

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 28 §:n sekä kirjanpitolain 16 §:n muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan, että turvavarastosopimuksia tekevät yritykset saisivat tuloverotuksessa tehdä turvavaraston hankintahinnasta yleistä varastovarausta suuremman aliarvostuksen eli vähentää verovuoden kuluna enintään 75 prosenttia turvavaraston hankintahinnasta. Tuontipoltoaineita ja lääkeaineita varastoimaan velvolliset yritykset saisivat niin ikään vähentää verovuoden

kuluna enintään 75 prosenttia sanottuja aineita käsittävän pakollisen varaston eli velvoitevaraston hankintahinnasta.

Ehdotetut lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan ensi tilassa. Ehdotettuja säännöksiä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1986 toimitettavassa verotuksessa.

PERUSTELUT

1. Turvavarastot

1.1. Nykyinen tilanne

Turvavarastoja voidaan perustaa ja ylläpitää väestön toimeentulon turvaamiseksi ja tuotanto-toiminnan ylläpitämiseksi välttämättömien raaka-aineiden, tarvikkeiden ja tuotteiden varastoinniseksi ulkomaankaupan häiriöiden varalta. Turvavarastolla tarkoitetaan sellaista tavaravarastoa, jota varastoiva yritys (*turvavarastoija*) sopimuksen perusteella ylläpitää liiketoiminnassaan tarvittavan varaston lisäksi. Varastointi perustuu 1 päivänä tammikuuta 1983 voimaan tulleen turvavarastolakiin (970/82). Valtioneuvosto vahvistaa turvavarastoitavat raaka-aineet, tarvikkeet ja tuotteet nimikkeittäin. Kauppa- ja teollisuusministeriö tekee turvavarastoinnista määräaikaisen sopimuksen varaston perustavan turvavarastoijan kanssa. Sopimuksessa turvavarastoija sitoutuu perustamaan sovitun suuruisen ja laatuksen raaka-aine-, tarvike- tai tuotevaraston ja ylläpitämään sitä määräajan. Turvavarastointisopimus on

tehtävä vähintään kolmeksi ja enintään kymmeneksi vuodeksi. Voimassa olevaa sopimusta voidaan kuitenkin jatkaa vähintään kahdeksi vuodeksi kerrallaan. Turvavarastojen ylläpitäminen tapahtuu pääosiltaan yritysten omalla kustannuksella. Valtiovalta antaa yrityksille rahoituksellista tukea osallistumalla turvavarastoitavien hyödykkeiden hankkimiseksi otettujen lainojen korkokustannuksiin.

Kuluvana vuonna valtio antaa turvavarastoijalle 3 prosentin suuruisen korkosubvention, jolloin yritysten maksettava korkokustannus jää noin 5 prosenttiin. Muussa suhteessa valtio ei tue turvavarastointia. Ainoastaan poikkeuksellisen suurten varastoitavien aineiden laadusta johtuvien kustannusten kattamiseksi on tulo- ja menoarvioon sisällytetty määräraha. Tätä määrärahaa ei toistaiseksi ole käytetty.

Nykyisen järjestelmän pohjalta ei ole päästy maan huoltovarmuuden eikä asetettujen varastointitavoitteiden kannalta tyydyttävään tulokseen. Voimassa olevien turvavarastojen arvo on vain noin 130 miljoonaa markkaa eli vain 26

prosenttia siitä, mitä varastojen arvo korkotukiluottojen myöntämisvaltuus huomioon ottaen voisi olla. Turvavarastointitavoitteena on ollut 4 kuukauden normaalitarpeen mukaisen huoltovarmuuden saavuttaminen tuotantotoiminnan välttämättömien raaka-aineiden ja tarvikkeiden osalta. Valtioneuvoston vahvistaman nykyisen turvavarastointiohjelman täysimääräinen toteuttaminen edellyttäisi noin 600 miljoonan markan varastoja. Turvavarastointiohjelman epätydyttävää toteutumista osoittaa myös se, että turvavarastosopimuksia on tehty vain 14 raaka-aine- tai tarvikkeenimikkeen osalta, kun ohjelmaan sisältyy nimikkeitä 75.

