

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan pääomatulojen verotuksen ja yritysverotuksen uudistukseen liittyviä muutoksia yritysten tuloverotuksen kehittämiseksi. Tämä esitys sisältää ehdotukset verokannan alentamiseen liittyväksi yritysverotuksen veropohjan laajentamiseksi. Merkittävin veropohjaa laajentava toimenpide olisi varasto- ja toimintavarauksesta luopuminen. Varausten purkaminen ei kuitenkaan aiheuttaisi välittömiä veroseuraamuksia, vaan se voisi tapahtua epäsuorasti kattamalla varauksilla käyttöomaisuusinvestointien hankintamenoja vuoden 1997 loppuun mennessä. Mahdollisuus toimintavarauksen tekemiseen säilyisi edelleen yksityisillä elinkeinonharjoittajilla sekä sellaisilla yhtymillä, joiden osakkaina on vain luonnollisia henkilöitä.

Veropohjaa laajennettaisiin myös siten, että käyttöomaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja arvopapereiden luovutushinnat olisivat veronalaisia omistujan pituudesta riippumatta, että jälleenhankintavarausta supistettaisiin ja että rakennusten hankintamenoista tehtävien poistojen enimmäismääriä alennettaisiin. Lisäksi ehdotetaan muutoksia muun muassa edus-

tusmenojen ja eräiden vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuteen ja kurssivoittojen ja -tapoiden jaksotukseen.

Verotettavan tulon laskennassa ehdotetaan noudatettavaksi aikaisempaa suuremmissa määrin kirjanpidollisen tuloksenlaskennan periaatteita. Vaihto- ja sijoitusomaisuus arvostettaisiin kirjanpidollisen alimman arvon periaatteen mukaisesti. Myyntisaamisten arvonnennestysten vähentäminen sekä varautuminen eräisiin odotettavissa oleviin menoihin tapahtuisi myös samojen periaatteiden mukaisesti kuin kirjanpidossa.

Esitys sisältää lisäksi metsätalouden tulon verottamista koskevia muutosehdotuksia.

Konserniavustuksesta verotuksessa annettuun lakiin ehdotetaan tehtäväksi eräitä teknisiä tarkistuksia.

Lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan vuoden 1993 alusta. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa.

Esitys liittyy valtion talousarvioesitykseen vuodelle 1993 ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

YLEISPERUSTELUT

1. Laki elinkeinotulon verottamisesta

1.1. Johdanto

1.1.1. Uudistuksen tausta

Yritysverotuksessa viime vuosina toteutettuisia uudistuksissa keskeisenä tavoitteena on ollut

veropohjan laajentaminen ja yhteisöverokannan alentaminen. Tämä kehitys vastaa useissa Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD)-maissa 1980-luvun puolivälin jälkeen toimeenpantujen verouudistusten suuntaviivoja. Suomessa yhteisöjen verokantaa on alennettu siten, että kun se vuonna 1985 oli keskimäärin 60 prosenttia, verokanta on vuonna 1992 keskimäärin 36 prosenttia. Yritysverotuksen

veropohjaa on samanaikaisesti laajennettu muun muassa alentamalla verotuksessa vähennyskelpoisten varausten enimmäismääriä ja käyttöomaisuuden luovutushintojen verovapautta sekä poistamalla tai supistamalla monia erityisveronhuojennuksia.

Muissa pohjoismaissa viime vuosina toteutettujen verouudistusten yhteydessä verokantoja on alennettu siten, että Ruotsin voimassa oleva yhteisöverokanta on 30 prosenttia ja Norjan 28 prosenttia. Tanskan yhteisöverokanta alenee vuonna 1993 38 prosentista 34 prosenttiin. Ruotsin hallitus on myös asettanut komitean, jonka tehtävänä on tehdä ehdotukset verouudistuksen jatkamisesta siten, että verokanta alennettaisiin 25 prosenttiin. Verokantojen alentamisen yhteydessä yritysverotuksen veropohjaa on laajennettu. Pisimmälle veropohjan laajentamisessa on menty Norjassa, missä verouudistuksen jälkeen juuri mitkään realisoitumattomat erät eivät ole vähennyskelpoisia yritysverotuksessa.

Vaikka Suomen keskimäärin 36 prosentin yhteisöverokanta on kansainvälistä keskitasoa, se on kuitenkin selvästi korkeampi kuin esimerkiksi Ruotsin ja Norjan yhteisöverokanta. Nimellinen verokanta ei kuitenkaan anna oikeaa kuvaa yritysverotuksen tasosta, sillä Suomen yritysverojärjestelmälle on tyypillistä erilaisista varauksista ja käyttöomaisuuden ylipeistoista johtuvat runsaat tuloksentasausmahdollisuudet. Vaikka varausten enimmäismääriä on yritysverotuksen uudistamisen yhteydessä supistettu, varausjärjestelmä on pysynyt rakenteeltaan lähes ennallaan.

1.1.2. Yritysverotuksen yhdenmukaistaminen Euroopan yhteisöissä

Välitön verotus ei kuulu Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen piiriin, joten sopimuksen voimaansaattaminen ei suoranaisesti aiheuta verolainsäädännön muutostarpeita. On kuitenkin tärkeää, että yritysverotuksen kehittämisessä otetaan tarpeellisessa määrin huomioon Euroopan yhteisöissä (EY) hyväksytyt tai suunnitteilla olevat säännökset, jotta niihin sopeutuminen mahdollisen EY:n jäsenyyden myötä ei tuottaisi ongelmia.

Yritysverotuksen alalla on EY:ssä toistaiseksi vain kaksi hyväksyttyä direktiiviä, joista toinen koskee rajan yli tapahtuvien fuusioiden, diffusioiden ja muiden yritysyritysten vero-

kohtelua ja toinen eri jäsenmaissa sijaitsevien emon- ja tytäryritysten välisten osinkojen verotusta. EY:n neuvostossa on lisäksi parhaillaan käsiteltävänä kaksi uutta direktiiviehdotusta. Toinen näistä ehdotuksista koskee mahdollisuuksia vähentää jäsenvaltiossa toimivan yrityksen tappiota toisessa jäsenvaltiossa olevan yrityksen tuloksesta. Tässä yhteydessä käsiteltäneen uudelleen myös vanhaa jäsenmaiden tappiontasausjärjestelmien harmonisointia koskevaa direktiiviehdotusta. Toinen direktiiviehdotuksista koskee eri jäsenmaissa sijaitsevien yritysten välisiä korko- ja rojaltsuorituksia.

EY:n piirissä tarvetta yhteisöverokantojen ja yritysverotuksen veropohjan harmonisointiin on pohdittu EY:n komission asettamassa asiantuntijaryhmässä, jonka puheenjohtajana on toiminut Hollannin entinen valtiovarainministeri Onno Ruding (Rudingin komitea). Komitea julkaisi suosituksensa 18 päivänä maliskuuta 1992 (Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation).

Rudingin komitea katsoo, että nykyiset kansalliset erot yritysverotuksessa aiheuttavat kilpailun vääristymiä ja muodostavat siten osaltaan esteitä yhteisön sisämarkkinoiden joustavalle toiminnalle. Komitean mukaan jäsenmaiden ei tulisi kilpailla keskenään alhaisilla verokannoilla ja veronhuojennuksilla. Tämän vuoksi komitea ehdottaa, että alin yhteisöverokanta olisi 30 prosenttia ja korkein sovellettava yhteisöverokanta 40 prosenttia. Samaa verokantaa sovellettaisiin sekä yhtiöön jätettyyn että jaettuun voittoon.

Komitea ehdottaa useita veropohjaan liittyviä harmonisointitoimenpiteitä. Ehdotukset koskevat muun muassa poistoja, varaston arvostusta, leasingtoimintaa ja vapaaehtoisia eläkejärjestelmiä. Tulevien menojen ja menetysten, kuten luottotappioiden, odotettavissa olevien takuomenojen ja kurssitappioiden verotusta ehdotetaan myös yhtenäistettäväksi.

Verotuksen ja kirjanpidon tuloslaskennan eroavuuksia tulisi Rudingin komitean mielestä yleisesti pyrkiä vähentämään. Komitea toteaa kuitenkin, ettei tilinpäätössääntöjä ole vielä täysin harmonisoitu jäsenmaissa. Lisäksi verotuksen ja kirjanpidon erilaisista tavoitteista johtuu, ettei verotuksen pohjana oleva tulos yleensä ole täysin yhdenmukainen kirjanpidon tuloksen kanssa.

Rudingin komitean mietintöön liittyen EY:n komissio hyväksyi 24 päivänä kesäkuuta 1992 yritysverotusta koskevan tiedonannon, joka

julkaistiin asiakirjana (SEC(92) 1118 lopullinen 26.6.1992). Tiedonannossa komissio on pitänyt Rudingin komitean ehdotuksia monelta osin tarpeettoman pitkälle menevinä. Taustalla on niin sanotun subsidiariteetin periaatteen korostaminen ja se, että verotusta koskevat EY:n säännökset edellyttävät yksimielistä hyväksymistä. Komissio pitää myös Rudingin komitean ehdotusta 30 prosentin minimiverokannasta liian korkeana eikä pidä tarpeellisenä enimmäisverokannan säätämistä. Tiedonanto tähtää jäsenmaiden kanssa käytävään vuoropuheluun, jonka jälkeen komissio esittää täsmennetyt ehdotuksensa vuoden 1992 jälkipuoliskolla.

1.2. Esityksen keskeiset tavoitteet

Ehdotus elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta on osa pääomatulojen verotuksen ja yritysverotuksen uudistusta, jonka tavoitteena on pääomatulojen verotuksen ja yritysverotuksen kehittäminen entistä yhtenäisemmäksi ja neutraalimmaksi. Uudistuksen taustaa ja yleisiä tavoitteita on selvitetty lähemmin hallituksen esityksessä tuloverolaiksi sekä eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta.

Tuloverolakia koskevassa hallituksen esityksessä yhteisöjen tuloverokanta ehdotetaan alennettavaksi 25 prosenttiin. Verokannan alentaminen edellyttää yritysverotuksen veropohjan tuntuvaa vahvistamista. Tämä merkitsisi sitä, että verotuksen perusteena oleva tulo lähenisi merkittävästi yrityksen kirjanpidollisin perustein laskettua tulosta. Keskeisimmät veropohjan laajentamista koskevat ehdotukset koskevat varsinaisista tuloksentasausvarauksista luopumista ja käyttöomaisuuden luovutusvoittojen osittaisen verovapauden poistamista.

Yritysverotusta kehitettäessä on tärkeää, ettei verojärjestelmä merkittävästi poikkeaisi yritysverotuksen kansainvälisestä kehityslinjasta, jotta verotus ei olisi esteenä tänne tapahtuville investoinneille eikä yritysten sijoittumiselle Suomeen. Verokanta ja verojärjestelmän selkeys ovat tällöin aikaisempaa keskeisemmässä asemassa. Suomen nykyinen yritysverojärjestelmä ei ole helposti ymmärrettävä etenkin kansainväliselle sijoittajalle ja aiheuttaa kirjanpitosidonnaisuuden vuoksi vaikeuksia kansainvälisten yritysten tilinpäätöksiä laadittaessa. Kansainvälisen yritystoiminnan lisääntyessä on muutoinkin haitallista, jos Suomen yritysvero-

tus poikkeaa merkittävästi muiden maiden verotuksesta. Vaarana on, että esimerkiksi Suomessa veroluottotarkoituksessa myönnetty veroetuus jää täällä lopullisesti verottamatta, jolloin yhdenkertainenkaan verotus ei toteudu Suomesta kertyneen yritystulon osalta.

Kirjanpitolainsäädännön uudistamisen yhteydessä on käynyt selvästi ilmi kirjanpidon kehittämistavoitteiden ja voimassa olevan verojärjestelmän yhteensopimattomuus. Erilinjaisuus johtuu paitsi kirjanpitosidonnaisista yleisvarauksista myös esimerkiksi erilaisesta toteutustavasta varautumisessa odotettavissa oleviin menoihin ja menetyksiin. Verotuksessa varautuminen vastaisiin menoihin ja menetyksiin tapahtuu kaavamaisia varauksia käyttäen, mikä ei vastaa kirjanpidon periaatteita.

Uudistuksessa on pyritty edistämään kirjanpito- ja verolainsäädännön yhteensopivuutta siten, että verotettavan tulon laskenta noudattaisi aikaisempaa suuremmassa määrin kirjanpidollisen tuloksenlaskennan periaatteita. Ehdotuksen mukaan esimerkiksi hyödykkeen hankintamenon määrittäminen ja jaksotus sekä saamisten arvostus noudattaisivat pääosin kirjanpidon periaatteita. Merkittävimmän poikkeuksen kirjanpidollisesta tuloksenlaskennasta muodostaisivat käyttöomaisuuden poistot, jotka verotuksessa edelleen ylittävät taloudellisen käyttöiän perusteella määräytyvät suunnitelman mukaiset poistot.

Verolainsäädännön ja kirjanpitolainsäädännön erilaisista tavoitteista kuitenkin johtuu, että kirjanpidollisesti hyväksyttävällä tavalla laskettua tulosta ei aina sellaisenaan voida pitää verotuksen perusteena. Verolainsäädännössä voidaan esimerkiksi joutua rajoittamaan kirjanpitosäännösten joissakin tapauksissa salilimaa varsin suurta valinnan vapautta ja yksilöllistä arvostamista verolainsäädännölle asetettavan täsmällisyyden ja yhdenvertaisuuden vaatinuksen toteuttamiseksi.

Erityisesti realisoitumattomien menojen ja menetysten vähentämisessä verolainsäädännön suhtautuminen on jossain määrin kirjanpidollista tarkastelutapaa pidättyvämpi. Realisoitumattomien menojen ja menetysten nykyistä laajempi hyväksyminen verotuksessa vähennyskelpoisiksi supistaisi veropohjaa ja olisi siten ristiriidassa uudistuksen lähtökohtana olevan veropohjan laajentamistavoitteen kanssa. Vastaisten menojen ja menetysten arviointiin liittyy lisäksi usein huomattavaa epävarmuutta. Kirjanpitovelvollisen omilla käsityksillä ja odotuk-

silla on käytännössä usein huomattava merkitys tällaisia menoja ja niihin liittyviä tulonodotuksia arvioitaessa. Myöskään kansainvälinen vertailu ei anna tukea realisoitumattomien erien ehdotettua laajempaan vähennyskelpoisuuteen tässä vaiheessa.

1.3. Nykyinen tilanne ja ehdotetut muutokset

1.3.1. Varastovaraus ja toimintavaraus

Varastovaraus muodostuu siitä, että osa vaihto-omaisuuden hankintamenosta saadaan kirjata kuluksi ja vähentää verotuksessa jo ennen realisointiperiaatteen mukaista vähentämistä. Varastovaruksen enimmäismäärä on pääsäännön mukaan 25 prosenttia verovuoden päätyttyä olevan vaihto-omaisuuden hankintamenosta, josta ensin on tehty mahdollinen epäkuranttiusvähennys. Arvopapereiden ja niihin kohdistuvien vakioitujen optioiden osalta varastovaruksen enimmäismäärä on kuitenkin enintään 10 prosenttia. Rajoitus ei koske kuitenkaan huoneiston hallintaan oikeuttavia osakkeita.

Turvavarastolaissa (970/82) tarkoitetun turvavaraston sekä tuontipolttoaineiden velvoitevarastointilaissa (303/83) ja lääkkeiden velvoitevarastointilaissa (402/84) tarkoitetun velvoitevaraston hankintamenosta on vuodesta 1986 lähtien saanut tehdä tavanomaista suuremman varastovaruksen. Varauksen enimmäismäärä on tällöin 75 prosenttia.

Toimintavaruksen määrä saa olla enintään 30 prosenttia tilikauden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksettujen ennakonpidätyksen alaisten palkkojen määrästä. Toimintavaraus luotiin 1970-luvun lopulla eräänlaiseksi vastapainoksi varastovarukselle, jonka käyttömahdollisuus on sidottu vaihto-omaisuuden määrään. Varausta perusteltiin tarpeella lisätä erityisesti työvoimavaltaisten yritysten tuloksentasausmahdollisuuksia. Toimintavaraus oli vuoteen 1984 asti sidottu tilikauden voittoon ja vielä vuonna 1990 sidoksissa varastovaruksen määrään siten, että toimintavaruksen tekeminen rajoitti varastovaruksen enimmäismäärää.

Varastovaraus ja toimintavaraus ovat ensi sijassa verotuksen lieventämiseksi tehtäviä niin sanottuja yleisvarauksia, joiden lisääminen ja purkaminen on verovelvollisen vapaasti valittavissa laissa asetettujen enimmäismäärien rajoissa.

Yleisvarausten teko yritysverotuksen tason alentamiskeinona on ollut selvästi kansainvälisistä linjoista poikkeava pohjoismainen erityispiirre. Verokantojen alentamiseen liittyvien veropohjalaajennusten yhteydessä näistä varauksista on Pohjoismaissakin jo pitkälti luovuttu. Myös Ruotsissa, jossa vielä 1991 toteutetun verouudistuksen yhteydessä luotiin vanhojen yleisvarausten tilalle kaksi uutta vaihtoehtoista tuloksentasausvarausta (K-SURV ja L-SURV), selvitetään parhaillaan mahdollisuutta verouudistuksen jatkamiseksi siten, että näistä varauksista luovuttaisiin ja verokanta alennettaisiin 25 prosenttiin.

Vaihto-omaisuuden hankintamenon ennenaikainen kulukirjaaminen on ollut sallittua myös kirjanpidossa. Kirjanpitolain, osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun sekä osuuskuntalain muuttamisesta annetussa hallituksen esityksessä (HE 111/1992 vp) ehdotetaan kuitenkin vaihto-omaisuuden arvostussäännöstä täsmennettäväksi siten, että aktivoitua hankintamenosta kirjataan kuluksi määrä, jolla hankintameno ylittää vaihto-omaisuuden todennäköisen hankintamenon tai luovutushinnan. Pelkästään tuloksentasausarvotuksessa muodostettavat varaukset kirjattaisiin tilinpäätökseen vapaaehtoisina varauksina.

Vaihto-omaisuuden aliarvostuksen perusteena on alunperin ollut kirjanpidollisen varovaisuuden periaatteen mukainen varaston arvostaminen. Verotuksessa hyväksyttiin sama varovaisuuden periaatteen mukainen arvostus kuin kirjanpidossa. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja kirjanpitolain (655/73) säätämisen yhteydessä arvostussääntöä täsmennettiin siten, että sekä kirjanpidossa että verotuksessa vaihto-omaisuus tuli arvostaa niin sanotun alimman arvon periaatteen mukaisesti, minkä lisäksi sallittiin vielä tehdä jäljelle jääneestä hankintamenosta enintään 50 prosentin suuruisen aliarvostus. Verolainsäädännössä varastovaruksen enimmäismäärää on sittemmin useaan otteeseen pienennetty.

Vaihto-omaisuuden varastovaruksen tekemistä verotuksessa on perusteltu muun muassa sillä, että varaus turvaa inflaatio-olosuhteissa osaltaan vaihto-omaisuuden reaaliarvon säilymisen. Varausta on pidetty tarpeellisena myös yrityksen rahoituksen samoin kuin yritysten kansainvälisen kilpailukyvyyn kannalta. Varauksen puolesta on saatettu vedota myös varastoon liittyvään riskiin.

Turva- ja velvoitevarastointiin liittyvän tavanomaista suuremman varastovarauksen tarkoituksena on ollut lisätä yritysten halukkuutta turva- ja velvoitevarastojen pitämiseen ja kompensoida varastoinnista aiheutuvia kustannuksia. Varauksen enimmäismäärä on pysynyt ennallaan, vaikka yleisen varastovarauksen enimmäismääriä on vuoden 1986 jälkeen alennettu.

Yleisvarausten tarve keinona parantaa yritysten rahoitusrakennetta ja varautua tuleviin investointeihin riippuu keskeisesti sovellettavasta verokannasta. Jos verokanta on tarpeeksi alhainen, nämä tavoitteet voidaan saavuttaa veroluottovarauksia tekemättä. Varastovarausta on lisäksi pidetty yritysten ja koko kansantalouden kannalta haitallisena, koska se saattaa houkutella yrityksiä sitomaan varoja tarpeettoman suurien varastojen ylläpitämiseen. Esityksessä ehdotetaan, että yhteisöverokannan alentamiseen liittyen yhteisöiltä poistetaan mahdollisuus muodostaa varasto- ja toimintavarauksia. Samalla poistuisi mahdollisuus muodostaa turva- ja velvoitevarastointiin liittyviä korotettuja varastovarauksia. Turva- ja velvoitevarastojen hankintamenosta saataisiin kuitenkin vielä vuonna 1993 tehdä 30 prosentin varaus.

Yhteisöverokannan alentuminen ei koske yksityisiä liikkeenharjoittajia ja ammatinharjoittajia, jotka jäisivät progressiivisen verotuksen piiriin. Sama koskee myös avoimia yhtiöitä ja kommandiittiyhtiöitä sekä muita yhtymiä, joiden tulo ehdotetaan tuloverolakia koskevassa hallituksen esityksessä verotettavaksi yhtymän osakkaiden tulona. Tästä syystä ehdotetaan, että liikkeen- ja ammatinharjoittajilla sekä sellaisilla yhtymillä ja kuolinpesillä, joiden osakkaina on vain luonnollisia henkilöitä, säilyisi entisenkaltainen mahdollisuus toimintavarauksen tekemiseen. Siirtymäsäännöksen nojalla myös yhteisöt saisivat vielä verovuonna 1993 tehdä 10 prosentin suuruisen toimintavarauksen. Varastovarauksen muodostaminen ei sen sijaan olisi sallittua turva- ja velvoitevarastoja lukuunottamatta millekään elinkeinonharjoittajille.

1.3.2. Omaisuuden hankintamenon määrittely ja vaihto-omaisuuden arvostus

Hankintamenon määrittäminen

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain

mukaan vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintameno on hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneiden välittömien menojen määrä. Kirjanpitolain mukaan hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Käytännössä verotuksessa on yleensä hyväksytty kirjanpidon mukainen muuttuviin menoihin perustuva hankintamenon määrittely. Kirjanpidossa voidaan aktivoida hankintamenoa eräissä tapauksissa myös kiinteitä menoja.

Kirjanpitolain uudistamista koskevassa hallituksen esityksessä ehdotetaan kirjanpitolakia muutettavaksi siten, että hyödykkeen hankintamenoa olisi mahdollista entistä laajemmin lukea myös hankintaan ja valmistukseen liittyviä kiinteitä menoja. Kiinteiden menojen aktivoiminen hankintamenoa olisi mahdollista, milloin hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen ja milloin se kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen nähden on perusteltua.

Kirjanpito- ja verolainsäädännön yhteensovittamisen kannalta ei ole perusteltua, että hankintamenon käsite olisi verotuksessa erilainen kuin kirjanpidossa. Hankintamenon määrittely verolainsäädännössä tulisi yhtenäistää kirjanpidon määrittelyn mukaiseksi. Elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia ehdotetaan tästä syystä muutettavaksi siten, että hankintameno käsittäisi hyödykkeen hankinnasta tai valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Jos yritys lukee kirjanpidossaan hankintamenoa kirjanpitolain muutoksen jälkeen kiinteitä menoja kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla, hyväksyttäisiin menettely myös verotuksessa.

Vaihto-omaisuuden arvostaminen

Vaihto-omaisuuden hankintameno on pääsäännön mukaan sen verovuoden kulua, jona vaihto-omaisuus on luovutettu, kulutettu tai menetetty. Verovuoden päättyessä verovelvollisen hallussa olevan vaihto-omaisuuden hankintamenosta on verovuoden kulua kuitenkin se osa, joka ylittää vastaavan vaihto-omaisuuden hankintaan verovuoden päättyessä todennäköisesti tarvittavan hankintamenon tai siitä samana ajankohtana todennäköisesti saatavan luovutushinnan. Verovelvollisella verovuoden päättyessä olevan vaihto-omaisuuden hankintamenon suuruus määritetään olettaen, että samanlaiset hyödykkeet on luovutettu siinä

järjestyksessä, missä ne on hankittu, ja ellei verovelvollinen muuta näytä.

Vaihto-omaisuuden hankintamenoa saadaan arvonalentumisvähennyksen lisäksi lukea verovelvollisen vaatiessa kuluksi kohdassa 1.3.1. tarkoitettu varastovaraus, jonka enimmäismäärä on pääsäännön mukaan 25 prosenttia.

Vaihto-omaisuuden arvostaminen perustuu eri maissa yleisesti kirjanpidossa tehdyille ratkaisuille. Tällöin edellytetään kuitenkin, että arvostuksessa on noudatettu kirjanpidollisesti hyväksyttäviä menettelytapoja. Yleensä vaihto-omaisuus arvostetaan hankintamenoa, kuitenkin enintään käyvän arvon suuruiseksi. Kaavamaisen vähennyksen tai varauksen tekeminen ei useimmissa maissa ole mahdollista.

Ruotsissa vaihto-omaisuuden arvostaminen on pääsäännön mukaan sidottu kirjanpitoon siten, että varasto arvostetaan vähintään siihen arvoon, jonka kirjanpitolaki enintään sallii. Pääsääntöisesti vaihto-omaisuus arvostetaan hankintamenoa tai sitä alempaan markkinahintaan. Pääsääntöä on kuitenkin täydennetty säännöksellä, joka mahdollistaa vaihtoehtoisesti vaihto-omaisuuden kaavamaisen arvostamisen. Vaihtoehtoinen menetelmä perustuu varaston kokonaishankintahintaan, josta saadaan tehdä 3 prosentin suuruinen vähennys. Summaarista vähennystä ei voi tehdä kiinteistöistä tai arvopapereista.

Norjassa vaihto-omaisuus arvostetaan verouudistuksen jälkeen hankintamenoonsa realisoituihin saakka. Edes epäkuranttiuden perusteella arvonalennuksia ei saada ennen realisointihetkeä vähentää.

Ehdotuksen mukaan vaihto-omaisuus arvostettaisiin verotuksessa samojen periaatteiden mukaan kuin kirjanpidossa. Verovuoden päättyessä olevan vaihto-omaisuuden hankintamenoa olisi kulu se osa, joka ylittää vastaavan vaihto-omaisuuden hankintaan verovuoden päättyessä todennäköisesti tarvittavan hankintamenoa tai siitä todennäköisesti saatavan luovutushinnan. Hankintamenoa varastovarauksen muodossa tehtävää ylimääräistä kuluksi lukemista ei myöskään sallittaisi, kuten aikaisemmin yleisvarauksia käsittelevässä kohdassa on ehdotettu.

On jossain määrin epäselvää, tuleeko vaihto-omaisuuden arvostamisen kirjanpidossa tapahtua tilinpäätökskohtaisesti siten, että aikaisemmin tehty arvonalentumisvähennys palautuu tuloon, jos vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyö-

dykkeiden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilinpäätöksessä vähentämättä olevaa hankintamenoa korkeampi. EY:n niin sanottu neljäs yhtiöoikeudellinen direktiivi (78/660/ETY) edellyttää kuitenkin arvonalentamisen johdosta tehdyn kulukirjauksen palauttamista, jos kulukirjaus on myöhemmin osoittautunut aiheettomaksi. Myös verotuksen osalta oikeustila on epäselvä. Käytännössä arvonalentumisen perusteella tehdyn kulukirjauksen palauttamista ei verotuksessa ole yleensä vaadittu. Asian selventämiseksi ehdotetaan lisättäväksi kulukirjauksen palauttamista koskeva nimenomainen säännös verolakiin.

1.3.3. Käyttöomaisuuden luovutushintojen veronalaisuus ja jälleenhankintavaraus

Nykyisen lainsäädännön mukaan käyttöomaisuuden luovutushintojen veronalaisuutta on rajoitettu siten, että veronalaista tuloa ei ole 40 prosenttia käyttöomaisuuteen kuuluvista kiinteistöistä ja arvopapereista saaduista luovutushinnoista tai muista vastikkeista, mikäli verovelvollinen on omistanut kiinteistön vähintään 10 ja arvopaperin vähintään 5 vuotta. Palautuva, verotuksessa arvopaperin hankintamenoa aikaisemmin hyväksytty poisto on veronalaista tuloa 5 vuoden määräajan jälkeenkin.

