

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia, tuloverolakia, konserniavustuksesta verotuksessa annettua lakia, varojen arvostamisesta verotuksessa annettua lakia, asuintalovarauksesta verotuksessa annettua lakia ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettua lakia.

Elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia muutettaisiin siten, että lakia sovellettaisiin yhteisöjen verotuksessa kaikkeen toimintaan lukuun ottamatta maatilatalouden tuloverolain mukaan laskettavaa maatalouden tulosta. Vaikka yhteisön toimintaan sovellettaisiin elinkeinoverolakia, ei sellainen toiminta, joka ei täytä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä, kuitenkaan olisi elinkeinotoimintaa.

Esityksessä ehdotetaan, että yhteisöjen elinkeinotulolähteeseen sisällytettäisiin uusi muun omaisuuden omaisuuslaji.

Eräisiin sellaisiin yhteisöihin, joiden toiminnan varsinainen tarkoitus on muu kuin elinkeinotoiminnan harjoittaminen, sovellettaisiin elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia kuten nykyisinkin eli vain silloin, kun ne harjoittavat elinkeinotoimintaa. Tällaisia yhteisöjä olisivat muun muassa yleishyödylliset yhteisöt, julkisyhteisöt ja asunto-osakeyhtiöt sekä keskinäiset kiinteistöosakeyhtiöt.

Elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin ehdotetaan lisäksi eräitä selventäviä sanamuodon muutoksia.

Tuloverolakiin sisältyvää yhteisöjen muun toiminnan tappiota koskevaa säännöstä muutettaisiin siten, että se koskisi vain niitä yhteisöjä, joiden verotuksessa muun toiminnan tulolähde säilyisi. Lahjoitusvähennys otettaisiin huomioon yhteisön elinkeinotulolähteen tappiota vahvistettaessa.

Konserniavustuksesta verotuksessa annettua lakia muutettaisiin vastaavasti siten, että konserniavustuksen antajina ja saajina voisivat olla kaikki sellaiset osakeyhtiöt ja osuuskunnat, joiden verotuksessa sovellettaisiin elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia.

Lisäksi tarkennettaisiin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain säännöstä, joka koskee varojen arvostamista osakeyhtiön nettovarallisuutta laskettaessa.

Asuintalovarauksesta verotuksessa annettua lakia muutettaisiin siten, että kiinteistöyhteisöt, joihin jatkossa sovellettaisiin elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia, voisivat edelleen vähentää tulostaan asuintalovarauksen.

Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettuun lakiin lisättäisiin säännös, jonka mukaan muun toiminnan tulolähteen käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys voitaisiin vähentää yhteisön elinkeinotulolähteeseen kuluvasta tulosta määrättävistä veroista.

HE 257/2018 vp

Lait ovat tarkoitettut tulemaan voimaan 1 päivänä heinäkuuta 2019. Muutoksia sovellettaisiin ensimmäisen kerran verovuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYS.....	3
YLEISPERUSTELUT.....	5
1 NYKYTILA.....	5
1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö.....	5
1.1.1 Yleistä tulolähdejaosta.....	5
1.1.2 Tulolähteen merkitys yhteisön verotuksessa.....	6
1.1.3 Osittain verovapaat yhteisöt.....	8
1.1.4 Tulolähteen merkitys muiden verovelvollisten verotuksessa.....	9
1.1.5 Vuokraustoiminta.....	10
1.1.6 Omaisuuslajeista.....	10
1.1.7 Kansainväliset tilanteet.....	11
1.2 Kansainvälinen kehitys sekä Euroopan unionin ja ulkomaiden lainsäädäntö.....	12
1.2.1 Kansainvälinen kehitys.....	12
1.2.2 Euroopan unionin lainsäädäntö.....	12
1.2.3 Ulkomaiden lainsäädäntö.....	13
1.3 Nykytilan arviointi.....	16
1.3.1 Yleistä.....	16
1.3.2 Vuokraustoiminta.....	18
2 ESITYKSEN TAVOITTEET JA KESKEISET EHDOTUKSET.....	18
2.1 Tavoitteet.....	18
2.2 Toteuttamisvaihtoehdot.....	19
2.3 Keskeiset ehdotukset.....	21
2.3.1 Elinkeinoverolaki.....	21
2.3.2 Tuloverolaki.....	26
2.3.3 Konserniavustuslaki.....	26
2.3.4 Laki varojen arvostamisesta verotuksessa.....	27
2.3.5 Laki asuintalovarauksesta verotuksessa.....	27
2.3.6 Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.....	28
2.3.7 Perintö- ja lahjaverolain huojennus sukupolvenvaihdostilanteissa.....	28
3 ESITYKSEN VAIKUTUKSET.....	28
3.1 Taloudelliset vaikutukset.....	28
3.1.1 Laskelmien tausta ja käytetty arviointimenetelmä.....	28
3.1.2 Vaikutukset osakeyhtiöiden ja osuuskuntien verotukseen.....	30
3.2 Muut vaikutukset.....	32
4 ASIAN VALMISTELU.....	32
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT.....	34
1 LAKIEHDOTUSTEN PERUSTELUT.....	34
1.1 Elinkeinoverolaki.....	34
1.2 Tuloverolaki.....	39
1.3 Konserniavustuslaki.....	39
1.4 Laki varojen arvostamisesta verotuksessa.....	40
1.5 Laki asuintalovarauksesta verotuksessa.....	40
1.6 Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.....	40
2 VOIMAANTULO.....	40
LAKIEHDOTUKSET.....	42
1. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta.....	42

HE 257/2018 vp

2. Laki tuloverolain muuttamisesta	46
3. Laki konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 §:n muuttamisesta	47
4. Laki varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 3 §:n muuttamisesta	48
5. Laki asuintalovarauksesta verotuksessa annetun lain 1 §:n muuttamisesta	49
6. Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 5 §:n muuttamisesta	50
LIITTEET	51
RINNAKKAISTEKSTIT	51
1. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta	51
2. Laki tuloverolain muuttamisesta	56
3. Laki konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 §:n muuttamisesta	57
4. Laki varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 3 §:n muuttamisesta	58
5. Laki asuintalovarauksesta verotuksessa annetun lain 1 §:n muuttamisesta	59
6. Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 5 §:n muuttamisesta	60

YLEISPERUSTELUT

1 Nykytila

1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö

1.1.1 Yleistä tulolähdejaosta

Verotuksessa tulot jaetaan tulolähteisiin ja luonnollisilla henkilöillä ja kuolinpesillä tulolajeihin. Kunkin tulolähteen verotettava tulo lasketaan erikseen. Myös tappio vahvistetaan verotuksessa tulolähteittäin. Tulolähteitä ovat elinkeinotoiminnan, maatalouden ja muun toiminnan tulolähteet.

Tuloverolain (1535/1992) 2 §:n mukaan elinkeinotoiminnan ja maatalouden tuloksen laskemisesta säädetään erikseen. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, *elinkeinoverolaki*) 1 §:n mukaan elinkeinotoiminnan tulos lasketaan tuloverotusta toimitettaessa mainitussa laissa säädetyllä tavalla. Elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa. Lain 2 §:n mukaan verovelvollisen harjoittama liike- ja ammattitoiminta muodostaa elinkeinotoiminnan tulolähteen. Maatilatalouden tuloverolaissa (543/1967) tarkoitettu maatalouden tulos lasketaan valtion- ja kunnallisverotusta toimitettaessa mainitussa laissa säädetyllä tavalla. Tulolähdejako noudattaa tuloverolain, elinkeinoverolain ja maatilatalouden tuloverolain soveltamisaloja.

