

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

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan kokonaisverouudistukseen liittyen tehtäväksi muutoksia, joilla pyritään yritysten tuloverotuksen kehittämiseen ja veropohjan laajentamiseen. Kiinteistöjen ja arvopapereiden luovutushintojen verovapautta ehdotetaan kavennettavaksi nykyisestä 80 prosentista 40 prosenttiin, vaihto-omaisuuden varastovarausta supistettavaksi 40 prosentista 30 prosenttiin, arvopapereiden osalta 10 prosenttiin ja sijoitusomaisuuden arvostusvarauksen supistamista 6 prosentista 5 prosenttiin. Luottotappiovarausta ehdotetaan alennettavaksi nykyisestä 3 prosentista 2 prosenttiin ja raha-, vakuutus- ja eläkelaitosten luottotappiovarausten yhteismäärää alennettavaksi 6 prosentista 5 prosenttiin. Yksityisen elinkeinonharjoittajan tapaturmavakuutusmaksut ehdotetaan säädettäväksi elinkeinotulosta vähennettäviksi.

Sulautumista koskevia verosäännöksiä ehdotetaan muutettaviksi siten, että yhteisöjen sulautuessa vähennyskelpoista olisi se osa sulautuvan yhteisön osakkeiden tai osuuksien poistamatta olevasta hankintamenosta, joka ylittää sulautumisessa siirtyvien käyttöomaisuuskiinteistöjen ja -arvopapereiden käyvän arvon ja muiden siirtyvien varojen kirjanpitoarvon yh-

teismäärän. Vaihto- tai sijoitusomaisuusosakkeiden tai osuuksien perusteella sulautumisessa saatu voitto olisi veronalaista siltä osin kuin sulautuvalta yhteisöltä siirtyvien varojen kirjanpitoarvo ylittää sulautuvan yhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintamenon.

Lakiin ehdotetaan otettavaksi yhteisöjen jakautumista koskevia säännöksiä niitä tapauksia varten, joissa osa toiminnasta siirretään toimintaa jatkamaan perustetulle tytäryhteisölle tai kahden tai useamman yhteisön yhdessä perustamalle yhteisölle. Siirtyvän vaihto- ja sijoitusomaisuuden luovutushinnaksi katsottaisiin vähintään omaisuuden alkuperäinen hankintameno, eräissä tapauksissa vaihto-omaisuuden verotuksessa vähentämättä oleva hankintameno, ja käyttöomaisuuden luovutushinnaksi poistamatta oleva hankintameno.

Konserniavustuksen vähennyskelpoisuus ehdotetaan ulotettavaksi koskemaan myös kunallisverotusta.

Esitys liittyy valtion tulo- ja menoarvioesitykseen vuodelle 1989.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 1989 alusta. Niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa.

YLEISPERUSTELUT

1. Nykyinen tilanne

1.1. Elinkeinotulon verotus

1.1.1. Luovutusvoittoverotus

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain laajan tulokäsitteen mukaisesti periaatteessa kaikki elinkeinon kuuluvasta omaisuudesta saadut luovutushinnat ovat veronalaisia saannon laadusta ja omistusasajasta riippumatta. Omaisuuden hankinnasta aiheutuneet menot ovat vastaavasti verotuksessa vähennyskelpoisia. Poikkeuksena luovutushintojen veronalaisuudesta on kuitenkin lain 6 §:n 1 momentissa säädetty muuhun kuin vaihto- tai sijoitusomaisuuteen kuuluvista kiinteistöistä tai arvopapereista saadut luovutushinnat vain osittain veronalaisiksi, jos verovelvollinen on omistanut kiinteistön vähintään 10 tai arvopaperin vähintään 5 vuotta. Veronalaista tuloa on tällöin 20 prosenttia kiinteistöistä ja arvopapereista saaduista luovutushinnoista tai muista vastikkeista. Arvopaperin hankintamenosta lain 42 §:n 1 momentin perusteella hyväksytty poisto on kuitenkin veronalaista tuloa kokonaisuudessaan 5 vuoden omistusasjan jälkeenkin.

Lain 6 §:n 1 momentin 1 a kohdan säännöksen perusteella pakkolunastustilanteessa tai pakkolunastusuhan alaisena luovutetusta käyttöomaisuuskiinteistöstä saadusta luovutushinnasta tai muusta vastikkeesta on omistusasajasta riippumatta samoin vain 20 prosenttia veronalaista tuloa.

Sukupolvenvaihdoslouvuksia koskevan 6 §:n 1 momentin 1 b kohdan huojennussäännöksen mukaan veronalaista tuloa ei ole luovuttajan vaatiessa ja luovutuksensaajan suostuessa muuhun kuin vaihto- ja sijoitusomaisuuteen kuuluvista kiinteistöistä ja arvopapereista saadut luovutushinnat ja muut vastikkeet, jos omaisuus on ollut yhteensä yli 8 vuotta verovelvollisen tai hänen ja sellaisen henkilön omistuksessa, jolta hän on saanut sen vastikkeettomasti. Lisäksi edellytetään, että saajana on luovuttajan aviopuoliso taikka joko

yksin tai yhdessä puolisonsa kanssa luovuttajan lapsi, aviopuolison lapsi, ottolapsi, lapsen tai ottolapsen rintaperillinen, isä, äiti, ottoisä, ottoäiti, veli, sisar, velipuoli tai sisarpuoli. Palautuva verotuksessa arvopaperin hankintamenosta aikaisemmin 42 §:n 1 momentin perusteella hyväksytty poisto on kuitenkin veronalaista tuloa. Jos luovutuksensaaja luovuttaa sukupolvenvaihdostarkoituksessa saatua omaisuutta edelleen ennen kuin 5 vuotta on kulunut hänen saannostaan, veronalaiseen luovutushintaan lisätään se määrä, jonka veronalaiseksi tuloksi lukemisesta hänen saantomiehensä on vapautunut ja saantomiehen verotuksessa ennen luovutusta olleen poistamattoman hankintamenon erotus.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 8 §:n 2 kohdan mukaan vähennyskelpoisia menoja ovat käyttöomaisuuden hankintamenot rakennusta ja rakennelmaa koskevin 41 §:n 2 momentista johtuvin ja kulumatonta käyttöomaisuutta koskevin 42 §:n 2 momentista johtuvin poikkeuksin. Jos rakennuksen tai rakennelman luovutushinnasta on 6 §:n 1 momentin 1 tai 1 a kohdan nojalla 20 prosenttia veronalaista tuloa, luovutusvuonna poistamatta olevasta hankintamenosta poistetaan 41 §:n 2 momentin mukaan luovutushinnan veronalainen määrä ja lisäksi koko luovutushinnan ylittävän osan määrä. Lain 42 §:n 2 momentin mukaan silloin, kun maa-alueen tai arvopaperin luovutushinta on edellä mainitun säännöksen nojalla vain osittain veronalainen, hankintamenosta poistetaan vain luovutushinnan veronalainen määrä ja koko luovutushinnan ylittävän osan määrä.

1.1.2. Elinkeinonharjoittajan eläkevakuutus- ja tapaturmavakuutusmaksut

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 8 §:n 4 kohdan mukaan vähennyskelpoisia tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneita menoja ovat muun muassa 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 johuvat vakuutus- ja muut sellaiset maksut.

Yksityisen elinkeinonharjoittajan itselleen ottaman eläkevakuutuksen tai tapaturmavakuutuksen vakuutusmaksut eivät lain alkupe-
räisen sanamuodon mukaan olleet elinkeinotulosta vähennyskelpoisia. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 8 §:ään lailla 302/1982 lisätyn säännöksen mukaan yrittäjien eläkelakiin (468/69), maatalousyrittäjien eläkelakiin (467/69) ja maatalousyrittäjien tapaturmavakuutuslakiin (1026/81) perustuvat maksut saadaan vähentää luonnollisena vähennyksenä elinkeinotulosta. Vähennyskelpoisuus on kuitenkin tulo- ja varallisuusverolakiin tehdyllä viittaussäännöksellä rajoitettu siten, että vähentää saadaan muusta kuin kertamaksullisesta eläkevakuutuksesta suoritettut maksut enintään 18 prosentin määrään verovelvollisen ansiotulosta. Pakolliset maksut saadaan kuitenkin vähentää edellä tarkoitetun rajoituksen estämättä. Eläkevakuutusmaksut otetaan ensisijaisesti huomioon elinkeinotulolähteen luonnollisena vähennyksenä. Verovelvollisen vaatimuksesta maksut vähennetään vaihtoehtoisesti tulo- ja varallisuusverolain mukaisena kokonaistulosta tehtävänä vähennyksenä. Liikkeen- tai ammatinharjoittajan itselleen ottamasta muusta kuin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 8 §:n 4 kohdassa mainitusta maatalousyrittäjien tapaturmavakuutuksesta suoritettavat tapaturmavakuutusmaksut eivät ole vähennettävissä elinkeinotulosta.

1.1.3. Varausjärjestelmä

Varastovaraus ja sijoitusomaisuuden arvostusvaraus

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 28 §:n 1 momentin mukaan vaihto-omaisuuden hankintameno on sen verovuoden kulua, jona vaihto-omaisuus on luovutettu, kulutettu tai menetetty. Verovuoden päättyessä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno on verovuoden kulua kuitenkin se osa, joka ylittää vastaavan vaihto-omaisuuden hankintaan verovuoden päättyessä todennäköisesti tarvittavan hankintamenon tai siitä samana ajankohtana

todennäköisesti saatavan luovutushinnan. Pykälän 2 momentin mukaan verovuoden kulua on verovelvollisen sitä vaatiessa lisäksi enintään 40 prosenttia siitä hankintamenon osasta, jota ei 1 momentin säännösten perusteella ole katsottu kuluksi. Jos verovelvollinen on verovuonna tehnyt 46 a §:n nojalla toimintavaruuden tai verovelvollisella on aikaisemmin tehtyjä purkamattomia toimintavaroja, verovuoden kulua on 40 prosentin sijasta kuitenkin enintään 35 prosenttia edellä mainitusta hankintamenon osasta.

Lain 29 §:n 1 momentin mukaan sijoitusomaisuuden hankintameno ja 5 §:n 6 kohdassa tarkoitettu arvonorotus on sen verovuoden kulua, jona sijoitusomaisuus on luovutettu tai menetetty. Raha-, vakuutus- ja eläkelaitoksella verovuoden päättyessä olevan sijoitusomaisuuden hankintameno ja edellä mainitusta arvonorotuksesta on verovuoden kulua 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 kulua lisäksi enintään 6 prosenttia siitä hankintamenon ja edellä mainitun arvonorotuksen osasta, jota ei edellä samassa pykälässä olevien säännösten perusteella ole katsottu kuluksi.

Luottotappiovaraus

Muu elinkeinotoimintaa harjoittava verovelvollinen kuin raha-, vakuutus- tai eläkelaitos saa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 46 §:n 1 momentin mukaan vähentää verovuonna tekemänsä luottotappiovarauksen, mikäli luottotappiovarausten yhteismäärä ei ylitä 3 prosenttia liikesaamisten määrästä tai verovelvollisen toteennäyttämää sitä suurempaa todennäköistä luottotappion vaaraa.

Raha-, vakuutus- ja eläkelaitos saa edellä mainitun pykälän 2 momentin perusteella vähentää verovuonna tehdyn luottotappiovarauksen, jonka suuruus on enintään 0,6 prosenttia laitoksella verovuoden päättyessä olevien saamisten yhteismäärästä, kuitenkin niin, että laitoksen verovuonna ja aikaisemmin tekemien purkamattomien luottotappiovarausten yhteismäärä ei saa ylittää 6 prosenttia verovuoden päättyessä olevien saamisten yhteismäärästä. Vakuutuslaitosten vakuutusmaksusaamiin so-

velletaan kuitenkin 46 §:n 1 momentin säännöstä. Takauslaitos, jonka yksinomaista tarkoituksena on takauksitöiden antaminen raha-, vakuutus- ja eläkelaitokselle asiakkaidensa liiketoimintaan saamien luottojen vakuudeksi, saa pykälän 1 momentin mukaisesti liikesaamisista myönnettävän vähennyksen lisäksi vähentää myös 2 momentissa mainitulla tavalla lasketun luottotappiovarauksen verovuoden päättyessä olevien takausvastuutensa yhteismäärästä.

1.1.4. Yritysjärjestelyt

Tulolähde- ja omaisuuslajisiirrot, yksityiskäyttöönotto ja purkaminen

Voimassa olevassa tuloverolainsäädännössä tulolähdesiirtojen ja yksityiskäyttöönoton verokohtelu on säädetty puutteellisesti. Elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin sisältyvien säännösten lisäksi joitakin tulolähdesiirtoja ja yksityiskäyttöönottoa koskevia säännöksiä sisältyy maatilatalouden tuloverolakiin.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 2 §:n mukaan verovelvollisen harjoittama liiketoiminta muodostaa yhden tulolähteen. Jokainen itsenäinen ammatti muodostaa erillisen tulolähteen. Maatilataloutta, jota harjoitetaan itsenäisen taloudellisen yksikön muodostavalla maatilalla, pidetään elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 53 §:n 2 momentin ja maatilatalouden tuloverolain 2 §:n mukaan eri tulolähteenä. Muu kiinteistö kuin maatalouskiinteistö tai elinkeinotulolähteeseen kuuluva kiinteistö muodostaa yleensä oman tulolähteen. Henkilökohtaisten tulojen tulolähteeseen kuuluvat verovelvollisen sellaiset taloudelliset toiminnot, jotka eivät kuulu johonkin muuhun tulolähteeseen.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 51 §:n 1 momentin mukaan vaihto- ja sijoitusomaisuus siirretään verovelvollisen tulolähteestä toiseen alkuperäistä hankintamenoa ja käyttöomaisuus hankintamenon verotuksessa vielä poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä. Pykälän 2 momentin mukaan verovelvollisen muuhun tulolähteeseensä siirtämien maatilataloudesta saatujen tuotteiden hankintamenoa katsotaan tuotteiden todennäköinen luovutushinta siirtohetkellä. Vastaavasti maatilatalouden tuloverolain 5 §:n 1 momentin 11 kohdan mukaan maatalouden tuloksi katsotaan vero-

velvollisen toiseen tulolähteeseensä siirtämien maatilatalouden tuotteiden ja tilalta otettujen maa-ainesosien todennäköinen luovutushinta siirtohetkellä.

Verovelvollisen sijoittaessa vastikkeettomalla saannolla saamansa hyödykkeen elinkeinotoiminnan käyttöön katsotaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 15 §:n mukaan omaisuuden hankintamenoksi hyödykkeen todennäköinen hankintameno saannon hetkellä. Pykälän sanamuodosta poiketen oikeuskäytännössä on hankintamenona pidetty kuitenkin omaisuuden käypää arvoa liikkeeseen sijoittamishetkellä. Jos verovelvollinen on saanut koko liikkeen tai ammatin vastikkeetta, vähennetään saadun omaisuuden hankintamenot kuitenkin luovutuksensaajan verotuksessa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty saantomiehen tuloista.

Elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa ei ole säännöstä siitä, kuinka verotuksessa on meneteltävä niissä tapauksissa, joissa omaisuutta on elinkeinotulolähteessä siirretty omaisuuslajista toiseen. Käytännössä näissä tapauksissa on noudatettu lain 51 §:n 1 momentissa ilmaistua periaatetta.

Yksityiskäyttöönottoa koskevat säännökset sisältyvät lain 51 §:n 3 momenttiin. Lainkohdan mukaan verovelvollisen ottaessa itselleen vaihto-, sijoitus-, käyttö- tai muuta omaisuutta, palveluksia taikka muita etuuksia tai oikeuksia liikkeestään tai ammatistaan katsotaan otetun etuuden tai oikeuden alkuperäistä hankintamenoa vastaava määrä tai sitä alhaisempi todennäköinen luovutushinta veronalaiseksi luovutushinnaksi. Säännöstä on sovellettu myös yksityisen liikkeen- tai ammatinharjoittajan liiketoimintaa lopetettaessa yksityisomaisuudeksi jääneeseen omaisuuteen. Lainkohdasta ilmenevää periaatetta on noudatettu myös yhteisöä tai yhtymää purettaessa sen viimeksi toimitettavassa verotuksessa. Lain 6 §:n 1 momentin 1 kohdan myyntivoittoverotusta koskeva säännös rajoittaa kuitenkin veronalaiseksi tuloksi lukemista 51 §:n 3 momentin soveltamistilanteissa.