Luovutushinnan osittainen verovapaus koskee myös pakkolunastuksella tai siihen verrattavalla toimenpiteellä lunastetusta tai lunastusuhan alaisesta käyttöomaisuuskiinteistöstä saatuja korvauksia. Säännöksen soveltamiselle ei tällöin ole asetettu omistusaikaa koskevaa edellytystä.

Jos käyttöomaisuuden luovutushinta on vain osittain veronalainen, omaisuuden hankintamenoa vähentämistä on rajoitettu siten, että arvopaperin hankintamenoa ja muun omaisuuden poistamatta olevasta hankintamenoa on vähennyskelpoista korkeintaan luovutushinnan veronalainen määrä ja koko luovutushinnan ylittävän osan määrä.

Irtaimesta käyttöomaisuudesta verovuoden aikana saadut luovutushinnat ja muut vastikkeet vähennetään pääsäännön mukaan menojäännöksestä. Menojäännöksestä vähentämättä jääneestä osasta voidaan muodostaa jälleenhankintavaraus.

Jälleenhankintavaraus saadaan muodostaa irtaimen käyttöomaisuuden menojäännöksestä vähentämättä jääneen määrän lisäksi myös

muun muassa ammattimaiseen liikenteeseen käytetyn auton, rakennuksen, rakennelman, väestönsuojan ja aineettomien oikeuksien sekä toimitilaosakkeiden veronalaisista luovutusvoitoista. Edellytyksenä jälleenhankintavarauksen muodostamiselle on, että verovelvollinen jatkaa toimintaansa ja tekee todennäköiseksi aikovan-
sa hankkia tai korjata käyttöomaisuutta.

Jälleenhankintavaraus voidaan käyttää vähentämällä se kuluvan käyttöomaisuuden hankintamenosta tai kuntoon saattamisesta johtuneista menoista. Varaus saadaan lisäksi käyttää vähentämällä se toimitilaosakkeiden hankintamenosta tai tilojen kuntoon saattamisesta aiheutuneista menoista. Viimeksi mainittu varauksen käyttö on kuitenkin mahdollista vain silloin, kun varaus on muodostettu pääasiallisesti toimitilana käytetystä rakennuksesta tai toimitilojen hallintaan oikeuttavista osakkeista saadusta luovutushinnasta tai muusta vastikkeasta.

Toimitilan käsitettä on jälleenhankintavaraussäännöstä sovellettaessa tulkittu melko laajasti. Laissa tarkoitettuna toimitilana on pidetty elinkeinotoiminnan välittömässä käytössä olevia tiloja kuten esimerkiksi toimisto-, myymälä-, tehdas-, varasto- ynnä muita sellaisia tiloja. Myös neuvottelu-, kokous- ja edustustiloina käytettyä huoneistoa on oikeuskäytännössä pidetty toimitiloina. Esimerkiksi henkilökunnan asuntona käytettyä rakennusta ei sitä vastoin pidetä toimitilana. Sellaiset tilat, jotka vain epäsuorasti edistävät verovelvollisen elinkeinotoimintaa, eivät ole välittömästi verovelvollisen omassa käytössä olevia toimitiloja.

Jälleenhankintavaraus on käytettävä kolmen verovuoden kuluessa, ellei lääninverovirasto erityisistä syistä myönnä pidennystä määräaikaan. Myönnettävän pidennyksen pituutta ei ole laissa rajoitettu.

Luovutusvoitot luetaan useimmissa EY-maissa osaksi liikkeen muun toiminnan tuloa ja verotetaan yrityksiin sovellettavan verokannan mukaan. Monissa maissa on kuitenkin mahdollista lykätä voiton tuloksi lukemista silloin, kun yritys aikoo tehdä uusinveistoinnin. Niissä maissa, joissa uusinveistoinnin huomioon ottaminen ei ole lainkaan mahdollista, myyntivoittoa verotetaan usein muuta tuloa lievemmin.

Käyttöomaisuuskiinteistöjen ja -arvopapereiden myyntivoittojen lievempää verokohtelua on perusteltu sillä, ettei pitemmän aikaa omistetuista hyödykkeistä saadun, usein rahanarvon alenemisesta johtuvan nimellisen voiton verot-

taminen estäisi toteuttamasta yrityksen toiminnan laajentuessa tarpeellisia uudistuksia. Veronhuojennussäännöksen tarpeellisuus riippuu paitsi rahan arvon kehittymisestä olennaisesti myös sovellettavasta verokannasta ja jälleenhankintamahdollisuuksia turvaavista erityissäännöksistä.

Jälleenhankintavaraus mahdollistaa käyttöomaisuuden myyntivoittojen ja muiden luovutusvoittojen tuloksi lukemisen epäsuorasti siten, että myyntivoitto voidaan vähentää myöhemmin hankittavan omaisuuden hankintamenosta. Jälleenhankintavarausjärjestelmää on edelleen pidettävä perusteltuna käyttöomaisuuden uushankintojen ja liiketoiminnan jatkuvuuden turvaamisen kannalta. Nykyisessä muodossaan jälleenhankintavarausjärjestelmä on kuitenkin niin laaja, että se sallii myyntivoittojen tuloutuksen lykkäämisen silloinkin, kun se ei ole välttämätöntä liiketoiminnan jatkuvuuden turvaamiseksi. Laaja jälleenhankintavaraushenkilöisyys on myös ristiriidassa luovutusvoittojen verotuksen tavoitteena olevan veropohjan laajentamisen kanssa.

Veropohjaa ehdotetaan laajennettavaksi siten, että käyttöomaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja arvopapereiden luovutushinnat olisivat muiden luovutushintojen tavoin veronalaisia riippumatta omistuksen pituudesta. Jälleenhankintavarausjärjestelmä ehdotetaan säilytettäväksi, mutta sen soveltamisala supistettavaksi siten, että se koskisi ainoastaan toimitilarakennusten ja -osakkeiden luovutusvoittoja ja lisäksi tulipalon tai muun vahinkotapahtuman johdosta saatavia korvauksia.

1.3.4. Käyttöomaisuuden poistot

Koneiden, kaluston ja muun niihin verrattavan irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenoista tehdään poistot yhtenä eränä menojäännöksestä. Verovuoden poiston suuruus saa olla enintään 30 prosenttia menojäännöksestä. Jos kaiken irtaimen omaisuuden käypä arvo osoitetaan menojäännöksestä pienemmäksi, saadaan menojäännöksestä tehdä sellainen lisäpoisto, joka alentaa sen käypään arvoon.

Sellaisen irtaimen käyttöomaisuuden, jonka taloudellinen käyttöaika on enintään kolme vuotta, hankintameno saadaan poistaa kokonaisuudessaan sinä verovuonna, jona omaisuus on hankittu.

Rakennuksen ja rakennelman hankintameno

vähennetään poistamattoman hankintamenon osan perusteella määritettävien poistoin. Verovuoden enimmäispoistoprosentti määräytyy rakennuksen käyttötarkoituksen ja rakennusmateriaalin mukaan. Puisen myymälä-, varasto-, tehdas-, työpaja-, talous-, voima-asema- tai muun niihin verrattavan rakennuksen poisto saa olla enintään 10 prosenttia poistamattomasta hankintamenosta. Vastaavan kivisen rakennuksen poisto voi olla enintään 9 prosenttia. Puisen asuin-, toimisto- tai muun sellaisen rakennuksen poisto voi olla enintään 6 prosenttia vastaavan kivisen rakennuksen poiston ollessa enintään 5 prosenttia. Laissa on lisäksi erityissäännöksiä, jotka koskevat esimerkiksi tutkimustoimintaan käytettävän rakennuksen sekä eräiden säiliöiden ja rakennelmien hankintamenojen poistamista.

EY-maissa on yleisesti käytössä taloudelliseen käyttöaikaan perustuva poistojärjestelmä. Rakennuksiin sovelletaan yleisimmin tasapoistoihin perustuvaa poistojärjestelmää. Joissakin maissa jäännösarvopoisto on vaihtoehtoinen tasapoiston kanssa. Teollisuusrakennusten poistoprosentit vaihtelevat tavallisimmin 4 ja 8 prosentin välillä. Toimisto- ja asuinrakennukset eivät kaikissa maissa oikeuta lainkaan poiston vähentämiseen. Poistojärjestelmät ja poistoprosentit poikkeavat eri maissa kuitenkin huomattavasti toisistaan.

Ruotsissa rakennusten hankintameno poistetaan tasapoistoin, jotka perustuvat rakennuksen taloudelliseen käyttöaikaan. Verohallinnon antamat ohjeelliset arvot poistoprosenteiksi ovat tehdasrakennuksille 3—5 prosenttia. Toimisto- ja myymälärakennusten poistoprosentti vaihtelee 2 ja 3 prosentin välillä ja asuinrakennusten poistoprosentti on 1,5—1,75.

Norjassa sekä rakennusten että kaluston ja koneiden hankintamenosta tehdään jäännösarvopoisto. Tehdasrakennusten, hotellien, ravintoloiden ynnä muiden sellaisten rakennusten poistoprosentti on 5. Toimistorakennusten hankintameno poistetaan 2 prosentin suuruisin poistoin. Enimmäispoisto on kuitenkin suurempi, jos kyseessä on syrjäseuduilla sijaitseva rakennus tai rakennus, jonka taloudellinen käyttöikä on lyhyt.

Tanskassa rakennusten hankintamenon vähentämiseen sovelletaan tasapoistojärjestelmää. Enimmäispoistoprosentti on teollisuusrakennuksilla 6 ja hotelli- ynnä muilla sellaisilla rakennuksilla 4 prosenttia. Poistoprosentti pie-

nenee, kun määräosa hankintamenosta on poistettu. Toimisto- tai asuinrakennuksista ei ole mahdollista tehdä poistoa.

Elinkeinoverotuksen poistosäännösten sallimat käyttöomaisuuden poistot ylittävät usein merkittävästi käyttöomaisuuden taloudellisen käyttöiän perusteella tehtävät suunnitelman mukaiset poistot. Verotuksessa hyväksytyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen erotusta voidaan pitää varauksiin rinnastettavana eränä. Poistojärjestelmä on pysynyt rakenteeltaan muuttumattomana elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säätämisestä lähtien.

Elinkeinoverotuksen poistosäännöksiä arvioitaessa on olennaista, halutaanko poistot mitoittaa taloudellista käyttöaikaa vastaaviksi vai käyttää poistoja verokannustimena. Poistojen mitoittaminen todellista taloudellista käyttöaikaa vastaaviksi laajentaisi veropohjaa ja lähentäisi verotuksen tuloslaskentaa kirjanpidon mukaan lasketun tuloksen kanssa. Edullisilla poisto-oikeuksilla pyritään puolestaan kannustamaan yritysten investointeja. Kysymys verotuksessa hyväksyttävien ylipoistojen tarpeellisuudesta liittyy keskeisesti myös yritysverotuksen verokannan tasoon. Verokannan alentuessa yli-poistojen merkitys investointikannustimena laskee.

Käyttöomaisuuden poistojen tarkoituksenmukaisuus yritysverotuksen kehittämistavoitteiden kannalta edellyttäisi koko poistojärjestelmän uudelleenarviointia. Tässä vaiheessa ei sen vuoksi ehdoteta merkittäviä poistojärjestelmää koskevia muutoksia.

Voimassa olevien verosäännösten sallimat rakennuspoistot ovat kuitenkin siinä määrin ylimitoitettuja taloudellisen käyttöiän perusteella määräytyvään poistotarpeeseen verrattuna, että näitä poistoja ehdotetaan alennettavaksi siten, että myymälä-, varasto-, tehdas-, työpaja- ynnä muun sellaisen rakennuksen hankintamenosta tehtävän poiston suuruus olisi enintään 7 prosenttia ja asuin-, toimisto- tai muun sellaisen rakennuksen poisto enintään 4 prosenttia. Verotuksen yksinkertaistamiseksi ehdotetaan, että poistojen enimmäismäärän sitomisesta rakennuksen materiaaliin luovuttaisiin. Sama enimmäispoistoprosentti koskisi siten sekä puisia että kivisiä rakennuksia.

Kasvupoliittisilla sen enempää kuin muillakaan perusteilla ei voida puoltaa ylipoistoja, jotka kohdistuvat sellaisiin aluksiin, joita käytetään muuhun kuin elinkeinotoimintaa välittömästi palveleviin tarkoituksiin. Tästä syystä

ehdotetaan, että tällaisten alusten hankintameno vähennettäisiin enintään 10 prosentin suuruisin tasapoistoin.

1.3.5. Käyttöomaisuusosakkeiden arvonaleneminen

Jos arvopapereiden tai muun kulumattoman käyttöomaisuuden kuin maa-alueen käypä arvo on verovuoden päättyessä sen poistamatonta hankintamenoa olennaisesti alempi, hankintamenoa saadaan tehdä sellainen poisto, joka alentaa poistamatta olevan hankintamennon osan käyvän arvon suuruisiksi.

Käyttöomaisuuteen luetaan kuuluvaksi arvopaperit, jotka on tarkoitettu verovelvollisen elinkeinotoiminnan pysyvään käyttöön. Tällaisia ovat esimerkiksi arvopaperit, joiden tarkoituksena on helpottaa yrityksen tuotteiden menekkiä tai turvata liikkeen toiminnan kannalta tarpeellisten palvelusten saanti. Käyttöomaisuusarvopapereiden arvo yritykselle perustuu niiden kykyyn pitkällä tähtäyksellä tuottaa tuloa yrityksen liiketoiminnassa. Tällöin on usein kysymys osake-enemmistöstä tai sellaisesta suuresta osake-erästä, joka tuottaa määräysvaltaa omistetussa yrityksessä. Käyttöomaisuusosakkeiden omistamisen tarkoituksena ei ole lyhyen aikavälin arvonnoususta hyötyminen eikä niitä hankita ensi sijassa sijoitustarkoituksessa.

Verotuksessa arvopapereiden hankintamenoa tehtyä poistoa ei nykyisten säännösten mukaan palauteta tuloon arvopapereiden mahdollisen arvonnousun tapahtuessa. Aiheettomaksi osoittautunut poisto luetaan tuloksi vasta mahdollisen luovutuksen yhteydessä.

Käyttöomaisuusosakkeiden arvonalenemistä koskevan verosäännöksen tulkinta on käytännössä ollut ongelmallista. Vaikeuksia on aiheuttanut erityisesti näytön esittäminen siitä, että osakkeen arvo on säännöksen edellyttämällä tavalla alentunut. Vaikka säännös ei nimenomaisesti asetakaan vähennyksen edellytykseksi arvonalenemisen pysyvyyttä, arvonalentumispoistoa ei ole yleensä katsottu voitavan tehdä pelkästään sillä perusteella, että osakkeen noteerattu kurssi tilinpäätöspäivänä alittaa sen hankintamennon. Tulkinta on perustunut siihen, että käyttöomaisuusosakkeen arvo yritykselle ei määräydy pelkästään tietyn ajankohdan kaupankäyntikurssin perusteella.

Käyttöomaisuusosakkeesta tehtävän poiston

edellytyksiä kirjanpidossa on käsitelty kirjanpitolautakunnan lausunnossa n:o 1989/1054. Lausunnon mukaan poistotarve määräytyy osakkeeseen liittyvien tulonodotusten perusteella. Julkisesti noteeratun käyttöomaisuusosakkeen hankintamennon poistotarpeeseen vaikuttavat yleensä myös muut seikat kuin osakkeen hintataso arvopaperimarkkinoilla tilikauden päättyessä. Tulonodotuksia arvioitaessa ei kirjanpitolautakunnan mukaan ratkaisevaa ole yksinomaan odotettavissa olevat osinkotulot tai osakkeiden myynnin yhteydessä realisoituvat tulot. Mikäli käyttöomaisuusosakkeisiin liittyvät tulonodotukset ovat pysyvästi ja olennaisesti pienemmät kuin osakkeiden hankintameno, tulee osakkeiden hankintameno kirjjata tulonodotusten puuttumista vastaavalta osalta poistona kuluksi. Lausunnossa 20 prosenttia osakkeiden hankintamenoa on katsottu olennaiseksi eroksi.

Vähennyksen hyväksyminen verotuksessa käyttöomaisuusarvopaperin realisoitumattoman arvonalenemisen perusteella on kansainvälisestä käytännöstä selvästi poikkeava erityispiirre. Käyttöomaisuusosakkeet arvostetaan verotuksessa hankintahintaan esimerkiksi Ruotsissa, Norjassa, Tanskassa ja Isossa-Britanniassa. Vasta lopullisiksi todetut arvonalennukset voidaan vähentää verotuksessa. Lopullisuus voidaan todeta lähinnä osakkeiden myynnin, yhtiön purkamisen tai konkurssin perusteella. Riittäväenä ei ole pidetty esimerkiksi yhtiön jatkuvaakaan tappiollisuutta. Arvonlennusten verokohtelu on symmetristä osakkeiden arvonkorotusten verovaikutusten kanssa, sillä myöskään arvonkorotuksilla ei ole vaikutusta verotukseen.

Käyttöomaisuusosakkeiden realisoitumattoman arvonalenemisen hyväksyminen verotuksessa vähennyskelpoiseksi on monessa suhteessa ongelmallista. Kysymys liittyy osaltaan laajempaan konsernin sisäistä verotusta koskevaan tarkasteluun, sillä käyttöomaisuusosakkeet, ovat usein samaan konserniin kuuluvan toisen yhtiön osakkeita. Samaan asiakokonaisuuteen kuuluvat konsernin muotouttamista, kuten sulautumista, jakautumista ja purkamista koskevat verokysymykset sekä konserniavustussäännöstö. Osakkeen arvonalentumista koskeva säännös on asiayhteydessä myös rahoitusomaisuuden menetyksen vähennyskelpoisuutta koskevaan verosäännökseen. Tappiollisen tytäryrityksen tukemiseksi oman pääoman ehdoin tehty sijoitus saatetaan nykyisen käytän-

nön mukaan vähentää lievemmin edellytyksin kuin vastaava vieraan pääoman ehdoin annettu tuki.

Konsernin verotukseen liittyvien erityiskysymysten laajempi tarkastelu edellyttää jatkovalmistelua. Tässä vaiheessa ehdotetaan käyttöomaisuusarvopaperin poiston edellytyksiä selkeyttäväksi siten, että myös verosäännöksessä nimenomaisesti edellytettäisiin arvonalenemisen pysyvyyttä vähennyskelpoisuuden edellytyksenä. Tämä vastaisi kirjanpidossa käyttöomaisuusosakkeen poiston edellytykseksi asetettua periaatetta.

Lisäksi ehdotetaan, että tehtyä vähennystä vastaava määrä palautuisi veronalaiseen tuloon, jos arvonalennuksen edellytykset myöhemmin poistuvat. Poistoa vastaavan määrän palauttaminen tuloon on perusteltua siitä syystä, ettei arvonalentumispoistolla voisi saavuttaa käytännössä hyvinkin pysyvää veroetua siinä tapauksessa, että arvonalentumisen perusteet ovat myöhemmin poistuneet.

1.3.6. Luottotappioiden vähentäminen

Toteutuneet luottotappiot vähennetään elinkeinoverotuksessa rahoitusomaisuuden menetyksinä silloin, kun ne on todettu lopullisiksi. Yrityksen saamiin sisältyy kuitenkin usein myös epävarmoja saatavia, joiden perusteella ei suoritusta todennäköisesti tulla saamaan. Varautuminen näihin odotettavissa oleviin, vielä toteutumattomiin saamisten menetyksiin tapahtuu verotuksessa luottotappiovarauksen avulla. Luottotappiovarauksen enimmäismäärä on muilla yrityksillä kuin talletuspankeilla, luotto-, vakuutus- ja eläkelaitoksilla 2 prosenttia liikesaamisten yhteismäärästä. Jos verovelvollinen näyttää suuremman todennäköisen luottotappion vaaran olevan olemassa, voidaan vähentää osoitettu suurempi luottotappioriskin määrä. Talletuspankeilla sekä luotto-, vakuutus- ja eläkelaitoksilla on oikeus tehdä yleistä luottotappiovarauستا suurempi varaus. Koska näiden laitosten luottotappiovarauksäännöksiin muuttamista koskevat ehdotukset eivät sisälly tähän esitykseen, seuraavassa on tarkasteltu vain yleistä luottotappiovarausta.

Kirjanpidossa saamiset arvostetaan tilinpäätöksessä nimellisarvoonsa, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoonsa. Saamisten arvonalentuminen vähennetään siten tilinpäätöksessä. Kirjanpitolain mukaan saadaan vastaisia

menoja tai menetyksiä varten tehdä varauksia, joista esimerkkinä mainitaan muun muassa luottotappiovaraus. Yleisesti kuitenkin katsotaan, että odotettavissa oleviin luottotappioihin varautuminen tekemällä luottotappiovaraus ei vastaa hyvän kirjanpitotavan vaatimuksia, vaan toteutuneiden luottotappioiden lisäksi myös odotettavissa olevia luottotappioita vastaava määrä vähennetään suoraan saamisten määrästä. Luottotappiovaraus nähdään tällöin lähinnä vain verotusta varten tehtävänä varauksena, joka vähentämisen edellytyksenä olevan kirjanpitosidonnaisuuden vuoksi merkitään kirjanpitoon.

Suomen yritysverotuksessa noudatettu varauskäytäntö poikkeaa yleisestä kansainvälisestä linjasta, jonka mukaan odotettavissa olevien luottotappioiden vähennyskelpoisuuden edellytyksenä on niiden jonkinasteinen yksilöinti. Luottotappioiden vähentäminen tapahtuu yleensä saamiskohtaisen arvioinnin perusteella. Toteutuneet luottotappiot saadaan vähentää silloin, kun saamisen menetys osoitetaan toteen. Näyttönä hyväksytään esimerkiksi velallisen konkurssi, akordi tai muutoin todettu maksukyvyttömyys. Odotettavissa olevan luottotappion tulee olla kohtuullisella varmuudella osoitettavissa ennen kuin se hyväksytään verotuksessa vähennyskelpoiseksi. Saatavien odotettavissa olevat menetykset eivät kuitenkaan ole kaikissa maissa vähennyskelpoisia. Siinä tapauksessa, että varautuminen odotettavissa oleviin luottotappioihin tapahtuu kohdistettuja varauksia käyttäen, luottotappion syntyessä suoritetaan vastaava varausta koskeva oikaisu.

Voimassa olevan verolainsäädännön mukainen luottotappiovaraus vastaa yleensä huonosti toteutuneiden luottotappioiden määrää. Luottotappiovarauksen perusteena olevan liikesaamisen käsitettä on oikeus- ja verotuskäytännössä tulkittu laajasti. Liikesaamisen on katsottu tarkoittavan kaikkia yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvia saamia. Myös varmat saamiset on voitu lukea luottotappiovarauksen pohjaan. Rahavaroihin rinnastettavia erii kuten esimerkiksi markkinarahasijoituksia ei sen sijaan ole pidetty liikesaamisina.

Kaavamainen varaus poikkeaa rakenteeltaan olennaisesti kirjanpidon järjestelmästä, jossa odotettavissa olevat luottotappiot vähennetään suoraan kuluna arvostettaessa saamiset todennäköiseen arvoonsa. Käytännössä verotuksen ja kirjanpidon erilinjaisuus on johtanut siihen, että verotuksessa vaaditaan usein vähennettä-

väksi lopullisten menetysten lisäksi saamisten vähentämistä kokonaan tai osittain sillä perusteella, että ne ovat käyneet epävarmoiksi. Verotuksen luottotappiovarauksen merkitys saamiin liittyvän luottotappioriskin vähentämiskeinona on hämärtynt.

Esityksessä ehdotetaan, että verotuksessa hyväksyttäisiin vähennettäväksi myyntisaamisten arvonaleneminen. Arvonalentumiselta ei siten enää vaadittaisi lopullisuutta, vaan se saataisiin vähentää sinä verovuonna, jona arvonaleneminen todetaan tapahtuneeksi. Kaavamaisesta luottotappiovarauksesta ehdotetaan luovuttavaksi. Myyntisaamia vastaava määrä on jo kirjattu yrityksen suoritetuotannosta saaduiksi tuloiksi. Jos myyntisaaminen menetetään, kysymyksessä on luonteeltaan lähinnä myyntituottojen korjauserä.

Myyntisaamisten lisäksi rahoitusomaisuuteen kirjataan myös muita saamia, jotka voivat olla luonteeltaan hyvinkin erilaisia. Rahoitusomaisuuteen on voitu kirjata esimerkiksi toisilta samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä olevia lainasaamia. Tällaiset lainat ovat usein luonteeltaan huomattavan pitkäaikaisia eivätkä ne tällöin kuuluisi elinkeinoverolaisa tarkoitettuun rahoitusomaisuuteen. Saaminen toiselta konserniyhtiöltä voi myös perustua muuhun kuin yrityksen varsinaiseen liiketoimintaan, esimerkiksi annettuun konserniavustukseen tai olla muuta konsernitukea, jota ei ehkä ole tarkoitukseen periä takaisin. Rahoitusomaisuuteen luetaan myös esimerkiksi optioista ja muista johdannaisinstrumenteista saatuja ennakkomaksuja, joiden kirjanpito- ja verotuskohtelu on vielä jossain määrin vakiintumatonta. Muiden kuin myyntisaamisten arvonalentumisen vähentämistä verotuksessa ei tässä vaiheessa ehdoteta muutettavaksi. Tällaiset saamiset saataisiin siten vähentää verotuksessa silloin, kun menetys on todettu lopulliseksi.

Lisäksi ehdotetaan, että arvonalentumisen perusteella tehty vähennys luetaan oikaisueränä veronalaiseksi, jos saamisen arvo myöhemmin nousee. Säännös vastaa tältä osin käyttöomaisuusarvopapereiden ja vaihto-omaisuuden arvostamista vastaavaa arvonalentumisen perusteella tehdyn vähennyksen oikaisua.

1.3.7. Odotettavissa olevat takuumenot

Voimassa olevan lainsäädännön mukaan saa

rakennus-, laivanrakennus- tai metalliteollisuusliikettä harjoittava verovelvollinen, joka on takuusitoumuksen perusteella vastuussa valmistamassaan hyödykkeessä ilmenevistä virheellisyyksistä, tehdä takuuvarauksen. Takuuvarauksen kohteena voi olla rakennus, silta, laitur, tie, pato tai niihin verrattava rakennelma, ilma-alus, sellainen vesialus, jonka rungon suurin pituus on vähintään 10 metriä, tai suurehko koneyksikkö.

Takuuvarauksen suuruus on enintään 3 prosenttia urakkahinnasta tai verovelvollisen toteennäyttämä tätä suurempi todennäköisten takuukorjausmenojen määrä. Varaus, jolla ei ole katettu takuukohteen korjausmenoja, luetaan tuloksi sinä verovuonna, jona takuu-aika on päättynyt.

Suomessa käytössä oleva takuuvaraus poikkeaa merkittävästi muissa maissa noudatetusta käytännöstä. Sikäli kuin odotettavissa olevien takuumenojen vähentäminen tarkastelun kohteena olevissa muissa maissa ylipäänsä on mahdollista, vähennyksen tulee perustua ennakoitujen takuumenojen määrään.

Ruotsissa oli aikaisemmin käytössä kaavamainen takuuvaraus. Vuodesta 1992 alkaen ei kuitenkaan voida enää tehdä prosenttiperusteista vähennystä. Vastaisina takuukorjausmenoina saadaan nyt vähentää kirjanpidossa huomioon otettu määrä, enintään kuitenkin verovuonna toteutuneiden todellisten takuukorjausmenojen määrä. Jos verovelvollinen osoittaa todennäköisen menojen määrän olevan huomattavasti suurempi, saadaan pääsääntön mukainen määrä ylittää.

Takuukorjauksista todennäköisesti aiheutuvat vastaiset menot tulee ottaa kirjanpidossa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa. Kirjanpitolainsäädännön uudistusehdotuksen mukaan tulevista takuukorjauksista syntyvät kokemuseräisesti arvioitavissa olevat menot vähennetään tilikauden tuloksesta ja merkitään taseeseen pakollisina varauksina.