Sytä turvavarastoinnin epätydyttävään toteutumiseen on useita. Pääasiallinen syy on, että turvavaraston ylläpidosta aiheutuu runsaasti ylimääräisiä kustannuksia, kuten ylimääräisten varastotilojen hankinta- ja ylläpitokustannukset, pitkäaikaissäilytyksen vaatimat erityiskustannukset sekä varastojen seurannasta, kierrätyksestä ja arvomenetyksestä syntyvät kulut. Nämä kustannukset jäävät yleensä yritysten itsensä kannettaviksi, koska kilpailutilanteesta johtuen niitä ei voida siirtää tuotteiden hintoihin. Siinäkin tapauksessa, että kustannukset poikkeuksellisesti voitaisiin siirtää hintoihin, tapahtuu tämä noin 3—10 vuoden aikaviiveellä turvavarastoa myytäessä. On laskettu, että turvavarastoitavista raaka-aineista, tarvikkeista ja tuotteista syntyy sanottuja ylimääräisiä varastokustannuksia keskimäärin 10—20 prosenttia varaston arvosta vuosittain. Kun yritykset muutoin pyrkivät kustannussyistä pienentämään liiketaloudellisin perustein ylläpitämiensä operatiivisten varastojen kokoa, on selvää, että yritykset eivät ole halukkaita perustamaan uusia turvavarastoja, jotka vain lisäisivät varastointikustannuksia.

1.2. Ehdotetut muutokset

1.2.1. Yleistä muutoskeinoista

Riittävien raaka-aineiden, tarvikkeiden ja tuotteiden hankinta taloudellisten kriisien ja häiriöiden varalle tapahtuu taloudellisesti edullisemmin ja pienimmin kustannuksin juuri niiden teollisuusyritysten toimesta, jotka muutoinkin elinkeinotoiminnassaan sanottuja raaka-aineita, tarvikkeita ja tuotteita hankkivat ja toimintaansa varten varastoivat. Jotta yritykset varastoisivat eivätkä, kuten nykyisin, pyrkisi kaikin tavoin pienentämään varastojaan, tulisi niiden turvavarastoin-

nista johtuvia kustannuksia voida jo varastointiaikana pienentää.

Nykyisellään on turvavarastoitavien hyödykkeiden hankinnan rahoitus järjestetty luottolaitosten varoista myönnettävistä eräistä korkotukilainoista annetun lain (1015/77) mukaisesti. Tämän perusteella yritykset saavat korkotukea turvavarastohankintaan otettavalle lainalle eikä lainoja tarvitse varaston ylläpitoaikana lyhentää. Varaston ylläpitoaikana lainasta maksettavia korkokustannuksia valtio subventoi 5 prosentilla. Tämä rahoitustuki kattaa kuitenkin vain varastoon ostettujen hyödykkeiden ostopinnan, ei sitä vastoin varastotilojen hankinta- eikä ylläpitokustannuksia eikä liioin varaston seurannasta ja kierrätyksestä johtuvia kustannuksia.

1.2.2. Turvavaraston hankintamenon kuluksi kirjaus verotuksessa

Eräs keino turvavaraston ylläpidosta johtuvien kustannusten kompensoimiseen olisi sallia yritysten kirjata tuloverotuksessa vähennyskelpoiseksi kuluksi nykyistä suurempi osuus varaston hankintahinnasta. Nykyisin yritykset voivat kirjata varaston hankintamenosta verovuoden kuluksi enintään 40 prosenttia, tai mikäli ne ovat tehneet toimintavaruksen, enintään 35 prosenttia. Turvavaraston hankintamenon muuta varastoa suurempi kulukirjaus olisi perusteltua sen vuoksi, että turvavaraston varastointiaika ylittää huomattavasti liiketaloudellisin perustein laskettavan varastointiajan. Tämän johdosta turvavarastoon liittyy muuta varastoa huomattavasti suurempi hinnanlaskuvaara sekä liiketaloudellinen riski. Näillä perusteilla turvavaraston hankintamenosta tulisi voida kuluksi kirjata yleistä varastovarausta enemmän ja lisäksi siitä riippumatta, onko yritys vähentänyt tulostaan toimintavaruksen vai ei.