Yhteisöstä saatu jako-osuus katsotaan verotuksessa osakkeista tai osuuksista saaduksi vastikkeeksi. Jako-osuuden saaminen omaisuutena rinnastetaan vaihtoon, joten jako-osuus arvostetaan saajan verotuksessa käypään arvoon purkuvoittoja tai -tappiota laskettaessa. Samoin meneteltäneen, jos avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö puretaan ja omaisuus jaetaan yhtiömiehille. Jos osakkeet tai osuudet on

omistettu vähintään 5 vuotta, myyntivoittoverosäännökset rajoittavat purkuvoiton veronalaisuutta. Purkutappio on joko rajoituksetta vähennyskelpoinen tai vähennettävissä vain tietyn edellytyksin riippuen sovellettavasta verolaista.

Jako-osuuden saajan verotuksessa hankintamenona pidetään omaisuuden käypää arvoa. Jos jako-osuuden saaja sijoittaa esimerkiksi jako-osuutena saamansa käyttöomaisuuden elinkeinoonsa, luetaan poistopohjaksi omaisuuden käypä hinta.

Yritysmuodon muutokset

Voimassa olevaan tuloverolainsäädäntöön ei elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 a §:ää lukuunottamatta sisälly muita yritysmuodon muutoksia koskevia säännöksiä. Keskeinen kysymys yritysmuodon muutokseen liittyvässä verotuksessa on, sovelletaanko siihen lain 51 §:n 3 momentin säännöstä, jolloin verotuksessa varaukset purkautuvat ja poistot voivat palautua vai voidaanko muutos toteutaa ilman välittömiä veroseuraamuksia.

Yritysmuodon muutos on oikeus- ja verotuskäytännön mukaan voitu toteuttaa varauksien purkautumatta yleensä niissä tapauksissa, joissa yrityksen identiteetti on muodonmuutoksessa säilynyt ja kirjanpidossa on noudatettu jatkuvuusperiaatetta. Identiteetin on katsottu säilyvän silloin, kun yritystä on voitu muodonmuutoksen jälkeen pitää olennaisilta osin samana kuin ennen muodonmuutosta. Esimerkiksi yksityisliike on voitu muuttaa veroseuraamuksitta avoimeksi yhtiöksi tai kommandiittiyhtiöksi, jos liikkeeseen kuuluva varallisuus on olennaisilta osin siirtynyt yhtiöön ja yksityinen liikkeenharjoittaja on tullut yhtiön vastuunalaiseksi yhtiömieheksi. Yksityistä liikettä tai ammattia ei oikeuskäytännön mukaan ole kuitenkaan voitu suoraan jatkaa osakeyhtiön muodossa ilman 51 §:n 3 momentin soveltamista, vaan muodonmuutoksen toteuttaminen on edellyttänyt avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön perustamista välivaiheena. Avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö on sen jälkeen voitu muuttaa veroseuraamuksitta osakeyhtiöksi.

Sulautuminen

Alkuperäisen sanamuodon mukaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 §:ssä säädettiin vain niin sanotusta jatkuvuuden periaatteesta verotuksessa. Lainkohdan mukaan sulautuvan yhteisön verotuksessa vähentämättä olevat vähennyskelpoiset menot oli vähennettävä vastaanottavan yhteisön tuloista samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty sulautuvan yhteisön tuloista. Oikeuskäytännössä katsottiin fuusiovoitto tytäryhtiöfuusiossa periaatteessa veronalaiseksi tuloksi ja fuusiotappio vähennyskelpoiseksi menoksi. Fuusiovoitto oli kuitenkin verovapaa osakkeiden hankintamenosta tehtyjä poistoja lukuunottamatta, jos vastaanottava yhtiö oli omistanut käyttö- tai rahoitusomaisuuteensa kuuluneet sulautuvan yhtiön osakkeet vähintään 5 vuoden ajan. Fuusiotulosta laskettaessa käytettiin sulautuvan yhtiön omaisuuden kirjanpitoarvoja. Poikkeuksen muodostivat kuitenkin sulautuvan yhtiön käyttöomaisuuteen kuuluneet maa-alueet ja arvopaperit, jotka otettiin laskelmaan käyvästä arvostaan. Fuusiotappio oli vähennettävä kertakuluna fuusion toteuttamisvuonna. Osakkeiden omistusaika ei vaikuttanut fuusiotappion vähennyskelpoisuuteen verotuksessa.

Fuusiotuloksen verokohtelu, erityisesti fuusiotappion vähentäminen vuosikuluna, oli monissa tapauksissa verovelvollisille varsin edullinen. Sulautumista koskevan säännöksen muuttamista koskevassa hallituksen esityksessä (HE 103/1976 vp.) todettiin muun muassa, että fuusioon liittyviä verotuksellisia ongelmia ei säännösten puutteellisuuden vuoksi ollut pystytty ratkaisemaan tyydyttävällä tavalla. Fuusiotappion laskemistavan katsottiin johtavan siihen, että vastaanottava yhteisö saattoi joissakin tapauksissa saada itselleen perusteettoman edun. Hallituksen esityksen perusteluissa todettiin, että vallinneen verotuskäytännön mukainen fuusiotulos ei yleensä vastannut käypien omaisuusarvojen mukaista todellista fuusiotappiota tai -voittoa. Sulautuvan yhteisön netto-omaisuuden käypää arvoa ei kuitenkaan katsottu voitavan ottaa sulautumistuloksen laskentaperusteeksi, koska omaisuutta ei fuusiossa realisoida ja sen arvon määrittäminen jää pakostakin arvionvaraiseksi. Perusteluissa viitattiin lisäksi verotuskäytännön yrityksille suomaan mahdollisuuteen itse vaikuttaa verotuksessa fuusiotuloksen suuruuteen.

Voimassa olevan 52 §:n 1 momentin mukaan yhteisöjen sulautuessa syntynyt voitto ei ole veronalaista tuloa eikä tappio vähennyskelpoinen meno. Pykälän 2 momentin mukaan vähennetään sulautuneen yhteisön vielä vähentämättä olevat vähennyskelpoiset menot vastaanottaneen yhteisön tuloista samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty sulautuneen yhteisön tuloista. Poikkeamista jatkuvuusperiaatteesta merkitsee kuitenkin pykälän 3 momentin säännös, jonka mukaan vastaanottavan yhteisön omistajissa sulautuvan yhteisön osakkeita tai osuuksia, sulautuvalta yhteisöltä siirtyvän käyttöomaisuuden hankintamenoksi saadaan verovelvollisen vaatiessa katsoa mainitun käyttöomaisuuden osuutta sulautuvan yhteisön koko varallisuudesta vastaava osuus osakkeiden hankintamenon ja siirtyvien velkojen yhteismäärästä, ei kuitenkaan enempää kuin käyttöomaisuuden käypä arvo. Käyttöomaisuuden osuutta määrättäessä käytetään perusteena sulautuvan yhteisön omaisuuden verotusarvoja kuitenkin niin, että vaihto-omaisuuden arvoksi otetaan 70 prosenttia sen hankintamenosta. Vaikka 52 §:n säännös koskee sanamuotonsa mukaan vain yhteisöjen sulautumisia, sen 1 ja 2 momentista ilmeneviä periaatteita on sovellettu myös avointen yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden sulautumisissa.

Oikeuskäytännön mukaan osakeyhtiöiden ns. tytäryhtiöfuusiossa sulautuvaa ja vastaanottavaa yhtiötä käsitellään eräin edellytyksin yhtenä verovelvollisena sen sulautuvan yhtiön tilikauden alusta lähtien, jonka aikana sulautuminen on toimeenpantu. Muissa osakeyhtiöiden sulautumisissa samoin kuin osuuskuntien ja avointen yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden sulautumisissa sulautuvaa yhteisöä tai yhtymää verotetaan erillisenä sulautumisajankohtaan asti.

Tappiontasauksesta tuloverotuksessa annetun lain 7 §:n mukaan yhteisöjen sulaututtua on vastaanottavalla yhteisöllä oikeus vähentää verotettavasta tulostaan sulautuneen yhteisön tappio mainituissa laissa säädetyllä tavalla, jos vastaanottava yhteisö taikka sen osakkaat tai jäsenet taikka yhteisö ja sen osakkaat tai jäsenet yhdessä ovat tappiovuoden alusta lukien omistaneet yli puolet sulautuneen yhteisön osakkeista tai osuuksista.

Yritysten jakautuminen

Yrityksen jakautumisella tarkoitetaan sen jakautumista kahdeksi tai useammaksi juridiseksi yksiköksi. Jakautumisen liiketaloudellisena syynä voi olla pyrkimys konsernin tai yrityksen toiminnan rationalisointiin tai uudelleen organisointiin. Sitä voidaan käyttää myös yrityksen omistusjärjestelyjen toteuttamiseen esimerkiksi sukupolvenvaihdoksen tai perinnönjaon toteuttamiseksi. Kysymys voi olla myös eri yritysten toimintojen yhdistämisestä esimerkiksi erikoistumisen aikaansaamiseksi.

Jakautuminen voidaan toteuttaa usealla eri tavalla. Käytännössä yleisin tapa jakaa osakeyhtiö on toiminnan siirtäminen tytäryhtiöön sijoittamalla siirtyvää toimintaa vastaava omaisuus apporttina tytäryhtiöön tai myymällä omaisuus tytäryhtiölle. Jakautuvasta yhtiöstä voidaan myös erottaa osa alentamalla osakepääomaa ja palauttamalla jako-osuus osakkeenomistajille. Alentamisen yhteydessä osakkaalle on mahdollista antaa osakkeiden lunastuksena summa, joka vastaa osakkaan osuutta yhtiön nettovarallisuudesta. Palautus voidaan suorittaa omaisuutena, jolloin osakas voi sijoittaa saamansa omaisuuden uuteen yhtiöön. Osakkeiden lunastaminen voi tapahtua myös osakepääomaa alentamatta yhtiön vapaalla omalla pääomalla. Lunastus voi molemmissa tapauksissa rajoittua tiettyyn tai tiettyihin osakkeenomistajiin.

Voimassa olevassa verolainsäädännössä ei ole yrityksen jakautumista koskevia erityissäännöksiä. Verotuksessa luovutuksiin ja muihin jakautumisen yhteydessä suoritettaviin toimenpiteisiin liittyy erilliset veroseuraamukset. Veroseuraamukset voivat kohdistua jakautuvaan yhtiöön, vastaanottavaan yhtiöön sekä osakkeita lunastettaessa myös jakautuvan yhtiön osakkeenomistajiin. Jakautumisesta voi aiheutua tuloveroseuraamusten lisäksi myös leimavero- ja liikevaihtoveroseuraamuksia.

Apportissa, jossa jakautuva yhtiö saa vastikkeena siirtyvästä omaisuudesta vastaanottavan yhtiön osakkeita, omaisuuden luovutus rinnastune vaihtoon tytäryhtiön osakkeisiin, mikä johtaisi siirrettävän omaisuuden käyvän arvon tuloutumiseen jakautuvan yhtiön verotuksessa. Jos omaisuus myydään tytäryhtiölle, myyntihinta on jakautuvan yhtiön veronalaista tuloa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 §:n 1 momentissa säädetyin poikkeuksin. Alimpana siirtohintana on oikeuskäytännössä

hyväksytty jakautuvan yhtiön verotuksessa omaisuuden alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Oikeustila ei kuitenkaan ole aivan selvä jakautuvalle yhtiölle aiheutuvien veroseuraamusten osalta.

Jakautumisesta aiheutuvia veroseuraamuksia voidaan kuitenkin monissa tapauksissa lieventää. Konserniavustuksesta annetun lain edellytysten täyttyessä emoyhtiö voi vähentää tytäryhtiölle antamansa konserniavustuksen. Kulu- van käyttöomaisuuden luovutusvoittojen tuloutusta voidaan lykätä tekemällä jälleenhankintavaraus, jolloin käyttöomaisuuden luovutushinnan ja poistamattoman hankintamenon erotus vähennetään pääsäännön mukaan kolmen seuraavan vuoden aikana hankittavan uuden käyttöomaisuuden hankintamenosta. Jakautuva yhtiö voi myös käyttää tietyin edellytysin investointivarausta vastaanottavan yhtiön osakepääoman suorittamiseen.

Apporttina saatu omaisuus arvostetaan vastaanottavassa yhtiössä käypään arvoon. Jos jakautuminen toteutetaan omaisuuden myyntinä, vastaanottavan yhtiön suorittama kauppahinta on sen verotuksessa vähennyskelpoinen hankintameno.

Osakkeita lunastettaessa tuloutuu jakautuvan yhtiön verotuksessa omaisuutena annetun jako-osuuden käypä arvo. Jako-osuuden saajan verotuksessa osakkeiden lunastus arvostellaan myyntivoittoja koskevien verosäännösten mukaan. Sovellettavaksi saattavat eräissä tapauksissa tulla myös peiteltyä osingonjakoa koskevat säännökset. Jako-osuutena saadun omaisuuden sijoittaminen uuteen yhtiöön tapahtuu käyvästä arvosta.

1.2. Konserniavustus

Konserniavustuksesta verotuksessa annettua lakia sovellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 1987 toimitettavassa verotuksessa. Laki mahdollistaa avoimen tuloksensiirron emo- ja tytäryhtiöiden välillä. Lain mukaan konserniin kuuluva osakeyhtiö ja osuuskunta saavat tietyin edellytysin vähentää liikelustaan toiselle konserniyhteisölle antamansa konserniavustuksen. Konserniavustus luetaan avustuksen saaneen yhteisön veronalaiseksi liikelukseksi. Konserniavustusta koskevia säännöksiä sovelletaan lain mukaan kuitenkin vain valtionverotuksessa.

2. Esityksen tavoitteet

Kokonaisverouudistuksen lähtökohtana on eri tulolajien yhtäläinen verottaminen. Hallitusohjelmassa todetaan muun muassa, että vähennysjärjestelmää selkeytetään ja marginaaliverotusta alennetaan kaikissa tuloluokissa. Esitykseen sisältyvät ehdotukset muodostavat yhdessä eräiden muiden samaan aikaan annettavien ehdotusten kanssa hallitusohjelmassa tarkoitettua kokonaisverouudistuksen osan.

Esitykseen sisältyvillä myyntivoittoverotuksen laajentamista ja eräiden varausmahdollisuuksien supistamista koskevilla ehdotuksilla on pyritty yritysten tuloverotuksen veropohjan laajentamiseen siten, että verotuksen kohteena olisivat aikaisempaa suuremmassa määrin yritysten todelliset voitot. Järjestelmä johtaisi verorasituksen tasapuolisempaan jakautumiseen yritysten kesken.

Yritysmuodon muutosten, sulautumisen, jakautumisen, purkautumistilanteiden sekä yksityiskäyttöönottojen ja tulolähdesiirtojen verotusta koskevissa ehdotuksissa tavoitteena on verotuksen järjestäminen mahdollisimman neutraalilla tavalla siten, että verotus ei estäisi eikä suosisi kyseisiä muutoksia. Jakautumista koskevat sääntelyehdotukset ja ehdotus konserniavustuksen vähennysoikeuden ulottamisesta myös kunnallisverotukseen poistaisivat verotuksesta johtuvia esteitä tarkoituksenmukaisten yritysrajoitusten käyttämiseltä. Tavoitteena on ollut myös yritysjärjestelyjä koskeva verosääntelyn kattavuuden parantaminen. Tämän johdosta asiaa koskevia muutosehdotuksia sisältyy tämän esityksen lisäksi myös ehdotukseen uudeksi tulotulo- ja varallisuusverolaiksi ja maatilatalouden tuloverolain muutosta koskevaan esitykseen.

3. Asian valmistelu

Kokonaisverouudistuksen valmisteluun liittyen yritysverotuksen uudistamistoimikunta on tehnyt mietinnössään ehdotuksensa yritysten tuloverotusta koskevan lainsäädännön kehittämiseksi (komiteanmietintö 1987:39). Omaisuus- tulojen verotustoimikunta on tarkastellut mahdollisuuksia omaisuus- tulojen verotuksen yhtenäistämiseksi (komiteanmietintö 1987:37).

Yritysmuodon muutosten, fuusioiden, diffuusioiden, purkamistilanteiden sekä yksityiskäyttöönottojen ja tulolähdesiirtojen verotuk-

sen järjestämistä on käsitellyt valtiovarainministeriön asettama yritysjärjestelytyöryhmä (työryhmämuistio 1988:VM 3). Työryhmän tehtävänä oli tehdä ehdotuksensa yritysjärjestelyiden verokohtelun järjestämisestä mahdollisimman neutraalilla, yhtenäisellä ja johdonmukaisella tavalla.

Edellä mainittujen toimikuntien mietinnöt ja yritysjärjestelytyöryhmän muistio ovat olleet pohjana tätä esitystä valmisteltaessa. Valmistelussa on otettu huomioon myös muun muassa keskeisten elinkeinoelämän järjestöjen ja verohallituksen antamat lausunnot yritysjärjestelytyöryhmän muistiosta. Valmistelun yhteydessä on kuultu asiantuntijoita ja eräitä elinkeinoelämän järjestöjä.