Voimassa oleva kaavamainen takuuvaraus vastaa huonosti toteutuneiden takuukorjausmenojen määrää. Se ei ota huomioon ala- ja yrityskohtaisia vaihteluita todennäköisten takuukorjausmenojen määrässä. Niissä tapauksissa, joissa verolainsäädännön sallima enimmäisvaraus ylittää odotettavissa olevien takuukorjausmenojen määrän, ylimenevä osa on lähinnä yleisvarausluonteinen. Varauksen rakenne ei ole myöskään yhteneväinen kirjanpi-

tolainsäädäntöön ehdotetun pakollisen varauksen kanssa.

Esityksessä ehdotetaan, että kaavamaisesta takuuvarauksesta luovuttaisiin ja verotuksessa hyväksyttäisiin vähennettäväksi säännöksessä tarkoitettuihin takuukohteisiin kohdistuvat odotettavissa olevat takuukorjausmenot. Vähennys vastaisi tällöin määrää, joka kirjanpitolain uudistusehdotuksen mukaan olisi vähennettävä pakollisena varauksena.

1.3.8. Kurssivoitot ja -tappiot

Voimassa olevan lainsäädännön mukaan ulkomaanrahan määräisistä veloista johtuvat kurssitappiot vähennetään sen verovuoden kuluna, jonka aikana kurssi on muuttunut, tai verovelvollisen vaatimuksesta myöhempien verovuosien kuluna, kuitenkin viimeistään sinä verovuonna, jona tappiota vastaava summa on suoritettu. Velkoihin liittyviä realisoitumattomia kurssivoittoja ei ole erikseen säädetty veronalaisiksi.

Ulkomaanrahan määräisten saamisten kurssivoittojen ja -tappioiden verokohtelusta ei ole nimenomaisia säännöksiä. Saamisiin liittyviä menetyksiä koskevan yleissäännöksen mukaan rahoitusomaisuuden lopullisiksi todetut arvonalenemiset ovat vähennyskelpoisia. Rahoitusomaisuuteen kuuluvien saamisten menetyksiä koskevan säännöksen tiukka soveltaminen estäisi saamisista johtuvien kurssitappioiden vähentämisen, kunnes saamisesta on saatu suoritus. Käytännössä on saatettu soveltaa velan kurssitappiota koskevia säännöksiä myös ulkomaanrahan määräisiin saamisiin.

Kirjanpidossa kurssierojen käsittely on ollut epäyhtenäistä. Edellä mainitussa hallituksen esityksessä kirjanpitolainsäädäntöä on kuitenkin ehdotettu uudistettavaksi siten, että ulkomaanrahan määräiset saamiset samoin kuin velat ja muut sitoumukset muutettaisiin Suomen rahaksi pääsääntöisesti Suomen Pankin tilinpäätöspäivänä noteeraamaan kurssiin. Jos saamiset tai velat taikka muut sitoumukset olisi sopimuksilla tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, ne saataisiin muuttaa markoiksi sitä noudattaen.

Kurssierojen käsittely eri maiden verotuksessa on epäyhtenäistä. Myös kirjanpidollinen käsittely poikkeaa eri maissa merkittävästi toisistaan. Useissa maissa saamiset ja velat arvos-

tetaan tilinpäätöspäivän kurssiin. Joissakin maissa saatetaan tehdä ero esimerkiksi lyhyt- ja pitkäaikaisten saamisten ja velkojen kurssierojen osalta.

Ulkomaanrahan määräisistä veloista ja saamisista johtuvien kurssivoittojen ja -tappioiden sääntely on elinkeinoverotuksessa puutteellista. Paitsi velkoihin kohdistuvien kurssivoittojen ja -tappioiden myös velkoihin ja saamisiin kohdistuvien kurssierojen verokäsittely on keskenään epäsymmetristä.

Elinkeinotoiminnasta johtuneiden velkojen ja saamisten indeksi- ja kurssivoitot sekä vastavasti indeksi- ja kurssitappiot ehdotetaan luettavaksi sen verovuoden tuotoksi ja kuluksi, jonka aikana ulkomaan rahan kurssi tai hinta- tai kustannusindeksin arvo taikka muu vertailuperuste on syntynyt.

1.3.9. Edustusmenot

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaan vähennyskelpoisia menoja ovat liikkeen toimialaan sekä toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden kohtuulliset edustusmenot sen mukaan kuin verohallitus tarkemmin määrää. Verohallitus on vuonna 1971 antanut edustusmenoja koskevan päätöksen (31.12.1971/6/72). Lisäksi se on antanut edustusmenoja käsittelevän ohjekirjeen, johon liittyy keskimääräisistä edustusmenoista eri aloilla tehty tutkimus.

Verohallituksen päätöksen mukaan verovelvollisella on oikeus edustusmenoina vähentää sellaiset asiakkaisiin, liiketuttaviin tai muihin liikkeenharjoittajan liiketoimintaan vaikuttaviin henkilöihin kohdistuneet tavanomaisesta vieraanvaraisuudesta tai huomaavaisuudesta aiheutuneet menot, joilla liikkeenharjoittaja pyrkii uusien liikesuhteiden luomiseen, entisten säilyttämiseen tai parantamiseen tai muutoin toiminnan edistämiseen. Tavanomaisia edustamisen muotoja ovat kestitys, lahjojen antaminen ja edustusmatkojen järjestäminen. Edustusmenoiksi katsotaan vain liikkeestä ulospäin suuntautuvasta toiminnasta johtuneet menot. Edustusmenoina ei siten käsitellä henkilökunnan virkistystoiminnasta johtuneita menoja eikä myöskään hallintoelinten kokouksista tai tilintarkastuksesta aiheutuneita menoja.

Edustusmenojen vähennyskelpoisuuden ra-

joittaminen on kansainvälisesti selvästi erottuva yhdenmukainen kehityspiiri. Edustusmenojen vähennyskelpoisuutta on rajoitettu useissa EY-maissa ja Yhdysvalloissa.

Ruotsissa alkoholimenoja ei saa vähentää edustusmenoina. Verohallinnon ohjeilla on määritelty edustusmenojen tarkemmat vähennyskelpoisuuden edellytykset. Tällaisia ovat muun muassa menojen välitön liittyminen liiketoimintaan ja menojen kohtuullisuus. Ohjeilla on asetettu edustuskustannuksille yläraja erityyppisissä tilaisuuksissa.

Yhdysvalloissa monien edustusmenojen ja niiden kaltaisten kustannusten vähennyskelpoisuus on rajoitettu 80 prosenttiin menojen määrästä samoin kuin Saksassa. Alankomaissa vähennyskelpoinen osuus on 75 prosenttia. Tanskassa vähennyskelpoisten menojen osuus on 25 prosenttia lukuun ottamatta tavaroiden tai palvelusten vienninedistämismatkoista aiheutuvia kuluja. Belgiassa ulkomainen edustus on kokonaan vähennyskelpoista, mutta muiden edustusmenojen vähennyskelpoisuus on rajoitettu 50 prosenttiin menojen määrästä. Isossa-Britanniassa edustusmenojen vähennyskelpoisuus poistettiin kokonaan, kun myös ulkomainen edustus säädettiin vähennyskeltottomaksi vuodesta 1988 lähtien.

Edustusmenojen vähennyskelpoisuuden rajoittamisen taustalla on näkemys, että edustusmenoihin sisältyy niiden luonteen vuoksi yleensä myös elantokustannukseksi katsottavaa etua. Suomessa edustusmenojen vähennyskelpoisuus on käytännössä varsin laaja, vaikka se laissa onkin rajoitettu liikkeen toimialaan sekä toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden kohtuullisiin menoihin.

Edustusmenojen vähennyskelpoisuutta ehdotetaan rajoitettavaksi siten, että vähennyskelpoista olisi 50 prosenttia edustusmenojen kokonaismäärästä.

1.3.10. Pitkäaikaisten toimitusten tuloksi lukeminen

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain jaksottamisäännösten ja niiden soveltamista koskevan käytännön mukaan luetaan tietyn kokonaisuuden muodostavista rakennustöistä ja palvelusuoritteista kertyvät luovutushinnat tuloksi vasta luovutuksen tapahduttua. Keskenäisistä töistä johtuvat menot aktivoidaan vaihto-omaisuuden hankintamenoina.

Kirjanpitolain uudistamista koskevassa hallituksen esityksessä kirjanpitolakiin ehdotetaan lisättäväksi säännös, jonka mukaan pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo saadaan kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. Pitkällä valmistusajalla tarkoitetaan ehdotuksessa yli vuoden mittaista projektin kestoaikaa. Valmistusasteen perusteella tuotoksi luettua tuloa vastaava meno on kirjattava kuluksi. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan projektin tulisi olla suhteessa yrityksen toiminnan laajuuteen sellainen, että valmistusasteeseen perustuvaa tuloutusta voidaan perustella oikeiden ja riittävien tietojen antamisella tilinpäätöksessä.

Esityksessä ehdotetaan, että myös verotuksessa luettaisiin pitkäaikaisesta toimituksesta kertyvä tulo tuotoksi valmistusasteen perusteella silloin, kun kirjanpidossa on käytetty ehdotettua osatuloutusmenettelyä. Vastaava osa hyödykkeen hankintamenosta vähennettäisiin samana ajankohtana.

1.3.11. Rangaistusluonteisten maksuseuraamusten verovähennyskelpoisuus

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain menon vähennyskelpoisuutta koskevien säännösten nojalla elinkeinotoiminnan yhteydessä tehdystä lainvastaisesta teosta aiheutuneita taloudellisia seuraamuksia on eräissä tapauksissa hyväksytty verotuksessa vähennyskelpoiksi. Korkein hallinto-oikeus on muun muassa katsonut päätöksessään, että ammattiautoilijan maksettavaksi määrättyä ylikuormamaksua oli pidettävä elinkeinotoiminnasta johtuvana vähennyskelpoisena menona. Tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneeksi menetykseksi on korkeimman hallinto-oikeuden päätöksellä hyväksytty myös valuuttamääräysten rikkomisen johdosta valtiolle menetetyksi tuomittu laittomasti viedyn valuutan osa-arvo ja rikosoikeudenkäynnin oikeudenkäyntikulut sekä perimiskulut. Pysäköintivirhemaksun vähennyskelpoisuuden osalta ei ole olemassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua, mutta läänin-oikeustasolla on myös pysäköintivirhemaksu hyväksytty elinkeinoverotuksessa vähennyskelpoiseksi.

Eduskunta on vastauksessaan hallituksen esitykseen (HE 124/1990 vp) laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja yhtiöveron hyvityksestä annetun lain 1 ja 14 §:n muuttami-

sesta edellyttänyt hallituksen pikaisesti selvittävän, onko tarpeen ryhtyä lainsäädäntötoimpiteisiin tuloverotusta koskevien lakien muuttamiseksi siten, että sellaisten seuraamusten kuin sakkojen, ylikuormamaksujen, pysäköintivirhemaksujen ja muiden vastaavanlaisten suoritusten vähennyskelpoisuus tuloverotuksessa poistuu. Jo aikaisemmin ylikuormamaksusta annetun lain eduskuntakäsittelyn aikana eduskunnan lakivaliokunta on ottanut lausunnossaan kantaa ylikuormamaksun verovähennyskelpoisuuteen. Valiokunta totesi, että ylikuormamaksu on rangaistusluonteinen maksu, jonka tarkoituksena on olla varoituksena lainvastaisesta toiminnasta. Tällaista maksua ei valiokunnan mukaan voida hyväksyä verotuksessa vähennyskelpoiseksi. Myös oikeusministeriö on tehnyt esityksen, että valtiovarainministeriö ryhtyisi lainsäädäntötoimiin, jotta edellä tarkoitettujen lainvastaisesta menettelystä aiheutuneiden rangaistusluonteisten maksuseuraamusten ja konfiskaatioseuraamusten verovähennyskelpoisuuden poistamiseksi.

Lainvastaisen teon johdosta määrättyjen taloudellisten seuraamusten hyväksymistä vähennyserusteeksi tuloverotuksessa ei voida pitää asianmukaisena. Vähennyskelpoisuus vähentää seuraamuksen ennaltaehkäisevää vaikutusta. Vähennysoikeus asettaa lisäksi kansalaiset eriarvoiseen asemaan, koska mainitut seuraamukset eivät ole vähennyskelpoisia kaikessa tulonhankkimistoiminnassa, vaan verovähennyskelpoisuus on koskenut lähinnä vain elinkeinonharjoittajia. Koska tässä tarkoitettujen rangaistusluonteisten maksuseuraamusten vähennyskelpoisuutta ei edellä mainituista syistä voida pitää asianmukaisena, esityksessä ehdotetaan, että ne säädettäisiin elinkeinoverotuksessa vähennyskelvottomiksi.

1.3.12. Yksityisottojen rahoittamisesta johtuneen velan korkojen vähentäminen

Elinkeinotoiminnasta johtuneen velan korot ovat nykyisin kokonaan vähennyskelpoisia. Tulo- ja varallisuusverolaisissa (1240/88) vähennysoikeutta tosin rajoitetaan siten, että 1500 markan omavastuuosuus koskee yksityisillä elinkeinonharjoittajilla myös elinkeinotoiminnan korkoja. Yksityistalouden velkojen korkojen vähentämistä rajoitetaan toisaalta siten, että vain 75 prosenttia koroista voidaan vähentää säädettyjen enimmäismäärien rajoissa.

Näin ollen yrityksen velkojen korkojen vero-kohtelu on yleensä huomattavasti edullisempaa kuin yksityisvelkojen korkojen. Tämä voi kannustaa järjestelyihin, joissa yksityistaloutta rahoitetaan yrityksen ottamalla velalla.

Avointa yhtiötä ja kommandiittiyhtiötä koskevat yhtiöoikeudelliset säännökset eivät aseta esteitä varojen siirrolle yhtiömiesten yksityistalouteen. Henkilöyhtiön yhtiömiehet äänetöntä yhtiömiestä lukuun ottamatta voivat ottaa yhtiöstä varoja yksityisottona siinäkin tapauksessa, että yhtiölle ei ole kertynyt voittovaroja. Yhtiömiehen ottamalle lainalle ei, toisin kuin osakeyhtiöissä, edellytetä maksettavaksi korkoa. Yksityisotto, joka on yhtiömiehelle verovapaata tuloa, kirjataan yhtiön oman pääoman veloitukseksi. Yksityinen elinkeinonharjoittaja, joka pitää kahdenkertaista suoriteperusteista kirjanpitoa, laatii taseensa samalla tavalla kuin henkilöyhtiö. Elinkeinonharjoittajan yksityistalouteensa ottamat varat merkitään niin ikään yksityisotoksi omaan pääomaan.

Yrityksen oman pääoman muodostumisen yksityisottojen seurauksena negatiiviseksi on katsottu merkitsevän, ettei yksityisottoja ole voitu kattaa yrityksen tulorahoituksella, vaan yksityistalouden rahoittamiseen on käytetty yrityksen ottamaa velkaa. Oikeuskäytännön mukaan yrityksen kyseisten velkojen korkojen vähentämisöikeus voidaan tällöin tietyn edellytyksin evätä. Elinkeinotoiminnan kuluksi kirjatuista koroista jätetään verotuskäytännössä pääsääntöisesti hyväksymättä se suhteellinen määrä, joka vastaa yksityistalouteen siirrettyjen varojen määrää koko vieraan pääoman määrästä.

Verolainsäädännöstä puuttuu kuitenkin nimenomainen säännös, jonka perusteella yrityksen kuluksi kirjattujen velkojen korkojen vähennysoikeus evättäisiin oman pääoman ollessa yksityisottojen johdosta negatiivinen. Oikeus- ja verotuskäytännössä on lisäksi ollut epäselvyyttä siitä, mikä merkitys yksityistalouteen siirrettyjen varojen määrän arvionnissa ja yhtiön korkokulujen vähennysoikeuden rajoittamisessa on annettava yhtiöön jääneelle tulorahoitukselle. Viimeaikaisen henkilöyhtiöiden verotusta koskevan oikeuskäytännön mukaan varausten ja poistojen johdosta yhtiöön jäävän tulorahoituksen on katsottu olevan käytettävissä yksityisottoihin, jolloin yksityisottojen johdosta syntynyttä negatiivisen pääoman määrää on pienennetty yhtiön tekemien varausten ja poistojen määrällä.

Eriytetyssä tuloverojärjestelmässä yksityisvelkojen korot vähennetään ensisijaisesti pääomatuloista. Yksityisen elinkeinonharjoittajan ja henkilöyhtiön elinkeinotoiminnan korot voivat kuitenkin tulla vähennytyksi ansiotuloihin sovellettavan verokannan mukaan, koska elinkeinotoimintaan kohdistuvat korot vähennetään ennen tulon jakamista ansio- ja pääomatuloksi. Korkojen vähentäminen yritystulosta voi siten edelleenkin olla edullisempaa yksityistalouden korkoihin verrattuna. Tämän vuoksi lakiin ehdotetaan otettavaksi säännös siitä, milloin yrityksen korkomenojen vähentäminen on evättävä yksityisottojen perusteella. Ehdotus vastaisi Ruotsin ja Tanskan vastaavaa sääntelyä.

Ruotsin verotuksessa on pyritty ehkäisemään henkilökohtaisten velkojen siirtämistä yritykseen muun muassa niin sanottujen koronjakamissäännösten (räntefördelningsreglerna) avulla. Sääntelyn lähtökohtana on näkemys siitä, ettei ole mitään varmaa tapaa todeta, liittyykö velka elinkeinotoimintaan vai ei.

Yksityisen elinkeinonharjoittajan pääomaperusteisen tuloksentasausvarauksen K-SURV:in laskentapohjan ollessa negatiivinen elinkeinotuloon lisätään laskennallinen korkomeno, joka määräytyy siten, että negatiivisen oman pääoman määrä kerrotaan verovuoden alun valtionlainan korolla. Sama laskennallinen korkomeno vähennetään elinkeinonharjoittajan pääomatuloista. Koronjakamissäännöksiä sovelletaan kuitenkin vain K-SURV:in laskentapohjan negatiivisuuden ylittäessä 50 000 kruunua ja negatiiviseen laskentapohjaan lisätään edellisten verovuosien tappiot. Koronjakamissäännökseen liittyy myös siirtymäsäännöksiä. Ruotsissa korkokorjaus on henkilöyhtiöissä kytketty osuuden hankintamenuon, joka vahvistetaan vuosittain.

Tanskassa yksityisen liikkeenharjoittajan verotuksessa suoritetaan elinkeinoverolain (virksomhedsskatteloven) mukainen korkokorjaus silloin, kun sijoitusten tilin (indskudskonto) saldo on negatiivinen. Yrityksen katsotaan tällöin antaneen vastaavan suuruisen lainan yrittäjälle. Lainalle määrätään laskennallinen korko, joka lisätään yrityksen elinkeinotoiminnan tulokseen ja vähennetään yrittäjän pääomatulosta. Korkoprosentti määräytyy vuosittain obligaatioiden efektiivisen koron perusteella. Korkokorjauksen määrä voi olla korkeintaan yrityksen nettokorkokulujen suuruinen.

Esityksessä ehdotetaan, että elinkeinotulon

verottamisesta annettuun lakiin lisättäisiin nimellinen säännös, jolla evättäisiin korkomenojen vähentäminen elinkeinotoiminnan tuloksesta liikkeen- tai ammatinharjoittajan tai tuloverolakia koskevassa esityksessä tarkoitettun elinkeinoyhtiön oman pääoman ollessa yksityisottojen johdosta negatiivinen. Koska käytännössä yleensä on mahdotonta osoittaa, mikä osa veloista ja niistä maksetuista koroista kohdistuu yksityistalouden rahoittamiseen, vähennyskelvottomien korkomenojen laskentatapa olisi kaavamainen.

Yksityisotoista johtuvien velkojen korkojen laskentatapa yksinkertaistettaisiin siten, että korkoprosenttina käytettäisiin tuloverolain 41 §:n 3 momentissa tarkoitettua korkoa eli Suomen Pankin peruskorkoa lisättynä yhdellä prosenttiyksiköllä. Yksityisottojen johdosta syntyneen negatiivisen pääoman määrään ei tehtäisi korjauksia varausten ja poistojen johdosta. Menettely vastaisi luovutusvoittoverotuksessa omaksuttua kantaa.

Edellä esitetyllä tavalla kaavamaisesti lasketujen vähennyskelvottomien korkojen määrä olisi korkeintaan elinkeinotoiminnan kuluksi kirjattujen korkojen suuruinen. Elinkeinoiminnan tulolähteessä vähentämättä jäävä määrä vähennettäisiin yksityisen liikkeen- tai ammatinharjoittajan pääomatuloista ja elinkeinoyhtiön henkilökohtaisesta tulolähteestä.

1.3.13. *Eräiden vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden rajoittaminen*

Esityksessä ehdotetaan, että yrittäjäasemassa oleville henkilöille otettujen vapaaehtoisten eläkevakuutusmaksujen vähennysoikeus olisi sama elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaan kuin se on tuloverolakia koskevan ehdotuksen mukaan. Yrittäjällä tarkoitetaan tässä yhteydessä avoimen yhtiön yhtiömiestä, kommandiittiyhtiön vastuunalaista yhtiömiestä sekä sellaista osakeyhtiön johtavassa asemassa olevaa toimihenkilöä, joka joko yksin tai perheenjäsentensä kanssa omistaa enemmän kuin puolet osakepääomasta tai jonka joko yksin tai perheenjäsentensä kanssa omistamien osakkeiden äänimäärä on enemmän kuin puolet kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Työeläkelainsäädännön mukaan edellä tarkoitettua yhtiömiestä tai osakasta ei pidetä työntekijänä vaan yrittäjien eläkelaisina (468/69) tarkoitettuna yrittäjänä.

Ehdotuksen tarkoituksena on yhdenmukaistaa vapaaehtoisten eläkevakuutusmaksujen verokohtelu siten, että vähennysoikeus ei olisi riippuvainen siitä, ottaako yrittäjä vakuutuksen itse vai onko vakuutuksen ottajana vakuutetun määräysvallassa oleva yritys. Johdonmukaista on, että niissä tapauksissa, kun yrittäjä itse tekee päätöksen oman eläketurvansa järjestämisestä, verokohtelu on samanlainen otettiinpa vakuutus yrityksen nimissä tai henkilökohtaisena vakuutuksena. Eläkevakuutusmaksujen rajoittamaton vähennyskelpoisuus elinkeinoverotuksessa voisi intressiyhteystilanteissa johtaa vakuutusjärjestelyjen käyttämiseen verosuunnittelumielessä muihinkin tarkoituksiin kuin varsinaisen eläketurvan järjestämiseen.

Epäselvyyttä on aiheuttanut niin sanottujen johtajavakuutusten vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuus verotuksessa. Johtajavakuutuksella tarkoitetaan yrityksen ottamaa henkivakuutusta, jossa vakuutettuna on yleensä yrityksessä johtavassa asemassa oleva henkilö ja vakuutuksen omistajana ja edunsaajana yritys. Verotuskäytäntö tällaisten vakuutusten perusteella suoritettujen vakuutusmaksujen vähentämisessä on ollut horjuvaa, sillä suoritettun menon liittyminen yrityksen harjoittamaan elinkeinotoimintaan on useissa tapauksissa epäselvää. Käytännössä johtajavakuutuksista näyttääkin muodostuneen lähinnä joustava tuloksentasauskeino verotuksessa, sillä vakuutus voidaan tarvittaessa ostaa takaisin vakuutusyhtiöltä. Ehdotettujen veropohjalajennusten johdosta tällaisten vakuutusten käyttö pelkkänä verosuunnittelukeinona saattaisi lisääntyä.

Esityksessä ehdotetaan, että henkivakuutusmaksut eivät olisi vähennyskelpoisia silloin, kun edunsaajana on yritys itse. Yleensä tällaisen vakuutuksen ottaminen yrityksen nimissä palvelee muita tarkoituksia kuin yrityksen varsinaisen elinkeinotoiminnan edistämistä. Jos yritys ottaa henkivakuutuksen työntekijälleen, säästöhenkivakuutusmaksu luetaan tuloverolain nojalla työntekijän veronalaiseksi tuloksi, joten edellä tarkoitettua verotuksen lykkääntymistä ei tällöin muodostu.

1.3.14. Metsäverotusjärjestelmän uudistaminen

Metsäverotusta on ehdotettu uudistettavaksi siten, että vuoden 1993 alusta siirryttäisiin metsän arvioituun keskimääräiseen tuottoon

perustuvasta verotuksesta todellisen tulon verotukseen. Ehdotusta on lähemmin käsitelty tuloverolakia koskevan hallituksen esityksen perusteluissa. Yhteisöjen sekä elinkeinoyhtymien verotuksessa siirtyminen uuteen järjestelmään tapahtuisi ilman siirtymäkautta. Luonnollinen henkilö, kuolinpesä ja niiden muodostama verotusyhtymä saisivat kuitenkin halutesaan valita vielä siirtymäkauden ajaksi metsätalouden puhtaan tulon verotuksen.

Ehdotetussa verojärjestelmässä maatilatalous ei enää muodostaisi erillistä tulolähdettä, vaan metsäkiinteistö kuuluisi elinkeinotoiminnan tulolähteeseen silloin, kun sitä yksinomaan tai pääasiassa käytetään elinkeinotoimintaa edistävään tarkoituksiin. Tällaisia kiinteistöjä olisivat esimerkiksi puunjalostusteollisuutta harjoittavan yrityksen metsäkiinteistöt, joita käytetään puutavaran raaka-aineen hankintaan. Elinkeinoiminnan tulolähteeseen kuuluvasta kiinteistöstä saadut tulot ja niihin kohdistuvat menot sisältyisivät elinkeinotoiminnan tulokseen. Tulojen ja menojen jaksotus tapahtuisi elinkeinoverotuksen yleisten jaksotussäännösten mukaisesti. Koska metsäkiinteistö on luonteeltaan arvonsa säilyttävää kulumatonta käyttöomaisuutta, sen hankintamenosta ei tehdä säännönmukaisia poistoja. Tuloverolaissa tarkoitettua metsävähennystä ja menovarausta ei sovellettaisi elinkeinotulon laskennassa. Puutavaran ottaminen metsästä yrityksen oman valmistustoiminnan käyttöön ei aiheuttaisi vero-seuraamuksia, sillä kysymyksessä olisi saman tulolähteen puitteissa tapahtuva siirto käyttöomaisuudesta vaihto-omaisuuteen. Kiinteistön luovutushinta olisi veronalaista elinkeinotuloa.

Elinkeinoimintaa harjoittavalla verovelvollisella voi olla myös sellaisia metsäkiinteistöjä, jotka ovat elinkeinotoimintaan kuulumattomia, lähinnä sijoitustarkoituksessa omistettuja kiinteistöjä. Tällaisesta kiinteistöstä saadun metsätulon verotukseen sovellettaisiin tuloverolain säännöksiä. Koska kirjanpitovelvollisten tulojen ja menojen jaksotus tapahtuu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännösten mukaisesti, verotettava tulo määräytyisi tällöinkin pitkälti samojen periaatteiden mukaisesti kuin elinkeinotoimintaa palvelevan kiinteistön osalta. Elinkeinoimintaan kuulumattomasta kiinteistöstä saadut tulot ja menot kuuluisivat henkilökohtaiseen tulolähteeseen, joten sijoitustarkoituksessa omistetun kiinteistön tappio ei olisi vähennettävissä elinkeinotoiminnan tuloksesta. Sijoituskiinteistöstä saadun

luovutusvoiton tai -tappion verotukseen sovellettaisiin tuloverolain säännöksiä.

Yksityiset elinkeinonharjoittajat saisivat muiden luonnollisten henkilöiden tapaan valita siirtymäkauden ajaksi metsätalouden puhtaan tulon verotuksen tai siirtyä todelliseen tuloon perustuvaan verotukseen. Jos elinkeinonharjoittaja olisi valinnut todellisen tulon verotuksen, elinkeinotoimintaan kuuluvan kiinteistön metsätalouteen sovellettaisiin elinkeinoverotuksen säännöksiä. Verotettava tulo laskettaisiin tällöin samojen periaatteiden mukaan kuin muillakin elinkeinotoimintaa harjoittavilla verovelvollisilla.

