

Dromberg ym.: Ehdotukset laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä tulo- ja varallisuusverolain 149 §:n muuttamisesta

Eduskunnalle

ALOITTEEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Aloitteessa ehdotetaan, että taiteenharjoittajille tarkoitettu menovaraus sisällytettäisiin elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin. Menovaraukseen ei liittyisi investointivarausten kaltaista talletusvelvollisuutta, ja se voitaisiin tehdä riippumatta aikaisemman varauksen käytämisestä.

Vähennyskelpoisen menovarausten enimmäismäärä olisi 65 prosenttia taiteilijan tuloista sen jälkeen, kun niistä on vähennetty taiteellisen toiminnan menot ennen varausten vähentämistä. Menovarausta voitaisiin käyttää viitenä seuraavana verovuotena taiteenharjoittamisesta johtuneisiin menoihin.

Tulo- ja varallisuusverolain 149 §:n 3 momentti ehdotetaan tarkennettavaksi vastaamaan vallitsevaa käytäntöä siten, että kahdelta tai useammalta vuodelta kertyneenä tulona voidaan pitää mm. taiteellisesta toiminnasta saatuja tuloja sekä tuloja tekijänoikeudesta tai patentista.

Tasattavaksi vaadittava kertatulo on vähennettävä tilikauden voitosta ennen kuin menovarausten enimmäismäärä lasketaan. Tällä varmistetaan se, että taiteilijalle ei luoda kaksinkertaista tuloksentasausmahdollisuutta.

ALOITTEEN PERUSTELUT

1. Ehdotuksen syyt ja asian valmistelu

Hallitusohjelman mukaan taiteilijoiden taloudelliseen asemaan liittyviä epäkohtia korjataan.

Maamme kuvataiteilijoiden taloudellinen asema on heikko (mm. Sari Karttunen Taiteen keskustuomikunnan teettämässä tutkimuksessa ”Taide pitkä, leipä kapea”, Helsinki 1988). Taiteilijakunnan suuri enemmistö joutuu tekemään työtään kohtuuttomissa olosuhteissa ainakin sikäli, että heidän tulonsa ovat erittäin pieniä verrattuna heidän henkilökohtaisiin työpanoksiinsa ja tulonhankkimismenoihinsa. Tätä taustaa varten muodostuvat kaikki toimet, joilla pyritään parantamaan taiteilijoiden työskentelyedellytyksiä ja mahdollistamaan taiteellisen toiminnan jatkuvuus, erittäin arvokkaiksi maamme kulttuurin kannalta. Suomalainen taiteilija-apurahajärjestelmä ei mitenkään pysty poistamaan taiteilijoiden verotusongelmia.

Taiteilijain verotustyöryhmä (työryhmämuistio 1985: VM 5) on laajasti pohtinut taiteilijoiden verotuksessa ilmeneviä ongelmia ja taiteilijoiden asemaa yleensä. Muistiossa todetaan, että taide on hyvin tärkeä tekijä yhteiskunnassa. Ilman taiteilijoita ei elävää kansallista kulttuuria olisi. Suomessa voimassa olevassa verolainsäädännössä ei ole kuitenkaan otettu huomioon taiteilijan toimenkuvaan sisältyviä verotukseen vaikuttavia erityispiirteitä. Kun verotuksessa ei oteta huomioon taiteellisen toiminnan omia taloudellisia ehtoja, taiteilijoiden verorasitus saattaa yksittäistapauksissa tulla niin raskaaksi, että taiteellinen toiminta ei voi jatkua. Työryhmä ehdotti mm. tulontasauksia koskevien säännösten muuttamista. Niin ikään työryhmän taiteilijajäsenet ehdottivat menonvaraustyyppisen varausmenettelyn säätämistä.