4. Ehdotetut muutokset

4.1. Elinkeinotulon verotus

4.1.1. Luovutusvoittoverotus

Luovutusvoittojen osalta elinkeinoverotuksen tulokäsitemuutos on vuonna 1986 voimaantulleen lainmuutoksen jälkeenkin olennaisesti suppeampi kuin kirjanpidossa. Elinkeinoverotuksessa käyttö- ja rahoitusomaisuuteen kuuluvista kiinteistöistä ja arvopapereista saatavat luovutusvoittot tulevat nykyisten säännösten mukaan verotetuiksi 10 ja 5 vuoden omistusaikojen jälkeen vain silloin, kun luovutushinta ylittää poistamattoman hankintamenon viisinkertaisen määrän. Koska näin laajaa myyntivoittojen verovapautta ei verouudistukselle asetettujen tavoitteiden kannalta voida pitää perusteltuna, esityksessä ehdotetaan, että luovutusvoittojen veronalaisuutta laajennettaisiin pitäen rakenteellisena lähtökohtana nykyistä järjestelmää sellaisena kuin se on vuonna 1986 voimaantuleiden muutosten jälkeen. Luovutushintojen osittainen verovapaus koskisi vain käyttöomaisuuteen kuuluvia kiinteistöjä ja arvopapereita. Käytännössä 10 vuotta omistettujen kiinteistöjen tai 5 vuotta omistettujen arvopapereiden kuuluminen rahoitusomaisuuteen on harvinaista. Ehdotuksessa on otettu huomioon myös tulo- ja varallisuusverolakiin ehdotettavat myyntivoittoverotuksen muutokset, sillä huomattavan tasoeron muodostumista luovutusvoittojen verokohtelussa elinkeinoverotuksessa ja tulo- ja varallisuusverolain mukaan toimitet-

tavassa verotuksessa ei ole pidettävä perusteltuna.

Esityksessä ehdotetaan myyntivoittojen verotusta tarkistettavaksi siten, että käyttöomaisuuteen kuuluvista vähintään 5 vuotta omistetuista arvopapereista ja vähintään 10 vuotta omistetuista kiinteistöistä saaduista vastikkeista olisi veronalaista tuloa 60 prosenttia. Omaisuuden hankintamenon vähentämissäännökset pysyisivät ehdotuksen mukaan sisällöltään muuttumattomina. Veronalaista voittoa muodostuisi siten niissä tapauksissa, jolloin verotuksessa poistamatta oleva hankintameno olisi pienempi kuin 60 prosenttia luovutushinnasta. Pakkolunastuksessa saatujen luovutushintojen verovapautta ehdotetaan kavennettavaksi vastaavasti.

Elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin sisältyvä sukupolvenvaihdosluovutuksia koskeva säännös koskee käytännössä vain sellaisia tilanteita, joissa yksityinen liikkeen- tai ammatinharjoittaja luovuttaa lähiomaiselleen muuhun liikeomaisuuteen kuin vaihto-omaisuuteen kuuluvia arvopapereita tai kiinteistöjä. Säännöksen soveltamisala on siten elinkeinoverotuksessa varsin suppea. Säännös ei edellytä luovutuksensaajan jatkavan elinkeinoa eikä myöskään luovuttajan lopettavan elinkeinon harjoittamista, joten sen soveltaminen ei käytännössä välttämättä lainkaan kytkeydy sukupolvenvaihdostilanteisiin. Säännös on lisäksi monimutkainen ja siinä määritelty lähiomaisen piiri tarpeettoman laaja. Edellä esitetyistä syistä säännöksen säilyttämistä ei esityksessä ole pidetty tarpeellisena, joten se ehdotetaan kumottavaksi.

4.1.2. Elinkeinonharjoittajan eläkevakuutus- ja tapaturmavakuutusmaksut

Yksityisen liikkeen- tai ammatinharjoittajan eläkevakuutusmaksujen vähennysoikeutta koskeva rajoitus on saattanut vaikeuttaa elinkeinonharjoittajan eläketurvan järjestämistä erityisesti silloin, kun elinkeinonharjoittajan ansiotulo on ollut vähäinen. Eläkevakuutusmaksujen vähennyskelpoisuutta ehdotetaan laajennettavaksi tähän lakiin ja tulo- ja varallisuusverolakiin sisältyvillä säännöksillä siten, että pakollisten maksujen lisäksi vapaaehtoisista eläkevakuutusmaksuista olisi vähennysoikeutta kokonaistulosta tehtävänä vähennyksenä enintään 15 prosenttia ansiotulon määrästä.

Tulo- ja varallisuusverolakia koskeva ehdotus sisältyy mainittua lakia koskevaan eri esitykseen. Elinkeinotulosta voitaisiin ehdotuksen mukaan vähentää ainoastaan pakolliset maksut. Verovelvollisen vaatimuksesta myös pakolliset maksut voitaisiin toissijaisesti vähentää kokonaistulosta tehtävänä vähennyksenä.

Voimassa olevan lainsäädännön mukaan maatalousyrittäjien tapaturmavakuutuslakiin perustuvat tapaturmavakuutusmaksut ovat vähennyskelpoisia maatilatalouden tulosta ja elinkeinotulosta tehtävänä vähennyksenä. Sen sijaan yksityisen liikkeen- tai ammatinharjoittajan itselleen ottamasta vapaaehtoisesta tapaturmavakuutuksesta johtuvia maksuja ei voida vähentää elinkeinotulosta. Elinkeinoharjoittajien saattamiseksi tapaturmavakuutusmaksujen vähennysoikeuden osalta samanarvoiseen asemaan elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin ehdotetaan lisättäväksi säännös, jonka mukaan yksityisen liikkeen- tai ammatinharjoittajan tapaturmavakuutusmaksut olisivat vähennyskelpoisia elinkeinotulosta tehtävänä luonnollisena vähennyksenä.

4.1.3. Varausjärjestelmä

Varastovaraus ja sijoitusomaisuuden arvostusvaraus

Varastovaraus alentaa yritysten efektiivistä veroastetta ja antaa mahdollisuuden huomatta-vaan tuloksentasaukseen. Varastovaraukseen liittyvä veroluotto saattaa eräissä tapauksissa aiheuttaa varastojen liiallista kasvua. Yritystoinnassa vuositulosten huomattavat vaihtelut ovat mahdollisia, minkä vuoksi mahdollisuutta tuloksentasaukseen on kuitenkin pidettävä perusteltuna. Varastovarausta on puollettu myös sillä perusteella, että se mahdollistaa tulo-rahoituksen pidättämisen yritykseen ja näin parantaa yrityksen rahoitusrakennetta ja mahdollisuutta varautua tuleviin investointeihin. Toisaalta varastovarausta on pidetty tarpeellisenä inflaation vuoksi, koska käytössä olevan varaston arvostamismenetelmän eli niin sanotun fifo-periaatteen on katsottu voivan johtaa nimellisen arvonnousun verottamiseen. Verouudistukselle asetettuihin tavoitteisiin nähden varastovarauksen nykyistä enimmäismäärää voidaan kuitenkin pitää liian suurena.

Verotuksessa on muodostunut ongelmaksi, että varastovarauksen laskentaperusteeseen si-

sältyvät myös vaihto-omaisuuteen kuuluvat arvopaperit. Erityisesti yrityksen sivutoimintana harjoittaman arvopaperikaupan eräänä tavoitteena on nähty pyrkimys alentaa verotettavaa tuloa arvopapereista tehdyn varastovarauksen avulla. Varastovarauksen tekomahdollisuutta on pidetty myös yhtenä syynä viime aikoina yleistyneeseen pyrkimykseen kanavoida arvopaperisijoitustoimintaa yhtiömuodossa harjoitettavaksi. Esityksessä on lähdetty siitä, että vaihto-omaisuuteen kuuluvien arvopapereiden osalta varastovarauksen tekomahdollisuutta tulee olennaisesti supistaa. Varaushallinnuksien suhteen vaihto-omaisuuteen kuuluvat arvopaperit voidaan lähinnä rinnastaa sijoitusomaisuusarvopapereihin. Rajoitusta ei kuitenkaan ehdoteta koskemaan vaihto-omaisuuteen kuuluvia asunto-osakkeita eikä muita sellaisia osakkeita, jotka oikeuttavat tietyn huonetilan hallintaan. Tällaiset osakkeet voidaan vaihto-omaisuutena rinnastaa kiinteistön tai rakennuksen suoraan omistukseen.

Edellä esitetyn perusteella esityksessä ehdotetaan, että yleinen vaihto-omaisuuden varastovarauksen enimmäismäärä alennettaisiin vaiheittain 40 prosentista 30 prosenttiin. Jos verovelvollisella on varastovarauksen lisäksi purkamattomia toimintavaroja, varastovarauksen enimmäismäärä olisi 25 prosenttia. Vaihto-omaisuuteen kuuluvien muiden arvopapereiden kuin asunto-osakkeiden ja niihin rinnastettavien muiden kiinteistöosakkeiden osalta varastovarauksen enimmäismääräksi siirtymäkauden jälkeen ehdotetaan 10 prosenttia. Arvopapereiden lisäksi sääntely ehdotetaan ulotettavaksi myös arvopapereita koskeviin vakioituihin johdannaissopimuksiin.

Luottotappiovaraus

Luottotappiovarauksen avulla yritys voi vaurautua saamiin liittyviin mahdollisiin menetyksiin. Luottotappiovarauksen määrä ei kuitenkaan yleensä osoita saamiin kohdistuvaa todellista luottotappioriskiä. Verouudistuksen tavoitteiden kannalta nykyistä luottotappiovarauksen enimmäismäärää voidaan pitää ylimoitettuna, minkä johdosta enimmäismäärä ehdotetaan alennettavaksi 2 prosenttiin liikesaamisten yhteismäärästä. Verovelvollisella säilyy edelleen mahdollisuus tehdä luottotappiovaraus laissa säädettyä enimmäisprosenttimäärää suurempana silloin, kun verovelvollinen to-

teennäyttää saamisiin liittyvän suuremman todennäköisen luottotappion vaaran. Raha-, vakuutus- ja eläkelaitosten luottotappiovarausten yhteismäärä ehdotetaan samalla perusteella alennettavaksi 6 prosentista 5 prosenttiin.

4.1.4. Yritysjärjestelyt

Tulolähde- ja omaisuuslajisiirrot, yksityiskäyttöönotto ja purkaminen

Tulolähdesiirtoja ja yksityiskäyttöönottoa koskevia säännöksiä ehdotetaan täydennettäväksi. Omaisuuslajisiirroista, yhteisön ja avoimen yhtiön sekä kommandiittiyhtiön purkamisesta ehdotetaan lakiin otettavaksi säännökset.

Tulolähdesiirroista ehdotetaan elinkeinotulon verotuksesta annetun lain rakenteen mukaisesti säädettäväksi erikseen veronalaiseksi luovutushinnaksi luettava määrä silloin, kun hyödyke siirretään pois elinkeinotulolähteestä ja vähennyskelpoisen hankintamenon määrä siirrettäessä hyödyke toisesta tulolähteestä elinkeinotulolähteeseen. Asiasisällöltään sääntely vastaa pääpiirteittäin nykyistä oikeustilaa.

Esityksen mukaan siirto rahoitus- tai vaihtomaisuudesta toiseen liikeomaisuuslajiin tapahtuisi alkuperäisestä hankintamenosta tai sitä alemmasta käyvästä arvosta siirtohetkellä ja siirto käyttöomaisuudesta muuhun omaisuuteen hankintamenon verotuksessa poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä. Sääntely vastaisi tältä osin tulolähdesiirtoja koskevia säännöksiä. Siirto sijoitusomaisuudesta muuhun liikeomaisuusryhmään tapahtuisi ehdotuksen mukaan määrästä, jossa sijoitusomaisuuden poistamatta oleva arvonorotus siirtyisi hankintamenon mukana toiseen omaisuusryhmään.

Perusteettomia veroetuja on syntynyt erityisesti osakeyhtiöitä purettaessa ja siirrettäessä jako-osuutena varoja osakkaalle. Osakeyhtiössä syntynyttä arvonnousua ei ole verotettu ja toisaalta jako-osuutena saatu omaisuus on arvostettu käypään arvoon jako-osuuden saajan verotuksessa. Huomattavia veroetuja on voitu saavuttaa siirtämällä purkautuvasta yhtiöstä esimerkiksi arvokas rakennus osakkaalle tarkoituksena korottaa kokonaan tai osittain verovapaasti rakennuksen poistopohjaa. Tämän johdosta esityksessä ehdotetaan, että purkautuvan yhteisön verotuksessa luovutushinnaksi katsottaisiin jaettavan omaisuuden todennä-

köinen luovutushinta. Sen sijaan avointen yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden purkautumisessa samoin kuin yksityiskäyttöönotoissa omaisuus arvostettaisiin enintään alkuperäiseen hankintamenuon. Ehdotus vastaa tältä osin nykyistä oikeustilaa.

Yritysmuodon muutokset

Yritysmuodon muutosten veroseuraamuksia koskevat säännökset ehdotetaan verovelvollis-asemaa koskevinä säännöksinä sisällytettäväksi tulo- ja varallisuusverolakiin mainittua lakia koskevassa erillisessä esityksessä. Elinkeinotulon verottamista koskevaan lakiin ehdotetaan sen vuoksi otettavaksi ainoastaan asiaa koskeva viittaussäännös.

Uudet säännökset avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön muuttamisesta osakeyhtiöksi sisältyvät avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annettuun lakiin, joka tulee voimaan 1.1.1989. Laissa tarkoitettua muodonmuutosta vastaava verolain uudistamistarve on otettu huomioon toimintamuodon muutoksia koskevassa lainkohdassa. Tämän johdosta nykyinen avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osakeyhtiöksi muuttamista koskeva säännös ehdotetaan kumottavaksi.

Sulautuminen

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännös, joka antaa mahdollisuuden tietyin edellytyksin korottaa sulautuvalta yhteisöltä siirtyvän käyttöomaisuuden arvoa vastaanottavan yhteisön verotuksessa, on käytännössä osoittautunut ongelmalliseksi. Säännös on monimutkainen ja sen soveltaminen voi johtaa varsin sattumanvaraisiin lopputuloksiin. Koska hankintamenon korotusta ei ole säännöksessä rajoitettu fuusiotappion määrään, sen soveltaminen saattaa johtaa myös verovapaan fuusiovoiton syntymiseen. Lisäksi säännös tarjoaa verovelvolliselle mahdollisuuden sulautumista edeltävillä järjestelyillä vaikuttaa sulautumisesta aiheutuviin veroseuraamuksiin.

Sulautumisessa syntyvän voiton verovapauden on katsottu johtavan epätyydyttävään lopputulokseen erityisesti niissä tapauksissa, joissa tytäryhtiöosakkeet ovat kuuluneet vastaanottavan yhtiön vaihto- tai sijoitusomaisuuteen. Vaihto- ja sijoitusomaisuusosakkeista saatavat

tulot ovat elinkeinotulon verottamisesta annetun lain periaatteiden mukaisesti aina veronalaisia. Perusteettomia veroetuja on syntynyt erityisesti pankkien tai vakuutuslaitosten sulauttaessa kiinteistöosakeyhtiöitä, joiden osakkeet ovat kuuluneet niiden vaihto- tai sijoitusomaisuuteen. Kiinteistöyhtiö on saattanut ensin myydä omistamansa kiinteistön, usein kokonaan tai osittain verovapaasti, minkä jälkeen rahaa tai saamia omistava kiinteistöyhtiö on sulautettu emoyhtiöön verovapaan fuusiovoiton saamiseksi.

Ehdotuksessa on lähdetty periaatteesta, jonka mukaan sulautumisessa syntynyt voitto tai tappio olisi pääsääntöisesti verotukseen vaikuttamaton. Vastaanottava yritys saisi vähentää sulautuvan yrityksen verotuksessa vähennyskelpoiset menot jatkuvuusperiaatteen mukaisesti samalla tavalla kuin sulautunut yritys olisi saanut ne vähentää.

Sulautumisessa syntyvä voitto ehdotetaan säädettäväksi veronalaiseksi tuloksi vain silloin, kun sulautuvan yhteisön osakkeet tai osuudet ovat kuuluneet vastaanottavan yhteisön vaihto- tai sijoitusomaisuuteen. Veronalainen voitto olisi tällöin määrä, jolla siirtyvän nettovarallisuuden kirjanpitoarvo ylittää sulautuvan yhteisön osakkeiden tai osuuksien poistamatta olevan hankintamenon. Ehdotettua laskutapaä käytettäessä fuusiovoitot eivät käytännössä muodostuisi suuriksi, sillä siirtyvien varojen realisoitumaton arvonnousu ei tuloutuisi fuusiovoiton kautta.