2. Laki konserniavustuksesta verotuksessa

Konserniavustuksesta verotuksessa annettuun lakiin (825/88) ehdotetaan tehtäväksi eräitä muista lainsäädännön muutoksista johtuvia tarkistuksia, jotka johtuvat kunnallisen harkintaverotuksen poistumisesta, tappiointasausääntelyn ja rahalaitoksia koskevan lainsäädännön muuttumisesta.

3. Esityksen vaikutukset

3.1. Yhteisöjen tuloverotuksen kehitys

Yritysverotus näyttää olleen Suomessa kahden viime vuosikymmenen aikana kansainvälisesti katsoen varsin kevyttä. Alla olevan taulukon mukaan yhteisöjen tuloverotuksen tuotto oli 1970- ja 1980-luvuilla noin 1,5 prosenttia suhteessa bruttokansantuotteeseemme, kun läntisen Euroopan maissa vastaava luku oli keskimäärin noin puolet korkeampi. Tätä verokertymätilastoista saatavaa kuvaa tukee myös eri yhteyksissä esitetyt laskelmat yritysten efektiivisestä veroasteesta.

Taulukko 1. Yhteisöjen tuloverot suhteessa bruttokansantuotteeseen

	Vuodet	
	1970—79 %	1980—89 %
Suomi	1,6	1,5
Länsi-Eurooppa	2,2	2,7

(Lähde: OECD)

Suomen yritysverotuksen keveyttä selittävät pitkälti varausjärjestelmän tarjoamat laajat tuloksenjärjestelymahdollisuudet ja osinkoverotusjärjestelmä, jossa osinkojen kahdenkertaista verotusta lievennettiin pääosin yritystasolla. Yhteisöjen nimellinen verokanta oli kokonaisverouudistuksen alkuun asti varsin korkea.

Osakeyhtiöille ja osuuskunnille maksuunpantujen verojen määrä kääntyi viime vuosikymmenen lopulla nousuun. Alla olevassa taulukossa on tarkasteltu yhteisöjen maksamien verojen kehitystä 1980-luvulla. Verojen kasvu heijasti suurelta osin yritystoiminnan parantunutta kannattavuutta. Teollisuusyritysten vuosittainen voitto ennen varauksia ja veroja oli reaalisesti vuosina 1988—1990 yli kaksinkertainen vuosiin 1982—1987 verrattuna. Myös kokonaisverouudistuksen yhteydessä tehdyt muutokset nostivat yhteisöjen maksamien verojen määrää. Vuosina 1991—1992 yhteisöjen tuloverokertymä on kääntynyt laskuun. Muutos johtuu suurelta osin suhdanteiden heikkenemisestä mutta osaksi myös veroperustemuutoksista, joista keskeisimmät olivat yhteisöjen valtionverokannan alentuminen ja liiketulon harkintaverotuksen poistuminen.

Taulukko 2. Osakeyhtiöille ja osuuskunnille maksuunpannut verot vuosina 1980—1990, mrd.mk (vuoden 1990 rahassa)

1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990
4,5	4,7	4,8	4,8	4,4	4,6	4,3	5,2	6,0	7,1	9,7

(Lähde: Verohallitus, Tilastokeskus)

Suomessa sovellettava osinkoverojärjestelmä muuttui rakenteellisesti vuoden 1990 alusta. Osinkojen verotuksen kahdenkertaisuutta lievennettiin siihen asti pääasiallisesti yhtiötasolla osinkovähennysjärjestelmällä. Vuodesta 1990 lähtien yhtiöt ovat maksaneet jaetusta voitosta täysimääräisen veron, ja kahdenkertaisen verotuksen poistaminen on toteutettu osakkaan verotuksessa. Osinkoverojärjestelmän muutoksen johdosta vuoden 1990 ja sitä seuraavien vuosien sekä vuotta 1990 edeltävien vuosien verokertymät eivät ole vertailukelpoisia.

3.2. Uudistusehdotusten verotuottovaikutukset

Uudistusehdotusten vaikutuksia yhteisöiltä kerättävien verojen määrään on selvitetty valtiovarainministeriön toimeksiannosta tilasto-

keskuksessa ja Valtion taloudellisessa tutkimuskeskuksessa (VATT). Tässä esityksessä nojaututaan lähinnä VATT:n laskelmiin, jotka on tehty vuoden 1990 verotusaineistosta kerätyllä 4500 yrityksen otoksella. Otos on suuruusluokittain ja toimialoittain varsin peittävä. Uudistusehdotusten vaikutuksia yhtymätulosta ja yksityisestä liikkeestä ja ammatista saadusta tulosta maksettaviin veroihin on käsitelty tuloverolakia koskevan hallituksen esityksen perusteissa.

Uudistuksen verotuottovaikutuksen laskemiseksi otosaineiston yritykset koeverotettiin vuosina 1990 - 1992 voimassa olleilla sekä ehdotetuilla uusilla veroperusteilla. Laskelmat kuvaavat siirtymävaiheen jälkeistä pysyvää tilaa, jossa vanhan varauksannan tulouttaminen ei enää vaikuta veroihin. Koeverotusten tulokset on esitetty seuraavassa taulukossa.

Taulukko 3. Koeverotuksella lasketut yhteisöjen verot eri vuosien veroprosenteilla, mrd. mk. Suhdanteiden vaikutus veroihin poistettu.

	Vuosi			
	1990*)	1991	1992	1993
	%	%	%	%
Yhteisöt yhteensä	7,3	5,0	5,0	6,3
Kauppa	2,1	1,5	1,5	1,6
Teollisuus	3,3	2,5	2,5	2,9
Muut toimialat	1,9	1,0	1,0	1,8

*) Vuoden 1990 osalta ero verotilastoon johtuu yhteisö-käsitteen määrittelystä ja siitä, ettei rahoitussektori ole edustettuna käytetyssä otoksessa.

Koeverotusten mukaan yhteisöiltä kerättyjen verojen määrä pienenee noin miljardilla markalla vuodesta 1990 ja lisääntyy noin 1,3 miljardilla markalla vuosien 1991 ja 1992 tasosta. Myös eri toimialoilla uuden järjestelmän verokertymä jäisi vuoden 1990 kertymää pienemmäksi, mutta olisi suurempi kuin vuosina 1991 ja 1992. Toimialoista kaupan ja teollisuuden verot jäisivät keskimääräistä lähemmäksi vuosien 1991 ja 1992 tasoa, kun taas muilla toimialoilla uudessa järjestelmässä verojen määrä kasvaisi vuosista 1991 ja 1992 keskimääräistä enemmän. Muiden toimialojen verokertymä jäisi kuitenkin edelleen vuoden 1990 tasoa pienemmäksi.

Laskelmien tuloksia arvioitaessa on otettava huomioon, että laskelmissa käytetty lähtöaineisto on korkeasuhdanteen loppuvaiheesta vuodelta 1990, jolloin yritykset käyttivät tuloksentasauskeinoja edelleen tehokkaasti tulosten-

sa pienentämiseen. Tämän osaltaan tekivät mahdolliseksi korkea investointiaste ja varausten laskentapohjien nopea kasvu talouden kasvuvaiheessa. Keskivertovuonna uusi järjestelmä johtanee verokertymään, joka on lähempänä vuosien 1991 ja 1992 tasoa, mitä koeverotuslaskelmat osoittavat.

Laskelmissa ei ole myöskään otettu huomioon uudistusehdotusten mahdollisia käyttäytymisvaikutuksia eikä talouden taantumasta tai muista ympäristötekijöistä johtuvia rakenteellisia muutoksia. Vuoden 1993 koeverotuksien laskettua veromäärää ei tule siten tulkita odotettavissa olevaksi kyseisen vuoden verokertymäksi. Suhdanteiden heikkenemisen johdosta kertymä jää selvästi pienemmäksi.

Yhteisöiltä perittävien verojen määrään vaikuttaa osaltaan myös toiminta- ja varastovarausten purkautuminen verotuksessa. Poistuvien varausten kanta oli vuonna 1990 runsaat 50 miljardia markkaa. Kanta pienentynee uudistuksen voimaantuloon mennessä 30 - 40 miljardiin markkaan. Odotettavissa on, että pääosa jäljellä olevasta varauksannasta tuloutetaan epäsuorasti, jolloin tuloutuksen verovaikutus jakautuu jopa usean kymmenen vuoden ajalle. Tällöin tuloutuksista aiheutuva vuosittainen yhteisöjen tuloveron lisäys ei ole nykyrahassa kovin merkittävä.

3.3. Organisaatio- ja henkilöstövaikutukset

Esityksellä ei ole organisatorisia eikä henkilöstövaikutuksia.

4. Asian valmistelu

Valtiovarainministeriössä käynnistettiin keväällä 1991 pääomatulojen ja yritysverotuksen kehittämisprojekti, jossa oli määrä selvittää mahdollisuudet ja laatia ehdotukset pääomatulojen verotuksen ja yritysverotuksen kehittämiseksi hallitusohjelmassa asetettujen tavoitteiden mukaisesti. Samassa yhteydessä asetettiin asiantuntijaryhmä, joka sai tehtäväkseen esittää näkemyksensä pääomatulojen verotuksen ja yritysverotuksen kehittämislinjasta ja tuloverotuksen rakenteen kannalta keskeisistä kysymyksistä. Asiantuntijaryhmä jätti muistionsa 2 päivänä tammikuuta 1992 (VM 1991:28). Asiantuntijaryhmän muistiosta antoi lausunnon yhteensä 64 viranomaista tai järjestöä. Lausun-

noista on valtiovarainministeriön vero-osastolla laadittu 11 päivänä maaliskuuta 1992 päivätty yhteenvedo.

Yritysverotuksen veropohjan laajentamista koskevien uudistusten jatkovalmistelua varten valtiovarainministeriö asetti 28 päivänä tammi-kuuta 1992 työryhmän, joka jätti muistionsa 29 päivänä toukokuuta 1992 (VM 1992:13). Työryhmän laatimat säännösehdotukset noudattivat pääosin asiantuntijaryhmän ehdotuksia.

Hallituksen esitys perustuu asiantuntijaryhmän ja yritysverotuksen veropohjatyöryhmän ehdotuksiin ja ehdotuksista annetuissa lausunnoissa esille tulleisiin näkökohtiin.

5. Muita esitykseen vaikuttavia seikkoja

Esityksessä on useassa kohdin viitattu kirjanpitolainsäädäntöä koskeviin uudistusehdotuksiin. Kirjanpitolain, osakeyhtiölain 11 ja 12

luvun sekä osuuskuntalain muuttamista koskeva hallituksen esitys on parhaillaan eduskunnan käsiteltävänä (HE 111/1992 vp). Jos kirjanpitolakia koskeviin säännösehdotuksiin tehdään eduskuntakäsittelyn aikana muutoksia, niillä saattaa olla vaikutusta tässä esityksessä tehtyihin ehdotuksiin. Elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin ehdotetuissa säännöksissä on viitattu kirjanpitolain pykäliin sellaisina kuin ne ovat kirjanpitolakia koskevassa hallituksen esityksessä.

Lisäksi esitys liittyy hallituksen esitykseen tuloverolain sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen verottamisesta annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta samoin kuin hallituksen esitykseen laiksi talletuspankkien toiminnasta annetun lain, liikepankkilain ja elinkeinotoiminnan verottamisesta annetun lain muuttamisesta (HE 116/1992 vp).

Raha-, vakuutus- ja eläkelaitosten luottotapiovarauksia koskeva muutosehdotus sisältyy erikseen annettavaan hallituksen esitykseen.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotusten perustelut

1.1. Laki elinkeinotulon verottamisesta

1 §. Pykälään ehdotetaan tehtäväksi tekninen tarkistus, joka johtuu yhteisöjen nykyisenkaltaisesta erillisestä valtion- ja kunnallisverotuksesta luopumisesta.

2 §. Ehdotetussa tuloverojärjestelmässä tulolähdejako muuttuisi olennaisesti. Uusi tulolähdejako vastaisi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja maatilatalouden tuloverolain soveltamisaloja. Verovelvollisen harjoittama elinkeinotoiminta muodostaisi yhden tulolähteen.

3 §. Pykälä sisältää elinkeinotoiminnan tuloksen määrittelyn. Elinkeinotoiminnan tuloksen laskemista täsmennettäisiin siten, että luonnollisten vähennysten lisäksi myös muut vähennyskelpoiset erät, kuten elinkeinotoimintaan kohdistuvat korot, tulevat vähennettäviksi elinkeinotoiminnan tulosta määrittäessä. Pykälän 2 momenttiin on siirretty voimassa olevan lain 56 §:n säännöstä vastaava säännös.

5 §. Pykälän 1 kohtaa ehdotetaan tarkistettavaksi 6 §:n muutosta vastaavaksi. Lain 6 §:ssä

ei enää säädettäisi käyttöomaisuuskiinteistöjen ja -osakkeiden luovutushintojen osittaisesta verovapaudesta.

Metsäverotuksen uudistamiseen liittyen pykälään ehdotetaan selventävänä säännöksenä lisättäväksi uusi 7 kohta. Siirryttäessä metsän osalta todellisen tulon verottamiseen kaiken metsästä luovutetun puutavaran samoin kuin puun hakkuuoikeuden luovutuksesta saatu tulo on veronalaista elinkeinotuloa silloin, kun metsä kuuluu elinkeino-omaisuuteen.

5 a §. Pykälässä ehdotetaan säädettäväksi rahoitus-, vaihto- ja sijoitusomaisuuden arvonalennusten sekä kulumattomasta käyttöomaisuudesta tehtyjen poistojen palautumisesta siinä tapauksessa, että mainittujen vähennysten perusteet ovat myöhemmin poistuneet. Ehdotettu säännös vastaa rahoitus- ja vaihto-omaisuuden osalta kirjanpidon periaatteita. Kirjanpidollinen käsittely on kuitenkin epäyhtenäistä.

Kulumattoman käyttöomaisuuden hankintamenosta tehty poisto palautuisi vain siinä tapauksessa, että osakkeen käypä arvo verovuoden päättyessä on poistamatta olevaa hankintamenoa olennaisesti suurempi. Kulumattomasta käyttöomaisuutta koskeva säännös tarkoittaa

taa käytännössä lähinnä käyttöomaisuusosakkeita.

6 §. Pykälän 1 momentin 1 ja 1 a kohta ehdotetaan kumottaviksi, sillä käyttöomaisuuskiinteistöjen ja -arvopapereiden luovutushinnat olisivat ehdotuksen mukaan kokonaan veronalaisia. Samasta syystä ehdotetaan pykälän 4 momentista tarpeettomana poistettavaksi säännös lainkohdassa tarkoitettujen vaihtovelkakirjojen ja osakkeiden omistuksen alkamisajankohdasta.

8 §. Pykälän 2 kohdan erityissäännös hankintamenon vähentämisestä silloin, kun luovutushinta on osittain verovapaa, on verovapauden poistamisen jälkeen tarpeeton, joten se ehdotetaan poistettavaksi.

Pykälän 4 kohtaan on lisätty viittaus uuteen 2 ja 3 momenttiin, joissa ehdotetaan rajoitettavaksi eräiden vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuutta.

Pykälän 8 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että edustusmenoista olisi vähennyskelpoista ainoastaan puolet.

Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi 15 kohta, jonka mukaan elinkeinotoiminnassa käytetystä kiinteistöstä suoritettava kiinteistövero on vähennyskelpoinen elinkeinotoiminnan tulosta siltä osin kuin se kohdistuu elinkeinotulolähteeseen kuuluvaan omaisuuteen.

Siirryttäessä metsätulon verottamisessa todellisen tulon verotukseen elinkeinotoiminnan käytössä olevaan metsään liittyvät menot tulevat vähennyskelpoisiksi elinkeinotoimintaan liittyvinä luonnollisina vähennyksinä. Menot jaksotetaan lain yleisten menojen jaksottamista koskevien säännösten mukaisesti. Nämä säännökset sisältyvät pykälään ehdotettavaan uuteen 16 kohtaan.

Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi 2 momentti, jonka mukaan avoimen yhtiön yhtiömiehen, kommandiittiyhtiön vastuunalaisen yhtiömiehen ja osakeyhtiön johtavassa asemassa olevan osakkaan vapaaehtoisesta eläkevakuutuksesta suoritettut maksut olisivat elinkeinotulosta tehtävänä vähennyksenä vähennyskelpoisia samoin edellytyksin kuin vastaavat yrittäjän itsensä ottaman eläkevakuutuksen vakuutusmaksut. Johtavassa asemassa olevana osakeyhtiön osakkaana pidetään henkilöä, joka yksin tai yhdessä perheenjäsentensä kanssa omistaa enemmän kuin puolet yhtiön osakepääomasta tai jos heidän omistamiensa osakkeiden äänimäärä on enemmän kuin puolet kaikkien osakkeiden äänimäärästä. Lainkoh-

dassa tarkoitettuja henkilöitä ei pidetä työntekijäin eläkelain (395/61) mukaan työsuhteessa olevina, vaan yrittäjien eläkelaisina (468/69) tarkoitettuina yrittäjinä.

Tuloverolakiin ehdotettujen säännöksiin lähtökohtana on eläkevakuutusmaksujen laaja vähennyskelpoisuus silloin, kun vakuutetun kokonaiseläketurva ei ylitä niin sanotun normaalin eläketurvan tasoa. Vakuutusmaksut olisivat tällöin vähennettävissä kokonaan 50 000 markan määrään asti vuodessa. Jos kysymyksessä on normaalin eläketurvan ylittävä vapaaehtoinen eläkevakuutus, maksuista olisi vähennyskelpoista 60 prosenttia maksujen 50 000 markan määrään asti.

Pykälään ehdotetaan lisättäväksi myös uusi 3 momentti, jonka mukaan henkivakuutuksesta suoritettut vakuutusmaksut olisivat vähennyskelpoisia ainoastaan silloin, kun vakuutuksen edunsaajana on vakuutettu työntekijä tai hänen omaisensa. Niin sanotusta johtajavakuutuksesta suoritettut vakuutusmaksut eivät siten olisi vähennyskelpoisia.

14 §. Pykälää ehdotetaan tarkistettavaksi siten, että kirjanpidon mukaisesti myös verotuksessa hankintameno on luettaviin pääsäännön mukaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot.

Kirjanpitolainsäädännön uudistusta vastavasti myös verotuksessa olisi mahdollista aktiivoida hyödykkeen hankintameno muuttuvien menojen lisäksi siihen kohdistuva osuus hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista. Edellytyksenä kirjanpitosäännöksen soveltamiselle on, että hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on hankintameno nähden olennainen ja että aktivointi on kirjanpitolovelvollisen toiminnan laajuuteen nähden perusteltua. Kirjanpitolain uudistamista koskevan hallituksen esityksen perustelujen mukaan säännös on tarkoitettu ensisijaisesti suurille ja keskiuurille yrityksille, joilla tätä tarkoitusta varten riittävän kehittynyt sisäinen kustannuslaskenta. Jos yritys on valinnut poikkeussäännöksen mukaisen hankintamenojen määrittämisen, valittua menettelytapaa on noudatettava jatkuvasti. Hankintamenon määrittely on siten pidettävä jatkuvasti ja kaikkien hyödykkeiden osalta samansisältöisenä.

Kiinteiden menojen aktivoiminen hankintameno on ehdotuksen mukaan mahdollista myös verotuksessa. Säännös on kuitenkin pakottava siinä suhteessa, että jos kirjanpitolovel-

vollinen on siirtynyt menettelyyn, jossa aktivoidaan hyödykkeen hankintameno kiinteitä menoja, hankintameno käsite on sama verotuksessa. Säännös koskee vaihto-omaisuuden lisäksi myös sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintameno määrittelyä.

16 §. Pääkaupunkiseudun rakennusmaamaksun poistuttua pykälän 5 kohdan säännös käy tarpeettomaksi. Sen tilalle ehdotetaan otettavaksi säännös, jonka mukaan sakot sekä pysäköintivirhemaksusta annetussa laissa (248/70) tarkoitetut pysäköintivirhemaksut, ylikuormamaksusta annetussa laissa (51/82) tarkoitetut ylikuormamaksut ja muut vastaavat rangaistusluonteiset maksuseuraamukset säädetään nimenomaisesti vähennyskeltottomiksi. Säännöksessä oleva esimerkkiluettelo vähennyskeltottomista maksuseuraamuksista ei ole tyhjennettävä. Säännöksen tarkoituksena on kaikkien lainvastaisesta teosta määrättyjen tai vastaisuudessa määrättävien rangaistusluonteisten erien vähennysoikeuden epääminen. Rikoslain nojalla tuomittavien sakkujen lisäksi säännös koskee myös esimerkiksi rikesakkolain (66/83) nojalla määrättävää rikesakkoa. Samoin myöhemmin mahdollisesti säädettävä yhteisösakko olisi verotuksessa vähennyskeltoton. Vähennyskeltoton olisi myös esimerkiksi kilpailunrajoituksista annetussa laissa (480/92) säädetty kilpailunrajoitusmaksu.

Säännöksen soveltamisessa ei ole merkitystä sillä, onko toiminnasta, johon seuraamus kohdistuu, syntynyt veronalaisena pidettävää elinkeinotuloa. Säännöksessä tarkoitetaan kuitenkin vain seuraamuksia, joissa maksuvelvollisuus kohdistuu elinkeinotoiminnan harjoittajaan itseensä. Jos esimerkiksi työnantaja on maksanut työntekijänsä maksettavaksi määrättyjä seuraamuksia, maksut ovat vähennyskelpoisia palkkamenoina, mutta vastaavasti työntekijän palkanluonteista tuloa.

17 §. Pykälää ehdotetaan muutettavaksi siten, että myyntisaamisten arvonalentuminen saataisiin vähentää verotuksessa. Arvonalentamisen hyväksyminen verotuksessa ei siten näiden saamisten osalta enää edellyttäisi menetyksen lopullisuutta, vaan saaminen saataisiin vähentää siltä osin kuin suoritusta ei perustellusti enää odoteta kertyvän. Myyntisaamisilla tarkoitetaan verovelvollisen varsinaiseen toimintaan liittyvien suoritteiden luovutuksista syntyneitä saamia. Arvonalentumista koskeva arviointi tapahtuu saamiskohtaisesti. Näyttönä siitä, että saaminen on käynyt epävarmaksi

voidaan esittää esimerkiksi, että saamista ei ole lukuisista perimisyrytyksistä huolimatta maksettu.

Muiden rahoitusomaisuuteen kuuluvien saamisten kuten laina- ja siirtosaamisten sekä ennakkomaksujen vähentäminen verotuksessa edellyttäisi edelleen, että arvonalentuminen on lopullinen.

Jos arvonalentumisen perusteella tehty vähennys myöhemmin osoittautuu aiheettomaksi, se luettaisiin 5 a §:n nojalla veronalaiseksi oikaisueräksi.

18 §. Pykälän 1 momentin 3 kohtaa ehdotetaan täydennettäväksi lisäämällä vähennyskelpoisiin eriin elinkeinotoiminnasta johtuneesta saamisesta aiheutuneet indeksi- ja kurssitappiot. Lisäys ei merkitse vähennysoikeuden laajentamista, sillä saamiin kohdistuvat kurssitappiot on katsottu tähänkin asti vähennyskelpoisiksi lain yleisperiaatteiden mukaisesti. Saamiin ja velkoihin kohdistuvien indeksi- ja kurssitappioiden jaksottamisesta säädetään 26 §:ssä.

Pykälään ehdotetaan lisättäväksi 2 momentti, jonka mukaanelinkeinotoiminnasta johtuneen velan korkona ei pidettäisi yksityisen liikkeen- tai ammatinharjoittajan tai elinkeinoyhtymän verotuksessa korkoa, joka johtuu elinkeinonharjoittajan tai yhtymän osakkaan yksityistalouden rahoittamiseksi otetusta lainasta. Yrityksen oman pääoman muodostumisen yksityisottojen johdosta negatiiviseksi katsottaisiin ilmaisevan sen, että yksityisotot on rahoitettu yrityksen velkapääomalla. Pykälä sisältäisi lisäksi yksityiskohtaisen laskentaohjeen vähennyskeltottomille koroille.

19 §. Kirjanpitolain 16 §:ään ehdotetun muutoksen mukaan pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo saadaan kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. Lainkohdassa tarkoitettuja pitkän valmistusajan vaativia suoritteita ovat lähinnä pitkäaikaiset rakennusurakat ja suunnittelutyöt. Kirjanpitolain uudistamisesta koskevan hallituksen esityksen mukaan edellytyksenä osatuloutusmenetelmän käyttämiselle olisi, että suoritteesta kertyvä erilliskote on luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Kirjanpitolovelvollisella tulee tällöin olla luotettava projektikohtainen kustannuslaskenta. Osatuloutusmenetelmään siirtyneen kirjanpitolovelvollisen tulee noudattaa samaa perustetta kaikkien edellä tarkoitettujen tulojen kirjaamisessa tuotoksi. Kirjanpitolautakunnan on ehdotuksen mukaan määrä antaa osatuloutusmenettelyn käytännön toteutuksesta yksityiskohtaisia ohjeita.

Ehdotuksen mukaan edellä tarkoitettu osatuloitusmenettely hyväksyttäisiin myös verotuksessa edellyttäen, että se on tehty kirjanpitolaisa säädetyllä tavalla.

23 a §. Hallituksen esityksessä laiksi talletuspankkien toiminnasta annetun lain, liikepankkilain ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta on ehdotettu tämän lain 18 §:ään lisättäväksi uusi 4 kohta, jonka mukaan valtion ja valtion vakuusrahaston talletuspankkiin tekemälle talletuspankkien toiminnasta annetun lain 24 a §:ssä tarkoitettulle pääomansijoitukselle maksettu korko olisi verotuksessa vähennyskelpoinen. Koska edellä tarkoitettun koron maksuvelvollisuus määräytyy vasta tilikaudelta vahvistettavan tilinpäätöksen perusteella, saattaa korkomenon oikea vähentämisajankohta verotuksessa olla tulkinnanvarainen. Tämän vuoksi ehdotetaan nimenomaista säännöstä, jonka mukaan edellä tarkoitettu korko olisi sen verovuoden kuluu, jolta se suoritetaan.

26 §. Ulkomaanrahan määräiset saamiset ja velat arvostettaisiin verotuksessa tilinpäätösajankohdan kurssiin. Tästä syystä pykälää ehdotetaan muutettavaksi siten, että elinkeinotoiminnasta johtuneista saamisista ja veloista johtuvat indeksi- ja kurssitappiot vähennetään sen verovuoden kuluna, jonka aikana ulkomaan rahan kurssi, hinta- tai kustannusindeksi taikka muu vertailuperuste on muuttunut.

28 §. Ehdotuksen mukaan vaihto-omaisuuden hankintamenon ennaikaisesta vähentämismahdollisuudesta luovuttaisiin. Vaihto-omaisuus arvostettaisiin verotuksessa niin sanotun alimman arvon periaatteen mukaisesti. Pykälän 2 momentin säännös muutettaisiin koskemaan valmistusasteen perusteella luetun vaihto-omaisuuden hankintamenon vähentämistä. Säännöksen mukaan silloin, kun pitkän valmistusajan vaatimasta suoritteesta saatava tulo on luettu 19 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla tuotoksi, vastaava osa hyödykkeen hankintamenosta vähennetään saman verovuoden kuluna.

Pykälän 3 momentin säännös turva- ja varustevarastojen hankintamenon ennaikaisesta vähentämisestä kumottaisiin.

29 §. Pykälän mukaan 1 momentin sijoitusomaisuuden hankintamenon jaksotuksessa noudatettaisiin samaa periaatetta kuin vaihto-omaisuuden hankintamenon vähentämisessä. Hankintamenosta vähennettäisiin siten verovuoden kuluna määrä, jolla poistamatta oleva

hankintameno ylittää vastaavan omaisuuden hankintaan verovuoden päättyessä todennäköisesti tarvittavan hankintamenon tai siitä saatavan luovutushinnan.