Taiteilijoiden ongelmiin on kiinnitetty huomiota myös kansainvälisellä tasolla. Yhdistynei-

den Kansakuntien kasvatusta, tiede- ja kulttuurijärjestö Unesco on yleiskokouksessaan Belgradissa 27.10.1980 hyväksynyt suosituksen taiteilijain asemasta. Suosituksessa todetaan vapaasti lainaten mm. seuraavaa: Taiteilija on tärkeä osa yhteiskunnan elämässä ja kehityksessä. On tarpeen parantaa niin työsuhteissa olevien kuin vapaiden taiteilijoiden sosiaaliturvaa, työ- ja verotusehtoja. Taiteilijan toimeentulo on epävarmaa ja siinä on äkillisiä vaihteluita; taiteellisessa toiminnassa on tiettyjä erityispiirteitä. Monet taiteenalojen ammatit ovat suhteellisen lyhytikäisiä. Verotusjärjestelmässä on otettava huomioon taiteilijan työn ja toiminnan erityisalueet.

Kansanedustaja Dromberg ym. ovat tehneet hallitukselle 15.12.1990 kirjallisen kysymyksen (n:o 715/1990 vp) siitä, mihin toimenpiteisiin hallitus aikoo ryhtyä taiteilijain tulon verotuksen korjaamiseksi paremmin kansainvälistä käytäntöä vastaavaksi ja työn tulorakenteeseen sopivaksi. Ministeri Ulla Puolanne on 14.1.1991 antamassaan vastauksessa todennut, että harkittessa muutoksia taiteilijoiden verokohteluun olisi edettävä lähinnä olemassa olevia tulontasaus- ja varausmahdollisuuksia kehittämällä.

2. Taiteilijoiden tuloksentasaustarve

Taiteilijoiden tulot karttuvat hyvin epäsäännöllisesti, eikä nykyinen varaus- ja poistojärjestelmä pysty takaamaan heille riittäviä mahdollisuuksia menojen järkipäraseen jaksottamiseen. Tämän vuoksi kuvataiteilijoiden tuloksentasaustarve on muihin ammatinharjoittajiin verrattuna erittäin suuri.

Yhden verovuoden aikana tehty työ saattaa tuottaa poikkeuksellisen paljon tai poikkeuksellisen vähän tuloja työpanoksen suuruudesta riippumatta. Koska taiteellinen työ on pitkäjänteistä, saattaa kestää hyvinkin kauan, ennen kuin se tuottaa taloudellisia tuloksia. Tulojen epätasainen kerääntyminen johtuu työn luonteesta eikä taiteilija itse yleensä pysty säätelemään tulojensa kertymistä verotuksen kannalta edullisimmalla tavalla.

Esimerkiksi kuvataiteilijan yksityisnäyttelyn järjestäminen edellyttää yleensä 2–3 vuoden täysipainoista työskentelyä, jolloin näyttelyn kokonaisuutta kehitetään tulevaa näyttelyä varten. Myös suuret tilaustyöt, kuten seinämaalaukset ja monumentit, ovat yleensä monen vuoden työn tuloksia. Yksityisnäyttely saattaa olla taloudelli-

nen menestys, ja siitä aiheutuville tuloilla tulisi pystyä rahoittamaan seuraavan yksityisnäyttelyn valmistamiskustannukset. Kun tästä yksityisnäyttelyn tuloksesta ei voi tehdä riittävää varausta tulevan taiteellisen toiminnan menoja varten, leikataan taiteilijan mahdollisuudet pitkäjänteiseen luovaan työhön.

Tulojen vähenemiseen saattaa myös vaikuttaa esimerkiksi kallis opintomatka, jonka taiteilija tekee yksityisnäyttelyään seuraavana vuonna ja kerää silloin henkistä pääomaa taiteellista työskentelyään varten. Tällainen taiteilijan luovan työn kannalta ensiarvoisen tärkeä opintomatka jää helposti tekemättä, jos sen aiheuttamiin menoihin ei voi säästää rahaa etukäteen. Menovarausten tekeminen helpottaisi huomattavasti tilannetta.