Ehdotuksen mukaan sulautuvan yhteisön osakkeiden hankintameno olisi vähennyskelpoinen siltä osin kuin se ylittää sulautuvalta yhteisöltä siirtyvien käyttöomaisuuskiinteistöjen ja -arvopapereiden käyvän arvon ja muun omaisuuden verotuksessa poistamatta olevan hankintamenon. Vähennyksen suuruuteen ei tällöin vaikuttaisi se, realisoitaisiinko esimerkiksi käyttöomaisuuskiinteistö ennen sulautumista vai vasta sen jälkeen. Vähennyksen laskutapa olisi sama riippumatta siitä, mihin liikeomaisuusryhmään sulautuvan yhteisön osakkeet tai osuudet ovat vastaanottavassa yhteisössä kuuluneet. Säännös sallisi myös esimerkiksi pian osakkeiden tai osuuksien hankinnan jälkeen tapahtuvassa sulautumisessa sulautuvan yhteisön osakkeiden hankintamenoön sisältyvän liikearvon osuuden vähentämisen.

Vähennyskelpoisen erän keinotekoisen suurentamisen ehkäisemiseksi ehdotetaan säädettäväksi, että ennen sulautumista suoritettut va-

rallisuuden siirrot, joiden tarkoituksena voidaan olettaa olevan sulautumisessa siirtyvän varallisuuden vähentäminen, lisätään laskelmassa siirtyvien varojen määrään. Tällaisia eräiä voivat olla esimerkiksi sulautuvan yhteisön tavallista suurempi voitonjako, konserniavustukset ja muut konsernin sisäiset siirrot. Koska vastaanottavalla yhteisöllä on tappiontasauslain 7 §:n nojalla tietyin edellytyksin oikeus vähentää verotettavasta tulostaan sulautuvan yhteisön tappio, tällainen tappio otetaan laskelmassa varojen lisäyksenä huomioon kahdenkertaisen vähentämisen estämiseksi. Mainittu erä otettaisiin vastaavasti huomioon myös sulautumisessa syntyvää voittoa määrättäessä. Vähennyskelpoinen hankintamenon osa ehdotetaan vähennettäväksi yhtä suurin vuotuisin poistoin vaikutusajanaan, kuitenkin enintään 10 verovuonna.

Sulautumista koskeva pääsääntö koskisi ehdotuksen mukaan myös yhtymiä. Yhtymien sulautumisista ei ole säännöksiä voimassa olevassa yhtiöoikeudessa. Vuoden 1989 alusta voimaantuleva laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä sisältää säännökset avointen yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden sulautumisista. Sulautumisen yhteydessä tehtävää vähennystä koskevan säännöksen ulottamista yhtymiin ei ole pidetty tarkoituksenmukaisena. Yhtymien luonteesta johtuen tarve niiden sulautumiseen on yleensä vähäisempi kuin yhteisöissä ja yhtymien sulautuminen on usein luonteeltaan toisentyypinen taloudellinen ilmiö kuin yhteisöjen sulautuminen. Yhtiöosuuden hankintamenon laskeminen tuottaa myös monissa tapauksissa hankaluuksia yhtymien pääoman joustavuuden vuoksi. Sulautumisessa saadun voiton veronalaisuutta koskevan säännöksen ulottamista yhtymiin ei ole pidetty tarpeellisena, sillä osakeyhtiö ei voi sulautua avoimeen yhtiöön tai kommandiittiyhtiöön. Yhtymän osuuden kuulumisen toisen yhtymän vaihtomaisuuteen on käytännössä poikkeuksellista.

Sulautumistuloksen laskemiseksi on sulautuvasta yhteisöstä siirtyvien varojen määrä laskettava sulautumishetken mukaisena. Tästä syystä ja eri sulautumistyyppien verotuksen yhtenäistämiseksi ehdotetaan, että sulautuvaa yhteisöä tai yhtymää verotetaan erillisenä sulautumisajankohtaan asti.

Yritysten jakautuminen

Yritysten uudelleenorganisointumiseen ja toimialarationalisointiin liittyvien verotuksellisten esteiden poistamiseksi lakiin ehdotetaan otettavaksi jakautumista koskeva erityissäännös. Ehdotuksen mukaan yhteisön siirtäessä osan toiminnastaan siirtyvää toimintaa jatkamaan perustetulle konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa tarkoitettulle tytäryhteisölleen tai kahden tai useamman yhteisön perustaessa niille siirtyvää toimintaa jatkamaan yhteisön, omaisuutta luovuttavan yhteisön verotuksessa katsottaisiin vastaanottavaan yhteisöön apporttina pannun tai muuten luovutetun siirtävään toimintaan kuuluvan rahoitus-, vaihto- ja sijoitusomaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi vähintään omaisuuden alkuperäinen hankintameno tai sitä alhaisempi todennäköinen luovutushinta ja käyttöomaisuuden luovutushinnaksi verotuksessa poistamatta olevaa hankintamenoa osaa vastaava määrä. Pantaessa vaihto-omaisuus apporttina kokonaan omistettuun uuteen tytäryhtiöön saataisiin vaihto-omaisuus kuitenkin siirtää hankintamenoa verotuksessa vähentämättä olevasta määrästä.

Ehdotetussa säännöksessä määriteltäisiin verotuksessa hyväksyttävä alin siirtohintaa säännöksen tarkoittamissa tapauksissa. Se vastaisi sisällöltään pääpiirteittäin saman verovelvollisen eri tulolähteiden välisissä siirroissa noudatettavaa periaatetta. Jos apportissa tai muussa luovutuksessa olisi käytetty edellä mainittuja arvoja korkeampia arvoja, verotuksessa luetaisiin luovuttavan yhteisön tuloksi todellinen luovutuksessa käytetty arvo. Arvojen jatkuvuusperiaatteen mukaisesti siirtyvän omaisuuden vähennyskelpoiseksi hankinnasta johtuneeksi menoksi katsottaisiin vastaanottavan yhteisön verotuksessa se määrä, mikä luetaan omaisuutta luovuttavan yhteisön luovutushinnaksi.

Jakautumiseen liittyviä leima- ja liikevaihtoverokysymyksiä selvitetään erikseen.

4.2. Konserniavustus

Verotuksen neutraalisuus edellyttää, että se ei vaikuta estävästi yrityksen tai yritysryhmän organisointumistapaan. Verorasituksen ei pitäisi siten muodostua eri suuruisiksi riippuen siitä, onko yritystoiminta organisoitu tapahtuvaksi yhden tai useamman erillisen juridisen yksikön

muodossa. Konserniavustussäännösten soveltaminen koko tuloverotuksessa lisäisi verotuksen neutraalisuutta eri yritysryhmien suhteen. Tämän johdosta esityksessä ehdotetaan, että konserniavustussäännökset ulotettaisiin koskemaan myös kunnallisverotusta. Konserniavustusta ei saisi kuitenkaan vähentää kunnallisverotuksessa harkinnalla vahvistetusta määrästä. Harkintaverotuksen edellytyksiä tutkittaessa tulolähteen tulona pidettäisiin tuloa, josta konserniavustus on vähennetty.

5. Esityksen taloudelliset vaikutukset

Esitykseen sisältyvistä ehdotuksista luovutushintojen verovapauden kaventaminen ja varausmahdollisuuksien supistaminen lisäävät elinkeinotulon verotuksen veropohjaa. Elinkeinotulosta tehtävän eläkevakuutusmaksuvähennyksen rajoittaminen koskemaan ainoastaan pakollisia maksuja lisäisi vähäisessä määrin veropohjaa elinkeinoverotuksessa, mutta ottaen huomioon vapaaehtoisten eläkevakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden laajentaminen kokonaistulosta tehtävänä vähennyksenä, muutoksen konaisvaikutus olisi tuloverotuksen veropohjaa kaventava. Elinkeinonharjoittajan tapaturmavakuutuksen vähennyskelpoisuus elinkeinotulosta kaventaisi vähäisessä määrin veropohjaa. Yritysjärjestelyjä koskevilla muutosehdotuksilla ei olisi juuri vaikutusta veropohjaan.

Ehdotettujen muutosten on arvioitu lisäävän elinkeinoverotuksen veropohjaa 200—600 miljoonalla markalla. Siirtymäsäännöksistä johtuen osa veropohjan lisäyksestä kertyy kuitenkin vasta vähitellen. Arvion tekemistä vaikeuttaa yritysten nykyisin käyttämättä olevien varausmahdollisuuksien ja ehdotettujen muutosten mahdollisesti aiheuttaman tilinpäätösuunnittelun huomioon ottaminen. Konserniavustuksen vähennysoikeuden laajentaminen kunnallisverotukseen merkitsisi kunnallisverotuksessa jonkin verran vähäisempää veroäyrien lisäystä.

Esitys liittyy kokonaisverouudistukseen, jota koskevat muut esitykset, erityisesti valtionverotuksen tuloveroasteikkoa ja yhteisöjen verokantaa koskeva esitys, vaikuttavat myös tämän esityksen verokertymää koskeviin vaikutuksiin. Näitä kokonaisverouudistuksen vaikutuksia

myös elinkeinoverotuksen osalta käsitellään vuodelta 1989 toimitettavaa verotusta varten

annettavassa edellä mainitussa veroasteikkoesityksessä.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotusten perustelut

1.1. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta

5 §. Koska luovutushintojen osittaista veronalaisuutta koskeva 6 §:n 1 momentin 1 kohdan säännös rajoitettaisiin ehdotuksen mukaan koskemaan vain käyttöomaisuutta, 5 §:n 5 kohdan säännöksestä ehdotetaan poistettavaksi viittaus mainittuun säännökseen.

6 §. Pykälän 1 momentin 1 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että käyttöomaisuuteen kuuluvien vähintään 10 vuotta omistettujen kiinteistöjen ja 5 vuotta omistettujen arvopapereiden luovutushintojen veronalaisuutta laajennettaisiin nykyisestä 20 prosentista 60 prosenttiin. Omaisuuden hankintamenon vähentämissäännös pysyisi ehdotuksen mukaan entisen sisältöisenä. Pakkolunastustilanteita koskevaa säännöksen 1 a kohtaa ehdotetaan muutettavaksi 1 kohtaa vastaavasti. Ehdotuksen mukaan veronalaiseksi tuloksi luettaisiin tällöin omistusasajasta riippumatta 60 prosenttia käyttöomaisuuteen kuuluvasta kiinteistöistä saadusta luovutushinnasta tai muusta vastikkeesta.

Lähiomaisten välisten luovutusten täydestä verovapaudesta ehdotetaan luovuttavaksi. Muutos toteutettaisiin kumoamalla pykälän 1 momentin 1 b kohta, jonka jälkeen näissäkin luovutuksissa noudatettaisiin 1 kohdan mukaista pääsääntöä.

Tulo- ja varallisuusverolaissa ehdotetaan edelleen säädettäväksi, ettei osakeyhtiölain 5 luvun 1 §:ssä mainitun vaihtovelkakirjan vaihtamista yhtiön osakkeisiin pidetä luovutuksena satunnaisen myyntivoiton ja omaisuuden luovutusvoiton verotuksessa. Osakkeiden omistusaika lasketaan vaihtovelkakirjan saannosta. Oikeustilan selkeyttämiseksi ehdotetaan vastaavanlaisen säännöksen sisällyttämistä elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin.

Verolainsäädäntöön ei ole sisällytynyt säännöksiä siitä, onko osakkeiden merkitseminen osakeyhtiölaissa tarkoitettun optiolainan perusteella katsottava luovutukseksi eikä myöskään säännöstä merkittyjen osakkeiden omistusasjan laskemisesta. Esityksessä tulo- ja varallisuusverolaiksi ehdotetaan, että optiolainaan liittyvän osakkeiden merkintäoikeuden käyttämistä osakkeiden merkintään ei pidettäisi luovutuksena. Tällaista osaketta luovutettaessa omistusaika laskettaisiin osakkeiden merkintäoikeuden saannosta. Tässä esityksessä ehdotetaan vastaavanlaisen säännöksen sisällyttämistä elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin.

8 §. Lakiteknisenä parannuksena ehdotetaan pykälän 2 kohdan käyttöomaisuuden hankintamenon vähennysoikeuden laajuutta koskevaan säännökseen lisättäväksi voimassa olevan lain 41 §:n 2 momenttiin ja 42 §:n 2 momenttiin sisältyvät vähennysoikeutta rajoittavat säännökset. Säännöksen mukaan niissä tapauksissa, joissa omaisuudesta saatu luovutushinta on 6 §:n 1 momentin 1 tai 1 a kohdan nojalla vain osittain veronalainen, käyttöomaisuuteen kuuluvan arvopaperin hankintamenosta ja muun omaisuuden poistamatta olevasta hankintamenosta on vähennyskelpoista vain luovutushinnan veronalainen määrä ja luovutustappiolianteessa lisäksi luovutushinnan ylittävän osan määrä. Lain 41 §:n 2 momenttia ja 42 §:n 2 momenttia ehdotetaan muutettavaksi vastaavasti.

Liikkeen- tai ammatinharjoittajan tapaturmavakuutusmaksujen vähennyskelpoisuutta ehdotetaan laajennettavaksi siten, että tapaturmavakuutusmaksut olisivat vähennyskelpoisia elinkeinotulosta tehtävänä luonnollisena vähennyksenä. Muutoksen jälkeen myös elinkeinonharjoittajan muut tapaturmavakuutusmaksut kuin maatalousyrittäjien tapaturmavakuutuslakiin perustuvat maksut olisivat elinkeinotulosta vähennyskelpoisia.

Ehdotuksen mukaan elinkeinotulosta saatisiin vähentää yksityisen liikkeen- tai ammatin-

harjoittajan eläkevakuutusmaksuista ainoastaan lakisääteiset pakolliset maksut. Vapaaehtoiset maksut olisivat erikseen vähennyskelpoisia tulo- ja varallisuusverolain mukaisesti kokonaistulosta tehtävänä vähennyksenä. Jos puoliset ovat yhdessä harjoittaneet liike- tai ammattitoimintaa, tapaturma- ja eläkevakuutusmaksut olisivat molempien puolisoitten osalta vähennyskelpoisia elinkeinotulosta.

Koska voimassa olevan 8 §:n 4 kohdassa luetellut menot ovat yleensä työnantajan suorittamia maksuja, jotka ovat korvausta työnantajan hyväksi tehdystä työstä, liikkeen- ja ammatinharjoittajan tapaturma- ja eläkevakuutusmaksujen vähentämistä koskeva säännös ehdotetaan sijoitettavaksi selkeyden vuoksi pykälään lisättävään uuteen 4 a kohtaan. Pykälän 4 kohtaa, johon nykyisin sisältyy myös säännös yksityisen liikkeen- ja ammatinharjoittajan lakiin perustuvien eläke- ja tapaturmavakuutusmaksujen vähentämisestä ehdotetaan muutettavaksi vastaavasti. Yhteisön tai yhtymän suorittamat pakolliset ja vapaaehtoiset eläke- ja tapaturmavakuutusmaksut olisivat vähennyskelpoisia pykälän 4 kohdan perusteella.

15 §. Pykälään ehdotetaan lisättäväksi säännös, jonka mukaan vastikkeetta saadun omaisuuden vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi katsottaisiin enintään hyödykkeen todennäköinen luovutushinta elinkeinotoimintaan sijoittamisen ajankohtana.

28 §. Säännöksessä ehdotetaan vaihto-omaisuuden varastovarauksen enimmäismäärän supistamista nykyisestä 40 prosentista 30 prosenttiin. Jos verovelvollinen on tehnyt toimintavarauksen, varastovarauksen enimmäismäärä olisi nykyisen 35 prosentin sijasta enintään 25 prosenttia. Muiden vaihto-omaisuuteen kuuluvien osakkeiden kuin asunto-osakeyhtiöiden osakkeiden ja tietyn huonetilan hallintaan oikeuttavien kiinteistöyhtiöiden osakkeiden osalta varastovarauksen enimmäismäärä olisi kuitenkin 10 prosenttia.

Laissa tarkoitettuina arvopapereina ei voitane pitää niin sanottuja johdannaisopimuksia eli optioita ja termiinejä. Lainkohdassa tarkoitettuihin arvopapereihin on kuitenkin syytä rinnastaa sellaiset vakioidut optiot ja termiinit, joiden kohde-etuutena on arvopaperi tai arvopapereiden hintaan pohjautuva indeksi. Tämän vuoksi ehdotetaan, että myös tällaisten optioiden ja termiinien osalta varastovarauksen enimmäismäärä olisi 10 prosenttia.

29 §. Ehdotuksen mukaan sijoitusomaisuuden arvostusvaraus supistettaisiin nykyisestä 6 prosentista enintään 5 prosentiksi verovuoden päättyessä olevan sijoitusomaisuuden hankintamenosta ja arvonorotuksesta, josta on sitä ennen tehty lainkohdassa tarkoitettu epäku-ranttiusvähennys.