30 §. Pykälän 4 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että irtaimen kuluvan käyttöomaisuuden jälleenhankintavaraus voitaisiin muodostaa ainoastaan silloin, kun käyttöomaisuus on tuhoutunut tulipalon tai muun vastaavan vahinkotapahtuman johdosta. Irtaimen kuluvan käyttöomaisuuden vahingoittumisen perusteella saatu korvaus vähennettäisiin ensi sijassa käyttöomaisuuden menojäännöksestä. Jos koko korvausta ei voitaisi menojäännöstä laskettaessa vähentää, voitaisiin ylimenevästä osasta muodostaa jälleenhankintavaraus.

33 a §. Pykälään ehdotetaan otettavaksi erityissäännös muiden kuin elinkeinotoimintaa välittömästi palvelevien vesialusten (huviveneiden) hankintamenon vähentämisestä. Ehdotuksen mukaan tällaisen veneen hankintameno vähennettäisiin enintään 10 prosentin suuruisin tasapoistoin.

34 §. Pykälän 2 momentin säännöksiä rakennuksen hankintamenosta tehtävistä poistoista ehdotetaan muutettavaksi siten, että rakennusmateriaalista riippumatta myymälä-, varasto-, tehdas-, työpaja-, talous-, voima-aseमारakennuksen tai muun niihin verrattavan rakennuksen poiston suuruus saa olla enintään 7 prosenttia. Asuin- ja toimistorakennuksesta ja muusta niihin verrattavasta rakennuksesta tehtävän poiston enimmäismäärä olisi vastaavasti 4 prosenttia.

Pykälän 3 momentti ehdotetaan kumottavaksi, koska käyttöomaisuusrakennusten jaotelusta puusiin ja kivisiin luovuttaisiin.

42 §. Käyttöomaisuusosakkeen arvonalentumispoistoa koskevaa säännöstä ehdotetaan täsmennettäväksi siten, että poisto voitaisiin tehdä, jos arvonalentumista olisi pidettävä olennaisena ja pysyvänä. Poistoa ei siten voitaisi tehdä esimerkiksi pelkästään käyttöomaisuusarvopaperin tilinpäätöshetken markkinahinnan perusteella.

43 §. Pykälää ehdotetaan muutettavaksi siten, että jälleenhankintavaruuksen saisi muodostaa ensinnäkin silloin, kun käyttöomaisuutta on tuhoutunut tai vahingoittunut tulipalon tai muun vahinkotapahtuman johdosta. Jälleenhankintavaraus voitaisiin tällöin muodostaa sekä irtaimen käyttöomaisuuden negatiivisesta menojäännöksestä että erillisinä poistokohteina käsiteltujen käyttöomaisuushyödyk-

keiden poistamattoman hankintamenon ylittävistä vastikkeista. Vakuutuskorvauksen tai muun vastaavan korvauksen perusteella muodostettu jälleenhankintavarauus saataisiin vähentää kaikenlaisen kuluvan käyttöomaisuuden ja lisäksi toimitilaosakkeiden hankintamenosta.

Jälleenhankintavarauus saataisiin lisäksi muodostaa silloin, kun verovelvollinen luovuttaa toimitiloinaan käyttämänsä rakennuksen tai toimitiloina käyttämänsä huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet. Toimitilojen luovutuksen perusteella muodostettu jälleenhankintavarauus saataisiin vähentää ainoastaan toimitilarakennuksen tai toimitilaosakkeiden hankintamenosta tai tilojen kuntoon saattamisesta johtuneista menoista.

Jälleenhankintavarauksen muodostamisen edellytyksenä ei enää olisi selvityksen esittäminen siitä, että verovelvollinen tekee todennäköiseksi aikovansa hankkia tai korjata käyttöomaisuutta. Sen sijaan ehdotetaan, että tuloksi luettavaa määrää korotettaisiin siinä tapauksessa, ettei jälleenhankintavarausta ole käytetty säädettyssä kahden vuoden ajassa. Vähentämättä jäänyt määrä luettaisiin tällöin 20 prosentilla korotettuna veronalaiseksi tuloksi. Korotuksen tarkoituksena on ehkäistä jälleenhankintavarauksen käyttöä pelkästään korottoman veroluoton hankkimiskeinona silloin, kun verovelvollisen tarkoituksena ei ole varauksen käyttäminen käyttöomaisuuden hankintaan.

Lääninverovirastolla säilyisi oikeus myöntää erityisistä syistä pidennystä jälleenhankintavarauksen käyttöaikaan. Myönnettävälle pidennykselle asetettaisiin kuitenkin takaraja, joka olisi 3 vuotta. Jatkoajan myöntäminen on tarkoitettu rajoitettavaksi vain poikkeuksellisiin tilanteisiin, joissa verovelvollinen itsestään riippumattomista syistä ei pysty hankkimaan uutta käyttöomaisuutta kahden vuoden kuluessa. Kysymykseen voi tulla esimerkiksi suuren koneyksikön tai aluksen toimituksen viivästyminen tai rakentamisen yhteydessä vaadittavien kaavanmuutosten pitkittyminen. Jos investointia ei tehtäisi jatkoaikanakaan, vähentämättä jäänyt määrä luettaisiin 40 prosentilla korotettuna veronalaiseksi tuloksi.

44 §. Pykälä koskee valtioneuvoston oikeutta korottaa valtionverotuksessa hyväksyttävien poistojen määrää. Koska uudistuksen jälkeen ei vahvistettaisi yhteisöjen osalta erikseen verotettavaa tuloa valtionverotuksessa ja kunnallisverotuksessa, säännös ehdotetaan kumottavaksi. Säännös on osoittautunut käytännössä tar-

peettomaksi, sillä valtioneuvosto ei ole lain voimassaoloaikana kertaakaan käyttänyt säännöksessä tarkoitettua poikkeusmahdollisuutta.

46 §. Pykälän 1 momentti ehdotetaan kumottavaksi, sillä luottotappiot vähennettäisiin rahoitusomaisuuden arvonalennuksia koskevan 17 §:n säännöksen mukaisesti.

46 a §. Pykälän mukaan toimintavarauksen muodostamismahdollisuus jäisi koskemaan ainoastaan liikkeen- ja ammatinharjoittajia sekä sellaisia yhtymiä ja kuolinpesiä, joiden osakkaina on vain luonnollisia henkilöitä. Toimintavarauksen suuruus säilyisi näiden verovelvollisten osalta ennallaan. Toimintavaraukset luettaisiin veronalaiseksi tuloksi, jos verovelvollisen statuksessa tapahtuu myöhemmin sellainen muutos, ettei se olisi enää oikeutettu varauksen muodostamiseen.

47 §. Pykälää ehdotetaan muutettavaksi siten, että nykyisen kaavamaisen takuuvarauksen sijasta verotuksessa hyväksyttäisiin vähennettäväksi takuukohteisiin liittyvät odotettavissa olevat takuumenot. Säännöksessä tarkoitetaan sellaisia luovutettuun takuukohteeseen liittyviä vastaisia korjausmenoja, joita varten on tehtävä kirjanpitolain 16 a §:ssä tarkoitettu pakollinen varaus. Arviona odotettavissa olevista takuumenosta voidaan käyttää esimerkiksi verovuonna ja aikaisempina vuosina keskimäärin syntyneitä takuumenoja, jos toiminnassa ei ole tapahtunut olennaisia muutoksia.

Takuukorjausmenot, jota vastaava takuuvaraus olisi vähennetty, eivät olisi vähennyskelpoisia silloin, kun ne suoritteperusteisesti syntyvät. Se osa säännöksen nojalla vähennetystä takuuvarauksesta, joka ylittää syntyneiden takuumenojen määrän, luettaisiin veronalaiseksi tuloksi sinä verovuonna, jona takuu-aika on päättynyt.

51 §. Pykälään ehdotetaan selvyiden vuoksi lisättäväksi säännös, jonka mukaan elinkeinotulolähteen sisällä tapahtuva puutavaran siirtäminen omaisuuslajista toiseen ei aiheuta veroseuraamuksia. Siinä tapauksessa, että yksityisen elinkeinonharjoittajan omistama metsä on verotettu metsätalouden puhtaan tulon perusteella, puutavaran hankintamenoksi katsottaisiin kuitenkin kantoraha-arvo.

51 a §. Metsäverotuksen muutoksen johdosta pykälään ehdotetaan lisättäväksi omasta metsästä otetun puutavaran tulolähdesiirtoja koskeva sääntely. Elinkeino-
tulolähteeseen kuulu-
vasta metsästä verovelvollisen muun tulolähteen käyttöön ottaman puutavaran veronalai-

seksi luovutushinnaksi katsottaisiin puutavaran käypä arvo. Sama arvo luetaan vastaanottavassa tulolähteessä puutavaran hankinnasta johtuneeksi menoksi. Vastaavasti verovelvollisen omistamastaan elinkeinotoimintaan kuulumatonta metsästä elinkeinotoimintaan siirtämän puutavaran vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi luetaan käypä arvo.

52 §. Pykälän 4 momenttiin ehdotetaan tehtäväksi käyttöomaisuuden luovutushintojen osittaisen verovapauden poistamisesta johtuva tekninen tarkistus.

53 §. Pykälää ehdotetaan muutettavaksi nykyisen kaltaisen tulolähdejaon poistumisen johdosta. Säännöksessä säänneltiin aikaisemmin muun muassa elinkeinotoiminnan tuloksen verottamisesta kiinteistön arvioitua tuottoa vastaavalta osin kiinteistön sijaintikunnassa.

56 §. Voimassa olevan pykälän säännös elinkeinotoiminnan tuloksen huomioon ottamisesta verotusta toimitettaessa on siirretty 3 §:ään. Pykälään sisältyvä tappion vähentämistä valtionverotuksessa koskeva säännös ei myöskään vastaa uusia tappion vähentämissäännöksiä, joten pykälä ehdotetaan kumottavaksi.

61 §. Tuloverolakia koskevassa hallituksen esityksessä ehdotetaan, että yhteisöjen nykyisenkaltaisesta erillisestä valtionverotuksesta ja kunnallisverotuksesta luovuttaisiin. Yhteisölle laskettaisiin yksi verotettava tulo, josta suoritettaisiin kiinteän 25 prosentin verokannan mukaista tuloveroa. Tulovero jaettaisiin valtion, kuntien ja seurakuntien kesken siten, että valtion osuus tuloverosta olisi 12,96, kunnan osuus 11,20 ja seurakunnan osuus 0,84 prosenttia.

Pykälässä ehdotetaan, että osingonjakovähennys, joka on voitu tehdä vain valtionverotuksessa, tehtäisiin yhteisön tuloverotuksessa. Osingonjakovähennyksen määrä puolitettaisiin, jolloin sen verovaikutus pysyisi ennallaan. Vastaava aikaisemmin vain yhteisön tai yhtymän valtioverotuksessa tai vain kunnallisverotuksessa tehtyjä lisäyksiä ja vähennyksiä koskeva puolittamissäännös sisältyy myös tuloverolakia koskevaan hallituksen esitykseen.

1.2. Laki konserniavustuksesta verotuksessa

3 §. Liiketulon harkintaverotuksen poistuttua säännöstä ehdotetaan muutettavaksi siten, että konserniavustuksen vähentämistä rajoittava

viittaus harkinnalla vahvistettuun määrään poistetaan.

6 §. Tappiontasausjärjestelmän muutoksen johdosta pykälää ehdotetaan muutettavaksi siten, että säännöksellä estetään elinkeinotoiminnan tuloksen muodostuminen negatiiviseksi konserniavustuksen johdosta. Säännös vastaa merkitykseltään aikaisempaa säännöstä.

6 a §. Kunnallisen harkintaverotuksen poistuttua säännös ehdotetaan tarpeettomana kumottavaksi.

7 §. Pykälän 3 kohdassa esiintyvä termi rahalaitos ehdotetaan muutettavaksi nykyistä siviililainsäädäntöä vastaaviksi termeiksi talletuspankki ja luottolaitos.

2. Voimaantulo

Lait ehdotetaan tuleviksi voimaan 1 päivänä tammikuuta 1993. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa siirtymäsäännöksissä säädetyin poikkeuksin.

Ennen lain voimaantuloa tapahtuneisiin käyttöomaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja osakkeiden kauppoihin ja muihin luovutuksiin sovelletaan ennen lain voimaantuloa voimassa olleita säännöksiä.

Jos verovelvollinen ryhtyy aktivoimaan valmista määnsä hyödykkeen hankintamenoon myös hyödykkeeseen kohdistuvan osuuden kiinteistä menoista, luetaan tällaiset verovuonna 1993 tai sen jälkeen syntyneet kiinteät menot 14 §:n 1 momentin mukaan myös verotuksessa hankintameno. Järjestelmän muuttaminen voi johtaa elinkeinotoiminnan tuloksen lisäykseen sinä verovuonna, jona uuteen järjestelmään on siirrytty, koska tällaiset kiinteät menot on tuohon verovuoteen saakka vähennetty yleensä vuosikuluina. Jotta järjestelmän muutoksesta ei aiheutuisi siirtymävuonna joissakin tapauksissa varsin merkittäväkin verotettavan tulon lisäystä, siirtymisestä aiheutuva tuloksen lisäys saataisiin säännöksen mukaan jaksottaa yhtä suurina erinä siirtymävuodelle ja kahdelle sitä seuraavalle verovuodelle. Edellytyksenä olisi lisäksi, että vastaavat kirjaukset on tehty verovelvollisen kirjanpidossa.

Ehdotettua 33 a §:n säännöstä ei sovellettaisi sellaisten alusten hankintamenojen poistamiseen, jotka on hankittu ennen verovuotta 1993.

Indeksi- ja kurssivoittojen sekä indeksi- ja kurssitappioiden jaksottamisessa sovellettaisiin

verovuonna 1993 ennen lainmuutosta voimassa olleita säännöksiä.

Verovuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa olisi vielä oikeus vähentää turva- ja velvoitevarastoon kuuluvan vaihto-omaisuuden hankintamenoista ennaikaisesti 30 prosenttia.

Verovuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa olisi toimintavaraussäännöksen soveltamispiiriin kuuluneella yhteisöllä sekä sellaisella yhtymällä, joka ei saa ensimmäisessä lakiehdotuksessa ehdotetun 46 a §:n nojalla enää tehdä toimintavarausta, vielä oikeus muodostaa 10 prosentin suuruinen toimintavaraus.

Yleistä varastovarausta ei saataisi muodostaa enää vuoden 1993 verotuksessa. Toimintavaruksen muodostaminen olisi sallittua vain yksityisille elinkeinonharjoittajille sekä sellaisille yhtymille, joiden osakkaina on ainoastaan luonnollisia henkilöitä. Myös muut elinkeinonharjoittajat voisivat muodostaa enintään 10 prosentin toimintavaruksen vielä verovuonna 1993. Aikaisemmin muodostetut varastovaraukset ja se osa toimintavaruksista, joka ylittää verovuonna 1993 sallitun toimintavaruksen, luettaisiin veronalaiseksi tuloksi vuonna 1993.

Ehdotuksen mukaan verovelvollinen saisi kuitenkin verovuoden 1993 verotuksessa muodostaa siirtymävarauksen, jonka enimmäismäärä määräytyisi samojen perusteiden mukaan kuin nykyisen varastovaruksen ja toimintavaruksen määrä. Säännöksen tarkoituksena on estää lainmuutoksesta johtuva varausten tuloksi lukeminen vuoden 1993 verotuksessa. Koska lainmuutoksen johdosta ei voi aiheutua suurempaa tuloksi lukemista kuin verovuonna 1992 on varauksina hyväksytty verotuksessa, myös tämä määrä rajoittaisi muodostettavan siirtymävarauksen määrää. Siirtymävaraukseen luettaisiin lisäksi se osa toimintavaruksista, joka vastaavasti purkautuu verovuonna 1994, kun 10 prosentin siirtymäsäännös lakkaa olemasta voimassa.

Siirtymävaraus luettaisiin verovelvollisen vallinnan mukaan joko veronalaiseksi tuloksi tai sen saisi käyttää investointivaruksen tapaan investointivaraustilain 9 §:ssä tarkoitettujen

käyttöomaisuuden hankintamenojen ja muiden menojen kattamiseen. Menojen, joiden kattamiseen varausta käytetään, tulee kohdistua yrityksen itse harjoittamaan elinkeinotoimintaan. Säännös on tarpeen muun muassa sen vuoksi, ettei Suomessa verotuksessa vähennettyä varausta voisi käyttää esimerkiksi ulkomailla sijaitsevan kiinteistön rakentamiseen, jolloin varauksen epäsuora tuloutuminen jäisi Suomen verotuksessa käytännössä toteutumatta.

Koska ehdotuksen mukaan myyntisaamisten arvонmenetykset vähennettäisiin kuluna, luottotappiovaraukset luettaisiin veronalaiseksi tuloksi.

Ennen lain voimaantuloa muodostettuihin jälleenhankintavarauksiin ja takuuvarauksiin sovellettaisiin lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Elinkeinoitulolähteen menoina vähennettäviksi siirtyisivät sellaiset metsänhoitoon liittyvien koneiden ja kaluston hankintamenot sekä metsänhoitoon ja hallintoon liittyvien rakennusten ja rakennelmien hankintamenot, jotka pinta-alaperusteisessa verotuksessa on otettu huomioon keskimääräistä vähennystä laskettaessa. Edellä mainitun käyttöomaisuuden poistamatta oleva hankintameno otettaisiin huomioon vasta verovuodesta 1991 alkaen, sillä sitä ennen menot otettiin huomioon vuosimenoina keskimääräistä vähennystä laskettaessa. Toinen siirtyvänä menojäännöksenä huomioon otettava erä olisi verotuksessa vähentämättä oleva osa sellaisista metsämaan ojituksesta ja metsäautoteiden rakentamisesta aiheutuneista menoista, jotka ovat olleet verovuodesta 1991 alkaen erikseen vähennettävissä metsätalouden puhtaasta tulosta. Säännös koskee elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluiin, todellisen tulon perusteella verotettavaan metsiin kohdistuvia menoja.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki**elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan elinkeinotulon verottamisesta 24 päivänä kesäkuuta 1968 annetun lain (360/68) 6 §:n 1 momentin 1 ja 1 a kohta, 28 §:n 3 momentti, 34 §:n 3 momentti, 44 §, 46 §:n 1 momentti ja 56 §, sellaisina kuin niistä ovat 6 §:n 1 momentin 1 kohta 29 päivänä joulukuuta 1989 annetussa laissa (1339/89), 6 §:n 1 momentin 1 a kohta 14 päivänä heinäkuuta 1989 annetussa laissa (661/89), 28 §:n 3 momentti 21 päivänä marraskuuta 1986 annetussa laissa (819/86) ja 46 §:n 1 momentti 30 päivänä joulukuuta 1991 annetussa laissa (1677/91),

muutetaan 1, 2 ja 3 §, 5 §:n 1, 5 ja 6 kohta, 6 §:n 4 momentti, 8 §:n 2, 4, 8, 13 ja 14 kohta, 14 §:n 1 momentti, 16 §:n 5 kohta, 17 §:n 2 kohta, 18 §:n 3 kohta, 26 §, 28 §:n 2 momentti, 29 §:n 1 momentti, 30 §:n 4 momentti, 34 §:n 2 momentti, 42 §:n 1 momentti, 43, 46 a, 47 ja 51 a §, 52 §:n 4 momentti sekä 53 ja 61 §,

sellaisina kuin niistä ovat 2 § osittain muutettuna 21 päivänä tammikuuta 1983 annetulla lailla (71/83), 5 §:n 5 kohta mainitussa 14 päivänä heinäkuuta 1989 annetussa laissa ja 6 kohta 23 päivänä joulukuuta 1977 annetussa laissa (1001/77), 6 §:n 4 momentti, 8 §:n 2 ja 4 kohta, 29 §:n 1 momentti, 51 a § ja 52 §:n 4 momentti mainitussa 14 päivänä heinäkuuta 1989 annetussa laissa, 8 §:n 8 kohta 18 päivänä kesäkuuta 1971 annetussa laissa (525/71), 8 §:n 13 ja 14 kohta, 28 §:n 2 momentti, 30 §:n 4 momentti ja 43 § mainitussa 29 päivänä joulukuuta 1989 annetussa laissa, 16 §:n 5 kohta ja 18 §:n 3 kohta 21 päivänä joulukuuta 1990 annetussa laissa (1164/90), 26 § 29 päivänä joulukuuta 1976 annetussa laissa (1094/76), 46 a § muutettuna 11 päivänä joulukuuta 1981 ja 31 päivänä joulukuuta 1985 annetuilla laeilla (859/81 ja 1112/85), 47 § osittain muutettuna mainitulla 23 päivänä joulukuuta 1977 annetulla lailla ja 61 § muutettuna 12 päivänä joulukuuta 1986 annetulla lailla (901/86) ja mainitulla 21 päivänä joulukuuta 1990 annetulla lailla, sekä

lisätään lakiin uusi 5 a, 23 a ja 33 a sekä 5 §:ään, sellaisena kuin se on muutettuna mainituilla 23 päivänä joulukuuta 1977, 14 päivänä heinäkuuta 1989 ja 21 päivänä joulukuuta 1990 annetuilla laeilla, uusi 7 kohta, 8 §:ään, sellaisena kuin se on osittain muutettuna mainituilla 18 päivänä kesäkuuta 1971, 23 päivänä joulukuuta 1977, 14 päivänä heinäkuuta 1989 ja 29 päivänä joulukuuta 1989 annetuilla laeilla sekä 21 päivänä marraskuuta 1986 ja 28 päivänä joulukuuta 1990 annetuilla laeilla (824/86 ja 1289/90), uusi 15 ja 16 kohta sekä uusi 2 ja 3 momentti, 18 §:ään, sellaisena kuin se on osittain muutettuna mainituilla 21 päivänä tammikuuta 1983 ja 21 päivänä joulukuuta 1990 annetuilla laeilla, uusi 2 momentti, 19 §:ään, sellaisena kuin se on mainitussa 11 päivänä joulukuuta 1981 annetussa laissa, uusi 2 momentti ja 51 §:ään, sellaisena kuin se on mainitussa 14 päivänä heinäkuuta 1989 annetussa laissa, uusi 2 momentti seuraavasti:

1 §

Elinkeinotoiminnan tulos lasketaan tuloverotusta toimitettaessa tässä laissa säädettyllä tavalla. Elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa.

2 §

Verovelvollisen harjoittama liike- ja ammattoiminta muodostaa elinkeinotoiminnan tulolähteen.

3 §

Verotusta toimitettaessa veronalaiset tulot ja vähennyskelpoiset menot sekä muut jäljempänä säädetty vähennyskelpoiset erät jaksetetaan asianomaisten verovuosien tuotoiksi ja kuluik-

si. Elinkeinotoiminnan tulos on verovuoden tuottojen ja kulujen erotus.

Verovelvollisen elinkeinotoiminnan tulos otetaan huomioon verovuoden tuloa laskettaessa tuloverolaissa (/) säädettyllä tavalla.

5 §

Edellä 4 §:ssä tarkoitettuja veronalaisia elinkeinotuloja ovat muun ohessa:

1) vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuudesta sekä muista elinkeinossa käytetyistä aineellisista ja aineettomista hyödykkeistä saadut luovutushinnat ja muut vastikkeet,

5) rahoitusomaisuudesta saadut voitot,

6) kotimaisten vakuutusyhtiöiden, keskinäis-

ten vahinkovakuutusyhdistysten, avustuskassojen ja muiden niihin rinnastettavien vakuutuslaitosten kirjanpidossaan tekemä sijoitusomaisuuden arvonkorotus, sekä

7) puutavaran sekä runkopuun hakkuu-oikeuden luovutuksesta saatu tulo.

5 a §

Veronalaisia ovat myös seuraavat oikeuserät:

1) rahoitusomaisuudesta 17 §:n 2 kohdan nojalla tehtyä vähennystä vastaava määrä, siltä osin kuin omaisuuden käypä arvo verovuoden päättyessä on sen vähentämättä olevaa arvoa suurempi;

2) vaihto-omaisuuden hankintamenoista 28 §:n 1 momentin nojalla tehtyä vähennystä vastaava määrä, siltä osin kuin hyödykkeen todennäköinen hankintameno tai luovutushinta verovuoden päättyessä ylittää sen jäljellä olevan hankintameno;

3) sijoitusomaisuuden hankintamenoista 29 §:n 1 momentin nojalla tehtyä vähennystä vastaava määrä, siltä osin kuin hyödykkeen todennäköinen hankintameno tai luovutushinta verovuoden päättyessä ylittää sen jäljellä olevan hankintameno;

4) käyttöomaisuuden hankintamenoista 42 §:n 1 momentin nojalla tehtyä poistoa vastaava määrä, siltä osin kuin omaisuuden käypä arvo verovuoden päättyessä on sen poistamatta olevaa hankintamenoa olennaisesti suurempi.

6 §

Luovutuksena ei pidetä osakeyhtiölain (734/78) 5 luvun 1 §:ssä mainitun vaihtovelkakirjan vaihtamista yhtiön osakkeisiin eikä siinä mainittuun optiolainaan liittyvän osakkeiden merkintäoikeuden käyttämistä.

8 §

Edellä 7 §:ssä tarkoitettuja vähennyskelpoisia menoja ovat muun ohessa:

2) käyttöomaisuuden hankintameno; jos verovelvollinen on saanut hyödykkeen hankkimiseen avustusta julkiselta yhdyskunnalta tai jos joku muu on elinkeinotoiminnassaan osallistunut hankintameno suorittamiseen, vähennyskelpoiseen hankintameno ei kuitenkaan lue-

ta avustusta tai toisen osuutta vastaavaa osaa hankintamenoista,

4) elinkeinotoiminnassa työskennelleiden henkilöiden palkat, heidän ja heidän omaistensa eläkkeet ja työsuhteeseen perustuvat avustukset sekä työntekijöiden ja heidän omaistensa eläke-, sairauskorvaus-, työkyvyttömyyskorvaus- tai muiden niiden kaltaisten oikeuksien ja etujen järjestämisestä johtuvat vakuutus- ja muut sellaiset maksut 2 ja 3 momentissa säädetyin poikkeuksin; maksut työnantajan perustamalle itsenäiselle eläkelaitokselle tai eläkesäätiölle ovat vähennyskelpoisia kuitenkin vain siihen määrään asti, joka vakuutusteknistien perusteiden mukaan tarvitaan säätiön tai laitoksen eläke- tai muista sellaisista sitoumuksista johtuvan vastuun peittämiseen,

8) 50 prosenttia edustusmenojen määrästä,

13) ydinenergialain (990/87) mukainen ydinjätehuoltomaksu,

14) henkilöstörahasalolaisissa (814/89) tarkoitettu voittopalkkioerä,

15) kiinteistöverolain (654/92) nojalla suoritettava kiinteistövero siltä osin kuin se kohdistuu elinkeinotoiminnan käytössä olevaan kiinteistöön, sekä

16) metsän uudistamiseen sekä puun kasvatukseen ja korjuuseen liittyvät menot.

Avoimen yhtiön yhtiömiehelle ja kommandiittiyhtiön vastuunalaiselle yhtiömiehelle sekä sellaiselle osakeyhtiön osakkaalle, jota ei työntekijäin eläkelain (395/61) 2 §:n 6 momentin mukaan pidetä mainittua lakia sovellettaessa työsuhteessa olevana, otetusta vapaaehtoisesta eläkevakuutuksesta suoritettavat vakuutusmaksut ovat vähennyskelpoisia samoin rajoituksin kuin tuloverolain 96 §:ssä säädetään verovelvollisen oikeudesta vähentää itselleen ottamansa eläkevakuutuksen maksuja.

Henkivakuutuksesta suoritettavat vakuutusmaksut ovat vähennyskelpoisia ainoastaan silloin, kun vakuutuksen edunsaajana on vakuutettu työntekijä tai hänen tuloverolain 34 §:n 2 momentissa tarkoitettavat omaisensa.

14 §

Vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintameno on hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneiden muuttuvien menojen määrä. Jos verovelvollinen on kirjanpitolain 13 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla luke-

nut hankintameroon myös kiinteitä menoja, hankintameroon luetaan muuttuvien menojen lisäksi mainitussa säännöksessä tarkoitettu osuus kiinteistä menoista.