Sallimalla yritysten vähentää turvavaraston hankintamenosta nykyistä suurempi osa kuluna jo varastointiaikana on mahdollista saada turvavarastoinnista kiinnostumaan nekin yritykset, jotka eivät hyödykkeiden hankinnan rahoitukseen käytä lainarahoitusta ja jotka nykyisellään eivät siten voi saada hyväkseen turvavarastolainoista valtion myöntämää korkosubventiota. Lisäämällä sanotuin tavoin turvavaraston hankintakustannusten vähennyskelpoisuutta verotuksessa voidaan turvavaraston ylläpitokustannuksia tukea perustamatta tätä tukimuotoa varten uutta organisaatiota tai uutta hakemusmenettelyä. Turvarastosopimuksia tekevät yritykset joutuvat nimit-

täin nykyisinkin itse selvittämään turvavarastojen laadun, määrän sekä niissä tapahtuvat muutokset kauppa- ja teollisuusministeriölle. Tämä selvitys on samalla myös veroviranomaisten käytettävissä. Lisäksi yritysten on helppo sanotun selvityksen perusteella pitää sellaista kirjaa turvavarastoon tapahtuneista hankinnoista, kuin verotuksessa on tarpeen. Mikäli suurin osa turvavaraston hankintamenosta olisi vähennetty jo ennen varaston myyntiä, olisi tämä omiaan estämään turvavaraston pidon lopettamisen ja sen myynnin. Varaston myyntihinta tuloutuisi tällöin myydessä lähes sellaisenaan, koska vähennyskelpoinen hankintameno olisi verotuksessa jo aikaisemmin pääosaltaan vähennetty.

Mainittu turvavaraston hankintamenon nykyistä suurempi kuluksi kirjaaminen ja tulosta vähentäminen toteutettaisiin lisäämällä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 28 §:ään uusi turvavarastojen hankintamenon vähentämisestä koskeva säännös sekä muuttamalla vastaavasti kirjanpitolain 16 §:ää, jotta vähentäminen elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 54 §:n säännökset huomioon ottaen olisi mahdollista.

Edellä esitetyillä perusteilla ehdotetaan, että turvavarastoista saataisiin verotuksessa tehdä oma muusta vaihto-omaisuudesta erillinen ja toimintavarauksesta riippumaton aliarvostus, minkä enimmäismäärä olisi 75 prosenttia verovelvollisen erikseen selvittämästä turvavarastoon kuuluvien raaka-aineiden ja tarvikkeiden hankintamenosta.

2. Velvoitevarastot

2.1. Nykyinen tilanne

Tuontipolttoaineiden velvoitevarastointilain (303/83) nojalla ovat kivihiiltä lämpö- ja sähköenergian tuottamiseen käyttävät laitokset sekä kivihiilen, raakaöljyn ja keskeisimpien öljytuotteiden maahantuojaat velvollisia ylläpitämään mainittujen tuontipolttoaineiden varastoja tietyn vähimmäismäärän (*velvoitevaraston*) suuruisina. Lääkkeiden velvoitevarastointilain (402/84) mukaan on apteekkitavaratehtailla, lääkkeiden maahantuojoilla ja sairaanhoitolaitoksilla samanlainen varastointivelvollisuus tiettyjen lääkeaineiden ja -valmisteiden kohdalla. Sekä tuontipolttoaineiden että lääkeaineiden velvoitevarastot liittyvät keskeisesti väestön toimentulon kannalta välttämättömän huoltovarmuuden ylläpitoon. Varastointivelvollisuus on sanottujen lakien mukaan pakollista. Siitä aiheutuvat kustannukset voi-

daan, toisin kuin turvavarastoinnin osalta, yleensä siirtää tuotteiden hintoihin.

2.2. Ehdotetut muutokset

Vuodesta 1986 lukien voidaan velvoitevaraston hankintamenosta lukea kuluksi korkeintaan 40 prosenttia, tai mikäli velvoitevarastointivelvollinen yritys on verotuksessa tehnyt maksamiensa palkkojen määrän perusteella niin sanotun toimintavarauksen, enintään 35 prosenttia. Näin pienen osan lukeminen tulosta vähennyskelpoiseksi kulueräksi on riittävä liikeloudellisiin perusteisiin ylläpidettävän operatiivisen varaston kohdalla. Yrityshän voi vapaasti realisoida operatiivisen varastonsa ja näin varaston myynnistä saamallaan tuloilla kattaa varaston hankintamenot.

Velvoitevaraston kohdalla tilanne on toinen. Velvoitevarastointi tavallaan merkitsee investointia tuloa tuottamattomaan kohteeseen, koska yritys ei ole oikeutettu varastoa myymään, vaan on velvollinen ylläpitämään sitä suuruudeltaan vähentymättömänä. Varasto tuottaa tuloa vasta, kun yritykselle hyödykkeiden saantivaikeuksien tai kriisitilanteiden kohdatessa annetaan lupa käyttää varastoa. Näin ollen velvoitevarastoa ei verotuksellisesti voida rinnastaa muuhun varastoon, vaan pikemminkin investointiin tuloa tuottamattomaan omaisuuteen. Tämän vuoksi ja kun varastointi vielä tapahtuu yrityksen omalla kustannuksella, on perusteltua soveltaa velvoitevarastoon yleistä varastovarausta korkeampaa aliarvostusprosenttia. Edellä turvavaraston kohdalla esitettyihin näkökohtiin viitaten ehdotetaan, että aliarvostuksen enimmäismäärä myös velvoitevaraston hankintamenosta olisi 75 prosenttia yrityksen mahdollisesti tekemän toimintavarauksen vaikuttamatta asiaan. Tästäkin asiasta säädettäisiin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 28 §:ään lisättävässä uudessa 3 momentissa.

3. Esityksen taloudelliset vaikutukset

Turvavarastojen hankintamenon kuluksi lukeminen ja tulosta vähentäminen on riippuvainen yrityksen tilinpäätöstilanteesta ja erityisesti siitä, kuinka suurta voittoa yritys turvavaraston ylläpitovuosina näyttää. Toisaalta tulosta vähennetty hankintamenon osa tuloutuu varastoinnin päättyessä, joten yrityksen vähennyksestä saama hyöty muodostuu itse asiassa vain veronmaksun lyk-

kääntymisen johdosta saatavasta laskennallisesta korosta viivästyneelle tuloveromäärälle. Tästä huolimatta varastovaraus alentaa verojen pienemisen myötä varastointikustannuksia juuri varastointiaikana, joten sen varastointia tukeva merkitys on oikein ajoitettu. Mikäli yritykset varastovaruksen ehdotetun korotuksen johdosta lasisivat turvavarastojaan esimerkiksi 200 miljoonalla markalla, voisi varastovaruksen korotuksen laskennallinen määrä lähivuosina olla yhteensä noin 40 miljoonaa markkaa. Tämä merkitsisi valtion tuloverotuottoon noin 15 miljoonan markan laskennallista pienennystä. Kun voittoa näyttävillä yrityksillä yleensä on melko laajat mahdollisuudet itse säädellä tulostaan ja siitä maksettavien verojen määrää esimerkiksi pienentämällä muita kulukirjauksiaan varastovaruksen korotusta vastaavalla määrällä ja kun toisaalta läheskään kaikkien yritysten vuositulo ei riitä korotetun varastovaruksen hyödyntämiseen kerralla yhtenä tai kahtena vuotena, ei varastovaruksen korotus sanottavammin vaikuttaisi lähivuosien tuloverokertymään.

Se, mitä edellä on todettu varastovaruksen korotuksen taloudellisista vaikutuksista turvavarastojen kohdalla, pitää suurelta osin paikkansa myös velvoitevarastoihin. Laskennallisesti merkitsee varastovaruksen korottaminen 75 %:iin velvoitevaraston arvosta sitä, että varastointivelvolliset yritykset voisivat tulostaan vähentää varastovaruksen korotuksena lähes 350 miljoonaa markkaa. Käytännössä yritykset eivät kuitenkaan täysimääräisesti käytä hyväkseen enimmäismääräisiä varauksia, enimmäispoistoja tai tee verotuksessa muitakaan vähennyksiä maksimaalisina, vaan ne jättävät itselleen yleensä melkoisen kuluvaraston

käytettäväksi tuloksentasaukseen myöhempinä vuosina. Näin ollen varastovaruksen korotus velvoitevarastoista jäänee lähivuosina kaikkiaan 200 miljoonaan markkaan, mikä merkitsisi valtion tuloverotuottoon laskennallisesti noin 60 miljoonan markan pienennystä. Kunnallisveron tuotto pienenis yritysten kunnallisverotustilanteesta riippuen ehkä vain joitakin miljoonia markkoja. Pitemmällä aikavälillä asiaa tarkasteltaessa on lisäksi otettava huomioon se seikka, että velvoitevarastointivelvolliset yritykset voivat mukauttaa myös hinnoittelunsa ja sen kautta voittonsa niin, että niiden ei välttämättä muutoinkaan tarvitse käyttää maksimaalisia vähennysmääriä tuloksentasaukseen.

4. Voimaantulo

Lait ehdotetaan tuleviksi voimaan ensi tilassa. Korotettua varastovarausta sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1986 toimitettavassa verotuksessa. Siitä pääsisivät osallisiksi nekin yritykset, joilla jo nykyisin on turvavarastosopimus tai velvoitevarasto.

5. Säättämisjärjestys

Koska ehdotus ei koske uutta tai lisättyä veroa taikka määräajaksi säädetyn veron jatkamista, ei se edellytä valtiopäiväjärjestyksen 68 §:n mukaista säättämisjärjestystä.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 28 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti lisätään elinkeinotulon verottamisesta 24 päivänä kesäkuuta 1968 annetun lain 28 §:ään, sellaisena kuin se on muutettuna 28 päivänä joulukuuta 1978 ja 31 päivänä joulukuuta 1985 annetuilla laeilla (1090/78 ja 1112/85), uusi näin kuuluva 3 momentti:

28 §

Poiketen siitä, mitä 2 momentissa on säädetty enimmäisprosenttimääristä, on turvavarastolaissa (970/82) tarkoitetun turvavaraston sekä tuontipolttoaineiden velvoitevarastointilaissa (303/83) ja lääkkeiden velvoitevarastointilaissa (402/84)

tarkoitettun velvoitevaraston hankintamenosta verovuoden kuluja enintään 75 prosenttia.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 1986 ja sitä sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1986 toimitettavassa verotuksessa.

2.

Laki**kirjanpitolain 16 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti muutetaan 10 päivänä elokuuta 1973 annetun kirjanpitolain (655/73) 16 §:n 2 momentti näin kuuluvaksi:

16 §

Tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, on erotus kuitenkin kirjattava kuluksi. Lisäksi saadaan kirjata kuluksi enintään puolet tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintamenosta tai sitä pienemmästä todennäköisestä hankintamenosta tai luovutushinnasta. Turvarastolaissa (970/82)

tarkoitettujen turvarastojen sekä tuontipolttoainesten velvoitevarastointilaissa (303/83) ja lääkkeiden velvoitevarastointilaissa (402/84) tarkoitettujen velvoitevarastojen hankintamenosta saadaan kuluksi kirjata kuitenkin enintään 75 prosenttia sanotusta menosta tai luovutushinnasta.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 1986 ja sitä sovelletaan tilikauteen, joka päättyy vuonna 1986 tai sen jälkeen.

Naantalissa 27 päivänä kesäkuuta 1986

Tasavallan Presidentti

MAUNO KOIVISTO

Ministeri *Pekka Vennamo*

2.

Laki

kirjanpitolain 16 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti muutetaan 10 päivänä elokuuta 1973 annetun kirjanpitolain (655/73) 16 §:n 2 momentti näin kuuluvaksi:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

16 §

Tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, on erotus kuitenkin kirjattava kuluksi. Lisäksi saadaan kirjata kuluksi enintään puolet tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintamenosta tai sitä pienemmästä todennäköisestä hankintamenosta tai luovutushinnasta.

Tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, on erotus kuitenkin kirjattava kuluksi. Lisäksi saadaan kirjata kuluksi enintään puolet tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintamenosta tai sitä pienemmästä todennäköisestä hankintamenosta tai luovutushinnasta. *Turvavarastolaissa (970/82) tarkoitetun turvavaraston sekä tuontipolttoainien velvoitevarastointilaissa (303/83) ja lääkkeiden velvoitevarastointilaissa (402/84) tarkoitetun velvoitevaraston hankintamenosta saadaan kuluksi kirjata kuitenkin enintään 75 prosenttia sanotusta menosta tai luovutushinnasta.*

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 198 ja sitä sovelletaan tilikauteen, joka päättyy vuonna 1986 tai sen jälkeen.