3. Nykyiset säännökset

3.1. Varausmahdollisuudet

Elinkeinoverolain nojalla verotettavilla taiteilijoilla on vuosittain epätasaisesti kertyvien tulojensa jaksottamiseen varauksista käytettävänä lähinnä toimintavaraukset, josta säädetään lain 46 a §:ssä. Toimintavarausten tekemisen edellytyksenä on, että taiteilija on vuoden aikana maksanut työntekijöille palkkoja. Mikäli taiteilija on verovuonna tehnyt toimintavarausten, voi vaihto-omaisuuden aliarvostus olla enintään 25 prosenttia. Kuluvan käyttöomaisuuden jälleenhankintavaraukset ja toimintavarausten jälleenhankintavaraukset eivät juuri sovellu taiteilijoille.

Taiteilijoilla on varsin harvoin kokopäivätoimista palkattua työvoimaa, josta vuosittain kertyisi merkittäviä palkkakustannuksia. Kuvataiteilijan työn luonteeseen kuuluu, että hän käyttää erilaisia aliarvostuskohteita ja alihankkijoita, jotka harjoittavat toimintaansa useimmiten yhtiömuodossa. Työsuhteissa olevien työntekijöiden palkkamenot muodostavat yleensä pienen osan tulonhankkimismenoista. Sen sijaan alihankkijoiden osuus menoista esimerkiksi kuvanveistäjillä (valu- ja kiviveistämökulut), taidegraafikoilla (vedostuskulut vedostustyötä tekeville yritykselle) tai taidemaalareilla (esimerkiksi kehystysliikkeille maksettavat menot) on huomattavan suuri. Koska palkatun työvoiman käyttäminen on vähäistä, ei toimintavarausten tekemisellä juuri ole merkitystä kuvataiteilijan menojen jaksottamisessa.

Investointivarauslain (1094/78) mukaisen investointivarauksen tekemisen mahdollisuus on ensi kerran vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa annettu myös ammatinharjoittajille. Laki kuitenkin edellyttää, että verovelvollinen pitää suoriteperusteista kirjanpitoa. Kuvataiteilijoista erittäin harva pitää suoriteperusteista kirjanpitoa. Taiteilijoista valtaosa pitää maksuperusteista kirjanpitoa. Sitä paitsi harvalla taiteilijalla on sellainen tietämys kirjanpitoasioista, että hänen voitaisiin edellyttää hoitavan taiteellisen työnsä lomassa kirjanpitoa suoriteperusteisesti.

Niin ikään investointivarauksen tekeminen näyttää luovan ihmisen näkökulmasta hankalalta käytännön asioiden hoitamiselta, mikä saattaa johtaa siihen, että taiteilija ei halua varausta käyttää. Varauksen ongelmana on myös se, että talletus on tehtävä sulkutilille, mikä saattaa huomattavasti haitata taiteellisen työn sujuvuutta, kun esimerkiksi suuren veistoksen valutöitä joudutaan lykkäämään tulevaisuuteen, jotta talletus purkautuisi.

3.2. Tulontasaus

Tulo- ja varallisuusverolain 149 §:ssä säädetään, että jos progressiivisen tuloveroasteikon mukaan verotettava on verovuotena saanut enintään 6 000 markan kertatulon, jonka on katsottava etu- tai jälkikäteen kertyneen kahdelta tai useammalta vuodelta ja joka on vähintään 1/4 hänen verovuonna saamiensa veronalaisten tulojen yhteismäärästä, on tällaista kertatuloa verotettaessa verovelvollisen ennen verotuksen päättymistä esittämästä vaatimuksesta toimitettava tulontasaus.

Edellä tarkoitettu kertatulo jaetaan niiden vuosien lukumäärällä, joilta tulon katsotaan kertyneen, kuitenkin enintään viidellä. Näistä tulon osista yksi lisätään verovelvollisen verovuoden muuhun verotettavaan tuloon. Muille tulon osille lasketaan verovuoden progressiivisen tuloveroasteikon mukaan vero, jonka on kuitenkin oltava vähintään 15 prosenttia tulon osasta. Tulon osan tällä tavoin laskettu vero kerrotaan kertymisvuosien lukumäärällä verovuotta lukuun ottamatta ja pannaan maksettavaksi verovuoden verona.

Kahdelta tai useammalta vuodelta kertyneenä tulona voidaan pitää mm. tuloja tekijänoikeudesta tai patentista.