16 §

Tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja eivät ole:

5) sakot eivätkä pysäköintivirhemaksut, ylikuormamaksut tai muut vastaavat rangaistusluonteiset maksuseuraamukset.

17 §

Edellä 7 §:ssä tarkoitettuja vähennyskelpoisia menetyksiä ovat muun ohessa:

2) myyntisaamisten arvonalenemiset sekä muun rahoitusomaisuuden lopullisiksi todetut arvonalenemiset.

18 §

Vähennyskelpoisia ovat myös:

3) elinkeinotoiminnasta johtuneesta velasta tai saamisesta aiheutuneet indeksi- ja kurssitappiot,

Elinkeinotoiminnasta johtuneena ei kuitenkaan pidetä sitä osaa koroista, joka vastaa yksityisestä liikkeestä tai ammatista taikka elinkeinoyhtymästä eri vuosina nostettujen yksityisottojen johdosta syntyneitä negatiivista oman pääoman jäännöstä kerrottuna tuloverolain 41 §:n 3 momentissa tarkoitettulla korkoprosentilla. Negatiivinen jäännös lasketaan siten, että verovuoden taseen osoittamasta negatiivisen oman pääoman määrästä vähennetään syntyneet tappiot, joiden kattamiseen ei ole kertynyt voittovaroja, ja siihen lisätään tehdyt arvonkorotukset sekä kommandiittiyhtiöissä äänettömien yhtiömiesten pääomapanokset.

19 §

Jos verovelvollinen on kirjanpidossaan kirjannut pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvän tulon tuotoksi kirjanpitolain 16 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla valmistusasteen perusteella, mainitussa säännöksessä tarkoitettu tulo luetaan verovuoden tuotoksi.

23 a §

Edellä 18 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettu valtion tai valtion vakuusrahaston tekemälle pääomansijoitukselle maksettu korko on sen verovuoden kulu, jolta se suoritetaan.

26 §

Elinkeinotoiminnasta johtuneiden velkojen ja saamisten indeksi- ja kurssivoitot luetaan sen verovuoden tuotoksi ja indeksi- ja kurssitappiot vähennetään sen verovuoden kuluna, jonka aikana ulkomaanrahan kurssi tai hinta- tai kustannusindeksin arvo taikka muu vertailuperuste on muuttunut.

28 §

Jos pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta saatu tulo on luettu 19 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla verovuoden tuotoksi, vastaava osa hyödykkeen hankintamenoista vähennetään verovuoden kuluna.

29 §

Sijoitusomaisuuden hankintameno ja 5 §:n 6 kohdassa tarkoitettu arvonkorotus on sen verovuoden kulu, jona sijoitusomaisuus on luovutettu tai menetetty. Verovuoden päättyessä olevan sijoitusomaisuuden hankintamenoista ja edellä mainitusta arvonkorotuksesta on verovuoden kulu kuitenkin se osa, joka ylittää vastaavan sijoitusomaisuuden hankintaan verovuoden päättyessä todennäköisesti tarvittavan hankintamennon tai siitä samana ajankohtana todennäköisesti saatavan luovutushinnan.

30 §

Menojäännöstä laskettaessa vähentämättä jäänyt osa irtaimesta käyttöomaisuudesta verovuoden aikana saaduista luovutushinnoista ja muista vastikkeista katsotaan verovuoden veronalaiseksi tuotoksi. Tulipalon tai muun vahinkotapahtuman johdosta saatuu vakuutuskorvaukseen tai muuhun vastikkeeseen sovelletaan kuitenkin, mitä 43 §:ssä säädetään.

33 a §

Poiketen siitä, mitä 30 §:ssä säädetään, muun kuin elinkeinotoiminnan välittömässä käytössä olevan vesialuksen hankintameno vähennetään enintään 10 prosentin vuotuisin poistoin.

34 §

Verovuoden poiston suuruus saa olla enintään:

1) 7 prosenttia poistamattomasta hankintamenosta, jos rakennus on myymälä-, varasto-, tehdas-, työpaja-, talous-, voima-asema- tai muu niihin verrattava rakennus,

2) 4 prosenttia poistamattomasta hankintamenosta, jos rakennus on asuin-, toimisto- tai muu niihin verrattava rakennus,

3) 20 prosenttia polttoainesäiliöiden, happosäiliöiden ja muiden sellaisten metallista tai muusta siihen verrattavasta aineesta rakennettujen varasto- ja muiden rakennelmien poistamattomasta hankintamenosta,

4) 20 prosenttia puusta tai siihen verrattavasta aineesta rakennettujen kevyiden rakennelmien poistamattomasta hankintamenosta, sekä

5) 20 prosenttia sellaisen rakennuksen tai rakennelman taikka rakennuksen tai rakennelman osan poistamattomasta hankintamenosta, jota käytetään yksinomaan liiketoiminnan edistämiseen tähtäävässä tutkimustoiminnassa.

42 §

Jos verovelvollinen osoittaa, että arvopapereiden tai muun kulumattoman käyttöomaisuuden kuin maa-alueen käypä arvo on verovuoden päättyessä sen hankintamenoa tai tämän säännöksen perusteella aikaisemmin tehdyillä poistoilla vähennettyä hankintamenoa olennaisesti ja pysyvästi alempi, saadaan hankintamenosta tehdä sellainen poisto, joka alentaa poistamatta olevan hankintamenon osan käyvä arvon suuruiseksi.

43 §

Jos käyttöomaisuus tuhoutuu tai vahingoittuu tulipalon tai muun vahinkotapahtuman johdosta, vähennetään 30 §:ssä tarkoitettua menojäännöstä laskettaessa vähentämättä jäänyt osa sekä 33 §:n 1 momentin 2 kohdassa ja 34, 36 ja 39 §:ssä tarkoitettua kuluvastä käyttöomaisuudesta saatu vakuutuskorvaus tai muu vastike, poistamatonta hankintamenoa vastaavaa osaa lukuunottamatta, verovuonna tai kahtena seuraavana verovuonna verovelvollisen käyttöön ottaman kuluvan käyttöomaisuuden tai toimitilojen hallintaan oikeuttavien osakkeiden hankintamenosta tai omaisuuden

kuntoon saattamisesta johtuvista menoista (*kuluvan käyttöomaisuuden jälleenhankintavaraus*).

Jos verovelvollinen luovuttaa toimitiloinaan käyttämänsä rakennuksen tai toimitilojen hallintaan oikeuttavat osakkeet, vähennetään saatu luovutushinta, poistamatonta hankintamenoa vastaavaa osaa lukuun ottamatta, verovuonna tai kahtena seuraavana verovuonna käyttöön otetun verovelvollisen toimitilarakennuksen tai toimitilojen hallintaan oikeuttavien osakkeiden hankintamenosta tai tällaisten tilojen kuntoon saattamisesta johtuvista menoista (*toimitilan jälleenhankintavaraus*).

Jälleenhankintavaraus muodostetaan verovelvollisen vaatimuksesta. Edellytyksenä jälleenhankintavaruksen muodostamiselle on, että verovelvollinen jatkaa elinkeinotoimintaansa ja on tehnyt vastaavan varauksen kirjanpidossaan.

Jos luovutushintaa tai muuta vastiketta taikka sen osaa ei ole 1 tai 2 momentissa tarkoitettulla tavalla vähennetty, luetaan vähentämättä jäänyt määrä 20 prosentilla korotettuna sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jonka aikana vähentämisen olisi viimeistään tullut tapahtua.

Sen läänin lääninverovirasto, jonka alueella verovelvollisen kotipaikka on, voi verovelvollisen hakemuksesta erityisistä syistä pidentää 1 ja 2 momentissa tarkoitettua määräaikaa enintään kolmella vuodella. Jos luovutushintaa tai muuta vastiketta tai sen osaa ei ole vähennetty pidennetyn määräajan kuluessakaan, luetaan vähentämättä jäänyt määrä 40 prosentilla korotettuna sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jonka aikana vähentämisen olisi viimeistään tullut tapahtua.

46 a §

Yksityinen liikkeen- ja ammatinharjoittaja sekä yhtymä ja kuolinpesä, jonka osakkaina on ainoastaan luonnollisia henkilöitä, saa vähentää verovuonna tekemänsä toimintavaruksen. Verovuonna ja aikaisemmin tehtyjen purkamattomien toimintavarausten yhteismäärä ei kuitenkaan saa ylittää 30 prosenttia tilikauden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksettujen ennakonpidätyksen alaisten palkkojen määrästä.

Se osa toimintavarausten määrästä, joka ylittää 1 momentissa tarkoitettua toimintavarausten enimmäismäärän, luetaan sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jona enimmäismäärä on ylitetty.

Jos verovelvollinen lopettaa elinkeinotoimintansa, jos yhtymä tai kuolinpesä ei tätä enää 1 momentissa säädettyä edellytystä, jos yhtymä muutetaan yhteisöksi, taikka liikkeen tai ammatin harjoittamista taikka yhtymän tai kuolinpesän harjoittamaa elinkeinotoimintaa jatketaan tuloverolain 24 §:ssä tarkoitetulla tavalla osakeyhtiön muodossa, toimintavaraukset luetaan sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jona toiminta on päättynyt tai muu tässä momentissa tarkoitettu muutos on tapahtunut.

47 §

Rakennus-, laivanrakennus- tai metalliteollisuusliikettä harjoittava verovelvollinen, joka on takuusitoumuksen tai muun vastaavan veloitteen perusteella vastuussa valmistamassaan rakennuksessa, sillassa, laiturissa, tiessä, padossa tai niihin verrattavassa rakennelmassa, ilma- aluksessa, sellaisessa vesialuksessa, jonka rungon suurin pituus on vähintään 10 metriä, tai suurehkoissa koneyksiköissä ilmenevistä virheellisyyksistä, saa vähentää verovuonna luovuttamansa hyödykkeen takuukorjauksista odotettavissa olevia menoja vastaavan takuuvarauksen.

Meno, jota vastaava takuuvaraus on vähennetty 1 momentin nojalla, ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen. Se osa takuuvarauksesta, joka ylittää takuukorjauksista syntyneiden menojen määrän, luetaan veronalaiseksi tuloksi sinä verovuonna, jona takuu-aika on päättynyt.

51 §

Verovelvollisen ottaessa elinkeinotulolähteesen kuuluvasta metsästään puutavaraa elinkeinotoiminnan käyttöön puutavaran arvoa ei lueta veronalaiseksi tuloksi eikä vähennyskelpoiseksi menoksi. Maatilatalouden tuloverolain mukaan verotettavasta metsästä otetun puutavaran hankintamenoksi luetaan puutavaran kantoraha-arvo.

51 a §

Verovelvollisen elinkeinotoiminnan tulolähteestään toiseen tulolähteeseensä siirtämän rahoitus-, vaihto- ja sijoitusomaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi katsotaan omaisuuden alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta ja käyttöomaisuuden luovutushinnaksi hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa. Verovelvollisen omasta metsästään siirtämän puutava-

ran luovutushinnaksi katsotaan kuitenkin puutavaran käypä arvo. Omaisuuden ottamisesta verovelvollisen yksityistalouden käyttöön säädetään 51 b §:ssä.

Verovelvollisen toisesta tulolähteestään elinkeinotoiminnan tulolähteeseensä siirtämän omaisuuden hankintamenoksi katsotaan hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa tai sitä korkeampi toisessa tulolähteessä veronalaiseksi luovutushinnaksi luettava määrä. Verovelvollisen omistamastaan metsästä elinkeinotoimintaansa siirtämän puutavaran hankintamenoksi katsotaan käypä arvo.

Verovelvollisen yksityistaloudestaan elinkeinotoimintaansa siirtämien hyödykkeiden hankintamenoksi katsotaan alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi hyödykkeen todennäköinen luovutushinta siirtohetkellä.

52 §

Sulautuvan yhteisön tai yhtymän ei verotuksessa katsota purkautuvan. Sulautuneen yhteisön tai yhtymän verotuksessa vähentämättä olevat vähennyskelpoiset menot vähennetään vastaanottaneen yhteisön tai yhtymän tuloista samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty sulautuneen yhteisön tai yhtymän tuloista.

53 §

Jos kiinteistöä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistäviin tarkoituksiin, kuten tehdas-, työpaja-, liike- tai hallintotarkoituksiin taikka henkilökunnan asumis- tai sosiaalitaroituksiin, kiinteistö kuuluu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen.

61 §

Yhteisön verotuksessa katsotaan vähennyskelpoiseksi menoksi puolet 1.1.1969-31.12.1988 välisenä aikana rekisteriin ilmoitetun osakeyhtiön tai osuuskunnan osakkailta tai jäseniltä peritylle osake- tai osuuspääomalle tai sanottuna aikana rekisteriin ilmoitetun säästöpankin tai osuuspankin lisärahastosijoitukselle taikka sanottuna aikana rekisteriin merkitylle tai kertyneelle maksulliselle osake- tai osuuspääoman korotukselle taikka lisärahastosijoitukselle rekisteröimis- tai maksuvuodelta ja viideltä sitä seuraavalta vuodelta jaettavaksi päätetyn osingon tai osuuspääoman taikka lisärahastosijoituksen koron määrästä, ei kuitenkaan yhtenä

verovuotena enempää kuin 20 prosenttia osakeista tai osuuksista osakeyhtiöön tai osuuskuntaan maksetulle osake- tai osuuspääomalle tai säästöpankkiin tai osuuspankkiin maksetulle lisärahasijoitukselle. Mikäli uudelle osake- tai osuuspääomalle tai lisärahasijoitukselle on päätetty maksaa suurempi osinko tai korko kuin muulle osake- tai osuuspääomalle tahi lisärahasijoitukselle ja jaon voidaan olettaa tapahtuneen verotuksen välttämiseksi, vähennyskelpoiseksi menoksi katsotaan puolet pienimmän osinko- tai korkoprosentin mukaisesta osingosta tai korosta.

1. Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 1993. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa jäljempänä säädetyin poikkeuksin.

2. Ennen lain voimaantuloa tapahtuneisiin käyttöomaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja osakkeiden kauppoihin ja muihin luovutuksiin sovelletaan lain voimaantullessa voimassa olleita luovutushintojen veronalaisuutta ja hankintamenon vähennyskelpoisuutta koskevia säännöksiä.

3. Jos verovelvollinen on verovuoden aikana ryhtynyt lukemaan hyödykkeen hankintamenoa 14 §:n 1 momentissa tarkoitetulla tavalla myös kiinteitä menoja, tästä johtuva elinkeinotoiminnan tuloksen lisäys luetaan verovelvollisen vaatiessa yhtä suurina vuotuisina erinä verovuoden ja kahden seuraavan verovuoden tuotoiksi edellyttäen, että verovelvollinen on tehnyt vastaavat kirjaukset kirjanpidossaan.

4. Lain 33 a §:n säännöstä sovelletaan sellaisen vesialusten hankintamenon poistamiseen, jotka on hankittu verovuonna 1993 tai sen jälkeen.

5. Poiketen siitä, mitä 26 §:ssä säädetään, verovuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa noudatetaan tämän lain voimaantullessa voimassa olleita kurssivoittojen ja -tappioiden jaksottamista koskevia säännöksiä.

6. Poiketen siitä, mitä 28 §:ssä säädetään vaihto-omaisuuden hankintamenon kuluksi lukemisesta, turvavarastolaissa (970/82) tarkoitettua turvavaraston sekä tuontipolttoaineiden velvoitevarastointilaissa (303/83) ja lääkkeiden velvoitevarastointilaissa (402/84) tarkoitettua velvoitevaraston hankintamenosta on verovuoden 1993 verotuksessa verovelvollisen vaatiessa kuluja lisäksi enintään 30 prosenttia.

7. Ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleen lain nojalla hyväksytyjen toimintavarausten määrä luetaan verovuoden 1993 veronalaiseksi tuloksi 46 a §:ssä ja jäljempänä säädetyin poikkeuksin.

8. Muu kuin 46 a §:ssä tarkoitettu verovelvollinen, talletuspankkeja sekä luotto-, vakuutus- ja eläkelaitoksia lukuun ottamatta, saa verovuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa vähentää tekemänsä toimintavarausten. Verovuonna ja aikaisemmin tehtyjen purkamattomien toimintavarausten yhteismäärä ei saa kuitenkaan ylittää 10 prosenttia tilikauden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksettujen ennakonpidätyksen alaisten palkkojen määrästä. Tämän säännöksen nojalla vähennettyjen toimintavarausten määrä luetaan verovuoden 1994 veronalaiseksi tuloksi.

9. Verovelvollisella on oikeus verovuoden 1993 verotuksessa vähentää siirtymävaraus, jonka enimmäismäärä on:

a) 25 prosenttia verovuoden 1993 päättyessä olevan muun kuin b ja c kohdissa tarkoitetun vaihto-omaisuuden siitä hankintamenon osasta, jota ei 28 §:n 1 momentin säännösten perusteella ole luettava kuluksi, kuitenkin enintään verovuoden 1992 verotuksessa 28 §:n 2 momentin vastaavan säännöksen nojalla verotuksessa vähennettäväksi hyväksyty määrä;

b) 10 prosenttia verovuoden 1993 päättyessä vaihto-omaisuuteen kuuluvien:

b1) muiden arvopapereiden kuin asunto-osakeyhtiön ja muun sellaisen yhtiön osakkeiden, jotka oikeuttavat määrätyn huonetilan hallintaan yhtiön omistamassa rakennuksessa sekä b2) sellaisten vakioitujen optioiden, jotka koskevat arvopapereita tai arvopapereiden hinnan kehitystä kuvaavan tunnusluvun muutoksen perusteella laskettavaa suoritusta,

siitä hankintamenon osasta, jota ei 28 §:n 1 momentin nojalla ole luettava kuluksi, kuitenkin enintään verovuoden 1992 verotuksessa 28 §:n 2 momentin vastaavan säännöksen nojalla verotuksessa vähennettäväksi hyväksyty määrä;

c) 75 prosenttia verovuoden 1993 päättyessä olevan turvavarastolaissa (970/82) tarkoitettua turvavaraston sekä tuontipolttoaineiden velvoitevarastointilaissa (303/83) ja lääkkeiden velvoitevarastointilaissa (402/84) tarkoitettua velvoitevaraston siitä hankintamenon osasta, jota ei 28 §:n 1 momentin säännösten nojalla ole luettava kuluksi, kuitenkin enintään verovuoden 1992 verotuksessa 28 §:n 3 momentin sään-

nöksen nojalla verotuksessa vähennettäväksi hyväksytty määrä, ellei 11 momentista muuta johdu.

d) 5 prosenttia verovuoden 1993 päättyessä olevan sijoitusomaisuuden hankintamenon ja 5 §:n 6 kohdassa tarkoitetun arvonorotuksen siitä osasta, jota ei 29 §:n nojalla ole luettava kuluksi, kuitenkin enintään verovuoden 1992 verotuksessa 29 §:n 1 momentin viimeisen virkkeen nojalla vähennykseksi hyväksytty määrä;

e) muilla kuin 46 a §:ssä tarkoitetuilla verovelvollisilla 30 prosenttia verovuoden 1993 päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksettujen ennakonpidätyksen alaisten palkkojen määrästä, kuitenkin enintään verovuoden 1992 verotuksessa hyväksytyjen toimintavarausten yhteismäärä, ellei 12 momentista muuta johdu.

10. Jos verovelvollisella ei ole päättynyt tilikautta verovuoden 1992 aikana, käytetään 9 momentissa tarkoitettuina vertailuperusteina verovuoden 1992 sijasta verovuoden 1991 vastaavia arvoja.

11. Jos verovelvollinen on voimaantulosään-
nöksen 6 momentin nojalla lukenut kuluksi enintään 30 prosenttia vaihto-omaisuuden hankintamenosta verovuonna 1993, voimaantulosäännöksen 9 momentin c kohdassa tarkoitetun siirtymävarauksen enimmäismäärä on kuitenkin mainitussa kohdassa tarkoitettu enimmäismäärä vähennettynä 6 momentin nojalla tehdyn vähennyksen määrällä. Siirtymävaraukseen saadaan tällöin verovuonna 1994 lisäksi lukea verovuonna 1993 hyväksyttyä prosenttimäärää vastaava osuus turva- ja velvoitevaraston hankintamenosta verovuonna 1994, kuitenkin enintään 6 momentin nojalla verovuonna 1993 vähennettäväksi hyväksytty määrä.

12. Jos verovelvollinen on voimaantulosään-
nöksen 8 momentin nojalla muodostanut toimintavarauksen verovuoden 1993 verotuksessa, voimaantulosäännöksen 9 momentin e kohdassa tarkoitetun siirtymävarauksen enimmäismäärä on kuitenkin mainitussa kohdassa tarkoitettu enimmäismäärä vähennettynä 8 momentin nojalla vähennettäväksi hyväksytyjen varausten määrällä. Siirtymävaraukseen saadaan tällöin verovuonna 1994 lisäksi lukea verovuonna 1993 hyväksytyjen varausten prosenttimäärää vastaava osuus verovuoden 1994 päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksettujen ennakonpidätyksen alaisten palkkojen määrästä, kuitenkin enintään 8 momen-

tin nojalla verovuonna 1993 vähennettäväksi hyväksytyjen varausten määrä.

13. Siirtymävaraus saadaan lukea tuloksi viimeistään verovuonna 1997 tai käyttää verovelvollisen elinkeinotoiminnan välittömään käyttöön verovuosina 1994 - 1997 hankittavan investointivarausten lainkohdassa tarkoitetun käyttöomaisuuden hankintamenojen ja mainitussa lainkohdassa tarkoitettujen muiden menojen kattamiseen siltä osin kuin menojen suorittamisvelvollisuus on syntynyt verovuoden 1997 loppuun mennessä.

14. Meno tai sen osa, joka on katettu siirtymävarausta käyttäen, ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen. Jos siirtymävaraus on käytetty käyttöomaisuuden hankintamenon tai muun sellaisen menon kattamiseen, joka verotuksessa vähennetään vuosittain tehtävin poistoin, hyväksytään poistot hankintamenon tai muun edellä tarkoitetun menon ja siirtymävarauksesta sen kattamiseen käytetyn määrän erotuksesta. Verovelvollisen, joka on verovuoden aikana käyttänyt siirtymävarausta, on annettava selvitys varauksen käyttämisestä.

15. Jos verovelvollinen ei ole käyttänyt siirtymävarausta tai sitä ei ole luettu veronalaiseksi tuloksi viimeistään verovuonna 1997, luetaan käyttämättä tai tuloksi lukematta jätetty osa siirtymävarauksesta verovuoden 1997 veronalaiseksi tuloksi. Jos verovelvollinen lopettaa elinkeinotoimintansa, luetaan siirtymävaraus toiminnan lopettamisvuoden veronalaiseksi tuloksi.

16. Ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleen 46 §:n 1 momentin säännöksen nojalla muodostetut luottotappiovaraukset luetaan verovuoden 1993 veronalaiseksi tuloksi.

17. Ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleiden säännösten nojalla muodostettujen jälleenhankintavarausten käyttämiseen ja veronalaiseksi tuloksi lukemiseen sovelletaan tämän lain voimaantullessa voimassa olleita säännöksiä.

18. Ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleiden säännösten nojalla muodostettuihin takuuvarauksiin sovelletaan tämän lain voimaantullessa voimassa olleita säännöksiä.

19. Ennen vuotta 1993 hankitusta metsätalouden käytössä olevasta käyttöomaisuudesta ja muista ennen verovuotta 1993 syntyneistä metsätalouden pitkävaikutteisista menoista saavat muut kuin metsätalouden puhtaan tulon perusteella verotettavat verovelvolliset vähentää:

a) verotuksessa poistamatta olevan osan verovuonna 1991 tai sen jälkeen käyttöön otetun, metsän hoidossa ja hallinnossa käytetyn käyttöomaisuuden hankintamenoista. Poistamatta olevaksi hankintamenon osaksi katsotaan käyttöomaisuuden alkuperäinen hankintameno vähennettynä 25 prosentin poistamattomasta

hankintamenosta tehdyllä poistolla kultakin vuodelta, joka on kulunut mainittujen hyödykkeiden käyttöönottovuodesta;

b) verotuksessa poistamatta olevan osan verovuonna 1991 tai sen jälkeen valmistuneen metsätien rakentamisesta ja metsän ojituksesta aiheutuneista menoista.

2.

Laki

konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan konserniavustuksesta verotuksessa 21 päivänä marraskuuta 1986 annetun lain (825/86) 6 a §, sellaisena kuin se on 29 päivänä joulukuuta 1988 annetussa laissa (1249/889), sekä *muutetaan* 3 §:n 1 momentti sekä 6 § ja 7 §:n 3 kohta,

sellaisina kuin ne ovat, 3 §:n 1 momentti mainitussa 29 päivänä joulukuuta 1988 annetussa laissa sekä 6 § ja 7 §:n 3 kohta 29 päivänä joulukuuta 1988 annetussa laissa (1234/88), seuraavasti:

3 §

Jos kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta (emoyhteisö) omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa toisen kotimaisen osakeyhtiön tai osuuskunnan (tytäryhteisö) osakepääomasta tai osuuksista, emoyhteisö saa vähentää tytäryhteisölleen suorittamansa konserniavustuksen veronalaisesta elinkeinotulosta. Suoritetun konserniavustuksen määrä luetaan tytäryhteisön veronalaiseksi elinkeinotuloksi.

minnan tulosta ennen konserniavustuksen vähentämistä.

7 §

Edellytyksenä avustuksen käsittelemiselle konserniavustuksena on lisäksi:

3) ettei antaja eikä saaja ole elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa tarkoitettu talletuspankki eikä luotto-, vakuutus- tai eläkelaitos.

6 §

Konserniavustus ei saa ylittää elinkeinotoi-

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 1993. Sitä sovelletaan ensimmäisen keran vuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa.

Helsingissä 25 päivänä syyskuuta 1992

Tasavallan Presidentti
MAUNO KOIVISTO

Valtiovarainministeri Iiro Viinanen

1.

Laki**elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan elinkeinotulon verottamisesta 24 päivänä kesäkuuta 1968 annetun lain (360/68) 6 §:n 1 momentin 1 ja 1 a kohta, 28 §:n 3 momentti, 34 §:n 3 momentti, 44 §, 46 §:n 1 momentti ja 56 §, sellaisina kuin niistä ovat 6 §:n 1 momentin 1 kohta 29 päivänä joulukuuta 1989 annetussa laissa (1339/89), 6 §:n 1 momentin 1 a kohta 14 päivänä heinäkuuta 1989 annetussa laissa (661/89), 28 §:n 3 momentti 21 päivänä marraskuuta 1986 annetussa laissa (819/86) ja 46 §:n 1 momentti 30 päivänä joulukuuta 1991 annetussa laissa (1677/91),

muutetaan 1, 2 ja 3 §, 5 §:n 1, 5 ja 6 kohta, 6 §:n 4 momentti, 8 §:n 2, 4, 8, 13 ja 14 kohta, 14 §:n 1 momentti, 16 §:n 5 kohta, 17 §:n 2 kohta, 18 §:n 3 kohta, 26 §, 28 §:n 2 momentti, 29 §:n 1 momentti, 30 §:n 4 momentti, 34 §:n 2 momentti, 42 §:n 1 momentti, 43, 46 a, 47 ja 51 a §, 52 §:n 4 momentti sekä 53 ja 61 §,

sellaisina kuin niistä ovat 2 § osittain muutettuna 21 päivänä tammikuuta 1983 annetulla lailla (71/83), 5 §:n 5 kohta mainitussa 14 päivänä heinäkuuta 1989 annetussa laissa ja 6 kohta 23 päivänä joulukuuta 1977 annetussa laissa (1001/77), 6 §:n 4 momentti, 8 §:n 2 ja 4 kohta, 29 §:n 1 momentti, 51 a § ja 52 §:n 4 momentti mainitussa 14 päivänä heinäkuuta 1989 annetussa laissa, 8 §:n 8 kohta 18 päivänä kesäkuuta 1971 annetussa laissa (525/71), 8 §:n 13 ja 14 kohta, 28 §:n 2 momentti, 30 §:n 4 momentti ja 43 § mainitussa 29 päivänä joulukuuta 1989 annetussa laissa, 16 §:n 5 kohta ja 18 §:n 3 kohta 21 päivänä joulukuuta 1990 annetussa laissa (1164/90), 26 § 29 päivänä joulukuuta 1976 annetussa laissa (1094/76), 46 a § muutettuna 11 päivänä joulukuuta 1981 ja 31 päivänä joulukuuta 1985 annetuilla laeilla (859/81 ja 1112/85), 47 § osittain muutettuna mainitulla 23 päivänä joulukuuta 1977 annetulla lailla ja 61 § muutettuna 12 päivänä joulukuuta 1986 annetulla lailla (901/86) ja mainitulla 21 päivänä joulukuuta 1990 annetulla lailla, sekä

lisätään lakiin uusi 5 a, 23 a ja 33 a sekä 5 §:ään, sellaisena kuin se on muutettuna mainituilla 23 päivänä joulukuuta 1977, 14 päivänä heinäkuuta 1989 ja 21 päivänä joulukuuta 1990 annetuilla laeilla, uusi 7 kohta, 8 §:ään, sellaisena kuin se on osittain muutettuna mainituilla 18 päivänä kesäkuuta 1971, 23 päivänä joulukuuta 1977, 14 päivänä heinäkuuta 1989 ja 29 päivänä joulukuuta 1989 annetuilla laeilla sekä 21 päivänä marraskuuta 1986 ja 28 päivänä joulukuuta 1990 annetuilla laeilla (824/86 ja 1289/90), uusi 15 ja 16 kohta sekä uusi 2 ja 3 momentti, 18 §:ään, sellaisena kuin se on osittain muutettuna mainituilla 21 päivänä tammikuuta 1983 ja 21 päivänä joulukuuta 1990 annetuilla laeilla, uusi 2 momentti, 19 §:ään, sellaisena kuin se on mainitussa 11 päivänä joulukuuta 1981 annetussa laissa, uusi 2 momentti ja 51 §:ään, sellaisena kuin se on mainitussa 14 päivänä heinäkuuta 1989 annetussa laissa, uusi 2 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

1 §

Elinkeinotoiminnan tulos vahvistetaan valtion- ja kunnallisverotusta toimitettaessa tässä laissa säädetyllä tavalla.

Elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa.

2 §

Verovelvollisen kunkin tulolähteen tulos vahvistetaan erikseen.

Ehdotus

1 §

Elinkeinotoiminnan tulos *lasketaan tuloverotusta toimitettaessa* tässä laissa säädetyllä tavalla. Elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa.

2 §

Verovelvollisen harjoittama liike- ja ammattitoiminta muodostaa elinkeinotoiminnan tulolähteen.

Voimassa oleva laki

Verovelvollisen harjoittama liiketoiminta muodostaa yhden tulolähteen. Jokainen itsenäisen ammatti muodostaa erillisen tulolähteen.

3 §

Verotusta toimitettaessa veronalaiset tulot ja vähennyskelpoiset menot jaksotetaan asianomaisten verovuosien tuotoiksi ja kuluiksi. Tulolähteen tulos on verovuoden tuottojen ja kulujen erotus.

5 §

Edellä 4 §:ssä tarkoitettuja veronalaisia elinkeinotuloja ovat muun ohessa:

1) vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuudesta sekä muista elinkeinossa käytetyistä aineellisista ja aineettomista hyödykkeistä saadut luovutushinnat ja muut vastikkeet, 6 §:ssä säädettyin poikkeuksin,

5) rahoitusomaisuudesta saadut voitot, sekä
6) kotimaisten vakuutusyhtiöiden, keskinäisten vahinkovakuutusyhdistysten, avustuskassojen ja muiden niihin rinnastettavien vakuutuslaitosten kirjanpidossaan tekemä sijoitusomaisuuden arvonkorotus.

Ehdotus

3 §

Verotusta toimitettaessa veronalaiset tulot ja vähennyskelpoiset menot sekä muut jäljempänä säädetty vähennyskelpoiset erät jaksotetaan asianomaisten verovuosien tuotoiksi ja kuluiksi. Elinkeinotoiminnan tulos on verovuoden tuottojen ja kulujen erotus.

Verovelvollisen elinkeinotoiminnan tulos otetaan huomioon verovuoden tuloa laskettaessa tuloverolaissa (/) säädetyllä tavalla.

5 §

Edellä 4 §:ssä tarkoitettuja veronalaisia elinkeinotuloja ovat muun ohessa:

1) vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuudesta sekä muista elinkeinossa käytetyistä aineellisista ja aineettomista hyödykkeistä saadut luovutushinnat ja muut vastikkeet,

5) rahoitusomaisuudesta saadut voitot,
6) kotimaisten vakuutusyhtiöiden, keskinäisten vahinkovakuutusyhdistysten, avustuskassojen ja muiden niihin rinnastettavien vakuutuslaitosten kirjanpidossaan tekemä sijoitusomaisuuden arvonkorotus, sekä
7) puutavaran sekä runkopuun hakkuuoikeuden luovutuksesta saatu tulo.

5 a §

Veronalaisia ovat myös seuraavat oikaisuerät:

1) rahoitusomaisuudesta 17 §:n 2 kohdan nojalla tehtyä vähennystä vastaava määrä, siltä osin kuin omaisuuden käypä arvo verovuoden päättyessä on sen vähentämättä olevaa arvoa suurempi;

2) vaihto-omaisuuden hankintamenosta 28 §:n 1 momentin nojalla tehtyä vähennystä vastaava määrä, siltä osin kuin hyödykkeen todennäköinen hankintameno tai luovutushinta verovuoden päättyessä ylittää sen jäljellä olevan hankintamenon;

3) sijoitusomaisuuden hankintamenosta 29 §:n 1 momentin nojalla tehtyä vähennystä vastaava määrä, siltä osin kuin hyödykkeen todennäköinen hankintameno tai luovutushinta verovuoden päättyessä ylittää sen jäljellä olevan hankintamenon;

Voimassa oleva laki

Ehdotus

4) käyttöomaisuuden hankintamenosta 42 §:n 1 momentin nojalla tehtyä poistoa vastaava määrä, siltä osin kuin omaisuuden käypä arvo verovuoden päättyessä on sen poistamatta olevaa hankintamenoa olennaisesti suurempi.

6 §

Veronalaista tuloa eivät ole:

1) 40 prosenttia käyttöomaisuuteen kuuluvista kiinteistöistä ja arvopapereista saaduista luovutushinnoista tai muista vastikkeista, jos verovelvollinen on omistanut kiinteistön vähintään 10 ja arvopaperin vähintään 5 vuotta, kuitenkin niin, että palautuva, verotuksessa arvopaperin hankintamenosta aikaisemmin 42 §:n 1 momentin perusteella hyväksytty poisto samoin kuin 43 §:n perusteella osakkeiden hankintamenosta vähennetty määrä ovat veronalaista tuloa 5 vuoden määräajan jälkeenkin,

(kumotaan)

1 a) 40 prosenttia käyttöomaisuuteen kuuluvasta kiinteistöistä, jota verovelvollinen ei ole hankkinut ilmeisesti keinottelutarkoituksessa, saadustaluovutushinnasta tai muusta vastikkeesta, jos kiinteistö on luovutettu kiinteänomaisuuden ja erityisten oikeuksien lunastuksesta annetun lain (603/77) mukaisella menettelyllä tai muulla siihen rinnastettavalla menettelyllä tai jos kiinteistö ilman, että edellä tarkoitettuun menettelyyn on ryhdytty, tai menettelyn alettua on kaupoin tai muutoin vapaaehtoisesti luovutettu sellaiseen tarkoitukseen, johon vastaanottajalla on oikeus lunastaa kiinteätä omaisuutta tai saada sen pysyvä käyttöoikeus mainitulla menettelyllä, tai jos verovelvollinen vesistön patoamista tai säännöstelyä varten on vapaaehtoisesti luovuttanut kiinteistön mainituista toimenpiteistä hyötyä saavalle voimalaitoksen omistajalle sellaiseen tarkoitukseen, johon valtiolle on annettu lunastusoikeus,

(kumotaan)

Luovutuksena ei pidetä osakeyhtiölain (734/78) 5 luvun 1 §:ssä mainitun vaihtovelkakirjan vaihtamista yhtiön osakkeisiin eikä siinä mainittuun optiolainaan liittyvän osakkeiden merkintäoikeuden käyttämistä. Tällaista osaketta luovutettaessa 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu omistusaika lasketaan vaihtovelkakirjan tai osakkeiden merkintäoikeuden saannosta.

Luovutuksena ei pidetä osakeyhtiölain (734/78) 5 luvun 1 §:ssä mainitun vaihtovelkakirjan vaihtamista yhtiön osakkeisiin eikä siinä mainittuun optiolainaan liittyvän osakkeiden merkintäoikeuden käyttämistä.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

8 §

Edellä 7 §:ssä tarkoitettuja vähennyskelpoisia menoja ovat muun ohessa:

2) käyttöomaisuuden hankintamenot, kuitenkin niin, että jos omaisuudesta saatu luovutushinta on 6 §:n 1 momentin 1 tai 1 a kohdan nojalla vain osittain veronalainen, vähennyskelpoista on arvopaperin hankintamenosta ja muun omaisuuden hankintamenon poistamatta olevasta osasta vain luovutushinnan veronalainen määrä ja koko luovutushinnan ylittävän osan määrä. Jos verovelvollinen on saanut hyödykkeen hankkimiseen avustusta julkiselta yhdyskunnalta tai jos joku muu on elinkeinotoiminnassaan osallistunut hankintamenon suorittamiseen, vähennyskelpoiseen hankintamenuon ei lueta avustusta tai toisen osuutta vastaavaa osaa hankintamenosta,

4) elinkeinotoiminnassa työskennelleiden henkilöiden palkat, heidän ja heidän omaistensa eläkkeet ja työsuhteeseen perustuvat avustukset sekä työntekijöiden ja heidän omaistensa eläke-, sairauskorvaus-, työkyvyttömyyskorvaus- tai muiden niiden kaltaisten oikeuksien ja etujen järjestämisestä johtuvat vakuutus- ja muut sellaiset maksut, kuitenkin niin, että maksut työnantajan perustamalle itsenäiselle eläkelaitokselle tai eläkesäätiölle ovat vähennyskelpoisia vain siihen määrään asti, joka vakuutusteknillisten perusteiden mukaan tarvitaan säätiön tai laitoksen eläke- tai muista sellaisista sitoumuksista johtuvan vastuun peittämiseen,

8) liikkeen toimialaan sekä toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden kohtuulliset edustusmenot sen mukaan kuin verohallitus tarkemmin määrää,

13) ydinenergialain (990/87) mukainen ydinjätehuoltomaksu *sekä*

14) henkilöstörahastolaisissa (814/89) tarkoitettu voittopalkkioerä.

2) käyttöomaisuuden hankintamenot; jos verovelvollinen on saanut hyödykkeen hankkimiseen avustusta julkiselta yhdyskunnalta tai jos joku muu on elinkeinotoiminnassaan osallistunut hankintamenon suorittamiseen, vähennyskelpoiseen hankintamenuon ei lueta avustusta tai toisen osuutta vastaavaa osaa hankintamenosta,

4) elinkeinotoiminnassa työskennelleiden henkilöiden palkat, heidän ja heidän omaistensa eläkkeet ja työsuhteeseen perustuvat avustukset sekä työntekijöiden ja heidän omaistensa eläke-, sairauskorvaus-, työkyvyttömyyskorvaus- tai muiden niiden kaltaisten oikeuksien ja etujen järjestämisestä johtuvat vakuutus- ja muut sellaiset maksut 2 ja 3 momentissa säädettyin poikkeuksin; maksut työnantajan perustamalle itsenäiselle eläkelaitokselle tai eläkesäätiölle ovat vähennyskelpoisia kuitenkin vain siihen määrään asti, joka vakuutusteknisten perusteiden mukaan tarvitaan säätiön tai laitoksen eläke- tai muista sellaisista sitoumuksista johtuvan vastuun peittämiseen,

8) 50 prosenttia edustusmenojen määrästä,

13) ydinenergialain (990/87) mukainen ydinjätehuoltomaksu,

14) henkilöstörahastolaisissa (814/89) tarkoitettu voittopalkkioerä,

15) kiinteistöverolain (654/92) nojalla suoritettava kiinteistövero siltä osin kuin se kohdistuu elinkeinotoiminnan käytössä olevaan kiinteistöön, *sekä*

16) metsän uudistamiseen *sekä* puun kasvatukseen ja korjuuseen liittyvät menot.

Avoimen yhtiön yhtiömiehelle ja kommandiit-

Voimassa oleva laki

Ehdotus

14 §
Vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintameno on hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneitten välittömien menojen määrä.

tyhtiön vastuunalaiselle yhtiömiehelle sekä sellaiselle osakeyhtiön osakkaalle, jota ei työntekijäin eläkelain (395/61) 2 §:n 6 momentin mukaan pidetä mainittua lakia sovellettaessa työsuhhteessa olevana, otetusta vapaaehtoisesta eläkevakuutuksesta suoritettavat vakuutusmaksut ovat vähennyskelpoisia samoin rajoituksin kuin tuloverolain 96 §:ssä säädetään verovelvollisen oikeudesta vähentää itselleen ottamansa eläkevakuutuksen maksuja.

Henkivakuutuksesta suoritettavat vakuutusmaksut ovat vähennyskelpoisia ainoastaan silloin, kun vakuutuksen edunsaajana on vakuutettu työntekijä tai hänen tuloverolain 34 §:n 2 momentissa tarkoitettut omaisensa.

14 §
Vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintameno on hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneiden muuttuvien menojen määrä. Jos verovelvollinen on kirjanpitolain 13 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla lukeutunut hankintamenoon myös kiinteitä menoja, hankintameno luetaan muuttuvien menojen lisäksi mainitussa säännöksessä tarkoitettu osuus kiinteistä menoista.

16 §
Tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja eivät ole:

5) pääkaupunkiseudun rakennusmaamaksusta annetussa laissa (1061/88) tarkoitettu rakennusmaamaksu.

5) sakot eivätkä pysäköintivirhemaksut, ylikuormamaksut tai muut vastaavat rangaistusluonteiset maksuseuraamukset.

17 §
Edellä 7 §:ssä tarkoitettuja vähennyskelpoisia menetyksiä ovat muun ohessa:

2) rahoitusomaisuuden lopullisiksi todetut arvonalenemiset.

2) myyntisaamisten arvonalenemiset sekä muun rahoitusomaisuuden lopullisiksi todetut arvonalenemiset.

18 §
Vähennyskelpoisia ovat myös:

3) elinkeinotoiminnasta johtuneesta velasta aiheutuneet indeksi- ja kurssitappiot.

3) elinkeinotoiminnasta johtuneesta velasta tai saamisesta aiheutuneet indeksi- ja kurssitappiot,

Elinkeinotoiminnasta johtuneena ei kuitenkaan

Voimassa oleva laki

Ehdotus

pidetä sitä osaa koroista, joka vastaa yksityisestä liikkeestä tai ammatista taikka elinkeinoyhtymästä eri vuosina nostettujen yksityisottojen johdosta syntynyttä negatiivista oman pääoman jäännöistä kerrottuna tuloverolain 41 §:n 3 momentissa tarkoitetulla korkoprosentilla. Negatiivinen jäännös lasketaan siten, että verovuoden taseen osoittamasta negatiivisen oman pääoman määrästä vähennetään syntyneet tappiot, joiden kattamiseen ei ole kertynyt voittovaroja, ja siihen lisätään tehdyt arvonkorotukset sekä kommandiittiyhtiöissä äänettömien yhtiömiesten pääomapanokset.

19 §

— — — — —
 Jos verovelvollinen on kirjanpidossaan kirjannut pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvän tulon tuotoksi kirjanpitolain 16 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla valmistusasteen perusteella, mainitussa säännöksessä tarkoitettu tulo luetaan verovuoden tuotoksi.

23 a §

Edellä 18 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettu valtion tai valtion vakuusrahaston tekemälle pääomansijoitukselle maksettu korko on sen verovuoden kuluja, jolta se suoritetaan.

26 §

Elinkeinotoiminnasta johtuneiden velkojen indeksi- ja kurssitappiot vähennetään sen verovuoden kuluna, jonka aikana ulkomaanrahan kurssi taikka hinta- tai kustannusindeksi taikka muu vertailuperuste on muuttunut, tai verovelvollisen niin vaatiessa myöhempien verovuosien kuluna, kuitenkin niin, että sanotut tappiot on vähennettävä viimeistään sen verovuoden tulosta, jona tappiota vastaava summa on suoritettu.

26 §

Elinkeinotoiminnasta johtuneiden velkojen ja saamisten indeksi- ja kurssivoitot luetaan sen verovuoden tuotoksi ja indeksi- ja kurssitappiot vähennetään sen verovuoden kuluna, jonka aikana ulkomaanrahan kurssi tai hinta- tai kustannusindeksin arvo taikka muu vertailuperuste on muuttunut.

28 §

— — — — —
 Verovuoden kuluja on verovelvollisen sitä vaatiessa lisäksi enintään 25 prosenttia vaihtomaisuuden siitä hankintamenon osasta, jota ei 1 momentin säännösten perusteella ole katsottu kuluksi. Poiketen siitä, mitä edellä on säädetty enimmäisprosenttimääristä, verovuoden kuluja on enintään 10 prosenttia

1) muiden arvopapereiden hankintamenosta kuin asunto-osakeyhtiön ja muun sellaisen yhtiön osakkeiden hankintamenosta, jotka oike-

— — — — —
 Jos pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta saatu tulo on luettu 19 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla verovuoden tuotoksi, vastaava osa hyödykkeen hankintamenosta vähennetään verovuoden kuluna.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

uttavat määrätyn huonetilan hallintaan yhtiön omistamassa rakennuksessa, sekä

2) sellaisten vakioitujen optioiden hankintamenosta, jotka koskevat arvopapereita tai arvopapereiden hinnan kehitystä kuvaavan tunnusluvun muutoksen perusteella laskettavaa suoritusta.

Poiketen siitä, mitä 2 momentissa on säädetty enimmäisprosenttimääristä, on turvavarastolaisissa (970/82) tarkoitetun turvavaraston sekä tuontipolttoaineiden velvoitevarastointilaissa (303/83) ja lääkkeiden velvoitevarastointilaissa (402/84) tarkoitetun velvoitevaraston hankintamenosta verovuoden kuluja enintään 75 prosenttia.

29 §

Sijoitusomaisuuden hankintameno ja 5 §:n 6 kohdassa tarkoitettu arvonkorotus on sen verovuoden kuluja, jona sijoitusomaisuus on luovutettu tai menetetty. *Raha-, vakuutus- ja eläkelaitoksella* verovuoden päättyessä olevan sijoitusomaisuuden hankintamenosta ja edellä mainitusta arvonkorotuksesta on verovuoden kuluja kuitenkin se osa, joka ylittää vastaavan sijoitusomaisuuden hankintaan verovuoden päättyessä todennäköisesti tarvittavan hankintamenon tai siitä samana ajankohtana todennäköisesti saatavan luovutushinnan. *Verovelvollisen sitä vaatiessa on verovuoden kuluja lisäksi enintään 5 prosenttia siitä hankintamenon ja edellä mainitun arvonkorotuksen osasta, jota ei edellä tässä pykälässä olevien säännösten perusteella ole katsottu kuluksi.*

(3 mom. kumotaan)

29 §

Sijoitusomaisuuden hankintameno ja 5 §:n 6 kohdassa tarkoitettu arvonkorotus on sen verovuoden kuluja, jona sijoitusomaisuus on luovutettu tai menetetty. Verovuoden päättyessä olevan sijoitusomaisuuden hankintamenosta ja edellä mainitusta arvonkorotuksesta on verovuoden kuluja kuitenkin se osa, joka ylittää vastaavan sijoitusomaisuuden hankintaan verovuoden päättyessä todennäköisesti tarvittavan hankintamenon tai siitä samana ajankohtana todennäköisesti saatavan luovutushinnan.

30 §

Menojäännöstä laskettaessa vähentämättä jäänyt osa irtaimesta käyttöomaisuudesta verovuoden aikana saaduista luovutushinnoista ja muista vastikkeista katsotaan verovuoden veronalaiseksi tuotoksi 43 §:ssä säädettyin poikkeuksin.

Menojäännöstä laskettaessa vähentämättä jäänyt osa irtaimesta käyttöomaisuudesta verovuoden aikana saaduista luovutushinnoista ja muista vastikkeista katsotaan verovuoden veronalaiseksi tuotoksi. *Tulipalon tai muun vahinkotapahtuman johdosta saatuun vakuutuskorvaukseen tai muuhun vastikkeeseen sovelletaan kuitenkin, mitä 43 §:ssä säädetään.*

33 a §

Poiketen siitä, mitä 30 §:ssä säädetään, muun kuin elinkeinotoiminnan välittömässä käytössä olevan vesialuksen hankintameno vähennetään enintään 10 prosentin vuotuisin poistoin.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

34 §

Verovuoden poiston suuruus saa olla enintään:

1) 10 prosenttia poistamattomasta hankintamenosta, jos rakennus on *puinen* myymälä, varasto-, tehdas-, työpaja-, talous-, voima-ase- tai muu niihin verrattava rakennus,

2) 9 prosenttia poistamattomasta hankintamenosta, jos rakennus on *kivinen myymälä, varasto-, tehdas-, työpaja, talous-, voima-ase- tai muu niihin verrattava rakennus taikka tällaiseen tarkoitukseen käytettävä kalliosuoja tai nestemäisten polttoaineiden kalliovarasto,*

3) 6 prosenttia poistamattomasta hankintamenosta, jos rakennus on *puinen asuin-, toimisto- tai muu niihin verrattava rakennus,*

4) 5 prosenttia poistamattomasta hankintamenosta, jos rakennus on *kivinen asuin-, toimisto- tai muu niihin verrattava rakennus,*

5) 20 prosenttia polttoainesäiliöiden, happosäiliöiden ja muiden sellaisten metallista tai muusta siihen verrattavasta aineesta rakennettujen varasto- ja muiden rakennelmien poistamattomasta hankintamenosta,

6) 20 prosenttia puusta tai siihen verrattavasta aineesta rakennettujen kevyiden rakennelmien poistamattomasta hankintamenosta, sekä

7) 20 prosenttia sellaisen rakennuksen tai rakennelman taikka rakennuksen tai rakennelman osan poistamattomasta hankintamenosta, jota käytetään yksinomaan liiketoiminnan edistämiseen tähtäävässä tutkimustoiminnassa.

Mikäli rakennus tai rakennelma ei ole puinen eikä kivinen, se luetaan siihen ryhmään, jota se kestävyydeltään lähinnä vastaa.

42 §

Jos verovelvollinen osoittaa, että arvopapereiden tai muun kulumattoman käyttöomaisuuden kuin maa-alueen käypä arvo on verovuoden päättyessä sen hankintamenoa tai tämän säännöksen perusteella aikaisemmin tehdyillä poistoilla vähennettyä hankintamenoa olennaisesti pienempi, saadaan hankintamenosta tehdä sellainen poisto, joka alentaa poistamatta ole-

Verovuoden poiston suuruus saa olla enintään:

1) 7 prosenttia poistamattomasta hankintamenosta, jos rakennus on myymälä-, varasto-, tehdas-, työpaja-, talous-, voima-ase- tai muu niihin verrattava rakennus,

2) 4 prosenttia poistamattomasta hankintamenosta, jos rakennus on *asuin-, toimisto- tai muu niihin verrattava rakennus,*

3) 20 prosenttia polttoainesäiliöiden, happosäiliöiden ja muiden sellaisten metallista tai muusta siihen verrattavasta aineesta rakennettujen varasto- ja muiden rakennelmien poistamattomasta hankintamenosta,

4) 20 prosenttia puusta tai siihen verrattavasta aineesta rakennettujen kevyiden rakennelmien poistamattomasta hankintamenosta, sekä

5) 20 prosenttia sellaisen rakennuksen tai rakennelman taikka rakennuksen tai rakennelman osan poistamattomasta hankintamenosta, jota käytetään yksinomaan liiketoiminnan edistämiseen tähtäävässä tutkimustoiminnassa.

42 §

Jos verovelvollinen osoittaa, että arvopapereiden tai muun kulumattoman käyttöomaisuuden kuin maa-alueen käypä arvo on verovuoden päättyessä sen hankintamenoa tai tämän säännöksen perusteella aikaisemmin tehdyillä poistoilla vähennettyä hankintamenoa olennaisesti ja *pysyvästi alempi*, saadaan hankintamenosta tehdä sellainen poisto, joka alentaa

Voimassa oleva laki

van hankintamenon osan käyvän arvon suuruiseksi.

43 §

Verovelvollisen vaatimuksesta vähennetään 30 §:ssä tarkoitettua menojäännöstä laskettaessa vähentämättä jäänyt erä sekä 33 §:n 1 momentin 2 kohdassa ja 34, 36, 37, 38 ja 39 §:ssä tarkoitettua käyttöomaisuudesta tai verovelvollisen käytössä olevien toimitilojen hallintaan oikeuttavista osakkeista saatu veronalainen luovutushinta tai muu vastike, poistamatonta hankintamenoa vastaavaa osaa lukuun ottamatta, verovuonna käyttöön otetun kuluvan käyttöomaisuuden hankintamenosta tai kuntoon saattamisesta johtuneista menoista.

Verovelvollisen vaatimuksesta vähennetään pääasiallisesti verovelvollisen toimitilana käytetystä rakennuksesta tai verovelvollisen toimitilojen hallintaan oikeuttavista osakkeista saatu veronalainen luovutushinta tai muu vastike, poistamatonta hankintamenoa vastaavaa osaa lukuun ottamatta, sellaisten osakkeiden, jotka oikeuttavat verovelvollisen toimitilojen hallintaan, hankinnasta ja tilojen kuntoon saattamisesta aiheutuneista menoista.

Jos verovelvollinen jatkaa elinkeinotoimintaansa ja tekee todennäköiseksi aikovansa hankkia tai korjata kuluvaa käyttöomaisuutta, tuloutetaan 1 momentissa tarkoitettua määrästä, jota ei ole verovuonna vähennetty 1 tai 2 momentissa tarkoitettulla tavalla, kirjanpidossa tehty kuluvan käyttöomaisuuden jälleenhankintavarauksella vähentämällä se viimeistään kolmantena verovuotena käyttöön otetun kuluvan käyttöomaisuuden hankintamenosta tai kuntoon saattamisesta johtuneista menoista.

Jos verovelvollinen jatkaa elinkeinotoimintaansa ja tekee todennäköiseksi aikovansa hankkia tai korjata käyttöomaisuutta, tuloutetaan 2 momentissa tarkoitettua määrästä, jota ei ole verovuonna vähennetty 1 tai 2 momentissa tarkoitettulla tavalla, kirjanpidossa tehty toimitilan jälleenhankintavarauksella vähentämällä se viimeistään kolmantena verovuotena käyttöön otetun 1 tai 2 momentissa tarkoitettua käyttöomaisuuden hankintamenosta tai kuntoon saattamisesta johtuneista menoista.

Ehdotus

poistamatta olevan hankintamenon osan käyvän arvon suuruiseksi.

43 §

Jos käyttöomaisuus tuhoutuu tai vahingoittuu tulipalon tai muun vahinkotapahtuman johdosta, vähennetään 30 §:ssä tarkoitettua menojäännöstä laskettaessa vähentämättä jäänyt osa sekä 33 §:n 1 momentin 2 kohdassa ja 34, 36 ja 39 §:ssä tarkoitettua kuluvasta käyttöomaisuudesta saatu vakuutuskorvaus tai muu vastike, poistamatonta hankintamenoa vastaavaa osaa lukuunottamatta, verovuonna tai kahtena seuraavana verovuonna verovelvollisen käyttöön otetun kuluvan käyttöomaisuuden tai toimitilojen hallintaan oikeuttavien osakkeiden hankintamenosta tai omaisuuden kuntoon saattamisesta johtuvista menoista (kuluvan käyttöomaisuuden jälleenhankintavarauksella).