Elinkeinoverolaissa ei ole määritelty elinkeinotoiminnan käsitettä tai tunnusmerkkejä. Lain 1 §:ssä säädetään, että elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa, mutta näitä käsitteitä ei laissa eikä perusteluissa tarkemmin määritellä. Liikeverotuksen uudistustoimikunta piti mietinnössään (Kom. 66:B 86) näitä käsitteitä siinä määrin kiteytyneinä, ettei tarkempaa määrittelyä lakitekstissä katsottu tarpeelliseksi. Elinkeinotoiminnan rajat ratkaistaan sen vuoksi oikeuskäytännössä vakiintuneiden periaatteiden nojalla. Elinkeinotoiminnan tunnusmerkeinä on tavallisesti pidetty muun muassa voiton tavoittelua, toiminnan aktiivisuutta ja suunnitelmallisuutta, toiminnan itsenäisyyttä, laajuutta ja jatkuvuutta sekä todellisen taloudellisen riskin olemassaoloa.

Jos kiinteistöä tai muuta hyödykettä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa edistäviin tarkoituksiin, se kuuluu elinkeinotulolähteeseen. Elinkeinotoimintaa harjoittavan yhteisön sellainen omaisuus, joka ei palvele elinkeinotoimintaa eikä kuulu maatalouden tulolähteeseen, kuuluu yhteisön muun toiminnan eli henkilökohtaiseen tulolähteeseen.

Tuloverolain perusteella verotettava muun toiminnan tulolähde muodostuu kaikesta siitä toiminnasta, jota ei pidetä elinkeinotoimintana eikä maatalouden harjoittamisena. Tuloverolakia sovelletaan esimerkiksi arvopaperikauppaa harjoittaviin yhtiöihin silloin, kun toiminta ei ole niin laajaa, että kysymyksessä voitaisiin katsoa olevan liiketoiminnan harjoittaminen. Jos yhtiön toiminta on pelkästään osakkeiden omistamista ja yhtiön omistuspää on suppea, yhtiöön sovelletaan tuloverolakia. Konsernin emoyhtiöihin ja konserneissa apuyhtiöinä toimiviin holdingyhtiöihin sovelletaan kuitenkin yleensä elinkeinoverolakia. Kiinteistöjen omistusta ja hallintaa sekä vuokraustoimintaa ei pääsääntöisesti pidetä elinkeinotoimintana edes laajamittaisesti harjoitettuna. Poikkeuksen muodostaa esimerkiksi konserniyhtiö, joka vuokraa tiloja konsernin oman liiketoiminnan käyttöön. Asunto-osakeyhtiöihin ja keskinäisiin kiinteistöyhtiöihin sovelletaan vakiintuneesti tuloverolakia.

1.1.2 Tulolähteen merkitys yhteisön verotuksessa

Yhteisön kaikkeen tuloon, syntyipä se missä tahansa tulolähteessä, sovelletaan tavallisesti suhteellista 20 prosentin suuruisia yhteisöverokantaa. Tulolähdejako merkitsee yhteisön verotuksessa ensisijaisesti verovelvollisen tulojen ja menojen kohdistamista oikeaan toimintaan eli tulolähteeseen. Sen vuoksi vahvistettu tappiokin saadaan vähentää vain siinä tulolähteessä, jossa se on syntynyt.

Tuloverolain 119 §:n mukaan elinkeinotoiminnan ja maatalouden verovuoden tappio vähennetään elinkeinotoiminnan ja maatalouden tuloksesta seuraavan kymmenen verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy. Elinkeinotoiminnan tappiolla tarkoitetaan elinkeinoverolain mukaan laskettua tappiollista tulosta ja maatalouden tappiolla maatilatalouden tuloverolain mukaan laskettua tappiollista tulosta. Tuloverolain 120 §:n mukaan yhteisön, elinkeinoyhtymän sekä yhteisetuuden muun kuin elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappio vähennetään muun toiminnan tulosta seuraavan kymmenen verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy.

Eri verolait, joiden soveltamisalan perusteella tulolähteet määräytyvät, eroavat jonkin verran toisistaan tulon veronalaisuuden ja menon vähennyskelpoisuuden osalta. Yhteisön tosiasiallinen verorasitus voi siten olla erilainen sen mukaan, mitä lakia sen toimintaan sovelletaan.

Elinkeinoverolaissa on yleisenä periaatteena tulon laaja veronalaisuus ja menon laaja vähennyskelpoisuus. Kaikki elinkeinotoiminnan tulot ovat lähtökohtaisesti veronalaisia ja kaikki tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset ovat vähennyskelpoisia, ellei veronalaisuutta tai vähennyskelpoisuutta ole rajoitettu nimenomaisella säännöksellä. Tuloverolain mukaan vähennyskelpoisia ovat tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot eli luonnolliset vähennykset. Tuloverolaissa ei ole yleistä menetysten vähennyskelpoisuutta koskevaa säännöstä, mutta menetyksiä on oikeuskäytännössä pidetty joissain tapauksissa tulonhankkimisesta johtuvina menoina. Kurssitappio on muun toiminnan tulolähteessä vähennyskelpoinen vain, jos se liittyy vieraassa valuutassa otettuun tulonhankkimisvelkaan (KHO 2015:178).

Osakeluovutuksesta saatu tulo voi olla verovapaata vain silloin, kun yhteisön verotettava tulo määräytyy elinkeinoverolain mukaan. Käyttöomaisuuteen kuuluvien osakkeiden luovutuksesta saatu tulo on osakeyhtiön tai osuuskunnan verotuksessa verovapaata tuloa, jos verovelvollinen on omistanut vuoden ajan vähintään kymmenen prosentin osuuden luovutettavan yhtiön osakepääomasta. Tällaisten osakkeiden luovutuksesta syntynyt tappio ei ole vähennyskelpoinen. Aikaisemmin elinkeinoverolain mukainen osakkeiden luovutuksesta syntyneiden tappioiden vähennyskelpoisuus oli huomattavasti laajempi kuin tuloverolain mukaisessa verotuksessa. Syntyneet tappiot voitiin vähentää rajoituksesta. Elinkeinoverolain 6 b §:n säätämisen jälkeen on luovutuksesta aiheutuneiden tappioiden verokohtelun ero kaventunut. Yhteisöjen tuloverolain mukaisessa verotuksessa luovutustappioiden vähentämistä rajoittaa se, että ne voidaan vähentää vain luovutusvoitoista verovuoden ja viiden seuraavan vuoden aikana.

Yhteisön saamia vakuutuskorvauksia käsitellään verotuksessa eri tavalla sen mukaan, ovatko korvaukset elinkeinotulolähteen vai muun toiminnan tulolähteen tuloa. Elinkeinoverolain mukaan vakuutuskorvaukset katsotaan vastikkeeksi ja ne ovat veronalaista tuloa. Tuloverolain mukaan vahingon- ja vakuutuskorvaukset eivät ole veronalaista tuloa, ellei niitä ole saatu veronalaisen tulon sijaan. Elinkeinoverotuksessa voidaan jälleenhankintavarauksen avulla kuitenkin estää korvauksen suora tuloutuminen. Jälleenhankintavarauksen tekeminen edellyttää, että verovelvollinen jatkaa toimintaansa ja hankkii tuhoutuneen tilalle uutta kuluvaa käyttöomaisuutta. Tuloverolaissa ei ole jälleenhankintavarausta koskevia säännöksiä.

Jaksotuksen suhteen eri tulolähteet eivät poikkea merkittävästi toisistaan, kun kysymys on kirjanpitovelvollisten yhteisöjen verotuksesta. Elinkeinotoiminnan tulolähteen tulot ja menot jaksotetaan suoriteperiaatteen mukaisesti. Tuloverolaissa yleinen jaksotusperiaate on kassaperiaate. Tuloverolain 116 §:n perusteella kirjanpitovelvolliset jaksottavat kuitenkin myös muun toiminnan tulolähteeseen kuuluvat tulot ja menot suoriteperiaatteen mukaan. Maatalouden tulolähteessä tulot ja menot kuitenkin jaksotetaan kassaperiaatteen mukaan.

Vaikka kirjanpitovelvollista verotettaisiin kiinteistötoiminnasta tuloverolain mukaan, yhtiön on tuloutettava vuokratulot suoriteperusteisesti. Ellei vuokraa saada perintäyrityksistä huolimatta, saa yhtiö oikeuskäytännön mukaan vähentää saamatta jääneestä vuokrasta aiheutuneen menetyksen tulon hankkimisesta johtuneena menona menetyksen toteamisvuonna, vaikka saamisen menetystä ei tuloverolaissa ole säädetty vähennyskelpoiseksi. Saamisen menetys on oikeuskäytännössä katsottu vähennyskelpoiseksi myös, kun menetys on realisoitunut velallisen konkurssin yhteydessä (KHO 2014:21).