Hallituksen esityksen (n:o 172/1967 vp) perus-

telujen mukaan tulontasauksen tarkoituksena on ollut poistaa se epäkohta, joka aiheutuu siitä, että valtion tuloveroasteikkojen vuoksi joutuu sellainen verovelvollinen, jonka tulot vaihtelevat suuresti vuosittain, huonompaan asemaan kuin sellainen verovelvollinen, jonka tulot pysyvät vuodesta toiseen tasaisina.

Oikeuskäytännössä onkin katsottu mahdolliseksi soveltaa tulo- ja varallisuusverolain tulontasausmenettelyä myös elinkeinoverolain mukaan verotettavien taiteilijoiden saamiin tekijänoikeuskorvauksen luonteisiin rojalteihin ja mallioikeuskorvauksiin (KHO 7.11.1983, taltio 4696), sekä myös varsinaisten taide-teosten myynnistä saatuu tuloon (KHO 1985 II 600), mikä on merkinnyt taiteilijoiden kannalta työn luonteen huomioon ottavaa laintulkintaa.

4. Ehdotettavat lisäykset

Esityksessä ehdotetaan, että taiteilijoiden tuloksentasausmahdollisuuksia helpotettaisiin luomalla uusi varaus taiteenharjoittajille. Taiteenharjoittajaksi katsottaisiin henkilö, joka saa tai pysyvästi on saanut kaikki tulonsa tai olennaisen osan tuloistaan taideteosten luovasta tuottamisesta.

Varaus voisi olla voitossidonnainen sillä tavalla, että se saisi olla esimerkiksi enintään 65 prosenttia verovelvollisen tilikauden voitosta ennen varauksen tekemistä. Varaus olisi purettava, eli varauksen määrä lisättäisiin verotettavaan tuloon, jos verovelvollinen lopettaisi elinkeinotoimintansa tai kun enimmäismäärä ylitetään.

Taiteenharjoittajan menovaraus vähentäisi nykyisiin tuloksentasauskeinoihin liittyviä haittoja mm. vähentämällä kassaperiaatteen sisältäviä paineita epätaloudellisiin ratkaisuihin. Uusi varaus olisi myös hallinnollisesti investointivarauslain varausmenettelyä yksinkertaisempi. Menovaraus tekisi mahdolliseksi toiminnan pitkänteisyyden ja tällä tavoin saisi aikaan kustannussäästöä.

Jotta taiteilijoille ei luotaisi menovarauksella kaksinkertaista tuloksentasausmahdollisuutta tulo- ja varallisuusverolain 149 §:n tulontasaus-säännös ja elinkeinoverolain 46 c § huomioon ottaen, säännökseen otetaan määräys siitä, että tasattavaksi luettava kertatulo on vähennettävä tilikauden voitosta, ennen kuin menovarauksen enimmäismäärä lasketaan.

5. Ehdotettavat muutokset

Tulo- ja varallisuusverolain 149 §:n 3 momentin 3 kohdan sanamuotoa täsmennetään vastamaan tämänhetkistä käytäntöä. Säännökseen otetaan nimenomainen maininta siitä, että tulontasausta voidaan soveltaa taiteellisesta toiminnasta saatuihin tuloihin. Tällainen tulo voisi olla esimerkiksi kuvataiteilijan yksityisnäyttelystä saama taideteosten myyntitulo.

6. Esityksen taloudelliset perustelut

Tämä esitys parantaisi maamme ammattitaiteilijoiden työskentelyedellytyksiä. Ammattimaisia kuvataiteilijoita on maassamme noin 1 200. Heistä arviolta 500:aa verotetaan elinkeinoverolain nojalla. Tästä ryhmästä käyttäisi vuosittain menovarausta arviolta 350 taiteilijaa. Menovarausten taloudellisesti vähentävät vaikutukset

valtion verotuloihin olisivat minimaaliset. Päinvastoin voidaan sanoa, että työskentelyedellytysten parantaminen lisäisi taiteilijoiden aktiivista työskentelyä ja lisäisi verotuloja esimerkiksi sitä kautta, että taiteilijat työllistäisivät aiempaa enemmän alihankkijoita. Tulontasaussäännöksen taloudelliset vaikutukset valtion verotuloihin ovat niin ikään hyvin pienet. Esityksen vaikutukset taiteilijoiden työskentelyedellytysten parantamiseen ja sitä kautta Suomen kulttuurielämään ovat kuitenkin merkittävät.

7. Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan mahdollisimman pian sen hyväksymisen jälkeen.

Edellä esitetyn perusteella ehdotamme,

että Eduskunta hyväksyisi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään elinkeinotulon verottamisesta 24 päivänä kesäkuuta 1968 annettuun lakiin (360/68) uusi näin kuuluva 46 c §:

46 c §

Taiteenharjoittaja voi vähentää tilikauden voitosta ennen varauksen ja välittömien verojen vähentämistä tekemänsä varauksen (menovaraus). Taiteenharjoittajaksi katsotaan henkilö, joka saa tai pysyvästi on saanut kaikki tai olennaisen osan tuloistaan taideteosten luovasta tuottamisesta. Menovarausten suuruus saa olla enintään 65 prosenttia taiteenharjoittajan tilikauden voitosta ennen varauksen ja välittömien verojen vähentämistä.

Menovaraus on luettava taiteenharjoittajan veronalaiseksi tuloksi tai käytettävä taiteenharjoittamisesta johtuneisiin menoihin viimeistään viidentenä verovuonna sen verovuoden päättymisestä, jolta jätetyssä veroilmoituksessa menovaraus on tehty. Aikaisemmin tehty menovaraus

on käytettävä ennen myöhemmin tehtäviä varauksia.

Menovarauksella katettu meno tai sen osa ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen.

Jollei verovelvollinen ole esittänyt selvitystä menovarausten lukemisesta tuloksi tai käyttämisestä taiteen harjoittamisesta johtuneisiin menoihin, menovaraus luetaan taiteenharjoittajan veronalaiseksi tuloksi sinä vuonna, jona se olisi viimeistään ollut luettava tuloksi tai käytettävä.

Taiteenharjoittamisen päättyessä verovelvollisen käyttämättömät menovaraukset luetaan sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jona hän on lopettanut taiteenharjoittamisen.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 199 .

2.

Laki**tulo- ja varallisuusverolain 149 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 29 päivänä joulukuuta 1988 annetun tulo- ja varallisuusverolain (1240/88) 149 §:n 3 momentin 3 kohta näin kuuluvaksi:

149 §

Kahdelta tai useammalta vuodelta kertyneenä
tulona voidaan pitää muun muassa:

3) taiteellisesta toiminnasta saatuja tuloja sekä
tuloja tekijänoikeudesta tai patentista;

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 199 .

Helsingissä 8 päivänä lokakuuta 1991

Kaarina Dromberg
Riitta Saastamoinen
Leena Luhtanen
Maija Rask
Timo Roos
Sinikka Hurskainen
Claes Andersson
Marja-Leena Viljamaa
Ensio Laine
Marja-Liisa Tykkyläinen
Kyllikki Muttilainen
Marita Jurva
Aarno von Bell
Tuulikki Ukkola
Margareta Pietikäinen
Hannele Luukkainen
Anneli Taina
Tuija Maaret Pykäläinen

Martti Tiuri
Tuula Linnainmaa
Raimo Vuoristo
Anna-Kaarina Louvo
Arja Ojala
Esko Seppänen
Satu Hassi
Heli Astala
Lea Mäkipää
Tarja Kautto
Erkki Pulliainen
Hanna Markkula
Eeva-Liisa Moilanen
Minna Karhunen
Kalevi Lamminen
Heidi Hautala
Paavo Nikula
Pekka Haavisto

Eero Paloheimo
Gunnar Jansson
Eeva Turunen
Ritva Laurila
Liisa Jaakonsaari
Pentti Lahti-Nuuttila
Pekka Leppänen
Marjatta Stenius-Kaukonen
Outi Ojala
Ulla Anttila
Raila Aho
Irmeli Takala
Markku Laukkanen
Eva Biaudet
Leila Lehtinen
Jouko Jääskeläinen
Pekka Rätty
Sulo Aittoniemi