41 § ja 42 §. Pykäliin ehdotetaan tehtäväksi 8 §:n 2 kohtaan ehdotetuista käyttöomaisuuden hankintamenon vähennyssäännösten siirtämisistä johtuvat muutokset.

46 §. Pykälää ehdotetaan muutettavaksi siten, että muiden verovelvollisten kuin raha-, vakuutus- ja eläkelaitosten oikeus tehdä luottotappiovaraus supistettaisiin nykyisestä 3 prosentista enintään 2 prosentiksi liikesaamisten yhteismäärästä, ellei verovelvollinen toteennäytä sitä suurempaa todennäköistä luottotappion vaaraa. Raha-, vakuutus- ja eläkelaitos saisi vähentää verovuonna tehdyn luottotappiovarauksen, joka on enintään 0,6 prosenttia laitoksella verovuoden päättyessä olevien saamisten yhteismäärästä, kuitenkin niin, että laitoksen verovuonna ja aikaisemmin tekemien purkamattomien luottotappiovarausten yhteismäärä ei saisi ehdotuksen mukaan ylittää 5 prosenttia verovuoden päättyessä olevien saamisten yhteismäärästä.

51 §. Pykälään ehdotetaan otettavaksi säännökset käytettävästä siirtoarvosta silloin, kun omaisuus siirretään liike- tai ammattitulolähteessä liikeomaisuuslajista toiseen. Siirto rahoitus- ja vaihto-omaisuudesta toiseen liikeomaisuuslajiin tapahtuisi alkuperäistä hankintamenoa tai sitä alemmaa todennäköistä luovutushintaa vastaavasta määrästä.

Siirrettäessä hyödyke sijoitusomaisuudesta toiseen omaisuusryhmään sijoitusomaisuuden 5 §:n 6 kohdan perusteella tuloutettu arvonorotus siirtyisi ehdotuksen mukaan osaksi rahoitus-, vaihto- tai käyttöomaisuuden hankintamenoa. Sijoitusomaisuuden alkuperäisestä hankintamenosta ja arvonorotuksesta tehty arvostusvaraus olisi siten siirron yhteydessä tuloutettava. Sijoitusomaisuuteen kuuluvan rakennuksen siirtoarvona käytettäisiin rakennuksen verotuksessa poistamatta olevaa osaa rakennuksen arvonorotuksella korotetusta hankintamenosta. Siirron jälkeen arvonorotusta vastaava osa vähennettäisiin rahoitus-, vaihto- tai käyttöomaisuuden hankintamenon vähentämistä koskevien säännösten mukaisesti.

Käyttöomaisuuden siirto rahoitus-, vaihto- tai sijoitusomaisuudeksi tapahtuisi poistamatta

olevasta hankintamenosta. Jos käyttöomaisuuden arvonkorotus siirretään sijoitusomaisuuteen, arvonkorotusta vastaava määrä on siirron yhteydessä tuloutettava 5 §:n 6 kohdan perusteella.

51 a §. Pykälässä ehdotetaan säädettäväksi voimassa olevaa 51 §:n 1 ja 2 momentin säännöksiä täydellisemmin tulolähdesiirtoja koskevista verotuksesta. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin veronalaiseksi luovutushinnaksi luettavasta määrästä siirrettäessä hyödyke elinkeinotulolähteestä saman verovelvollisen toiseen tulolähteeseen. Rahoitus-, vaihto- ja sijoitusomaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi katsottaisiin alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta ja käyttöomaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa.

Vastaanottavassa tulolähteessä omaisuuden hankintamenoksi katsottaisiin sama määrä, mikä luovuttavassa tulolähteessä on luettava veronalaiseksi luovutushinnaksi. Maatilataloudesta tapahtuneissa siirroissa hankintamenona pidettäisiin todennäköistä luovutushintaa siirtohetkellä. Jos verovelvollinen sijoittaa yksityistaloudestaan hyödykkeitä elinkeinotoimintaansa, vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi katsottaisiin hyödykkeen alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Sijoitettaessa yksityiskäytössä ollut kuluva hyödyke, esimerkiksi auto elinkeinotoimintaan, vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi luettaisiin auton alkuperäistä hankintamenoa alempi siirtohetken käypä arvo.

51 b §. Yksityisen liikkeen- tai ammatinharjoittajan ottaessa hyödykkeitä yksityistaloutensa käyttöön tapahtuu myös eräänlainen tulolähdesiirto. Näissä tapauksissa sovellettaisiin kuitenkin osittain erilaisia arvostusperusteita kuin tulolähdesiirroissa.

Ehdotettu säännös vastaa voimassa olevan 51 §:n 3 momentin säännöstä. Säännöstä ehdotetaan täsmennettäväksi siten, että sen soveltamisalaan kuuluvat myös yhtymästä tapahtuvat yksityisotot. Säännöstä sovellettaisiin yksityisen liikkeen- tai ammatinharjoittajan verotuksessa silloin, kun hyödyke siirretään yksityistalouden käyttöön, joko toiminnan aikana tai liike- tai ammattitoiminnan loppuessa. Jos elinkeinonharjoittaja sen sijaan jatkaa hyödykkeen käyttämistä tulonhankkimis toiminnassa, esimerkiksi vuokraa aikaisemmin liikelähteeseen kuulunutta kiinteistöä, siirtoon sovel-

lettaisiin 51 a §:n säännöstä, jolloin rakennuksesta tehtyt poistot eivät palautuisi.

51 c §. Yritysmuodon muutoksia koskevat verosäännökset on sijoitettu tulo- ja varallisuusverolakiin.

51 d §. Pykälään ehdotetaan otettavaksi säännös omaisuuden arvostamisesta yhteisöä, avointa yhtiötä tai kommandiittiyhtiötä purettaessa. Ehdotuksen mukaan yhteisön purkautuessa omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi katsottaisiin sen todennäköinen luovutushinta purkuhetkellä. Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön purkautumista koskeva säännös vastaisi sisällöltään voimassa olevan 51 §:n 3 momentin säännöstä.

52 §. Pykälän 1 momentin mukaan sulautumisesta syntyvä voitto ei pääsäännön mukaan olisi veronalaista tuloa eikä tappio vähennyskelpoinen meno. Säännös vastaisi muutoin nykyistä 52 §:n 1 momenttia, mutta se koskisi sanamuotonsa mukaan myös yhtymiä.

Pykälän 1 momentista poiketen ehdotetaan 2 momentissa sulautumisesta syntynyt voitto säädettäväksi veronalaiseksi tuloksi silloin, kun sulautuvan yhteisön osakkeet tai osuudet ovat kuuluneet vastaanottavan yhteisön vaihto- tai sijoitusomaisuuteen. Veronalainen voitto laskeutuisiin vähentämällä sulautumisesta siirtyvän varallisuuden arvosta osakkeiden hankintameno ja siirtyvien velkojen arvo. Siirtyvien varojen arvona käytettäisiin laskelmassa verotuksessa poistamatta olevia arvoja. Laskelmasa lisättäisiin siirtyvien varojen arvoon myös sellainen sulautuvan yhteisön tappio, joka vastaanottavalla yhteisöllä on oikeus tappiontasauksesta tuloverotuksessa annetun lain nojalla vähentää verotettavasta tulostaan.

Pääsäännöstä poiketen vastaanottavalla yhteisöllä olisi ehdotuksen mukaan 3 momentissa säädetyin edellytyksin oikeus vähentää osa sulautuvan yhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta. Vähennyskelpoisen erän määrä laskettaisiin vähentämällä osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta sulautumisesta siirtyvien varojen verotuksessa vähentämättä olevien hankintamenojen yhteismäärä. Käyttöomaisuuskiinteistöjen ja -arvopapereiden arvona käytettäisiin laskelmassa kuitenkin niiden käypää arvoa. Siirtyvien varojen määrään lisättäisiin laskelmassa sellainen sulautuvalta yhteisöltä siirtyvä tappio, joka vastaanottavalla yhteisöllä olisi oikeus tappiontasauslain nojalla vähentää verotettavasta tulostaan.

Ennen sulautumista suoritetuilla varallisuuden siirroilla sulautuvasta yhteisöstä voidaan vähennystä pyrkiä keinoitekoisesti suurentamaan tai pienentämään sulautumisen yhteydessä syntyvää voittoa. Tämän estämiseksi ehdotetaan pykälään otettavaksi säännös, jonka mukaan mainitut erät tulee laskelmia laadittaessa lisätä siirtyvän varallisuuden määrään. Esimerkkeinä tällaisista eristä voidaan mainita tavanomaista suurempi voitonjako ja konserniavustuslaissa tarkoitettu konserniavustus. Muita lainkohdassa tarkoitettuja toimenpiteitä voivat olla esimerkiksi muut konsernin sisäiset siirrot kuin edellä mainittu konserniavustus.

Vähennyskelpoinen hankintamenon osa ehdotetaan jaksotettavaksi siten, että se vähennettäisiin yhtä suurin vuotuisin poistoin vaikutusajanaan, kuitenkin enintään 10 verovuonna. Jos menon ei voida olettaa kerryttävän tuloa useamman vuoden aikana, se vähennettäisiin vuosikuluna.

Pykälän 4 momentissa ehdotetaan säädettäväksi, ettei sulautumisesta aiheutu veroseurauksia sulautuvalle yhteisölle tai yhtymälle ja niin sanotusta jatkuvuuden periaatteesta verotuksessa. Lisäksi säädetään sulautumisesta siirtyneen omaisuuden omistusaikojen laskemisesta sulautuneen yhteisön tai yhtymän saannosta. Ehdotus vastaa nykyistä oikeustilaa.

Säännösehdotuksen mukaan sulautuvaa yhteisöä tai yhtymää verotettaisiin kaikissa sulautumistyypeissä erillisenä siihen asti, kun sulautuminen on tullut voimaan. Osakeyhtiöiden ja osuuskuntien sulautuminen tulee voimaan silloin, kun tuomioistuimen lupa sulautumiseen on merkitty kaupparekisteriin. Avoimien yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden sulautuminen tulee voimaan sulautumissopimuksessa määrätynä ajankohtana. Jos sopimuksessa ei ole määritelty sulautumishetkeä, sulautumisen voitaneen katsoa tapahtuneen silloin, kun sulautuvan yhtiön omaisuus on siirretty vastaanotavalle yhtiölle.

52 a §. Pykälä sisältää yhteisöjen jakautumista koskevia erityissäännöksiä. Säännökset koskisivat yhteisön toiminnan osittaisluovutusta siirtyvää toimintaa jatkamaan perustetulle konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa säädetyllä tavalla omistetulle tytäryhteisölle. Säännöksiä sovellettaisiin myös silloin, kun kaksi tai useampi yhteisö perustaa niiltä siirtyvää toimintaa jatkamaan uuden yhteisön. Lisäksi ehdotetaan vaihto-omaisuutta koskevaa erityissääntelyä silloin, kun toiminta siirre-

tään kokonaan omistetulle uudelle tytäryhtiölle.

Ehdotuksen mukaan voidaan alimpana hyväksyttävänä siirtohintana käyttää vaihto- ja sijoitusomaisuutta siirrettäessä alkuperäistä hankintamenoa tai sitä alemmaa todennäköistä luovutushintaa ja käyttöomaisuuden siirtohintana hankintamenon poistamatta olevaa osaa. Siirrettäessä toiminta täysin omistetulle tytäryhteisölle, voitaisiin vaihto-omaisuuden luovutushintana käyttää sen verotuksessa vähentämättä olevaa määrää. Jos apportissa tai luovutuksessa on käytetty edellä mainittuja arvoja korkeampia arvoja, katsottaisiin veronalaiseksi luovutushinnaksi luovutuksessa käytetyt arvot.

Ehdotuksen mukaan vastaanottava yhteisö saisi vähentää siirtyneen omaisuuden hankintamenoa saman määrän, mikä 1 momentin mukaan on luettava omaisuutta luovuttaneen yhteisön luovutushinnaksi. Säännökseen ei ehdoteta siirtyvän omaisuuden omistusaikojen laskemista koskevaa erityissääntelyä, joten 6 §:n 1 momentissa tarkoitettujen omistusaikojen katsottaisiin jakautumisen jälkeen alkavan vastaanottavan yhteisön saannosta.

1.2. Laki konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain muuttamisesta

1 §. Pykälästä ehdotetaan poistettavaksi kunnallisverotusta koskeva rajoitus konserniavustuksen vähentämisestä.

3 §. Asian selventämiseksi pykälään ehdotetaan lisättäväksi säännös, jonka mukaan konserniavustusta ei saisi vähentää harkintaverotuksin vahvistetusta määrästä.

6 a §. Selvyyden vuoksi ehdotetaan nimenomaisesti säädettäväksi, että harkintaverotuksen edellytyksiä tutkittaessa vertailuperusteena pidetään tulolähteen tuloa, josta on vähennetty konserniavustus.

2. Voimaantulo

Lait ehdotetaan tuleviksi voimaan 1 päivänä tammikuuta 1989. Lakeja sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa voimaantulosäännöksessä mainituin poikkeuksin.

Vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa olisi 28 §:n 2 momentin säännöksestä poiketen verovuoden kulua verovelvollisen sitä vaatiessa

enintään 35 prosenttia vaihto-omaisuuden siitä hankintamenon osasta, jota ei 28 §:n 1 momentin säännösten perusteella ole katsottu kuluksi. Sellaisen verovelvollisen, joka on verovuonna 1989 tehnyt 46 a §:n nojalla toimintavaruksen tai jolla on aikaisemmin tehtyjä purkamattomia toimintavaroja, verovuoden kuluksi olisi kuitenkin enintään 30 prosenttia vaihto-omaisuuden edellä mainitusta hankintamenon osasta. Muiden arvopapereiden hankintamenoista kuin asunto-osakeyhtiöiden ja muiden sellaisten yhtiöiden osakkeiden hankintamenosta, jotka oikeuttavat määrätyn huonetilan hallintaan yhtiön omistamassa rakennuksessa samoin kuin sellaisten vakioitujen optioiden ja termiinien hankintamenosta, jotka koskevat arvopapereita tai arvopapereiden hinnan kehitystä kuvaavan tunnusluvun muutoksen perusteella laskettavaa suoritusta, verovuoden kuluksi olisi kuitenkin enintään 20 prosenttia siitä määrästä, jota ei 28 §:n 1 momentin säännösten perusteella ole katsottu kuluksi.

Vuosilta 1989 ja 1990 toimitettavissa verotuksissa verovelvollisella olisi oikeus 28 §:n 2 momentin nojalla lukea kuluksi yhtä suuri markkamäärä kuin edellisenä verovuonna, kuitenkin niin, että kulun määrä ei saisi ylittää edellisen vuoden verotuksessa voimassa ollutta suhteellista enimmäismäärää.

Vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa verovelvollisella olisi oikeus 29 §:n 1 momentin ja 46 §:n 2 momentin nojalla lukea kuluksi yhtä suuri markkamäärä kuin edellisenä verovuonna, kuitenkin niin, että kulun määrä ei saisi ylittää ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleita suhteellisia enimmäismääriä.

Lain 46 §:n 1 momentin muutosta sovellettaisiin ensi kerran vuodelta 1990 toimitettavassa verotuksessa. Vuodelta 1990 toimitettavassa verotuksessa verovelvollisella olisi oikeus

46 §:n 1 momentin nojalla lukea kuluksi yhtä suuri markkamäärä kuin edellisenä verovuonna kuitenkin niin, että kulun määrä ei saisi ylittää edellisen vuoden verotuksessa voimassa ollutta suhteellista enimmäismäärää.

Ennen tämän lain voimaantuloa tapahtuneisiin arvopapereiden ja kiinteistöjen kauppoihin ja muihin luovutuksiin sovellettaisiin ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleita säännöksiä.

Yhteisöjen purkamisiin, joissa ilmoitus selvitystilaan asettamisesta on tehty rekisteröintiä varten ennen tämän lain voimaantuloa sekä sulautumisiin, joissa sulautumissopimuksesta on tehty ilmoitus rekisteröintiä varten tai, jos tällaista ilmoitusta ei ole säädetty tehtäväksi, sulautumiseen on haettu suostumusta tuomioistuimelta tai muulta viranomaiselta ennen tämän lain voimaantuloa, sovellettaisiin ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleita säännöksiä.

3. Säättämisjärjestys

Koska elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin ehdotettuihin muutoksiin sisältyy säännöksiä, jotka merkitsisivät verotuksen kirstämistä, lakiehdotus olisi käsiteltävä valtiopäiväjärjestyksen 68 §:n mukaisessa vuotta pidemmältä ajalta kannettavaa uutta tai lisättyä veroa koskevassa säättämisjärjestyksessä. Esitys laiksi konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain muuttamisesta olisi käsiteltävä valtiopäiväjärjestyksen 66 §:n mukaisessa säättämisjärjestyksessä.