Realisoitumattomia arvonnousuja ja arvonalennuksia otetaan verotuksessa huomioon vain silloin, kun kyseinen erä kuuluu elinkeinotulolähteeseen. Vaihto-omaisuuden hankintamenosta on vähennyskelpoista kulua se osa, joka ylittää vastaavan vaihto-omaisuuden verovuoden päättyessä todennäköisesti tarvittavan hankintamenon. Myös raha-, vakuutus- ja eläkelaitosten sijoitusomaisuuden realisoitumattomat arvonalennukset ovat vähennyskelpoisia. Rahoitusomaisuuteen kuuluvan omaisuuden arvonalentuminen on vähennyskelpoinen vasta, kun se on lopullinen. Myyntisaamisten menetys on kuitenkin vähennettävissä jo silloin, kun se on todettu. Kaupankäyntitarkoituksessa pidettävien rahoitusvälineiden realisoitumattomat arvomuutokset otetaan huomioon silloin, kun käyvän arvon muutokset on merkitty kirjanpidon tuloslaskelmaan tuotoksi tai kuluksi.

Elinkeinoverolain mukaan verotettava verovelvollinen voi tehdä muista arvopapereista kuin osakkeista sekä muusta kulumattomasta käyttöomaisuudesta kuin maa-alueesta arvonalentumispoiston, jos omaisuuden käypä arvo on verovuoden päättyessä hankintamenoa olennaisesti alempi. Koska arvonalentumispoistoa ei enää voi tehdä käyttöomaisuusosakkeista, on säännöksen merkitys kaventunut aikaisemmasta. Vastaavaa realisoitumattoman arvonalennuksen vähentämismahdollisuutta ei ole tuloverolaissa.

Elinkeinoverolaki sisältää eräitä vähennyskelpoisia varauksia koskevia säännöksiä. Sen sijaan tuloverolaissa säädetään ainoastaan metsätalouteen liittyvästä menovarauksesta. Elinkeinotoiminnan tulolähteessä varausten vähennyskelpoisuutta on eräissä tapauksissa kuitenkin rajattu yritysmuodon tai toimialan perusteella. Verovelvollinen voi elinkeinoverolain mukaan vähentää veronalaisesta tulostaan esimerkiksi kuluvan käyttöomaisuuden jälleenhankintavarauksen. Erityisaloja koskevia varaussäännöksiä ovat talletuspankkeja ja luottolaitoksia koskeva luottotappiovaraus, rakennus-, laivanrakennus- tai metalliteollisuutta harjoittavan verovelvollisen takuuvaraus ja lakisääteistä eläkevakuutustoimintaa harjoittavan vakuutusyhtiön lisävakuutusvastuuseen tehtyä siirtoa vastaava varaus. Jos yhteisön tulon laskentaan sovelletaan tuloverolain säännöksiä, ei vastaavia varauksia voi vähentää.

Konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa (825/1986, *konserniavustuslaki*) säädetään mahdollisuudesta antaa vähennyskelpoinen konserniavustus toiselle samaan konserniin kuuluvalla yhtiöllä. Verotuksessa vähennyskelpoinen konserniavustus voidaan antaa vain liiketoimintaa harjoittavien osakeyhtiöiden tai osuuskuntien välillä. Konserniavustus on vähennyskelpoinen ainoastaan elinkeinotulosta. Vähennyskelpoista konserniavustusta eivät siten voi antaa tai vastaanottaa esimerkiksi sellaiset konserniin kuuluvat kiinteistöjen omistamista ja hallintaa varten perustetut yhtiöt, joihin sovelletaan vain tuloverolakia. Myös asunto-

osakeyhtiöt ja keskinäiset kiinteistöosakeyhtiöt, joihin sovelletaan tuloverolakia, ovat konserniavustuslain soveltamisalan ulkopuolella.

Myös veronhuojennukset saattavat kohdistua vain tiettyyn tulolähteeseen. Jos yhteisö omistaa asuintaloja ja verotuksessa sovelletaan tuloverolakia, yhteisön on mahdollista vähentää veronalaisesta tulosta asuintalovarauksesta verotuksessa annetussa laissa (846/1986) tarkoitettu asuintalovaraus.

Asuintalovarauksen voi vähentää ainoastaan muusta tulosta kuin elinkeinotulosta tai maatalouden tulosta. Jos yhteisön pääasiallinen toiminta perustuu kiinteistön omistamiseen ja hallitsemiseen tai kiinteistöjen omistukseen perustuvaan vuokraustoimintaan, yhteisö voi vähentää asuintalovarauksen myös elinkeinotulosta edellyttäen, että yhteisöllä on asuntojen uudisrakentamista, perusparantamista tai hankintaa varten myönnettyä lainaa tai korkotukea eräiden erikseen mainittujen lakien perusteella.¹ Jos tällaista lainaa ei ole, asuintalovarauksen tekeminen estyy, kun yhteisön tuloon sovelletaan elinkeinoverolakia. Tavanomaista yritystoimintaa harjoittava osakeyhtiö ei voi tehdä asuintalovarausta elinkeinotoiminnan tulosta, vaikka sen liikeomaisuuteen sisältyisi asuinrakennus.

Asuintalovarauksen merkitys on suuri sellaisille yhteisöille, joiden pääasiallinen toiminta on kiinteistön omistamista ja hallitsemista ja siihen perustuvaa vuokraustoimintaa. Lukumääräisesti suurin asuintalovarausta hyödyntävä ryhmä on asunto-osakeyhtiöt, joiden varaukset ovat kuitenkin euromääriltään pienehköjä. Yhteisöjen Verohallinnolle ilmoittamien tietojen mukaan noin 2 660 asunto-osakeyhtiöllä oli verovuonna 2016 verotuksessaan asuintalovaraus ja näiden varausten yhteismäärä oli hieman yli 193 300 000 euroa. Keskinäisistä kiinteistöosakeyhtiöistä varaus oli noin 100 yhtiöllä ja varausten yhteismäärä oli runsaat 21 300 000 euroa. Samana vuonna asuintalovaraus oli noin 400 muulla kiinteistöosakeyhtiöllä kuin keskinäisellä yhtiöllä sekä noin 115 muulla osakeyhtiöllä. Näiden kiinteistöyhtiöiden asuintalovarausten yhteismäärä oli noin 489 200 000 euroa ja muiden osakeyhtiöiden noin 708 200 000 euroa.

Aikaisemmin sovelletut kehitysalueille tehtäviin investointeihin sekä muihin tuotannollisiin investointeihin kohdistetut veronhuojennukset ovat olleet mahdollisia vain elinkeinotoimintaa harjoittavan verovelvollisen verotuksessa.

1.1.3 Osittain verovapaat yhteisöt

Eräiden yhteisöjen verotus sisältää erityispiirteitä yleiseen yhteisöverotukseen verrattuna. Yleishyödyllinen yhteisö on tuloverolain 23 §:n mukaan verovelvollinen vain saamastaan elinkeinotulosta sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai sen osan tuottamasta tulosta. Viimeksi mainitusta kiinteistötulosta se suorittaa veroa vain kunnalle normaalia yhteisöverokantaa alemman verokannan mukaan. Alennettu verokanta oli verovuoteen 2017 saakka 6,07 ja vuodesta 2018 alkaen 6,27 prosenttia. Edellä mainituksa säännöksessä lueteltuja, lähinnä varainkeräykseksi luonnehdittavia toimintoja, ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana. Myös osakeyhtiöt ja osuuskunnat voivat olla yleishyödyllisiä yhteisöjä, jos ne täyttävät tuloverolain 22 §:ssä säädetyt edellytykset.

