaisen osingosta saaman vuosi-ilmoituksen perusteella. Päätös veron palauttamisesta on tehtävä viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2006. Päätös lähetetään verovelvolliselle tiedoksi siten kuin verotusmenettelystä annetussa laissa säädetään.

Jos 1 momentissa tarkoitettussa asiassa on samaan aikaan vireillä verovelvollisen verotusmenettelystä annetussa laissa tarkoitettu oikaisuvaatimus, oikaisuvaatimukseen ei anneta erillistä päätöstä.

10 §

Palautuksen hakeminen

Luonnollinen henkilö ja kotimainen kuolinpesä, jolle ei ole palautettu veroa 9 §:n mukaisesti, voi hakea saatuihin osinkoihin kohdistuvan veron palauttamista. Palautushakemus on tehtävä verovuosina 1998–2000 saatuihin osinkoihin kohdistuvasta verosta viimeistään 30 päivänä huhtikuuta 2007. Verovuosina 2001–2004 saatuihin osinkoihin kohdistuvan veron palauttamista voi hakea viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

Kirjallinen hakemus on toimitettava siihen verovirastoon, joka on toimittanut verotuksen. Hakemuksessa on esitettävä selvitys 2 §:ssä tarkoitettujen osinkojen määristä ja osingoista perityistä lähdeveroista verovuosittain eriteltynä sekä tiedot osinkoa jakaneiden yhtiöiden nimistä ja kotipaikoista.

Yhteisölle tämän lain nojalla palautettava vero palautetaan hakemuksesta. Palautuksen hakemisessa noudatetaan, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään.

Jos verovelvollinen on tehnyt tai tekee tämän lain mukaisessa asiassa verotusmenettelystä annetussa laissa tarkoitetun oikaisuvaatimuksen, oikaisuvaatimus käsitellään palautushakemuksena. Oikaisuvaatimukseen ei anneta erillistä päätöstä.

11 §

Muutoksenhaku

Tämän lain nojalla annettua päätöstä voidaan oikaista ja annettuun päätökseen voidaan hakea muutosta siten kuin verotusmenettelystä annetussa laissa säädetään.

12 §

Palautettavalle verolle suoritettava korko

Palautettavalle verolle maksetaan korkoa siten kuin palautuskorosta ja palautettavasta yhteisökorosta säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa.

13 §

Veronkantolain soveltaminen

Tämän lain nojalla palautettavaan veroon sovelletaan, mitä veronkantolaissa [\(611/1978\)](#) ja sen nojalla annetuissa säännöksissä ja määräyksissä säädetään.

14 §

Palautettavan veron käsittely veronsaajien tilityksissä

Palautettava vero vähennetään verontilityslain [\(532/1998\)](#) mukaisissa tilityksissä valtiolle suoritettavasta osuudesta. Palautettavaa veroa ei sisällytetä veronsaajien maksuunpanosuhteiden mukaisiin jako-osuuksiin.

15 §

Voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan 15 päivänä elokuuta 2005.