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 b kohta, sellaisena kuin se on 20 päivänä joulukuuta 1985 annetussa laissa (1038/85),

muutetaan 5 §:n 5 kohta, 6 §:n 1 momentin 1 ja 1 a kohta, 8 §:n 2 ja 4 kohta, 15 §, 28 §:n 2 momentti, 29 §:n 1 momentti, 41 §, 42 §:n 2 momentti, 46 §:n 1 ja 2 momentti, 51, 52 ja 52 a §,

sellaisina kuin niistä ovat 5 §:n 5 kohta ja 29 §:n 1 momentti 23 päivänä joulukuuta 1977 annetussa laissa (1001/77), 6 §:n 1 momentin 1 ja 1 a kohta, 8 §:n 2 kohta ja 42 §:n 2 momentti mainitussa 20 päivänä joulukuuta 1985 annetussa laissa, 8 §:n 4 kohta 30 päivänä huhtikuuta 1982 annetussa laissa (302/82), 28 §:n 2 momentti 31 päivänä joulukuuta 1985 annetussa laissa (1112/85), 41 § osittain muutettuna mainitulla 20 päivänä joulukuuta 1985 annetulla lailla, 46 §:n 2 momentti 3 päivänä marraskuuta 1978 annetussa laissa (821/78), 52 § 29 päivänä joulukuuta 1976 annetussa laissa (1094/76) ja 52 a § 28 päivänä joulukuuta 1978 annetussa laissa (1090/78),

lisätään 6 §:ään uusi 4 momentti, 8 §:ään uusi 4 a kohta, ja lakiin uusi 51 a, 51 b, 51 c ja 51 d §,

sellaisena kuin niistä on 8 § osittain muutettuna 18 päivänä kesäkuuta 1971 ja 21 päivänä marraskuuta 1986 annetuilla laeilla (525/71) ja (824/86) sekä mainituilla 23 päivänä joulukuuta 1977, 30 päivänä huhtikuuta 1982 ja 20 päivänä joulukuuta 1985 annetuilla laeilla, seuraavasti:

5 §

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

— — — — —
5) rahoitusomaisuudesta saadut voitot, sekä
— — — — —

6 §

Veronalaista tuloa eivät ole:

1) 40 prosenttia käyttöomaisuuteen kuuluvista kiinteistöistä ja arvopapereista saaduista luovutushinnoista tai muista vastikkeista, mikäli verovelvollinen on omistanut kiinteistön vähintään 10 ja arvopaperin vähintään 5 vuot-

ta, kuitenkin niin että palautuva, verotuksessa arvopaperin hankintamenosta aikaisemmin 42 §:n 1 momentin perusteella hyväksytty poisto on veronalaista tuloa 5 vuoden määräajan jälkeenkin,

1 a) 40 prosenttia käyttöomaisuuteen kuuluvasta kiinteistöistä, jota verovelvollinen ei ole hankkinut ilmeisesti keinottelutarkoituksessa, saadusta luovutushinnasta tai muusta vastikkeesta, jos kiinteistö on luovutettu kiinteän omaisuuden ja erityisten oikeuksien lunastuksesta annetun lain (603/77) mukaisella menettelyllä tai muulla siihen rinnastettavalla menettelyllä tai jos kiinteistö ilman, että edellä tar-

koitettuun 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 voimallituksen omistajalle sellaiseen tarkoitukseen, johon valtiolle on annettu lunastusoikeus,

— — — — —
 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.

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 hankintameno 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 tarvi-

taan säätiön tai laitoksen eläke- tai muista sellaisista sitoumuksista johtuvan vastuun peittämiseen,

4 a) liikkeen- tai ammatinharjoittajan tapaturmavakuutusmaksut ja yrittäjien eläkelakiin (468/69) tai maatalousyrittäjien eläkelakiin (467/69) perustuvat pakolliset maksut,

15 §

Perintönä, lahjana tai muulla niihin verrattavalla saannolla vastikkeetta saadun rahoitus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi katsotaan hyödykkeen todennäköinen luovutushinta saannon hetkellä tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta sinä ajankohtana, jona hyödyke otetaan elinkeinotoiminnan käyttöön. Jos verovelvollinen on saanut koko liikkeen tai ammatin vastikkeetta, vähennetään saadun rahoitus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintameno kuitenkin samalla tavalla kuin se olisi vähennetty saantomiehen tuloista.

28 §

— — — — —
 Verovuoden kulua on verovelvollisen sitä vaatiessa lisäksi enintään 30 prosenttia vaihto-omaisuuden siitä hankintamenon osasta, jota ei 1 momentin säännösten perusteella ole katsottu kuluksi. Sellaisen verovelvollisen, joka on verovuonna tehnyt 46 a §:n nojalla toimintavarauksen tai jolla on aikaisemmin tehtyjä purkamattomia toimintavarauksia, verovuoden kulua on kuitenkin enintään 25 prosenttia edellä mainitusta hankintamenon osasta. Poiketen siitä, mitä edellä on säädetty enimmäisprosenttimääristä, verovuoden kulua on enintään 10 prosenttia

1) muiden arvopapereiden hankintamenosta kuin asunto-osakeyhtiön ja muun sellaisen yhtiön osakkeiden hankintamenosta, jotka oikeuttavat määrätyn huonetilan hallintaan yhtiön omistamassa rakennuksessa, sekä

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

29 §

Sijoitusomaisuuden hankintameno ja 5 §:n 6 kohdassa tarkoitettu arvonkorotus on sen ve-

rovuoden kulu, jona sijoitusomaisuus on luovutettu tai menetetty. Raha-, vakuutus- ja eläkelaitoksella verovuoden päättyessä olevan sijoitusomaisuuden hankintamenosta ja edellä mainitusta arvonorotuksesta on verovuoden kulu 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 kulu lisäksi enintään 5 prosenttia siitä hankintamenon ja edellä mainitun arvonorotuksen osasta, jota ei edellä tässä pykälässä olevien säännösten perusteella ole katsottu kuluksi.

41 §

Luovutetusta sekä tuhoutuneesta, anastetusta tai muusta syystä menetetystä muusta kuin 30 ja 31 §:ssä tarkoitettusta kuluvaasta käyttöomaisuudesta saadut veronalaiset luovutushinnat ja muut vastikkeet tulotutetaan ja vähennyskelpoinen poistamatta oleva hankintamenon osa vähennetään sinä verovuonna, jona käyttöomaisuus on luovutettu tai menetys on todettu.

42 §

Maa-alueen vähennyskelpoinen hankintamenon sekä arvopaperin tai muun kulumattoman käyttöomaisuuden hankintamenon vähennyskelpoinen osa, jota ei ole poistettu 1 momentin perusteella, poistetaan sinä verovuonna, jona maa-alue, arvopaperi tai muu kulumaton käyttöomaisuus on luovutettu.

46 §

Verovelvollinen, raha-, vakuutus- ja eläkelaitoksia lukuun ottamatta, saa vähentää verovuonna tekemänsä luottotappiovarauksen, mikäli luottotappiovarausten yhteismäärä ei ylitä 2 prosenttia liikesaamisten yhteismäärästä tai verovelvollisen toteennäyttämää sitä suurempaa todennäköistä luottotappion vaaraa.

Raha-, vakuutus-, ja eläkelaitos saa vähentää verovuonna tehdyn, enintään 0,6 prosenttia laitoksella verovuoden päättyessä olevien saamisten yhteismäärästä vastaavan luottotappiovarauksen, kuitenkin niin, että laitoksen verovuonna ja aikaisemmin tekemien purkamattomien luottotappiovarausten yhteismäärä ei saa ylittää 5 prosenttia laitoksella verovuoden

päättyessä olevien saamisten yhteismäärästä ja että vakuutuslaitoksen vakuutusmaksusaamiin sovelletaan 1 momentin säännöksiä. Niin ikään saa takauslaitos, jonka yksinomaisena tarkoituksena on takaussitoumusten antaminen raha-, vakuutus- ja eläkelaitokselle asiakkaitensa liiketoimintaan saamien luottojen vakuudeksi, vähentää 1 momentin mukaisesti liikesaamisista myönnettävän vähennyksen lisäksi tässä momentissa mainitulla tavalla lasketun luottotappiovarauksen verovuoden päättyessä olevien takausvastuittensa yhteismäärästä.

51 §

Hyödyke siirretään elinkeinotulolähteessä omaisuuslajista toiseen seuraavasti:

1) rahoitus- ja vaihto-omaisuudesta alkuperäistä hankintamenoa tai sitä alempaa todennäköistä luovutushintaa vastaavasta määrästä,

2) sijoitusomaisuudesta alkuperäisen hankintamenon ja 5 §:n 6 kohdassa tarkoitettun arvonorotuksen yhteismäärää tai sitä alempaa todennäköistä luovutushintaa vastaavasta määrästä, kuitenkin niin, että sijoitusomaisuuteen kuuluva rakennus siirretään hankintamenon ja sitä vastaavan 5 §:n 6 kohdassa tarkoitettun arvonorotuksen verotuksessa poistamatta olevasta määrästä ja

3) käyttöomaisuudesta hankintamenon verotuksessa poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä.

51 a §

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

Verovelvollisen toisesta tulolähteestään elinkeinotulolähteeseen siirtämän omaisuuden hankintamenoksi katsotaan hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa tai sitä korkeampi toisessa tulolähteessä veronlaiseksi luovutushinnaksi luettava määrä. Verovelvollisen yksityistaloudestaan siirtämien hyödykkeiden hankintamenoksi katsotaan alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi hyödykkeen todennäköinen luovutushinta siirtohetkellä. Maatilataloudesta siirrettyjen tuotteiden han-

kintamenoksi katsotaan tuotteiden todennäköinen luovutushinta siirtohetkellä.

51 b §

Verovelvollisen ottaessa liikkeestään tai ammatistaan yksityistalouteensa tai yhtymän osakkaan ottaessa yhtymästä vaihto- tai käyttöomaisuutta tai muuta omaisuutta, palveluksia tai muita etuuksia tai oikeuksia, katsotaan luovutushinnaksi otetun etuuden tai oikeuden alkuperäistä hankintamenoa vastaava määrä tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta.

51 c §

Yritysmuodon muutosten osalta noudatetaan, mitä tulo- ja varallisuusverolaissa on toimintamuodon muutoksista säädetty.

51 d §

Purkautuvan yhteisön verotuksessa vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden sekä muun omaisuuden luovutushinnaksi katsotaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä. Purkautuvan avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön verotuksessa vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden sekä muun omaisuuden luovutushinnaksi katsotaan omaisuuden alkuperäistä hankintamenoa vastaava määrä tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta.

52 §

Yhteisöjen tai yhtymien sulautuessa syntynyt voitto ei ole veronalaista tuloa eikä tappio vähennyskelpoinen meno yhteisöjä koskevin 2 ja 3 momenteissa säädetyn poikkeuksin poikkeuksin.

Jos sulautuneen yhteisön osakkeet tai osuudet ovat kuuluneet vastaanottavan yhteisön vaihto- tai sijoitusomaisuuteen, vastaanottavan yhteisön veronalaista tuloa on määrä, jolla sulautuvalta yhteisöltä siirtyvien varojen ja velkojen erotus ylittää sulautuvan yhteisön osakkeiden tai osuuksien verotuksessa poistamatta olevan hankintamenon osan. Varojen määrää laskettaessa omaisuuden arvona käytetään hankintamenon verotuksessa vähentämättä olevaa osaa. Jos siirtyvien varojen määrän vähentämiseksi on suoritettu tavanomaista suurempi voitonjako, konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa (825/86) tarkoitettu konserniavustus tai muuta sellaisia toimenpiteitä, mainitut erät, samoin kuin sellainen sulautuneen yhteisön tappio, joka vastaanottavalla yhteisöllä on tappiontasauksesta tuloverotuk-

sessä annetun lain 7 §:n perusteella oikeus vähentää verotettavasta tulostaan, lisätään veronalaista tuloa laskettaessa siirtyvien varojen määrään.

Vastaanottavan yhteisön vähennyskelpoista menoa on sulautuvan yhteisön osakkeiden tai osuuksien poistamatta oleva hankintameno sillä osin kuin se ylittää sulautuvalta yhteisöltä sulautumisessa siirtyvien varojen ja velkojen erotuksen. Varojen määrää laskettaessa omaisuuden arvona käytetään hankintamenon verotuksessa vähentämättä olevaa osaa, kuitenkin niin, että käyttöomaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja arvopapereiden arvona käytetään niiden todennäköistä luovutushintaa. Jos siirtyvien varojen määrän vähentämiseksi on suoritettu tavanomaista suurempi voitonjako, konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa tarkoitettu konserniavustus tai muoin sellaisia toimenpiteitä, mainitut erät, samoin kun sellainen sulautuneen yhteisön tappio, joka vastaanottavalla yhteisöllä on tappiontasauksesta tuloverotuksessa annetun lain 7 §:n perusteella oikeus vähentää verotettavasta tulostaan, lisätään vähennyskelpoista hankintamenon osaa määrättäessä siirtyvien varojen määrään. Hankintamenon vähennyskelpoinen osa poistetaan yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusaikanaan, kuitenkin enintään 10 verovuonna.

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 tarkoitettujen omistajat lasketaan sulautuneen yhteisön tai yhtymän saannosta.

Sulautuvaa ja vastaanottavaa yhteisöä tai yhtymää käsitellään verotuksessa erillisinä siihen asti, kun sulautuminen on tullut voimaan.

52 a §

Yhteisön siirtäessä osan toiminnastaan konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 3 §:n 1 tai 2 momentissa tarkoitettulle siirtyvää toimintaa jatkamaan perustetulle tytäryhteisölleen tai kahden tai useamman yhteisön perustaessa niiltä siirtyvää toimintaa jatkamaan uuden yhteisön, omaisuutta luovuttavan yhteisön verotuksessa katsotaan vastaanottavaan yhtei-

söön apporttina tai sille muuten luovutetun siirtyvään toimintaan kuuluvan rahoitus-, vaihto- ja sijoitusomaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi omaisuuden alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta ja käyttöomaisuuden luovutushinnaksi hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa tai edellä määriteltäviä luovutushintoja korkeampi omaisuuden luovutuksessa käytetty apporttiarvo tai todellinen luovutushinta. Jos vaihto-omaisuus pannaan yhteisöä perustettaessa apporttina siirtyvää toimintaa jatkamaan perustettuun yhteisöön, jonka osakkeet omaisuutta luovuttava yhteisö omistaa, katsotaan vaihto-omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi kuitenkin sen verotuksessa vähentämättä oleva hankintameno tai tätä korkeampi apportissa käytetty arvo.

Siirtyvän omaisuuden vähennyskelpoiseksi hankinnasta johtuneeksi menoksi katsotaan vastaanottavan yhteisön verotuksessa sama määrä, mikä on luettava omaisuutta luovuttavan yhteisön luovutushinnaksi.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 1989. Sitä sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa jäljempänä mainituin poikkeuksin.

Vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa on 28 §:n 2 momentin säännöksestä poiketen verovuoden kulua verovelvollisen sitä vaatiessa enintään 35 prosenttia vaihto-omaisuuden siitä hankintamenon osasta, jota ei 28 §:n 1 momentin säännösten perusteella ole katsottu kuluksi. Sellaisen verovelvollisen, joka on verovuonna 1989 tehnyt 46 a §:n nojalla toimintavarauksen tai jolla on aikaisemmin tehtyjä purkamattomia toimintavaroja, verovuoden kulua on kuitenkin enintään 30 prosenttia vaihto-omaisuuden edellä mainitusta hankintamenon osasta. Muiden arvopapereiden hankintamenosta kuin asunto-osakeyhtiöiden osakkeiden ja muiden sellaisten yhtiöiden osakkeiden hankintamenosta, jotka oikeuttavat määrätyn huonetilan hallintaan yhtiön omistamassa rakennuksessa, samoin kuin sellaisten vakioidujen optioiden ja termiinien hankintamenos-

ta, jotka koskevat arvopapereita tai arvopapereiden hinnan kehitystä kuluvan tunnusluvun muutoksen perusteella laskettavaa suoritusta, verovuoden kulua on kuitenkin enintään 20 prosenttia siitä määrästä, jota ei 28 §:n 1 momentin säännöksen perusteella ole katsottu kuluksi.

Vuosilta 1989 ja 1990 toimitettavissa verotuksissa verovelvollisella on oikeus 28 §:n 2 momentin nojalla lukea kuluksi yhtä suuri markkamäärä kuin edellisenä verovuonna, kuitenkin niin, että kulun määrä ei saa ylittää edellisen vuoden verotuksessa voimassa ollutta suhteellista enimmäismäärää.

Vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa verovelvollisella on oikeus 29 §:n 1 momentin ja 46 §:n 2 momentin nojalla lukea kuluksi yhtä suuri markkamäärä kuin edellisenä verovuonna, kuitenkin niin, että kulun määrä ei saa ylittää ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleita suhteellisia enimmäismääriä.

Lain 46 §:n 1 momentin muutosta sovelletaan ensi kerran vuodelta 1990 toimitettavassa verotuksessa. Vuodelta 1990 toimitettavassa verotuksessa verovelvollisella on oikeus 46 §:n 1 momentin nojalla lukea kuluksi yhtä suuri markkamäärä kuin edellisenä verovuonna kuitenkin niin, että kulun määrä ei saa ylittää edellisen vuoden verotuksessa voimassa ollutta suhteellista enimmäismäärää.

Ennen tämän lain voimaantuloa tapahtuneisiin kiinteistöjen ja arvopapereiden kaappoihin ja muihin luovutuksiin sovelletaan ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleita säännöksiä.

Yhteisöjen purkamisiin, joissa ilmoitus selvitystilaan asettamisesta on tehty rekisteröintiä varten ennen tämän lain voimaantuloa sekä sulautumisiin, joissa sulautumissopimuksesta on tehty ilmoitus rekisteröintiä varten tai, jos tällaista ilmoitusta ei ole säädetty tehtäväksi, sulautumiseen on haettu suostumusta tuomioistuimelta tai muulta viranomaiselta ennen tämän lain voimaantuloa, sovelletaan ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleita säännöksiä.

2.

Laki**konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan konserniavustuksesta verotuksessa 21 päivänä marraskuuta 1986 annetun lain (825/86) 1 § ja 3 §:n 1 momentti sekä

lisätään lakiin uusi 6 a § seuraavasti:

1 §

Konserniavustuksen vähentämisestä antajan tulosta ja sen lukemisesta saajan tuloksi verotuksessa säädetään tässä laissa.

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 liike tulosta. Kunnallisverotuksessa konserniavustusta ei kuitenkaan saa vähentää verotuslain 72 §:n 1 momentin 4 koh-

dassa tarkoitetusta harkinnalla vahvistetusta määrästä. Suoritetun konserniavustuksen määrä luetaan tytäryhteisön veronalaiseksi liike tuloksi.

6 a §

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

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä kuuta 1989. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa.

Helsingissä 13 päivänä syyskuuta 1988

Tasavallan Presidentti

MAUNO KOIVISTO

Valtiovarainministeri *Erkki Liikanen*

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 b kohta, sellaisena kuin se on 20 päivänä joulukuuta 1985 annetussa laissa (1038/85),

muutetaan 5 §:n 5 kohta, 6 §:n 1 momentin 1 ja 1 a kohta, 8 §:n 2 ja 4 kohta, 15 §, 28 §:n 2 momentti, 29 §:n 1 momentti, 41 §, 42 §:n 2 momentti, 46 §:n 1 ja 2 momentti, 51, 52 ja 52 a §,

sellaisina kuin niistä ovat 5 §:n 5 kohta ja 29 §:n 1 momentti 23 päivänä joulukuuta 1977 annetussa laissa (1001/77), 6 §:n 1 momentin 1 ja 1 a kohta, 8 §:n 2 kohta ja 42 §:n 2 momentti mainituissa 20 päivänä joulukuuta 1985 annetussa laissa, 8 §:n 4 kohta 30 päivänä huhtikuuta 1982 annetussa laissa (302/82), 28 §:n 2 momentti 31 päivänä joulukuuta 1985 annetussa laissa (1112/85), 41 § osittain muutettuna mainitulla 20 päivänä joulukuuta 1985 annetulla lailla, 46 §:n 2 momentti 3 päivänä marraskuuta 1978 annetussa laissa (821/78), 52 § 29 päivänä joulukuuta 1976 annetussa laissa (1094/76) ja 52 a § 28 päivänä joulukuuta 1978 annetussa laissa (1090/78),

lisätään 6 §:ään uusi 4 momentti, 8 §:ään uusi 4 a kohta, ja lakiin uusi 51 a, 51 b, 51 c ja 51 d §,

sellaisena kuin niistä on 8 § osittain muutettuna 18 päivänä kesäkuuta 1971 ja 21 päivänä marraskuuta 1986 annetuilla laeilla (525/71 ja 824/86) sekä mainituilla 23 päivänä joulukuuta 1977, 30 päivänä huhtikuuta 1982 ja 20 päivänä joulukuuta 1985 annetuilla laeilla, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

5 §

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

5) rahoitusomaisuudesta saadut voitot
6 §:ssä säädetyn poikkeuksen, sekä

5) rahoitusomaisuudesta saadut voitot, sekä

6 §

Veronalaista tuloa eivät ole:

1) 80 prosenttia muuhun kuin vaihto- tai sijoitusomaisuuteen kuuluvista kiinteistöistä ja arvopapereista saaduista luovutushinnoista tai muista vastikkeista, mikäli 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 on veronalaista tuloa 5 vuoden määräajan jälkeenkin,

1 a) 80 prosenttia käyttöomaisuuteen kuuluvasta kiinteistöstä, jota verovelvollinen ei ole hankkinut ilmeisesti keinottelutarkoituksessa,

1) 40 prosenttia käyttöomaisuuteen kuuluvista kiinteistöistä ja arvopapereista saaduista luovutushinnoista tai muista vastikkeista, mikäli 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 on veronalaista tuloa 5 vuoden määräajan jälkeenkin,

1 a) 40 prosenttia käyttöomaisuuteen kuuluvasta kiinteistöstä, jota verovelvollinen ei ole hankkinut ilmeisesti keinottelutarkoituksessa,

Ehdotus

saadusta luovutushinnasta tai muusta vastikkeesta, jos kiinteistö on luovutettu kiinteän omaisuuden 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 voimallituksen omistajalle sellaiseen tarkoitukseen, johon valtiolle on annettu lunastusoikeus.

1 b) luovuttajan vaatiessa ja luovutuksen saajan suostuessa muuhun kuin vaihto- ja sijoitusomaisuuteen kuuluvista kiinteistöistä ja arvopapereista saadut luovutushinnat ja muut vastikkeet, jos omaisuus on ollut yhteensä yli 8 vuotta verovelvollisen tai hänen ja sellaisen henkilön omistuksessa, jolta hän on saanut sen vastikkeettomasti, ja saajana on luovuttajan aviopuoliso taikka joko yksin tai yhdessä puolisonsa kanssa luovuttajan lapsi, aviopuolison lapsi, ottolapsi, lapsen tai ottolapsen rintaperillinen, isä, äiti, ottoisä, ottoäiti, veli, sisar, velipuoli tai sisarpuoli, kuitenkin niin, että palautuva verotuksessa arvopaperin hankintamenosta aikaisemmin 42 §:n 1 momentin perusteella hyväksytty poisto on veronalaista tuloa ja, jos luovutuksen saaja luovuttaa samaa omaisuutta edelleen ennen kuin 5 vuotta on kulunut hänen saannostaan, hänen veronalaiseen luovutushintaansa lisätään sen määrän, jonka veronalaiseksi tuloksi lukemisesta hänen saantomiehensä on edellä tässä kohdassa mainitulla perusteella vapautunut, ja saantomiehen verotuksessa ennen luovutusta olleen poistamattoman hankintamenon erotus.

4 380957J

Voimassa oleva laki

Ehdotus

8 §

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

2) Käyttöomaisuuden hankintamenot *raken-
nusta ja rakennelmaa koskevin 41 §:n 2 mo-
mentista johtuvin ja kulumatonta käyttöomai-
suutta koskevin 42 §:n 2 momentista johtuvin
poikkeuksin*, kuitenkin niin, että jos verovel-
vollinen on saanut hyödykkeen hankkimiseen
avustusta julkiselta yhdyskunnalta tai jos joku
muu on elinkeinotoiminnassaan osallistunut
hankintamenon suorittamiseen, vähennyskel-
poiseen hankintamenoon ei lueta avustusta tai
toisen osuutta vastaavasta hankintamenossa.

4) elinkeinotoiminnassa työskennelleiden
henkilöiden palkat, heidän ja heidän omaisten-
sa eläkkeet ja työsuhteeseen perustuvat avus-
tukset sekä työntekijöiden ja heidän omaisten-
sa eläke-, sairauskorvaus-, työkyvyttömyys-
korvaus- tai muiden niiden kaltaisten oikeuk-
sien ja etujen järjestämisestä johtuvat vakuu-
tus- ja muut sellaiset maksut, kuitenkin niin,
että *yrittäjien eläkelakiin (468/69), maatalous-
yrittäjien eläkelakiin (467/69) ja maatalousyrit-
täjien tapaturmavakuutuslakiin (1026/81) pe-
rustuvat maksut ovat vähennyskelpoisia vain
tulo- ja varallisuusverolain 29 §:n 1 momentin
5 kohdassa säädetyin rajoituksin, ja maksut
työnantajan perustamalle itsenäiselle eläkelai-
tokselle tai eläkesäätiölle ovat vähennyskelpoi-
sia vain siihen määrään asti, joka vakuutus-
teknillisten perusteiden mukaan tarvitaan sää-
tiön tai laitoksen eläke- tai muista sellaisista
sitoumuksista johtuvan vastuun peittämiseen,*

2) käyttöomaisuuden hankintamenot, kui-
tenkin niin, että jos *omaisuudesta saatu luovu-
tushinta on 6 §:n 1 momentin 1 tai 1 a kohdan
nojalla vain osittain veronalainen, vähennys-
kelpoista on arvopaperin hankintamenosta ja
muun omaisuuden hankintamenon poistamatta
olevasta osasta vain luovutushinnan veronalai-
nen määrä ja koko luovutushinnan ylittävän
osan määrä*. Jos verovelvollinen on saanut
hyödykkeen hankkimiseen avustusta julkiselta
yhdyskunnalta tai jos joku muu on elinkeino-
toiminnassaan osallistunut hankintamenon
suorittamiseen, vähennyskelpoiseen hankinta-
menoon ei lueta avustusta tai toisen osuutta
vastaavaa osaa hankintamenosta,

4) elinkeinotoiminnassa työskennelleiden
henkilöiden palkat, heidän ja heidän omaisten-
sa eläkkeet ja työsuhteeseen perustuvat avus-
tukset sekä työntekijöiden ja heidän omaisten-
sa eläke-, sairauskorvaus-, työkyvyttömyys-
korvaus- tai muiden niiden kaltaisten oikeuk-
sien ja etujen järjestämisestä johtuvat vakuu-
tus- ja muut sellaiset maksut, kuitenkin niin,
että maksut työnantajan perustamalle itsenäi-
selle eläkelaitokselle tai eläkesäätiölle ovat vä-
hennyskelpoisia vain siihen määrään asti, joka
vakuutusteknillisten perusteiden mukaan tarvi-
taan säätiön tai laitoksen eläke- tai muista
sellaisista sitoumuksista johtuvan vastuun peit-
tämiseen,

4 a) liikkeen- tai ammatinharjoittajan tapa-
turmavakuutusmaksut ja yrittäjien eläkelakiin
(468/69) tai maatalousyrittäjien eläkelakiin
(467/69) perustuvat pakolliset maksut,

15 §.

Perintönä, lahjana tai muulla niihin verrat-
tavalla saannolla vastikkeetta saadun vaihto-
sijoitus- ja käyttöomaisuuden vähennyskelpoi-
seksi hankintamenoksi katsotaan hyödykkeen
todennäköinen hankintameno saannon hetkel-
lä, kuitenkin niin, että jos verovelvollinen on

15 §

Perintönä, lahjana tai muulla niihin verrat-
tavalla saannolla vastikkeetta saadun *rahoi-
tus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden
vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi katso-
taan hyödykkeen todennäköinen luovutushinta
saannon hetkellä tai sitä alempi todennäköinen*

Voimassa oleva laki

saanut koko liikkeen tai ammatin *perintönä, lahjana tai muulla niihin verrattavalla saannolla* vastikkeetta, vähennetään *tällöin* saadun vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintameno samalla tavalla kuin se olisi vähennetty saantomiehen tuloista.

28 §

Verovuoden kulua on verovelvollisen sitä vaatiessa lisäksi enintään 40 prosenttia siitä hankintamenon osasta, jota ei 1 momentin säännösten perusteella ole katsottu kuluksi. Sellaisen verovelvollisen, joka on verovuonna tehnyt 46 a §:n nojalla toimintavarauksen tai jolla on aikaisemmin tehtyjä purkamattomia toimintavaroja, verovuoden kulua on kuitenkin enintään 35 prosenttia edellä mainitusta hankintamenon osasta.

29 §.

Sijoitusomaisuuden hankintameno ja 5 §:n 6 kohdassa tarkoitettu arvonorotus on sen verovuoden kulua, jona sijoitusomaisuus on luovutettu tai menetetty. Raha-, vakuutus- ja eläkelaitoksella verovuoden päättyessä olevan sijoitusomaisuuden hankintamenosta ja edellä mainitusta arvonorotuksesta on verovuoden kulua 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 kulua lisäksi enintään 6 prosenttia siitä hankintamenon ja edellä mainitun arvonorotuksen osasta, jota ei edellä tässä pykälässä olevien säännösten perusteella ole katsottu kuluksi.

Ehdotus

luovutushinta sinä ajankohtana, jona hyödyke otetaan elinkeinotoiminnan käyttöön. Jos verovelvollinen on saanut koko liikkeen tai ammatin vastikkeetta, vähennetään saadun *rahoitus*-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintameno *kuitenkin* samalla tavalla kuin se olisi vähennetty saantomiehen tuloista.

28 §

Verovuoden kulua on verovelvollisen sitä vaatiessa lisäksi enintään 30 prosenttia *vaihtomaisuuden* siitä hankintamenon osasta, jota ei 1 momentin säännösten perusteella ole katsottu kuluksi. Sellaisen verovelvollisen, joka on verovuonna tehnyt 46 a §:n nojalla toimintavarauksen tai jolla on aikaisemmin tehtyjä purkamattomia toimintavaroja, verovuoden kulua on kuitenkin enintään 25 prosenttia edellä mainitusta hankintamenon osasta. Poiketen siitä, mitä edellä on säädetty enimmäisprosenttimääristä, verovuoden kulua on enintään 10 prosenttia

1) muiden arvopapereiden hankintamenosta kuin asunto-osakeyhtiön ja muun sellaisen yhtiön osakkeiden hankintamenosta, jotka oikeuttavat määrätyn huonetilan hallintaan yhtiön omistamassa rakennuksessa, sekä

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

29 §

Sijoitusomaisuuden hankintameno ja 5 §:n 6 kohdassa tarkoitettu arvonorotus on sen verovuoden kulua, jona sijoitusomaisuus on luovutettu tai menetetty. Raha-, vakuutus- ja eläkelaitoksella verovuoden päättyessä olevan sijoitusomaisuuden hankintamenosta ja edellä mainitusta arvonorotuksesta on verovuoden kulua 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 kulua lisäksi enintään 5 prosenttia siitä hankintamenon ja edellä mainitun arvonorotuksen osasta, jota ei edellä tässä pykälässä olevien säännösten perusteella ole katsottu kuluksi.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

41 §.

Luovutetusta sekä tuhoutuneesta, anastetusta tai muusta syystä menetetystä muusta kuin 30 ja 31 §:ssä tarkoitettusta kuluvastä käyttöomaisuudesta saadut veronalaiset luovutushinnat ja muut vastikkeet tuloutetaan ja sen hankintamenon poistamaton osa vähennetään sinä verovuonna, jona käyttöomaisuus on luovutettu tai menetys on todettu.

Jos rakennuksesta tai rakennelmasta saatu luovutushinta on 6 §:n 1 momentin 1 tai 1 a kohdan nojalla vain osittain veronalainen, luovutusvuonna poistamatta olevasta hankintamenoista poistetaan vain luovutushinnan veronalainen määrä ja koko luovutushinnan ylittävän osan määrä.

42 §

Maa-alueen hankintameno sekä arvopaperin tai muun kulumattoman käyttöomaisuuden hankintamenon se osa, jota ei ole poistettu 1 momentin perusteella, poistetaan sinä verovuonna, jona maa-alue, arvopaperi tai muu kulumaton käyttöomaisuus on luovutettu. *Jos luovutushinta 6 §:n 1 momentin 1 tai 1 a kohdan nojalla on vain osittain veronalainen, hankintamenoista poistetaan vain luovutushinnan veronalainen määrä ja koko luovutushinnan ylittävän osan määrä.*

46 §.

Verovelvollinen, raha-, vakuutus- ja eläkelaitoksia lukuun ottamatta, saa vähentää verovuonna tekemänsä luottotappiovarauksen, mikäli luottotappiovarausten yhteismäärä ei ylitä 3 prosenttia liikesaamisten yhteismäärästä tai verovelvollisen toteennäyttämää sitä suurempaa todennäköistä luottotappion vaaraa.