Jos verovelvollinen luovuttaa toimitiloinaan käyttämänsä rakennuksen tai toimitilojen hallintaan oikeuttavat osakkeet, vähennetään saatu luovutushinta, poistamatonta hankintamenoa vastaavaa osaa lukuun ottamatta, verovuonna tai kahtena seuraavana verovuonna käyttöön otetun verovelvollisen toimitilarakennuksen tai toimitilojen hallintaan oikeuttavien osakkeiden hankintamenosta tai tällaisten tilojen kuntoon saattamisesta johtuvista menoista (toimitilan jälleenhankintavarauksella).

Jälleenhankintavarauksella muodostetaan verovelvollisen vaatimuksesta. Edellytyksenä jälleenhankintavarauksen muodostamiselle on, että verovelvollinen jatkaa elinkeinotoimintaansa ja on tehnyt vastaavan varauksen kirjanpidossaan.

Jos luovutushintaa tai muuta vastiketta taikka sen osaa ei ole 1 tai 2 momentissa tarkoitettulla tavalla vähennetty, luetaan vähentämättä jäänyt määrä 20 prosentilla korotettuna sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jonka aikana vähentämisen olisi viimeistään tullut tapahtua.

Voimassa oleva laki

Jos varauksia ei ole edellä tarkoitetulla tavalla käytetty, ne luetaan sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jonka aikana ne olisi viimeistään ollut käyttöomaisuuden hankintamenosta vähennettävä. Sen läänin lääninverovirasto, jonka alueella verovelvollisen kotipaikka on, voi kuitenkin myöntää verovelvollisen hakemuksesta erityisistä syistä pidennyksen edellä tarkoitettuun määräaikaan.

44 §

Valtioneuvosto voi määräämillään ehdoilla erityisistä syistä myöntää verovelvolliselle oikeuden tehdä määrävuosina valtionverotuksessa 34, 36, 37 ja 39 §:ssä tarkoitetun käyttöomaisuuden hankintamenosta säännönmukaista suuremmat poistot.

46 §

Verovelvollinen, talletuspankkia sekä luotto-, vakuutus- ja eläkelaitoksia lukuunottamatta, saa vähentää verovuonna tekemänsä luottotappiovarauksen, jos luottotappiovarausten yhteismäärä ei ylitä 2 prosenttia liikesaamisten yhteismäärästä tai verovelvollisen toteennäyttämää sitä suurempaa todennäköistä luottotappion vaaraa.

46 a §

Verovelvollinen, raha-, vakuutus- ja eläkelaitoksia lukuun ottamatta, saa vähentää verovuonna tekemänsä toimintavarausten, kuitenkin niin, että verovuonna ja aikaisemmin tehtyjen purkamattomien toimintavarausten yhteismäärä ei saa ylittää 30 prosenttia tilikauden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksettujen ennakonpidätyksen alaisten palkkojen määrästä.

Se osa toimintavarausten määrästä, joka ylittää 1 momentissa tarkoitetun toimintavarausten enimmäismäärän, on tuloutettava sinä verovuonna, jona enimmäismäärä on ylitetty. Jos verovelvollinen lopettaa toimintansa, luetaan toimintavaraukset lopettamisvuoden veronalaiseksi tuloksi.

Ehdotus

Sen läänin lääninverovirasto, jonka alueella verovelvollisen kotipaikka on, voi verovelvollisen hakemuksesta erityisistä syistä pidentää 1 ja 2 momentissa tarkoitettua määräaikaakin enintään kolmella vuodella. Jos luovutushintaa tai muuta vastiketta tai sen osaa ei ole vähennetty pidennetyssä määrääjän kuluessa, luetaan vähentämättä jäänyt määrä 40 prosentilla korotettuna sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jonka aikana vähentämisen olisi viimeistään tullut tapahtua.

(44 § kumotaan)

(1 mom. kumotaan)

46 a §

Yksityinen liikkeen- ja ammatinharjoittaja sekä yhtymä ja kuolinpesä, jonka osakkaina on ainoastaan luonnollisia henkilöitä, saa vähentää verovuonna tekemänsä toimintavarausten. Verovuonna ja aikaisemmin tehtyjen purkamattomien toimintavarausten yhteismäärä ei kuitenkaan saa ylittää 30 prosenttia tilikauden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksettujen ennakonpidätyksen alaisten palkkojen määrästä.

Se osa toimintavarausten määrästä, joka ylittää 1 momentissa tarkoitetun toimintavarausten enimmäismäärän, luetaan sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jona enimmäismäärä on ylitetty.

Jos verovelvollinen lopettaa elinkeinotoimintansa, jos yhtymä tai kuolinpesä ei täytä enää 1 momentissa säädettyä edellytystä, jos yhtymä muutetaan yhteisöksi, taikka liikkeen tai ammatin harjoittamista taikka yhtymän tai kuolinpesän harjoittamaa elinkeinotoimintaa jatketaan

Voimassa oleva laki

Ehdotus

47 §

Rakennus-, laivanrakennus- tai metalliteollisuusliikettä harjoittava verovelvollinen, joka on takuusitoumuksen tai muun vastaavan velvoitteen perusteella vastuussa valmistamassaan rakennuksessa, sillassa, laiturissa, tiessä, padossa tai niihin verrattavassa rakennelmassa, ilma- aluksessa, sellaisessa vesialuksessa, jonka rungon suurin pituus on vähintään 10 metriä, tai suurehkossa koneyksikössä ilmenevistä virheellisyyksistä, saa vähentää *sinä* verovuonna, jona hän on luovuttanut työnsä tuloksen tilaajalle, tekemänsä takuuvarauksen, joka ei ylitä 3 prosenttia urakkahinnasta tai verovelvollisen toteennäyttämää sitä suurempaa todennäköisten takuukorjausmenojen määrää.

Takuuvaraus, jota ei ole käytetty työn tuloksessa ilmenneiden virheellisyyksien korjaus- tai muiden sellaisten menojen kattamiseen, on tuloutettava *sinä* verovuonna, jona takuu-aika on päättynyt.

51 §

51 a §

Verovelvollisen elinkeinotulolähteestä toiseen tulolähteeseensä siirtämän rahoitus-, vaihto- ja sijoitusomaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi katsotaan omaisuuden alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta ja käyttöomaisuuden *veronalaiseksi* luovutushinnaksi hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa. Omaisuuden ottamisesta verovelvollisen yksityistalouteen säädetään 51 b §:ssä.

Verovelvollisen toisesta tulolähteestään elin-

47 §

tuloverolain 24 §:ssä tarkoitettulla tavalla osakeyhtiön muodossa, toimintavaraukset luetaan sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jona toiminta on päättynyt tai muu tässä momentissa tarkoitettu muutos on tapahtunut.

Rakennus-, laivanrakennus- tai metalliteollisuusliikettä harjoittava verovelvollinen, joka on takuusitoumuksen tai muun vastaavan velvoitteen perusteella vastuussa valmistamassaan rakennuksessa, sillassa, laiturissa, tiessä, padossa tai niihin verrattavassa rakennelmassa, ilma- aluksessa, sellaisessa vesialuksessa, jonka rungon suurin pituus on vähintään 10 metriä, tai suurehkossa koneyksikössä ilmenevistä virheellisyyksistä, saa vähentää verovuonna luovuttamansa hyödykkeen takuukorjauksista odotettavissa olevia menoja vastaavan takuuvarauksen.

*Meno, jota vastaava takuuvaraus on vähennetty 1 momentin nojalla, ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen. Se osa takuuvarauksesta, joka ylittää takuukorjauksista syntyneiden menojen määrän, luetaan veronalaiseksi tuloksi *sinä* verovuonna, jona takuu-aika on päättynyt.*

Verovelvollisen ottaessa elinkeinotulolähteeseen kuuluvasta metsästään puutavaraa elinkeinotoiminnan käyttöön puutavaran arvoa ei lueta veronalaiseksi tuloksi eikä vähennyskelpoiseksi menoksi. Maatilatalouden tuloverolain mukaan verotettavasta metsästä otetun puutavaran hankintamenoksi luetaan puutavaran kantoraha-arvo.

51 a §

Verovelvollisen elinkeinotoiminnan tulolähteestään toiseen tulolähteeseensä siirtämän rahoitus-, vaihto- ja sijoitusomaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi katsotaan omaisuuden alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta ja käyttöomaisuuden luovutushinnaksi hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa. *Verovelvollisen omasta metsästään siirtämän puutavaran luovutushinnaksi katsotaan kuitenkin puutavaran käypä arvo.* Omaisuuden ottamisesta verovel-

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

keinotulolähteeseen siirtämän omaisuuden hankintamenoksi katsotaan hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa tai sitä korkeampi toisessa tulolähteessä veronalaiseksi luovutushinnaksi luettava määrä. Verovelvollisen yksityistaloudestaan siirtämien hyödykkeiden hankintamenoksi katsotaan alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi hyödykkeen todennäköinen luovutushinta siirtohetkellä. *Maataloudesta siirrettyjen tuotteiden hankintamenoksi katsotaan tuotteiden todennäköinen luovutushinta siirtohetkellä.*

vollisen yksityistalouden käyttöön säädetään 51 b §:ssä.

Verovelvollisen toisesta tulolähteestään elinkeinotoiminnan tulolähteeseensä siirtämän omaisuuden hankintamenoksi katsotaan hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa tai sitä korkeampi toisessa tulolähteessä veronalaiseksi luovutushinnaksi luettava määrä. *Verovelvollisen omistamastaan metsästä elinkeinotoimintaansa siirtämän puutavaran hankintamenoksi katsotaan käypä arvo.*

Verovelvollisen yksityistaloudestaan elinkeinotoimintaansa siirtämien hyödykkeiden hankintamenoksi katsotaan alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi hyödykkeen todennäköinen luovutushinta siirtohetkellä.

52 §

Sulautuvan yhteisön tai yhtymän ei verotuksessa katsota purkautuvan. Sulautuneen yhteisön tai yhtymän verotuksessa vähentämättä olevat vähennyskelpoiset menot vähennetään vastaanottaneen yhteisön tai yhtymän tuloista samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty sulautuneen yhteisön tai yhtymän tuloista. *Sulautumisessa siirtynyttä omaisuutta luovutettaessa 6 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetut omistajat lasketaan sulautuneen yhteisön tai yhtymän saannosta.*

Sulautuvan yhteisön tai yhtymän ei verotuksessa katsota purkautuvan. Sulautuneen yhteisön tai yhtymän verotuksessa vähentämättä olevat vähennyskelpoiset menot vähennetään vastaanottaneen yhteisön tai yhtymän tuloista samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty sulautuneen yhteisön tai yhtymän tuloista.

53 §

Jos muuta kiinteistöä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistäviin tarkoituksiin, kuten tehdas-, työpaja-, liike- tai hallintotarkoituksiin taikka henkilökunnan asunto- tai sosiaalitarkoituksiin, kuuluu kiinteistö liikkeen tai ammatin muodostamaan tulolähteeseen. Kunnallisverotuksessa katsotaan kuitenkin kiinteistön arvioitua tuottoa vastaava osa tulolähteen tuloksesta kiinteistötuloksi ja verotetaan siinä kunnassa, missä kiinteistö sijaitsee.

Maatilataloutta, jota harjoitetaan itsenäisen taloudellisen yksikön muodostavalla maatilalla, pidetään eri tulolähteenä.

56 §

Tässä laissa tarkoitettu verovelvollisen elinkeinotoiminnan tulos on otettava huomioon

53 §

Jos kiinteistöä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistäviin tarkoituksiin, kuten tehdas-, työpaja-, liike- tai hallintotarkoituksiin taikka henkilökunnan asumis- tai sosiaalitaroituksiin, kiinteistö kuuluu *elinkeinoiminnan tulolähteeseen.*

(56 § kumotaan)

Voimassa oleva laki

tulolähteen tulona verotuslaissa säädetyllä tavalla.

Valtionverotuksessa saadaan toisen tulolähteen tappio vähentää toisen tulolähteen voitosta.

61 §

Poiketen siitä, mitä 18 §:n 4 kohdassa on säädetty, katsotaan 1.1.1969—31.12.1988 välisenä aikana rekisteriin ilmoitetun osakeyhtiön tai osuuskunnan osakkailta tai jäseniltä peritylle osake- tai osuuspääomalle tai sanottuna aikana rekisteriin ilmoitetun säästöpankin tai osuuspankin lisärahasijoitukselle taikka sanottuna aikana rekisteriin merkitylle tai kertyneelle maksulliselle osake- tai osuuspääoman korotukselle taikka lisärahasijoitukselle rekisteröimis- tai maksuvuodelta ja viideltä sitä seuraavalta vuodelta jaettavaksi päätetyn osingon tai osuuspääoman taikka lisärahasijoituksen koron *koko määrä valtionverotuksessa vähennyskelpoiseksi menoksi*, ei kuitenkaan yhtenä verovuotena enempää kuin 20 prosenttia osakkeista tai osuuksista osakeyhtiöön tai osuuskuntaan maksetulle osake- tai osuuspääomalle tai säästöpankkiin tai osuuspankkiin maksetulle lisärahasijoitukselle. Mikäli uudelle osake- tai osuuspääomalle tai lisärahasijoitukselle on päätetty jakaa suurempi osinko tai korko kuin muulle osake- tai osuuspääomalle tahi lisärahasijoitukselle ja jaon voidaan olettaa tapahtuneen verotuksen välttämiseksi, vähennetään tämän momentin perusteella vain pienimmän osinko- tai korkoprosentin mukainen osinko tai korko.

Ehdotus

61 §

Yhteisön verotuksessa katsotaan vähennyskelpoiseksi menoksi puolet 1.1.1969—31.12.1988 välisenä aikana rekisteriin ilmoitetun osakeyhtiön tai osuuskunnan osakkailta tai jäseniltä peritylle osake- tai osuuspääomalle tai sanottuna aikana rekisteriin ilmoitetun säästöpankin tai osuuspankin lisärahasijoitukselle taikka sanottuna aikana rekisteriin merkitylle tai kertyneelle maksulliselle osake- tai osuuspääoman korotukselle taikka lisärahasijoitukselle rekisteröimis- tai maksuvuodelta ja viideltä sitä seuraavalta vuodelta jaettavaksi päätetyn osingon tai osuuspääoman taikka lisärahasijoituksen koron määrästä, ei kuitenkaan yhtenä verovuotena enempää kuin 20 prosenttia osakkeista tai osuuksista osakeyhtiöön tai osuuskuntaan maksetulle osake- tai osuuspääomalle tai säästöpankkiin tai osuuspankkiin maksetulle lisärahasijoitukselle. Mikäli uudelle osake- tai osuuspääomalle tai lisärahasijoitukselle on päätetty maksaa suurempi osinko tai korko kuin muulle osake- tai osuuspääomalle tahi lisärahasijoitukselle ja jaon voidaan olettaa tapahtuneen verotuksen välttämiseksi, *vähennyskelpoiseksi menoksi katsotaan puolet pienimmän osinko- tai korkoprosentin mukaisesta osingosta tai korosta.*

1. Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 1993. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa jäljempänä säädettyin poikkeuksin.

2. Ennen lain voimaantuloa tapahtuneisiin käyttöomaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja osakkeiden kauppoihin ja muihin luovutuksiin sovelletaan lain voimaantullessa voimassa olleita luovutushintojen veronalaisuutta ja hankintamenojen vähennyskelpoisuutta koskevia säännöksiä.

3. Jos verovelvollinen on verovuoden aikana ryhtynyt lukemaan hyödykkeen hankintameno 14 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla myös kiinteitä menoja, tästä johtuva elinkeinotoiminnan tuloksen lisäys luetaan verovelvollisen vaitiessa yhtä suurina vuotuisina erinä verovuoden

ja kahden seuraavan verovuoden tuotoiksi edellyttäen, että verovelvollinen on tehnyt vastaavat kirjaukset kirjanpidossaan.

4. Lain 33 a §:n säännöstä sovelletaan sellaisen vesialusten hankintamenon poistamiseen, jotka on hankittu verovuonna 1993 tai sen jälkeen.

5. Poiketen siitä, mitä 26 §:ssä säädetään, verovuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa noudatetaan tämän lain voimaantullessa voimassa olleita kurssivoittojen ja -tappioiden jaksottamista koskevia säännöksiä.

6. Poiketen siitä, mitä 28 §:ssä säädetään vaihto-omaisuuden hankintamenon kuluksi lukeemisesta, turvavarastolaissa (970/82) tarkoitetun turvavaraston sekä tuontipolttoaineiden velvoitevarastointilaissa (303/83) ja lääkkeiden velvoitevarastointilaissa (402/84) tarkoitetun velvoitevaraston hankintamenosta on verovuoden 1993 verotuksessa verovelvollisen vaatiessa kulua lisäksi enintään 30 prosenttia.

7. Ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleen lain nojalla hyväksytyjen toimintavarausten määrä luetaan verovuoden 1993 veronalaiseksi tuloksi 46 a §:ssä ja jäljempänä säädettyin poikkeuksin.

8. Muu kuin 46 a §:ssä tarkoitettu verovelvollinen, talletuspankkeja sekä luotto-, vakuutus- ja eläkelaitoksia lukuun ottamatta, saa verovuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa vähentää tekemänsä toimintavarausten. Verovuonna ja aikaisemmin tehtyjen purkamattomien toimintavarausten yhteismäärä ei saa kuitenkaan ylittää 10 prosenttia tilikauden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksettujen ennakonpidätyksen alaisten palkkojen määrästä. Tämän säännöksen nojalla vähennettyjen toimintavarausten määrä luetaan verovuoden 1994 veronalaiseksi tuloksi.

9. Verovelvollisella on oikeus verovuoden 1993 verotuksessa vähentää siirtymävaraus, jonka enimmäismäärä on:

a) 25 prosenttia verovuoden 1993 päättyessä olevan muun kuin b ja c kohdissa tarkoitetun vaihto-omaisuuden siitä hankintamenon osasta, jota ei 28 §:n 1 momentin säännösten perusteella ole luettava kuluksi, kuitenkin enintään verovuoden 1992 verotuksessa 28 §:n 2 momentin vastaavan säännöksen nojalla verotuksessa vähennettäväksi hyväksyty määrä;

b) 10 prosenttia verovuoden 1993 päättyessä vaihto-omaisuuteen kuuluvien:

b1) muiden arvopapereiden kuin asunto-osa-

Voimassa oleva laki

Ehdotus

keyhtiön ja muun sellaisen yhtiön osakkeiden, jotka oikeuttavat määrätyn huonetilan hallintaan yhtiön omistamassa rakennuksessa sekä

b2) sellaisten vakioitujen optioiden, jotka koskevat arvopapereita tai arvopapereiden hinnan kehitystä kuvaavan tunnusluvun muutoksen perusteella laskettavaa suoritusta,

siitä hankintamenon osasta, jota ei 28 §:n 1 momentin nojalla ole luettava kuluksi, kuitenkin enintään verovuoden 1992 verotuksessa 28 §:n 2 momentin vastaavan säännöksen nojalla verotuksessa vähennettäväksi hyväksytty määrä;

c) 75 prosenttia verovuoden 1993 päättyessä olevan turvavarastolaissa (970/82) tarkoitetun turvavaraston sekä tuontipolttoaineiden velvoitevarastointilaissa (303/83) ja lääkkeiden velvoitevarastointilaissa (402/84) tarkoitetun velvoitevaraston siitä hankintamenon osasta, jota ei 28 §:n 1 momentin säännösten nojalla ole luettava kuluksi, kuitenkin enintään verovuoden 1992 verotuksessa 28 §:n 3 momentin säännöksen nojalla verotuksessa vähennettäväksi hyväksytty määrä, ellei 11 momentista muuta johdu.

d) 5 prosenttia verovuoden 1993 päättyessä olevan sijoitusomaisuuden hankintamenon ja 5 §:n 6 kohdassa tarkoitetun arvonkorotuksen siitä osasta, jota ei 29 §:n nojalla ole luettava kuluksi, kuitenkin enintään verovuoden 1992 verotuksessa 29 §:n 1 momentin viimeisen virkkeen nojalla vähennykseksi hyväksytty määrä;

e) muilla kuin 46 a §:ssä tarkoitetuilla verovelvollisilla 30 prosenttia verovuoden 1993 päätymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksettujen ennakonpidätyksen alaisten palkkojen määrästä, kuitenkin enintään verovuoden 1992 verotuksessa hyväksytyjen toimintavarausten yhteismäärä, ellei 12 momentista muuta johdu.

10. Jos verovelvollisella ei ole päättynyt tilikautta verovuoden 1992 aikana, käytetään 9 momentissa tarkoitettuina vertailuperusteina verovuoden 1992 sijasta verovuoden 1991 vastaavia arvoja.

11. Jos verovelvollinen on voimaantulosäännöksen 6 momentin nojalla lakenut kuluksi enintään 30 prosenttia vaihto-omaisuuden hankintamenosta verovuonna 1993, voimaantulosäännöksen 9 momentin c kohdassa tarkoitetun siirtymävarauksen enimmäismäärä on kuitenkin mainitussa kohdassa tarkoitettu enimmäismäärä vähennettynä 6 momentin nojalla tehdyn vähennyksen määrällä. Siirtymävaraukseen saadaan tällöin verovuonna 1994 lisäksi lukea verovuonna 1993 hyväksyttyä prosenttimäärää vastaava

osuus turva- ja velvoitevaraston hankintamenosta verovuonna 1994, kuitenkin enintään 6 momentin nojalla verovuonna 1993 vähennettäväksi hyväksytty määrä.

12. Jos verovelvollinen on voimaantulosäännöksen 8 momentin nojalla muodostanut toimintavarauksen verovuoden 1993 verotuksessa, voimaantulosäännöksen 9 momentin e kohdassa tarkoitetun siirtymävarauksen enimmäismäärä on kuitenkin mainitussa kohdassa tarkoitettu enimmäismäärä vähennettynä 8 momentin nojalla vähennettäväksi hyväksytyjen varausten määrällä. Siirtymävaraukseen saadaan tällöin verovuonna 1994 lisäksi lukea verovuonna 1993 hyväksytyjen varausten prosenttimäärää vastaava osuus verovuoden 1994 päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksettujen ennakopidätyksen alaisten palkkojen määrästä, kuitenkin enintään 8 momentin nojalla verovuonna 1993 vähennettäväksi hyväksytyjen varausten määrä.

13. Siirtymävaraus saadaan lukea tuloksi viimeistään verovuonna 1997 tai käyttää verovelvollisen elinkeinotoiminnan välittömään käyttöön verovuosina 1994—1997 hankittavan investointivarauslain 9 §:ssä tarkoitetun käyttöomaisuuden hankintamenojen ja mainitussa lainkohdassa tarkoitettujen muiden menojen kattamiseen siltä osin kuin menojen suorittamisvelvollisuus on syntynyt verovuoden 1997 loppuun mennessä.

14. Meno tai sen osa, joka on katettu siirtymävarausta käyttäen, ei ole verotuksessa vähennuskelpoinen. Jos siirtymävaraus on käytetty käyttöomaisuuden hankintamenon tai muun sellaisen menon kattamiseen, joka verotuksessa vähennetään vuosittain tehtävin poistoin, hyväksytään poistot hankintamenon tai muun edellä tarkoitetun menon ja siirtymävarauksesta sen kattamiseen käytetyn määrän erotuksesta. Verovelvollisen, joka on verovuoden aikana käyttänyt siirtymävarausta, on annettava selvitys varauksen käyttämisestä.

15. Jos verovelvollinen ei ole käyttänyt siirtymävarausta tai sitä ei ole luettu veronalaiseksi tuloksi viimeistään verovuonna 1997, luetaan käyttämättä tai tuloksi lukematta jätetty osa siirtymävarauksesta verovuoden 1997 veronalaiseksi tuloksi. Jos verovelvollinen lopettaa elinkeinotoimintansa, luetaan siirtymävaraus toiminnan lopettamisvuoden veronalaiseksi tuloksi.

16. Ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleen 46 §:n 1 momentin säännöksen nojalla

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

muodostetut luottotappiovaraukset luetaan vero-
vuoden 1993 veronalaiseksi tuloksi.

17. Ennen tämän lain voimaantuloa voimassa
olleiden säännösten nojalla muodostettujen jäl-
leenhankintavarausten käyttämiseen ja ve-
ronalaiseksi tuloksi lukemiseen sovelletaan tä-
män lain voimaantullessa voimassa olleita sään-
nöksiä.

18. Ennen tämän lain voimaantuloa voimassa
olleiden säännösten nojalla muodostettuihin ta-
kuuvarauksiin sovelletaan tämän lain voimaan-
tullessa voimassa olleita säännöksiä.

19. Ennen vuotta 1993 hankitusta metsätalou-
den käytössä olevasta käyttöomaisuudesta ja
muista ennen verovuotta 1993 syntyneistä met-
sätalouden pitkävaikutteisista menoista saavat
muut kuin metsätalouden puhtaan tulon perus-
teella verotettavat verovelvolliset vähentää:

a) verotuksessa poistamatta olevan osan vero-
vuonna 1991 tai sen jälkeen käyttöön otetun,
metsän hoidossa ja hallinnossa käytetyn käyttö-
omaisuuden hankintamenoista. Poistamatta ole-
vaksi hankintamenon osaksi katsotaan käyttö-
omaisuuden alkuperäinen hankintameno vähen-
nettynä 25 prosentin poistamattomasta hankin-
tamenosta tehdyllä poistolla kultakin vuodelta,
joka on kulunut mainittujen hyödykkeiden käyt-
töönottovuodesta;

b) verotuksessa poistamatta olevan osan vero-
vuonna 1991 tai sen jälkeen valmistuneen met-
sätien rakentamisesta ja metsän ojituksesta ai-
heutuneista menoista.

2.

Laki

konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan konserniavustuksesta verotuksessa 21 päivänä marraskuuta 1986 annetun lain (825/86) 6 a §, sellaisena kuin se on 29 päivänä joulukuuta 1988 annetussa laissa (1249/88), sekä *muutetaan* 3 §:n 1 momentti sekä 6 § ja 7 §:n 3 kohta,

sellaisina kuin ne ovat, 3 §:n 1 momentti mainitussa 29 päivänä joulukuuta 1988 annetussa laissa sekä 6 § ja 7 §:n 3 kohta 29 päivänä joulukuuta 1988 annetussa laissa (1234/88), seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

3 §

Jos kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta (*emoyhteisö*) omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa toisen kotimaisen osakeyhtiön tai osuuskunnan (*tytäryhteisö*) osakepääomasta tai osuuksista emoyhtiö saa vähentää tytäryhteisölleen suorittamansa konserniavustuksen veronalaisesta liikelulosta. *Kunnallisverotuksessa konserniavustusta ei kuitenkaan saa vähentää verotuslain 72 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitetusta harkinnalla vahvistetusta määrästä.* Suoritettujen konserniavustusten määrä luetaan tytäryhteisön veronalaiseksi liikeluloksi.

3 §

Jos kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta (*emoyhteisö*) omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa toisen kotimaisen osakeyhtiön tai osuuskunnan (*tytäryhteisö*) osakepääomasta tai osuuksista, emoyhteisö saa vähentää tytäryhteisölleen suorittamansa konserniavustuksen veronalaisesta *elinkeinotulosta*. Suoritettujen konserniavustusten määrä luetaan tytäryhteisön veronalaiseksi elinkeinotuloksi.

6 §

Konserniavustusta ei oteta huomioon vahvistettaessa avustuksen antajan tappiontasaukselta tuloverotuksessa annetussa laissa (362/68) tarkoitettua tappiota.

6 §

Konserniavustus ei saa ylittää elinkeinotoiminnan tulosta ennen konserniavustuksen vähentämistä.

6 a §

Tulona, jonka perusteella ratkaistaan, onko toimitettava harkintaverotus, pidetään tulolähteen tuloa, josta on vähennetty konserniavustus.

(6 a § kumotaan)

7 §

Edellytyksenä avustuksen käsittelemiselle konserniavustuksena on lisäksi:

3) ettei antaja eikä saaja ole elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa tarkoitettu raha-, vakuutus- tai eläkelaitos.

3) ettei antaja eikä saaja ole elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa tarkoitettu *talutuspankki eikä luotto-*, vakuutus- tai eläkelaitos.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 1993. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerän vuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa.