¹ Aravalaki (1189/1993), aravarajoituslain (1190/1993) 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa mainittu laki, vuokra-asuntolainojen ja asumisoikeustalolainojen korkotuesta annettu laki (604/2001), vuokra-asuntolainojen korkotuesta annettu laki (867/1980), asumisoikeustalolainojen korkotuesta annettu laki (1205/1993).

Yleishyödyllisen yhteisön kaikki elinkeinotulolähteeseen kuuluvat tulot ovat veronalaista elinkeinotuloa. Myös kiinteistöstä saatu tulo on veronalaista, jos kiinteistö kuuluu elinkeinotulolähteeseen.

Yleishyödyllisen yhteisön muun toiminnan tulolähteeseen kuuluvat tulot ovat edellä mainittujen kiinteistöjen tuottamaa tuloa lukuun ottamatta verovapaita. Tällaisia tuloja ovat esimerkiksi yleishyödyllisen yhteisön sijoitustoiminnasta saamat tulot, kuten kiinteistöjen ja arvopapereiden luovutusvoitot sekä asunto- ja kiinteistöosakkeisiin perustuvat vuokratulot.

Muita osittain verovapaita yhteisöjä, muun muassa valtiota, kuntia, kuntayhtymiä, maakuntia, seurakuntia ja uskonnollisia yhteisöjä samoin kuin yliopistoja ja ammattikorkeakouluyhtiöitä, koskee rajoitettu verovelvollisuus. Verovelvollisuus koskee elinkeinotuloa sekä rajoitetusti kiinteistön tuottamaa tuloa. Veronalaiseen kiinteistötuloon sovelletaan alennettua 6,27 tuloveroprosenttia. Julkisyhteisön lakisääteiseen toimintaan eli julkisyhteisölle lain nojalla tehtäväksi määrättyyn toimintaan liittyvä vuokraustoiminta ei ole veronalaista.

Koska elinkeinotulo on osittain verovapaiden yhteisöjen verotuksessa veronalaista samaan aikaan, kun muita tuloja koskee rajoitettu veronalaisuus tai verovapaus, on tulolähdejaolla huomattava merkitys näille yhteisöille.

1.1.4 Tulolähteen merkitys muiden verovelvollisten verotuksessa

Luonnollisten henkilöiden verotus poikkeaa olennaisesti yhteisöihin sovellettavasta verojärjestelmästä. Luonnollisten henkilöiden verotuksessa sovelletaan eriytettyä verojärjestelmää, jonka mukaan tulot jaetaan tulolähteiden ohella myös tulolajeihin. Tulolajeja ovat ansiotulot ja pääomatulot. Ansiotuloihin sovelletaan progressiivista veroasteikkoa, kun taas pääomatulot verotetaan suhteellisen verokannan mukaan. Pääomatulo verotetaan pääomatuloverokannan mukaan. Pääomatulojen verokanta on yleensä 30, yli 30 000 euron pääomatuloista verokanta on 34. Luonnollisen henkilön elinkeinotoiminnan tulo jaetaan elinkeinotoiminnan nettovarallisuuden perusteella verotettavaksi pääomatulona ja ansiotulona.

Myös avoimeen yhtiöön ja kommandiittiyhtiöön sovellettavat verotusperiaatteet eroavat olennaisesti yhteisöjen verotuksesta. Avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö ei ole erillinen verovelvollinen, vaan laskentasubjektina pidettävä elinkeinoyhtymä. Elinkeinoyhtymän toiminnan tulos lasketaan tulolähteittäin ja tulolähteiden tulokset jaetaan verotettavaksi yhtiömiesten tulo-osuuksina. Jos tulolähteen tulos on tappiollinen, vahvistetaan tappio elinkeinoyhtymän kyseisen tulolähteen tappioksi. Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön tappiota ei voi verotuksessa siirtää lainkaan yhtiömiehelle.

Yhtiömiehen tulo-osuus elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulosta jaetaan yhtiömiehenä olevan luonnollisen henkilön verotuksessa pääomatuloksi ja ansiotuloksi sen perusteella, mikä on yhtiömiehen osuus yhtymän tulolähteen nettovarallisuuteen edellisen verovuoden päättyessä. Muun toiminnan tulolähteestä saatu tulo-osuus verotetaan kokonaan pääomatulona. Elinkeino-toiminnan tulolähteen käyttöomaisuuskiinteistöjen ja -arvopapereiden luovutusvoittojen osuutta tulo-osuudesta käsitellään aina yhtiömiehen pääomatulona. Pääomatulo-osuus verotetaan pääomatuloverokannan mukaan. Tulo-osuuksien ansiotulo-osuudet verotetaan yhdessä yhtiömiehen muiden ansiotulojen kanssa progressiivisen veroasteikon mukaisesti. Yhtiömiehenä olevan yhteisön verotuksessa tulo-osuuden tulolähde määräytyy yhtymän tulolähteen mukaan.

1.1.5 Vuokraustoiminta

Elinkeinoverolain säätämiseen johtaneen hallituksen esityksen (HE 172/1967 vp) mukaan kiinteistön vuokraustoimintaa voitiin ennen elinkeinoverolain säätämistä pitää elinkeinotoimintana, jos toiminta oli laajaa. Elinkeinoverolain perusteluista ei käy ilmi, että tarkoituksena olisi ollut vuokraustoiminnan käsittely muunlaisesta elinkeinotoiminnasta poikkeavalla tavalla.

Elinkeinoverolain säätämisen jälkeen vakiintui kuitenkin käytäntö, jonka mukaan kiinteistön vuokraustoiminnan tuloa on pidetty lähtökohtaisesti muun toiminnan tulolähteen tulona, johon sovelletaan tuloverolakia, ja laajaakaan itsenäistä vuokraustoimintaa ei ole pidetty elinkeinotoimintana. Esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1988 B 508 pörssinoteeratun yhtiön vuokrakohteiden kokonaispinta-ala oli noin 23 000 neliometriä ja nettovuokratulot 33 miljoonaa markkaa vuodessa. Vuokraustoimintaa ei sen laajuudesta ja yhtiön pörssinoteerauksesta huolimatta pidetty elinkeinotoimintana.

Vaikka tuloverolain soveltaminen laajaan vuokraustoimintaan on vakiintunut pääsääntö, on vuokrausta oikeuskäytännössä tietyissä tapauksissa pidetty elinkeinotoimintana. Kiinteistön vuokraus voi kuulua elinkeinotoiminnan tulolähteeseen silloin, kun verovelvollinen harjoittaa myös muuta kiinteistöjen vuokraamiseen läheisesti liittyvää toimintaa, kuten kiinteistöjen rakentamista, jalostusta, kehittämistä ja kiinteistöpalvelujen tarjoamista. Ratkaisussa KHO 1992 T 4828 yhtiö vuokrasi usealla eri paikkakunnalla asuinhuoneistoja yksityishenkilöiltä ja yrityksiltä ja tarvittaessa myös kunnosti, kalusti ja siivosi niitä. Yhtiö vuokrasi huoneistot edelleen lyhytaikaisilla vuokrasopimuksilla yrityksille. Yhtiön toimintaan sovellettiin elinkeinoverolakia. Korkein hallinto-oikeus piti ratkaisussa KHO 2000 T 2885 laajaa vuokraustoimintaa harjoittavaa pörssinoteeratua yhtiötä elinkeinotoiminnan harjoittajana. Ratkaisussa kiinnitettiin huomiota toisaalta yhtiön pörssinoteeraukseen ja toisaalta laajaan ja jatkuvaan vuokrauskohteiden jalostustoimintaan ja aktiiviseen kiinteistöhallintaan. Ratkaisu KHO 2014:36 koski erityistilannetta, jossa keskinäisen kiinteistöyhtiön hallitsemia tiloja käytettiin sen emoyhtiön liiketoiminnassa. Yhtiöillä katsottiin olevan liiketoiminnallinen yhteys ja kiinteistöyhtiön tulos oli laskettava elinkeinoverolain mukaisesti.

Yksityishenkilöiden kiinteistösijoittaminen rinnastuu pitkälti arvopaperisijoittamiseen. Kiinteistöistä saadut vuokratulot ja luovutusvoitot verotetaan tuloverolain mukaan pääomatuloina.