Raha-, vakuutus-, ja eläkelaitos saa vähentää verovuonna tehdyn, enintään 0,6 prosenttia laitoksella verovuoden päättyessä olevien saamisten yhteismäärästä vastaavan luottotappiovarauksen, kuitenkin niin, että laitoksen verovuonna ja aikaisemmin tekemien purkamattomien luottotappiovarausten yhteismäärä ei saa ylittää 6 prosenttia laitoksella verovuoden päättyessä olevien saamisten yhteismäärästä ja että vakuutuslaitoksen vakuutusmaksusaamiin sovelletaan 1 momentin säännöksiä. Niin ikään saa takauslaitos, jonka yksinomaisena

41 §

Luovutetusta sekä tuhoutuneesta, anastetusta tai muusta syystä menetetystä muusta kuin 30 ja 31 §:ssä tarkoitettusta kuluvastä käyttöomaisuudesta saadut veronalaiset luovutushinnat ja muut vastikkeet tuloutetaan ja *vähennyskelpoinen* poistamatta oleva hankintamenon osa vähennetään sinä verovuonna, jona käyttöomaisuus on luovutettu tai menetys on todettu.

Maa-alueen *vähennyskelpoinen* hankintameno sekä arvopaperin tai muun kulumattoman käyttöomaisuuden hankintamenon *vähennyskelpoinen* osa, jota ei ole poistettu 1 momentin perusteella, poistetaan sinä verovuonna, jona maa-alue, arvopaperi tai muu kulumaton käyttöomaisuus on luovutettu.

46 §

Verovelvollinen, raha-, vakuutus- ja eläkelaitoksia lukuun ottamatta, saa vähentää verovuonna tekemänsä luottotappiovarauksen, mikäli luottotappiovarausten yhteismäärä ei ylitä 2 prosenttia liikesaamisten yhteismäärästä tai verovelvollisen toteennäyttämää sitä suurempaa todennäköistä luottotappion vaaraa.

Raha-, vakuutus-, ja eläkelaitos saa vähentää verovuonna tehdyn, enintään 0,6 prosenttia laitoksella verovuoden päättyessä olevien saamisten yhteismäärästä vastaavan luottotappiovarauksen, kuitenkin niin, että laitoksen verovuonna ja aikaisemmin tekemien purkamattomien luottotappiovarausten yhteismäärä ei saa ylittää 5 prosenttia laitoksella verovuoden päättyessä olevien saamisten yhteismäärästä ja että vakuutuslaitoksen vakuutusmaksusaamiin sovelletaan 1 momentin säännöksiä. Niin ikään saa takauslaitos, jonka yksinomaisena

Voimassa oleva laki

tarkoituksena on takaussitoumusten antaminen raha-, vakuutus- ja eläkelaitokselle asiakkaitensa liiketoimintaan saamien luottojen vakuudeksi, vähentää 1 momentin mukaisesti liikesaamisista myönnettävän vähennyksen lisäksi tässä momentissa mainitulla tavalla lasketun luottotappiovarauksen verovuoden päättyessä olevien takausvastuittensa yhteismäärästä.

51 §.

Vaihto- ja sijoitusomaisuus siirretään verovelvollisen tulolähteestä toiseen alkuperäistä hankintamenoa ja käyttöomaisuus hankintamenon verotuksessa vielä poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä.

Verovelvollisen muuhun tulolähteeseensä siirtämien maatilataloudesta saatujen tuotteiden hankintamenoksi katsotaan tuotteiden todennäköinen luovutushinta siirtohetkellä.

Verovelvollisen ottaessa itselleen vaihto-, sijoitus-, käyttö- tai muuta omaisuutta, palveluksia taikka muita etuuksia tai oikeuksia liikkeestään tai ammatistaan katsotaan otetun etuuden tai oikeuden alkuperäistä hankintamenoa vastaava määrä tai sitä alhaisempi todennäköinen luovutushinta veronalaiseksi luovutushinnaksi.

Ehdotus

tarkoituksena on takaussitoumusten antaminen raha-, vakuutus- ja eläkelaitokselle asiakkaitensa liiketoimintaan saamien luottojen vakuudeksi, vähentää 1 momentin mukaisesti liikesaamisista myönnettävän vähennyksen lisäksi tässä momentissa mainitulla tavalla lasketun luottotappiovarauksen verovuoden päättyessä olevien takausvastuittensa yhteismäärästä.

51 §

Hyödyke siirretään elinkeinotulolähteessä omaisuuslajeista toiseen seuraavasti:

1) rahoitus- ja vaihto-omaisuudesta alkuperäistä hankintamenoa tai sitä alemmaa todennäköistä luovutushintaa vastaavasta määrästä,

2) sijoitusomaisuudesta alkuperäisen hankintamenon ja 5 §:n 6 kohdassa tarkoitetun arvonnkorotuksen yhteismäärää tai sitä alemmaa todennäköistä luovutushintaa vastaavasta määrästä, kuitenkin niin, että sijoitusomaisuuteen kuuluva rakennus siirretään hankintamenon ja sitä vastaavan 5 §:n 6 kohdassa tarkoitetun arvonnkorotuksen verotuksessa poistamatta olevasta määrästä ja

3) käyttöomaisuudesta hankintamenon verotuksessa poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä.

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 elinkeinotulolähteeseen 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. Maatilataloudesta siirrettyjen tuotteiden hankintamenoksi katsotaan tuotteiden todennäköinen luovutushinta siirtohetkellä.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

51 b §

Verovelvollisen ottaessa liikkeestään tai amatistaan yksityistalouteensa tai yhtymän osakkaan ottaessa yhtymästä vaihto- tai käyttöomaisuutta tai muuta omaisuutta, palveluksia tai muita etuuksia tai oikeuksia, katsotaan luovutushinnaksi otetun etuuden tai oikeuden alkuperäistä hankintamenoa vastaava määrä tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta.

51 c §

Yritysmuodon muutosten osalta noudatetaan, mitä tulo- ja varallisuusverolaissa on toimintamuodon muutoksista säädetty.

51 d §

Purkautuvan yhteisön verotuksessa vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden sekä muun omaisuuden luovutushinnaksi katsotaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä. Purkautuvan avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön verotuksessa vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden sekä muun omaisuuden luovutushinnaksi katsotaan omaisuuden alkuperäistä hankintamenoa vastaava määrä tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta.

52 §.

Yhteisöjen sulautuessa syntynyt voitto ei ole veronalaista tuloa eikä tappio vähennyskelpoinen meno.

Yhteisöjen sulautuessa vähennetään sulautuneen yhteisön verotuksessa vielä vähentämättä olevat vähennyskelpoiset menot vastaanottaneen yhteisön tuloista samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty sulautuneen yhteisön tuloista.

Milloin vastaanottava yhteisö omistaa sulautuvan yhteisön osakkeita tai osuuksia, saadaan sulautuvalta yhteisöltä siirtyvän käyttöomaisuuden hankintamenoksi verovelvollisen sitä vaatiessa katsoa sen estämättä, mitä edellä 2 momentissa on säädetty, sanotun käyttöomaisuuden osuutta sulautuvan yhteisön koko varallisuudesta vastaava osuus osakkeiden hankintamenon ja siirtyvien velkojen yhteismäärästä, ei kuitenkaan enempää kuin käyttöomaisuuden käypä arvo. Käyttöomaisuuden osuutta määrättäessä käytetään perusteena sulautuvan yhteisön omaisuuden verotusarvoja kuitenkin niin, että vaihto-omaisuuden arvoksi otetaan 70 prosenttia sen hankintamenosta.

52 §

Yhteisöjen tai yhtiöiden sulautuessa syntynyt voitto ei ole veronalaista tuloa eikä tappio vähennyskelpoinen meno yhteisöjä koskevin 2 ja 3 momenteissa säädettyin poikkeuksin.

Jos sulautuneen yhteisön osakkeet tai osuudet ovat kuuluneet vastaanottavan yhteisön vaihto- tai sijoitusomaisuuteen, vastaanottavan yhteisön veronalaista tuloa on määrä, jolla sulautuvalta yhteisöltä siirtyvien varojen ja velkojen erotus ylittää sulautuvan yhteisön osakkeiden tai osuuksien verotuksessa poistamatta olevan hankintamenon osan. Varojen määrää laskettaessa omaisuuden arvona käytetään hankintamenon verotuksessa vähentämättä olevaa osaa. Jos siirtyvien varojen määrän vähentämiseksi on suoritettu tavanomaista suurempi voitonjako, konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa (825/86) tarkoitettu konserniavustus tai muita sellaisia toimenpiteitä, mainitut erät, samoin kuin sellainen sulautuneen yhteisön tappio, joka vastaanottavalla yhteisöllä on tappiontasauksesta tuloverotuksessa annetun lain 7 §:n perusteella oikeus vähentää verotettavasta tulostaan, lisätään ve-

Voimassa oleva laki

Ehdotus

ronalaista tuloa laskettaessa siirtyvien varojen määrään.

Vastaanottavan yhteisön vähennyskelpoista menoa on sulautuvan yhteisön osakkeiden tai osuuksien poistamatta oleva hankintameno siltä osin kuin se ylittää sulautuvalta yhteisöltä sulautumisessa siirtyvien varojen ja velkojen erotuksen. Varojen määrää laskettaessa omaisuuden arvona käytetään hankintamenon verotuksessa vähentämättä olevaa osaa, kuitenkin niin, että käyttöomaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja arvopapereiden arvona käytetään niiden todennäköistä luovutushintaa. Jos siirtyvien varojen määrän vähentämiseksi on suoritettu tavanomaista suurempi voitonjako, konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa tarkoitettu konserniavustus tai muita sellaisia toimenpiteitä, mainitut erät, samoin kun sellainen sulautuneen yhteisön tappio, joka vastaanottavalla yhteisöllä on tappionsauksesta tuloverotuksessa annetun lain 7 §:n perusteella oikeus vähentää verotettavasta tulostaan, lisätään vähennyskelpoista hankintamenon osaa määrättäessä siirtyvien varojen määrään. Hankintamenon vähennyskelpoinen osa poistetaan yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusaikanaan, kuitenkin enintään 10 verovuonna.

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.

Sulautuvaa ja vastaanottavaa yhteisöä tai yhtymää käsitellään verotuksessa erillisinä siihen asti, kun sulautuminen on tullut voimaan.

52 a §.

Milloin avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö puretaan ja sen omaisuus siirtyy yhtiön toimintaa jatkamaan perustetulle osakeyhtiölle, jonka osakkeista puretun yhtiön osakkaat omistavat vähintään kaksi kolmannelta, vähennetään yhtiön verotuksessa vielä vähentämättä olevat vähennyskelpoiset menot osakeyhtiön tulosta samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty puretun yhtiön tulosta.

52 a §

Yhteisön siirtäessä osan toiminnastaan konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 3 §:n 1 tai 2 momentissa tarkoitetulle siirtyvää toimintaa jatkamaan perustetulle tytäryhteisöleen tai kahden tai useamman yhteisön perustaessa niiltä siirtyvää toimintaa jatkamaan uuden yhteisön, omaisuutta luovuttavan yhteisön verotuksessa katsotaan vastaanottavaan yhteisöön apporttina tai sille muuten luovutetun

Voimassa oleva laki

Ehdotus

siirtyvään toimintaan kuuluvan rahoitus-, vaihto- ja sijoitusomaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi omaisuuden alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta ja käyttöomaisuuden luovutushinnaksi hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa tai edellä määritellyjä luovutushintoja korkeampi omaisuuden luovutuksessa käytetty apporttiarvo tai todellinen luovutushinta. Jos vaihto-omaisuus pannaan yhteisöä perustettaessa apporttina siirtyvää toimintaa jatkamaan perustettuun yhteisöön, jonka osakkeet omaisuutta luovuttava yhteisö omistaa, katsotaan vaihto-omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi kuitenkin sen verotuksessa vähentämättä oleva hankintameno tai tätä korkeampi apportissa käytetty arvo.

Siirtyvän omaisuuden vähennyskelpoiseksi hankinnasta johtuneeksi menoksi katsotaan vastaanottavan yhteisön verotuksessa sama määrä, mikä on luettava omaisuutta luovuttavan yhteisön luovutushinnaksi.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 1989. Sitä sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa jäljempänä mainituin poikkeuksin.

Vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa on 28 §:n 2 momentin säännöksestä poiketen verovuoden kulua verovelvollisen sitä vaatiessa enintään 35 prosenttia vaihto-omaisuuden siitä hankintamenon osasta, jota ei 28 §:n 1 momentin säännösten perusteella ole katsottu kuluksi. Sellaisten verovelvollisen, joka on verovuonna 1989 tehnyt 46 a §:n nojalla toimintavaruksen tai jolla on aikaisemmin tehtyjä purkamattomia toimintavaroja, verovuoden kulua on kuitenkin enintään 30 prosenttia vaihto-omaisuuden edellä mainitusta hankintamenon osasta. Muiden arvopapereiden hankintamenosta kuin asunto-osakeyhtiöiden osakkeiden ja muiden sellaisten yhtiöiden osakkeiden hankintamenosta, jotka oikeuttavat määrätyn huonetilan hallintaan yhtiön omistamassa rakennuksessa, samoin kuin sellaisten vakioitujen optioiden ja termiinien hankintamenosta, jotka koskevat arvopapereita tai arvopapereiden hinnan kehitystä kuluva tunnusluvun muutoksen perusteella laskettava suoritus, verovuoden kulua on kuitenkin enintään 20 prosenttia siitä määrästä, jota ei 28 §:n 1 momentin säännöksen perusteella ole katsottu kuluksi.

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

Vuosilta 1989 ja 1990 toimitettavissa verotuksissa verovelvollisella on oikeus 28 §:n 2 momentin nojalla lukea kuluksi yhtä suuri markkamäärä kuin edellisenä verovuonna, kuitenkin niin, että kulun määrä ei saa ylittää edellisen vuoden verotuksessa voimassa ollutta suhteellista enimmäismäärää.

Vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa verovelvollisella on oikeus 29 §:n 1 momentin ja 46 §:n 2 momentin nojalla lukea kuluksi yhtä suuri markkamäärä kuin edellisenä verovuonna, kuitenkin niin, että kulun määrä ei saa ylittää ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleita suhteellisia enimmäismääriä.

Lain 46 §:n 1 momentin muutosta sovelletaan ensi kerran vuodelta 1990 toimitettavassa verotuksessa. Vuodelta 1990 toimitettavassa verotuksessa verovelvollisella on oikeus 46 §:n 1 momentin nojalla lukea kuluksi yhtä suuri markkamäärä kuin edellisenä verovuonna, kuitenkin niin, että kulun määrä ei saa ylittää edellisen vuoden verotuksessa voimassa ollutta suhteellista enimmäismäärää.

Ennen tämän lain voimaantuloa tapahtuneisiin kiinteistöjen ja arvopapereiden kauppoihin ja muihin luovutuksiin sovelletaan ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleita säännöksiä.

Yhteisöjen purkamisiin, joissa ilmoitus selvitystilaan asettamisesta on tehty rekisteröintiä varten ennen tämän lain voimaantuloa sekä sulautumisiin, joissa sulautumissopimuksesta on tehty ilmoitus rekisteröintiä varten tai, jos tällaista ilmoitusta ei ole säädetty tehtäväksi, sulautumiseen on haettu suostumusta tuomioistuimelta tai muulta viranomaiselta ennen tämän lain voimaantuloa, sovelletaan ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleita säännöksiä.

2.

Laki**konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan konserniavustuksesta verotuksessa 21 päivänä marraskuuta 1986 annetun lain (825/86) 1 § ja 3 §:n 1 momentti sekä
lisätään lakiin uusi 6 a § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

1 §

Konserniavustuksen vähentämisestä tulosta ja sen lukemisesta veronalaiseksi tuloksi valtionverotuksessa säädetään tässä laissa.

Tämän lain mukainen konserniavustus ei ole kunnallisverotuksessa antajan tulosta vähennyskelpoinen eikä saajan veronalaista tuloa.

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 liike tulostaan. Suoritetun konserniavustuksen määrä luetaan tytäryhteisön veronalaiseksi liike tuloksi.

Ehdotus

1 §

Konserniavustuksen vähentämisestä *antajan* tulosta ja sen lukemisesta *saajan* tuloksi *verotuksessa* säädetään tässä laissa.

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 liike tulosta. *Kunnallisverotuksessa konserniavustusta ei kuitenkaan saa vähentää verotuslain 72 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitetusta harkinnalla vahvistetusta määrästä.* Suoritetun konserniavustuksen määrä luetaan tytäryhteisön veronalaiseksi liike tuloksi.

6 a §

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

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 1989. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa.