

LAKIALOITE 103/1999 vp

Laki pienyritysten jakamattoman tulon verotuksesta

Eduskunnalle

ALOITTEEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Henkilöyhtiöiden — avointen yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden — verotuksellinen asema on heikentynyt ja heikentymässä osakeyhtiöihin nähden. Esimerkiksi velkojen puolittamissään-
nön poistuminen nettovarallisuutta laskettaessa heikentää henkilöyhtiöiden verotuksellista asemaa. Kuitenkin juuri nämä lähinnä pk-sektorin yritykset ovat työllisyyden kannalta avainasemassa. Henkilöyritysten mahdollisuuksia kerryttää omaa pääomaa ja vahvistaa tasetta on erityisen tärkeää parantaa myös tulevia rahaliiton oloja ajatellen.

Pienyritysten jakamattoman tulon lievempi verotus voitaisiin toteuttaa veromallilla, jossa liiketoimintaa harjoittavien elinkeinonharjoittajien tulo- ja varallisuusverolain 30 §:n 1 momentin mukainen jaettava yritystulo ja henkilöyhtiöiden 40 §:n 1 momentin mukainen elinkeinotoiminnan tulos verotettaisiin TVL:n pääsäännöistä poiketen osakeyhtiöiden tapaan yhteisöjen verokannalla. Tulos verotettaisiin elinkeinonharjoittajan, yrittäjäpuolisoiden tai henkilöyhtiön osakkaan ansio- ja pääomatulovertailun mukaisesti vasta, kun varoja jaetaan. Tulonjaon yhtey-

dessä osakas saisi hyvityksen yrityksen suorittamasta tuloverosta yhtiöveron hyvitysjärjestelmällä.

Verotettavaa tulonjakoa olisivat yksityiskäyttöön otetut tai lainatut varat, palvelut tai muut etuudet. Siirrot selvitettäisiin yrityksen kirjanpidon perusteella. Oikeutta tuloveron hyvitykseen ei olisi siirtojen ylittäessä järjestelmän voimassa ollessa syntyneet voittovarot.

Verotettavaa tulonjakoa ei olisi yhtiömiehen sijoittaman pääoman palautus eikä ennen uudistusta yritykseen jätettyjen voittovarojen jakaminen. Pääoman palautukset katsottaisiin suorite-
tuiksi siinä järjestyksessä kuin sijoitukset on suoritettu.

Veromalli olisi vaihtoehtoinen voimassa olevan elinkeinonharjoittajien jaettavaa yritystuloa koskevan TVL:n 30 §:n ja henkilöyhtiöiden elinkeinotoiminnan tulosta koskevan 40 §:n mallien kanssa. Tuloverolaista poikkeava jakamattoman tulon verotus purettaisiin, jos yritys sitä vaatii. Purkautuva määrä verotettaisiin ao. vuoden ansio- ja pääomatulona.

PERUSTELUT

Sovelтамisala

Veromallia sovellettaisiin liiketoimintaa harjoittaviin elinkeinonharjoittajiin sekä avomiin ja

kommandiittiyhtiöihin. Elinkeinonharjoittajan jaettava yritystulo ja henkilöyhtiöiden elinkeinotoiminnan tulos verotettaisiin 29 %:n verokannalla ja jaettu tulonosa elinkeinonharjoittajan tai

henkilöyhtiön osakkaan ansio- ja pääomatulona vasta, kun varoja siirretään yksityistalouteen.

Kahdenkertaisen verotuksen poistaminen

Kahdenkertainen verotus poistettaisiin yhtiöveron hyvitysjärjestelmällä. Hyvitysmenettelyn piirissä olisi yrityksestä nostettu tulonosa. Vero hyvitetäisiin yrityksen tulosta maksetun veron suuruisena. Yhtiöveron hyvitystä ei myönnettäisi siltä osin kuin yksityisöt ylittävät järjestelmän voimassa ollessa syntyneiden voittovarojen yhteismäärän, jota on oikaistu näiden vuosien tappioilla.

Veronalainen yritys- ja elinkeinotulon jako

Varojen nosto yrityksestä olisi lähtökohtaisesti verollista yritys- tai elinkeinotulon jakoa, verotonta pääomanpalautusta tai lainanantoa. Veronalaiseksi tulonjaoksi katsottaisiin verovuoden aikana yksityistilille kirjatut yksityisöt sekä yrityksen menotileille kirjatut kulut, jos tällaisia kuten yrittäjän auto- ym. kuluja on kirjattu menotileille. Yksityisöt selvitetäisiin yrityksen kirjanpidon perusteella. Suurehkoista siirroista tulisi ilmoittaa siirron päivämäärä.

Jotta yksityisottojen verotusta ei voitaisi kiertää lainaratkaisuin, tulisi lainoja käsitellä pääsääntöisesti kuten yksityisottoja. Varojen lainaaminen olisi kuitenkin mahdollista sijoitetyn pääoman määrään saakka ilman, että lainaa katsottaisiin tuloksi (vrt. osakeyhtiöiden lainausmahdollisuus vapaan oman pääoman puitteissa).

Varojen jako verotettaisiin sinä verovuonna, jolloin yrityksen tilikausi päättyy. Jotta järjestelmää ei voitaisi kiertää nostamalla varoja tilikauden aikana ja maksamalla niitä takaisin ennen tilikauden päättymistä, yksityissiirrot verotettaisiin täysimääräisesti varojen nostovuoden tulona. Saman tilikauden aikana tehdyt sijoitukset voitaisiin nostaa pääoman palautuksina vasta seuraavina vuosina.

Pääoman palauttaminen

Varojen jakaminen olisi aina lähtökohtaisesti voitonjakoa. Pääoman palauttaminen olisi kuitenkin verotonta (vrt. osakeyhtiöt). Myös ennen

veromallin käyttöönottoa yritykseen sijoitettu pääoma, johon luettaisiin myös ennen järjestelmän voimaantuloa syntyneet jakamattomat voittovarot, voitaisiin nostaa verovapaasti. Myöskään yritykselle lainattujen varojen palautusta ei katsottaisi verolliseksi yksityisotoksi.

Pääoman palautukset katsottaisiin suorite-
tuiksi siinä järjestyksessä kuin sijoitukset yritykseen on suoritettu.

Peitelyjen voitonsiirtojen estäminen

Pienyritysmuodoissa ei ole osakeyhtiöiden vähimmäispääomaa ja vapaata pääomaa koskevia säännöksiä. Pääoman ylittävät yksityisöt tulisi siksi estää verolainsäädännöllä. Peitelty voiton siirron esteenä toimisi yhtiöveron hyvityksen menettäminen ylisuurien yksityisottojen osalta.

Yksityisöt verotettaisiin, toisin kuin nykyään, osakkaan veronalaisena voitonjakona. Koska yrityksen verotuksessa sovellettaisiin YHL:n tuloveron vähimmäismäärää koskevaa säännöstä, tulisi yrityksen maksaa täydennysveroa 29/71 myös siitä yksityissiirron osasta, joka ylittää voitonjakokelpoiset varat. Osakas ei kuitenkaan saisi hyvitystä yhtiön maksamasta verosta. Negatiiviseen omaan pääomaan johtavat ylisuuret yksityisöt olisivat siten, kuten osakeyhtiön peitelty osingonjako, kahdenkertaisen verotuksen kohteena. Tämä on verotuksellisesti erittäin epäedullista, mikä muodostaisi aidan yritystulon ympärille.

Vaikka negatiiviseen omaan pääomaan johtavat yksityisöt ovat periaatteessa ennen aikaista voitonjakoa, yritys ei myöskään saisi tuloksen kääntyessä jälleen positiiviseksi hyvitystä osakkaan ansiotulosta jo suorittamasta verosta.

Negatiivista omaa pääomaa vastaavien lainojen korkojen vähennysrajoitus säilytettäisiin edelleen. Negatiivisuus voitaisiin myös edelleen ottaa huomioon yritystä myydessä. Koska yksityisöt ja lainat muuttuisivat veronalaisiksi, veromallin käyttöönoton jälkeen syntynyt negatiivinen pääoma ei kuitenkaan vaikuttaisi korkomenojen vähentämiseen, eikä sitä lisättäisi myyntihintaan yritystä luovutettaessa.

Varaukset ja poistot tulisi myös, toisin kuin nykyisin, lukea negatiivisuutta pienentäväksi eriksi.

Tuloverolaista poikkeavan verokohtelun purkaminen ja toimintamuodon muutokset

Tuloverolaista poikkeava jakamattoman voiton verokohtelu purettaisiin, jos yritys sitä vaatii. Purkautuva määrä jakamattomasta tulosta verotettaisiin ao. vuoden ansio- ja pääomatulona.

Yhtiöveron hyvitys siirtyisi myös verovelvollisen toimintamuodon muutoksissa, jos toimintaan liittyvät varat ja velat siirtyvät tasejatkuvuutta noudattaen samoista arvoista. Myös yhtiöveron hyvityksen siirtymiseen elinkeinotoiminnan luovutuksissa, sukupolvenvaihdoksissa tai liiketoiminnan lakatessa sovellettaisiin vastaavia periaatteita kuin nykyisin osakeyhtiöiden yhtiöveron hyvitykseen.

Voimaantulo

Uutta järjestelmää tulisi soveltaa niistä tilikausista lukien, jotka päättyvät vuonna 2001. Koska

pienyritysten veromalli muuttuisi ratkaisevasti aikaisempaan verrattuna, tulisi ennen mallin voimaantuloa tehtyjen sijoitusten ja kertyneiden voittovarojen verotus kuitenkin säilyttää entisellään. Olemassa olevat pääomat ovat pääomasijoituksia tai jo kertaalleen verotettuja voittovaroja, minkä vuoksi ennen järjestelmän voimaantuloa kertyneet pääomat tulee voida nostaa ilman voitonjaon veroseuraamusta. Ennen järjestelmän voimaantuloa sijoitettu pääoma ja kertyneet voittovarot olisi selvitettävä vuosien 1999 ja 2000 veroilmoitusten yhteydessä.

Edellä olevan perusteella ehdotamme,

että eduskunta hyväksyy seuraavan lakiehdotuksen:

Laki**pienyritysten jakamattoman tulon verotuksesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §*Pienyritysten jakamattoman voiton verotus*

Elinkeinotoimintaa harjoittavan luonnollisen henkilön (*elinkeinonharjoittaja*) ja elinkeinoyhtymän jakamattoman voiton verottamisesta säädetään tässä laissa.

Tämän lain elinkeinonharjoittajaa koskevia säännöksiä sovelletaan myös erillisenä verovelvollisena verotettavaan kuolinpesään.

2 §*Soveltamisala*

Elinkeinotoiminnan jakamatonta voittoa verotetaan osakeyhtiöiden tapaan yhteisöverokannalla, jos verovelvollinen, joka on kahden-

kertaista kirjanpitoa pitävä elinkeinonharjoittaja tai elinkeinoyhtymä, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on ainoastaan luonnollisia henkilöitä tai kuolinpesiä, tätä vaatii.

3 §*Jakamattoman tulonosan poikkeavaa verotusta koskeva vaatimus*

Tuloverolain (1535/1992) 30 §:n 1 momentissa tarkoitettu jaettava yritystulo verotetaan elinkeinonharjoittajan tai tuloverolain 14 §:ssä tarkoitettujen yrittäjäpuolisoiden vaatimuksesta tuloverolain pääsäännöstä poiketen 29 %:n yhteisöverokannalla.

Elinkeinoyhtymän elinkeinotoiminnan tulos verotetaan yhtymän osakkaiden vaatimuksesta tuloverolain 40 §:n pääsäännöstä poiketen 28 %:n verokannalla.

4 §

Jaetun tulonosan verotus

Jos elinkeinonharjoittaja tai yrittäjäpuolisot vaativat jakamattoman voiton poikkeavaa verotusta, yrityksestä yksityissiirtoina otettu tulon osa ja siihen liittyvä tuloveron hyvitys katsotaan elinkeinonharjoittajan tai yrittäjäpuolisoiden pääomatuloksi siihen määrään saakka, joka vastaa elinkeinotoimintaan edellisen verovuoden päättyessä kuuluneelle nettovarallisuudelle laskettua 15 %:n vuotuista tuottoastetta. Loppuosa yksityissiirtona otetusta tulonosasta on ansiotuloa.

Jos elinkeinoyhtymän osakkaat vaativat jakamattoman voiton poikkeavaa verotusta, osakkaiden osuus elinkeinotoiminnasta yksityissiirtoina otetusta tulosta ja siihen liittyvä tuloveron hyvitys katsotaan pääomatuloksi siihen määrään saakka, joka vastaa osakkaan osuudelle yhtymän elinkeinotoimintaan edellisen verovuoden päättyessä kuuluneesta nettovarallisuudesta laskettavaa 15 %:n vuotuista tuottoa. Loppuosa yksityissiirtona otetusta tulonosasta on ansiotuloa.

5 §

Jaettuun tulonosaan kohdistuvan tuloveron hyvittäminen

Jaettuun tulonosaan kohdistuvaan tuloveron hyvitykseen elinkeinonharjoittajalle, yrittäjäpuolisolle tai elinkeinoyhtymän osakkaille sovelletaan, mitä yhtiöveron hyvityksestä annetuslaissa (1232/1988) on säädetty osakeyhtiön osakkaalle myönnetystä yhtiöveron hyvityksestä ja osakeyhtiön osakkaalle myönnetystä yhtiöve-

ron hyvityksestä ja osakeyhtiön tuloveron vähimmäismäärästä.

Tuloveron hyvitystä ei myönnetä, jos voitonjaon määrä ylittää verovuoden voiton ja lain voimaantulon jälkeisten aiempien verovuosien jakamattomien voittojen yhteismäärän, jota on oikaistu näiden vuosien tappioilla. Tuloveron hyvitysjärjestelmää ei sovelleta ennen lain voimaantuloa syntyneen tulon jakamiseen.

Jaettu tulonosa elinkeinotoiminnan tai elinkeinoyhtymän tuloksesta selvitetään yksityisotoista annetun verovelvollisen kirjanpitoon perustuvan selvityksen nojalla.

6 §

Tuloverolaista poikkeavan verokohtelun purkaminen ja toimintamuodon muutokset

Tämän lain nojalla valittu tuloverolaista poikkeava jakamattoman voiton verokohtelu puretaan, jos elinkeinonharjoittaja tai elinkeinoyhtymä sitä vaatii.

Purkautuva määrä jakamattomasta tulosta verotetaan 4 ja 5 §:ssä säädettyllä tavalla.

Tuloveron hyvitys siirtyy verovelvollisen toimintamuodon muutoksessa, jos toimintaan liittyvät varat ja velat siirtyvät tasejatkuvuutta noudattaen samoista arvoista. Myös tuloveron hyvityksen siirtymisestä elinkeinotoiminnan luovutuksissa, sukupolvenvaihdoksissa tai liiketoiminnan lakatessa sovelletaan, mitä yhtiöveron hyvityksestä on säädetty.

Voimaantulo

7 §

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammi-kuuta 2000.

Helsingissä 16 päivänä syyskuuta 1999

Olavi Ala-Nissilä /kesk
Maria Kaisa Aula /kesk