1.1.6 Omaisuuslajeista

Elinkeinotulolähteeseen sisältyvät omaisuuslajit määritellään niitä koskevissa säännöksissä. Kuhunkin omaisuuslajiin voi sisältyä vain sellaista omaisuutta, joka täyttää kyseisen omaisuuslajin laissa säädetyn määritelmän. Tulolähdekysymyksen kannalta erityistä merkitystä liittyy käyttöomaisuuden ja rahoitusomaisuuden käsitteiden sisältöön.

Käyttöomaisuutta on elinkeinossa pysyvään käyttöön tarkoitettu omaisuus. Oikeuskäytännössä on ratkaisu osakkeiden kuulumisesta käyttöomaisuuteen tehty tilanteen kokonaisarvion perusteella. Osakkeiden on katsottu kuuluvan omistajayhtiön käyttöomaisuuteen ensinnäkin silloin, kun yhtiöiden välillä vallitsee toiminnallinen yhteys. Myös muita liiketoimintaa palvelevia osakeomistuksia pidetään käyttöomaisuutena. Siten esimerkiksi tytäryhtiön osakkeet kuuluvat yleensä konsernin emoyhtiön käyttöomaisuuteen, vaikka yhtiöt toimivat eri toimialoilla. Myös sellainen osakeomistus, jonka tarkoituksena on toiminnan laajentaminen uudelle toimialalle, kuuluu käyttöomaisuuteen. Käyttöomaisuutena pidetään myös yritysten niin sanottuja strategisia sijoituksia.

Rahoitusomaisuutta koskevan nykyisen elinkeinoverolain 9 §:n mukaan rahoitusomaisuutta ovat rahat, pankki- ja tilisaamiset, saamavekselit sekä muut sellaiset rahoitusvarat. Rahoitusomaisuuden määritelmä kirjoitettiin elinkeinoverolakia säädettäessä tarkoituksellisesti väljäksi. Hallituksen esityksessä todetaan rahoitusomaisuuden määritelmän mahdollistavan uusien rahoitusmuotojen ehkä synnyttämien hyödykkeidenkin lukemisen rahoitusomaisuuteen. Tällaisina uusina instrumentteina mainittiin sijoitustodistukset, yritystodistukset, kuntatodistukset, valtion velkasitoumukset, notariaattisijoitukset sekä pankille annetut sopimusvelat.

Rahoitusomaisuuteen kuuluvat varat ovat esimerkiksi yritykseen tehtyjä sijoituksia tai yritystoiminnan tuloksena yritykseen kertyneitä varoja. Kuten muidenkin omaisuuslajien osalta, omaisuuden laatu ei ratkaise sitä, milloin omaisuuserä kuuluu rahoitusomaisuuteen. Omaisuuslajia ei ratkaista myöskään yksinomaan talletuksen tai muun vastaavan sijoituksen pitäjän perusteella. Yrityksen kassassa olevat rahat, pankkisaamiset ja lyhytaikaiset saamiset muodostavat perusosan rahoitusomaisuudesta, mutta rahoitusomaisuuteen voi kuulua myös muita vastaavaa tarkoitusta palvelevia omaisuuseriä. Tällaisia varoja voivat olla esimerkiksi osakkeet tai sijoitusrahasto-osuudet, joihin liiketoimintaan tarvittavat varat on tilapäisesti sijoitettu, sekä sellainen omaisuus, joka on saatu suoritukseen yrityksen luovuttamasta suoritteesta.

Vaihto-omaisuutta ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tarkoitetut kauppavarat, raaka-aineet, puolivalmisteet ja muut hyödykkeet. Myös elinkeinotoiminnassa kulutettaviksi tarkoitetut tarveaineet, kuten poltto- ja voiteluaineet sekä muut tarvikkeet, luetaan vaihto-omaisuuteen.

Sijoitusomaisuutta on vain raha-, vakuutus- ja eläkelaitoksilla. Sijoitusomaisuuteen kuuluu omaisuus, joka on hankittu näiden yritysten varojen sijoittamiseksi tai sijoitusten turvaamiseksi. Saamiset eivät ole sijoitusomaisuutta vaan kuuluvat rahoitusomaisuuteen.

Sellainen omaisuus, jolla ei ole yhteyttä verovelvollisen harjoittamaan elinkeinotoimintaan, kuuluu nykyisin yhteisön muun toiminnan tulolähteeseen, johon sovelletaan tuloverolakia. Tähän tulolähteeseen voi sisältyä tarkoitukseltaan ja ominaisuuksiltaan hyvinkin erilaisia varoja. Tyypillistä muun toiminnan tulolähteen omaisuutta ovat osakkaan yksityiskäytössä olevat hyödykkeet. Käytännössä tähän erään voi sisältyä myös esimerkiksi pitkäaikaisia sijoituksia eri sijoitusinstrumentteihin.

1.1.7 Kansainväliset tilanteet

Ulkomaisten yhteisöjen verovelvollisuudesta on säädetty tuloverolaissa. Ulkomaiset yhteisöt ovat Suomessa rajoitetusti verovelvollisia. Rajoitetusti verovelvolliset ovat yleensä velvollisia suorittamaan veroa Suomeen vain Suomesta saaduista tuloista. Suomesta saatua tuloa on tuloverolain 10 §:n mukaan muun muassa täällä olevasta kiinteistöstä tai suomalaisen asunto-osakeyhtiön tai muun osakeyhtiön osakkeiden taikka asunto-osuuskunnan tai muun osuuskunnan jäsenyyden perusteella hallitusta huoneistosta saatu tulo sekä täällä harjoitetusta liikkeestä saatu tulo. Suomesta saatua tuloa on tuloverolain mukaan myös täällä olevan kiinteistön tai suomalaisen asunto-osakeyhtiön tai muun osakeyhtiön tai osuuskunnan osakkeiden tai osuuskunnan luovutuksesta saatu voitto, kun enemmän kuin 50 prosenttia yhteisön kokonaisvaroista muodostuu yhdestä tai useammasta täällä olevasta kiinteistöstä. Jos Suomella on verosopimus ulkomaisen yhteisön asuinvaltion kanssa, verosopimuksen määräykset rajoittavat Suomen lainsäädäntöön perustuvaa verotusoikeutta.

Ulkomaisten yhteisön Suomesta saamaa liikeluotoa voidaan verosopimusten mukaan verottaa Suomessa vain silloin, kun yhteisöllä on täällä kiinteä toimipaikka. Kiinteän toimipaikan liike-

tuloon voi tällöin kuulua myös muita verosopimuksessa erikseen mainittuja tulotyypppejä. Verosopimusten mukaan Suomessa olevan kiinteän omaisuuden tuottamaa tuloa voidaan verottaa Suomessa, vaikka tulo ei kuulu kiinteään toimipaikkaan.

Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan tuloverolain 13 a §:n mukaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin. Lisäksi Suomen solmimissa verosopimuksissa on kiinteän toimipaikan määritelmä, joka perustuu tavallisesti OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklaan. Tuloverolain ja verosopimusten kiinteän toimipaikan käsitteet vastaavat pääpiirteittäin toisiaan, vaikka niissä onkin eroja. Verosopimustilanteessa verosopimuksen mukainen kiinteän toimipaikan määritelmä on keskeinen Suomen verotusvallan laajuuden kannalta.

Kun Suomella on oikeus verottaa ulkomaista yhteisöä, lasketaan verotettavan tulon määrä Suomen kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Käytännössä verosopimuksissa tarkoitettuna liiketulona pidetään elinkeinotulolähteen tuloa, joka lasketaan elinkeinoverolain säännösten mukaisesti.

Suomessa yleisesti verovelvollisen yhteisön ulkomailta saamaan, toisessa valtiossa verotettuun tuloon kohdistuva kaksinkertainen verotus poistetaan hyvitysmenetelmällä tai vapautusmenetelmällä. Yleensä käytetään hyvitysmenetelmää, jonka mukaan kaksinkertaisen verotuksen poistaminen tapahtuu tulolähdekohtaisesti. Hyvityksen enimmäismäärä lasketaan yhteisön verotuksessa tulolähteittäin. Jos vieraassa valtiossa suoritettujen verojen määrää ei voida kokonaan hyvittää verovuonna, hyvittämättä jäänyt määrä vähennetään samaan tulolähteeseen kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista viiden seuraavan vuoden aikana.

1.2 Kansainvälinen kehitys sekä Euroopan unionin ja ulkomaiden lainsäädäntö

1.2.1 Kansainvälinen kehitys

Tulolähteen käsite on kansainvälisessä tarkastelussa harvinainen. Tavallisesti yhteisöverotukseen ei sisälly tulolähdettä vastaavaa käsitettä. Myös EU:n yritysverotusta koskevia direktiivejä sovelletaan yhteisön kaikkeen tuloon tulolähdejaosta riippumatta.

1.2.2 Euroopan unionin lainsäädäntö

Euroopan unionin tuloverotusta koskevissa direktiiveissä ei erotella yhteisöjen toimintaa eri tulolähteisiin tai toimintoihin. Sen sijaan direktiivien soveltamisala määräytyy yhteisömuotojen perusteella.

Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annettua direktiiviä (EU) 2011/96 (*emo-tytäryhtiödirektiivi*) sovelletaan yhtiöihin, joilla on jokin direktiivin liitteessä lueteltu yhtiömuoto. Näitä yhtiömuotoja ovat Suomen lainsäädännön mukaiset osakeyhtiö, osuuskunta, säästöpankki ja vakuutusyhtiö -nimiset yhtiöt. Samoihin yhteisömuotoihin sovelletaan myös direktiiviä eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 2009/133/EY (*yritysjärjestelydirektiivi*).

Heinäkuun 12 päivänä 2016 annettiin neuvoston direktiivi sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta 2016/1164/EU (*veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi*). Tämä direktiivi sisältää vii-

si veronkierron estämistä koskevaa toimenpidettä. Verotettavan tulon laskemista koskee korkojen vähennyskelpoisuudelle asetettu rajoitus. Direktiivin soveltamisalaan kuuluvat kaikki yhtiöveroa suorittamaan velvolliset verovelvolliset. Suomen verojärjestelmässä soveltamisalaan kuuluvat siten kaikki suomalaiset yhteisöt riippumatta siitä, mihin tulolähteeseen niiden harjoittama toiminta kuuluu. Esimerkiksi direktiivin korkomenon vähentämistä koskevaa rajoitusta tulee soveltaa sekä elinkeinoverolain että tuloverolain mukaisesti verotettaviin yhteisöihin. Direktiivin edellyttämiä muutoksia on sovellettava viimeistään verovuodesta 2019. Hallituksen esitys direktiivin täytäntöönpanoa koskevaksi laiksi on annettu 27 päivänä syyskuuta 2018 (HE 150/2018 vp).

Komissio on 25 päivänä lokakuuta 2016 tehnyt ehdotuksen neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhteisöveropohjasta (Common Corporate Tax Base, CCTB, *CCTB-direktiiviehdotus*). Se sisältää verotettavan tuloksen eli veropohjan laskentaa koskevat säännökset. Yhtiöön, johon sovellettaisiin direktiivin säännöksiä verotettavan tuloksen laskennasta, ei sovellettaisi kansallista yhteisöverolainsäädäntöä direktiivin soveltamisalaan koskevassa asiassa.

Direktiiviä ehdotetaan sovellettavaksi pakollisena jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettuun yhtiöön, jos yhtiön yhtiömuoto on jokin direktiivin liitteessä I luetelluista ja jos muut direktiivissä asetetut edellytykset täyttyvät. Suomalaisista yhtiöistä on mainittu osakeyhtiö, osuuskunta, säästöpankki ja vakuutusyhtiö. Näihin suomalaisiin yhteisömuotoihin sovellettaisiin direktiivissä määriteltyä verotettavan tulon määrittelytapaa ilman, että yhteisöjen tulot ja menot jaettaisiin eri tulolähteisiin.

1.2.3 Ulkomaiden lainsäädäntö

Ruotsi

Ruotsin tuloverolain (inkomstskattelag) mukaan elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan sellaista tulonhankkimistoimintaa, jota harjoitetaan ammattimaisesti ja itsenäisesti. Yhteisöjen ja muiden oikeushenkilöiden kaikki toiminta verotetaan elinkeinotoimintana myös silloin, kun elinkeinotoiminnan yleiset edellytykset eivät täyty. Yhteisöjen elinkeinotoiminnaksi katsotaan yleisen elinkeinotoiminnan määritelmän mukaisen toiminnan lisäksi omaisuuden, esimerkiksi arvopaperin, ja velkojen perusteella saadut tulot ja niistä aiheutuneet menot sekä luovutusvoitot ja -tappiot. Yhteisön harjoittama elinkeinotoiminta muodostaa yhden kokonaisuuden. Jos yhteisö on osakkaana elinkeinoyhtymässä, luetaan myös yhtymän toiminta kuuluvaksi osakkaan elinkeinotoimintaan.

Myös yhteisön omistuksessa oleva, sen osakkaiden henkilökohtaiseen käyttöön hankittu omaisuus voidaan lukea yhteisön elinkeinotoimintaan. Omaisuuden hankkimisesta aiheutuneet korkomenot ja sen luovutuksesta aiheutunut tappio kuuluvat elinkeinotoimintaan. Osakasta voidaan tällöin verottaa hänen saamastaan edusta. Juoksevat menot, jotka aiheutuvat esimerkiksi osakkaan harrastustoiminnasta, ovat osakkaan yksityisiä elantomenoja.

Yhteisön omistamat arvopaperit

Yhteisön ja muun oikeushenkilön arvopaperiomistukset luokitellaan niiden käyttötarkoituksen perusteella eri omaisuuslajeihin. Omaisuuslaji vaikuttaa esimerkiksi arvopapereiden luovutusvoittojen ja -tappioiden verokohteluun. Arvopaperit kuuluvat joko vaihto-omaisuuteen (lager-tillgångar) tai sijoitusluonteiseen omaisuuteen (kapitaltillgångar).

Vaihto-omaisuutta arvopaperit ovat silloin, kun yhteisö käy niillä aktiivista kauppaa ja yhteisöä pidetään arvopaperikauppiaana. Vaihto-omaisuuteen kuuluvien arvopapereiden luovutusvoitot ovat veronalaista tuloa ja luovutustappiot rajoituksetta vähennyskelpoisia.

Arvopaperit, jotka eivät ole luonteeltaan vaihto-omaisuutta, kuuluvat sijoitusluonteiseen omaisuuteen. Sijoitusluonteisessa omaisuudessa arvopaperit ovat joko käyttöomaisuutta (näringsbetingade andelar) tai sijoitusomaisuutta (kapitalplaceringsandelar).

Käyttöomaisuusosakkeita voi lain mukaan olla ainoastaan tiettyjen yhteisöjen eli osakeyhtiön, yhdistyksen, säätiön, säästöpankin tai keskinäisen vakuutusyhtiön verotuksessa. Noteeraamattomat osakkeet kuuluvat aina käyttöomaisuuteen. Noteerattu arvopaperi voi kuulua käyttöomaisuuteen silloin, kun kymmenen prosentin äänivaltaedellytys täyttyy tai omistuksen selvitetään olevan tarpeellinen joko omistajan oman tai etuyhteisyhtiön liiketoiminnan kannalta.

Elinkeinotoimintaan liittyvistä arvopapereista saadut juoksevat tuotot ovat aina elinkeinotoiminnan tuloja. Osingot voivat kuitenkin olla verovapaita, jos ne on saatu käyttöomaisuusosakkeiden perusteella.

Arvopapereiden ja kiinteistöjen luovutusvoitot ja -tappiot

Yhteisön omistaman käyttöomaisuusarvopaperin luovutusvoitto on pääsääntöisesti verovapaa tuloa. Käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappiot saadaan vähentää vain silloin, kun vastaava luovutusvoitto olisi ollut veronalaista tuloa. Tappio on tällöin vähennettävissä rajoitetusti ainoastaan vastaavista luovutusvoitoista samalla tavalla kuin sijoitusomaisuuteen kuuluvien osakkeiden luovutustappio.

Sijoitusomaisuuteen kuuluvien osakkeiden ja muiden arvopapereiden luovutusvoitto on veronalaista tuloa. Luovutustappioiden vähennyskelpoisuutta on rajoitettu. Luovutustappiot voidaan vähentää yleensä vain sijoitusomaisuusarvopaperin luovutusvoitoista (aktiefällan). Kysymyksessä voi olla esimerkiksi sijoitusomaisuuteen kuuluvan osakkeen luovutusvoitto, mutta myös sellaisen käyttöomaisuuteen kuuluvan noteeratun osakkeen luovutusvoitto, jonka verovapauteen oikeuttava omistusaika ei ole täytynyt. Niissä tapauksissa, joissa käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappio on vähennyskelpoinen, se vähennetään vastaavalla tavalla. Jos luovutustappiota ei ole mahdollista vähentää tappion syntymisvuonna, se voidaan vähentää seuraavina verovuosina.

Vähentämättä jäänyt luovutustappio voidaan eräin edellytyksin vähentää luovutusvoitosta toisen konserniyhtiön verotuksessa, kun kyse on yhteisöistä, jotka voisivat antaa toisilleen konserniavustuksen.

Konsernin sisäisistä luovutuksista syntyneitä tappioita koskevat erityissäännökset, joiden mukaan luovutustappio saadaan vähentää vasta, kun osakkeet luovutetaan konsernin ulkopuolelle tai kun intressiyhteys yhtiöiden välillä katkeaa.

Myös yhteisön omistamien kiinteistöjen luovutusvoittoja ja -tappioita koskee erityissäännös. Yhteisön oman toiminnan tai samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön tuotanto- tai toimistokäytössä tai niitä vastaavassa käytössä olleen kiinteistön luovutuksesta syntynyt tappio on vähennyskelpoinen ilman rajoituksia yhtiön muista tuloista. Muutoin kiinteistöjen luovutustappioihin sovelletaan arvopapereiden luovutustappioita vastaavia vähennysrajoituksia. Yhteisö voi vähentää kiinteistön luovutustappion vain kiinteistön luovutusvoitosta (kvittningsfälla vid fastighetsavyttringar). Luovutustappio voidaan vähentää myös toisen konserniyhtiön saamasta vastaavasta voitosta samoin edellytyksin kuin arvopapereiden luovutustappio. Intressipiirin si-

säisissä luovutuksissa syntynyt luovutustappio on vähennettävissä vasta, kun kiinteistö luovutetaan intressipiiriin ulkopuolelle.

Iso-Britannia

Isossa-Britanniassa yhteisöjen verotettava tulo muodostuu eri tulolähteiden verotettavien tulojen yhteismäärästä. Jaolla on merkitystä erityisesti tappioiden vähentämisen kannalta.

Keskeisiä tulolähteitä (sources of income) ovat esimerkiksi liiketoiminnan tulo, kiinteistöliiketoiminnan tulo (profits of a property business), liiketoiminnan ulkopuoliset tulot ja luovutusvoitot, osingot ja muut voitonjakoerät. Jokaisen tulolähteen verotettavan tulon määräytymistä koskevat omat säännökset. Eri tulolähteiden tulokset yhdistetään ja yhdistettyyn tulokseen sovelletaan yhteisöverokantaa, joka on verovuodesta 2017 ollut 19. Eräisiin erityisaloihin, esimerkiksi öljy- ja kaasuyhtiöihin, sovelletaan erityisiä verokantoja ja näitä toimialoja käsitellään yhteisön mahdollisista muista toimialoista erillisenä liikkeenä.

Tappion vähentämistä koskevat säännökset ovat tulolähdekohtaisia. Tappiovuonna eri tulolähteiden tappiot voidaan yleensä vähentää yli tulolähderajojen.

Tappiontasaukseen joko edellisen vuoden tuloista (carry back) tai vähentämiseen seuraavina verovuosina (carry forward) liittyy eri tulolähteiden osalta rajoituksia. Rajoituksia on kuitenkin lievennetty. Uudet säännökset koskevat huhtikuun 1 päivän 2017 jälkeen syntyneitä tappioita, joita voidaan aikaisempaa joustavammin vähentää seuraavina verovuosina yhteisön kokonaistulosta. Tätä ennen syntyneet tappiot saadaan edelleen vähentää seuraavina verovuosina vain saman liiketoiminnan tuloista.

Luovutusvoittojen määrä lasketaan erikseen, mutta ne verotetaan yhdessä muiden tulojen kanssa osana yhteisön kokonaistuloa. Luovutustappioiden vähennyskelpoisuutta on rajoitettu siten, että ne ovat vähennettävissä vain luovutusvoitoista.

Saksa

Saksassa yhteisöt ovat velvollisia suorittamaan tuloksensa perusteella sekä yhteisöveroa (Körperschaftsteuer) että elinkeinoveroa (Gewerbesteuer). Yhteisöveron määrä on 15 prosenttia, johon lisätään solidaarisuusmaksu (5,5 prosenttia yhteisöverosta). Elinkeinoveron määrä vaihtelee paikallisesti, keskimääräinen verokanta on 14—17.

Yhteisön verotettava tulo perustuu kirjanpidon tulokseen. Kaikki yhteisön saama tulo on verotuksessa yleensä yhteisön elinkeinotuloa. Myös luovutusvoitot ja muut pääomatulot sekä korkotulot verotetaan samalla tavalla kuin varsinaisesta toiminnasta saadut tulot. Erillistä luovutusvoittojen verotusjärjestelmää ei ole, vaan voitot sisältyvät yhteisön normaalin verotettavaan liike-tuloon. Osakkeiden luovutuksesta saadut voitot ovat kuitenkin laajasti verovapaita ja vastaavasti luovutustappiot ovat vähennyskeltottomia.

Toiminnan tappiot saadaan yleensä vähentää tulevien vuosien verotettavista tuloista ilman aikarajoituksia (carry forward). Yhteisöveron määräämistä varten yhteisö voi kuitenkin valita tappion vähentämisen yhden miljoonan euron määrän saakka verovuotta edeltävän vuoden verotettavasta tulosta (carry back).

Norja

Norjassa osakeyhtiön liikutuloon sovelletaan vuodesta 2018 yleistä 23 prosentin yhteisöverokantaa kuitenkin siten, että tiettyjä toimialoja, kuten öljyalaa, koskevat erityiset verosäännökset. Veronalaisia liiketoiminnan tuloja ovat varsinaisesta liiketoiminnasta saadut tulot, pääomavoitot ja passiiviset tulot, kuten korot ja rojalit. Liiketoiminnan tappio voidaan ilman rajoitusta vähentää seuraavien vuosien verotettavasta tulosta.

Osakkeiden ja kiinteistöjen luovutusvoitot sisältyvät lähtökohtaisesti liiketoiminnan tulokseen ja luovutustappiot ovat vähennyskelpoisia. Norjalaisen osakeyhtiön toisen norjalaisen tai ETA-alueen osakeyhtiön osakkeiden luovutuksesta saamat voitot ovat kuitenkin verovapaita. Luovutustappiot eivät ole vähennyskelpoisia niissä tapauksissa, joissa vastaavat voitot ovat verovapaita.

1.3 Nykytilan arviointi

1.3.1 Yleistä

Tulolähdejaon pääasiallinen merkitys liittyi alun perin kuntien verotulojen turvaamiseen ja oikean veronsaajakunnan määräytymiseen. Pääomaverouudistuksessa 1990-luvun alussa tulolähdejaon merkitys kunnallisverotuksessa poistui. Sen jälkeen tulolähdejaon tarkoituksena on ennen kaikkea ollut pitää erillään eri verolakien perusteella laskettavat verotettavat tulot.

Kun ero verotettavan tulon laskentasääntöjen välillä elinkeinoverolaissa ja tuloverolaissa kaavailui, tulolähdejaon merkitys väheni edelleen. Tulolähdevalinnan merkittävimmäksi seuraukseksi jäi vahvistetun tappion vähennyskelpoisuus vain siinä tulolähteessä, jossa tappio on syntynyt. Käytännössä tulolähdejako yhteisön verotuksessa merkitsee sitä, että yhteisölle voi syntyä verotettavaa tuloa elinkeinotulolähteeseen samaan aikaan, kun sillä on muun toiminnan tulolähteessä samana verovuonna tappiota tai aikaisemmilta vuosilta vahvistettu, vielä vähentämättä oleva tappio. Tulon laskenta tulolähteittäin ja tappion vähentäminen tulolähdekohtaisesti johtaa tällöin verotettavan tulon syntymiseen, vaikka eri tulolähteiden yhteenlaskettu tulos olisi negatiivinen. Jos tappiota tuottaneen tulolähteen toiminta on lakannut eikä uutta voitollista tulosta synny tappion vähentämisaikana, joka on kymmenen vuotta, jää tappio lopullisesti vähentämättä siitä huolimatta, että toinen tulolähde on voitollinen.

Viime vuosien aikana elinkeinoverolakiin tehdyt muutokset ovat kuitenkin jossain määrin kasvattaneet uudelleen tulolähteen merkitystä ja aiheuttaneet uusia tulkintakysymyksiä etenkin yhteisömuotoisten verovelvollisten verotuksessa. Vuonna 2004 säädettiin yhteisön omistamisen käyttöomaisuusosakkeiden luovutukset tietyin edellytyksin verovapaiksi. Tällaisten osakkeiden luovutuksesta syntynyt tappio ei ole vähennyskelpoinen. Käyttöomaisuusosakkeiden luovutusten verovapaus on korostanut käyttöomaisuusosakkeiden ja muihin omaisuuslajeihin kuuluvien osakkeiden eroa. Tämä tarkoittaa myös tulolähdekysymyksen korostumista, koska käytännössä sellaiset osakkeet, joita ei lueta käyttöomaisuuteen, ovat useimmiten pitkäaikaisina sijoituksina muun toiminnan tulolähteeseen kuuluvaa omaisuutta. Tuloverolain mukaan osakkeiden luovutuksesta syntyvät voitot ovat veronalaisia ja tappiot rajoitetusti vähennyskelpoisia.

Pääomasijoitustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön verotuksessa ovat osakkeiden luovutushinnat veronalaista tuloa ja hankintamenot vähennyskelpoista menoja. Pääomasijoittajan käsitettä on jouduttu selvittämään oikeuskäytännössä. Eräissä ratkaisuissa on ollut kysymys tuloverolakien välisestä rajasta eli siitä, onko toiminta elinkeinotoimintana pidettävää pääomasijoitustoimintaa vai sellaista arvopapereiden omistamista ja hallintaa, johon sovelletaan tuloverolakeja.

Verovuodesta 2014 yhteisön sekä avoimen ja kommandiittiyhtiön oikeutta vähentää korkomenoja on rajoitettu elinkeinoverolain 18 a §:n säännöksellä. Vastaavaa sääntelyä ei toistaiseksi sovelleta tuloverolain mukaan verotettavaan toimintaan, joten muun muassa holdingyhtiöiden ja erilaista kiinteistötoimintaa harjoittavien yhtiöiden verotuksessa voi tulolähdekysymyksellä olla huomattava merkitys korkomenojen vähennyskelpoisuuden kannalta. Veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi sisältää muun muassa korkojen vähennyskelpoisuuden rajoituksen, joka koskee korkomenoja tulolähteestä riippumatta. Direktiivin edellyttämiä muutoksia verolainsäädäntöön on sovellettava viimeistään verovuodesta 2019. Tästä verovuodesta lähtien rajoitukset koskisivat myös niitä verovelvollisia, joihin sovelletaan tuloverolakia.

Erilaisten arvopapereiden omistamista ja hallitsemista varten perustettujen osakeyhtiöiden verotuksessa raja elinkeinotulolähteen ja muun toiminnan tulolähteen välillä kulkee oikeuskäytännössä holdingyhtiöryhmän sisällä. Holdingyhtiöitä, jotka omistavat ja hallinnoivat passiivisesti yksityishenkilön arvopaperiomistuksia, verotetaan tuloverolain mukaan. Toisaalta konsernin emoyhtiöt tai konsernin omistuksia hallinnoivat apuyhtiöt kuuluvat elinkeinoverolain soveltamisalaan. Näiden tyyppitapausten väliin jää joukko erilaisia omistusyhtiöitä, joiden osalta sovellettava laki ratkaistaan tapauskohtaisesti.

Liiketoimintaa harjoittavan konsernin emoyhtiötä verotetaan yleensä elinkeinotoiminnan harjoittajina. Tulkintaan vaikuttaa intressipiirijäätely. Elinkeinoverolain nojalla verotettavat holdingyhtiöt kuuluvat yleensä laajempaan, liiketoimintaa harjoittavaan konserniin tai yritysryhmään. Usein näillä yhtiöillä on henkilökuntaa, joka hoitaa yritysryhmän yhteisiä johtamistehtäviä, kuten talousjohtoa, rahoitusta ja henkilöstöhallintoa. Sellaiseen passiiviseen omistajayhtiöön, joka omistaa liiketoimintaa harjoittavien yhtiöiden osakkeita, mutta on perustettu lähinnä luonnollisten henkilöiden osakeomistuksen hallintaa varten, sovelletaan tuloverolakia. Sovellettava laki on osoittautunut tulkinnalliseksi erityisesti silloin, kun yhtiö omistaa esimerkiksi vain yhden liiketoimintaa harjoittavan yhtiön osakkeita. Rajan vetäminen siihen, milloin on kysymyksessä aito konsernin emoyhtiö ja milloin taas luonnollisen henkilön osakeomistusten hallintaa varten perustettu yhtiö, ei ole yksiselitteistä. Toisinaan ratkaisu on käytännössä tehty holdingyhtiön omistamien yhtiöiden lukumäärän perusteella.

Verovapaasti luovutettavien käyttöomaisuusosakkeiden vuoksi holdingyhtiöön sovellettava laki on saanut entistä suuremman merkityksen. Jos holdingyhtiötä pidetään elinkeinotoiminnan harjoittajana, voivat sen osakeomistukset kuulua käyttöomaisuuteen, jolloin luovutushinnat eivät ole veronalaista tuloa. Toisaalta elinkeinotoimintaa harjoittavallakin yhtiöllä voi olla sellaisia osakeomistuksia, joita ei pidetä elinkeinotoiminnan varoina. Mahdollisuus osakeomistuksen verovapaaseen luovutukseen saattaa aiheuttaa myös keinotekoisia omistusjärjestelyjä yhtiöiden kautta.

Yhteisöön sovellettava laki kytkeytyy myös konserniavustukseen. Konserniavustuslain soveltaminen edellyttää, että konserniavustuksen antaja ja saaja harjoittavat liiketoimintaa ja niihin sovelletaan elinkeinoverolakia. Jos yhtiöiden oma tulkinta sovellettavasta laista muuttuu verotuksessa, voivat seuraukset olla raskaita, koska vähennyskeltottomaksi katsottu konserniavustuksen määrä saattaa olla huomattava.

Tulolähteisiin liittyviä tulkintakysymyksiä ja oikeusriitoja on osaltaan aiheuttanut myös se, että verovelvollisten veroilmoitukset, etenkin käyttöomaisuus- ja muiden osakeomistusten osalta, saattavat olla puutteellisia ja epäselviä. Puutteellisten tietojen selvittäminen lisää käytännössä sekä verotuksen toimittamisen yhteydessä tehtävää viranomaistyötä että yritysten hallinnollista taakkaa.

1.3.2 Vuokraustoiminta

Kiinteistöalalla toimivien yhtiöiden toimintaympäristö ja -tavat ovat olennaisesti muuttuneet elinkeinoverolain voimaantulosta. Kiinteistömarkkinoiden likviditeetti, läpinäkyvyys ja palvelutarjonnan monipuolisuus ovat lisääntyneet huomattavasti. Perinteisten institutionaalisten sijoittajien rinnalle on tullut muun muassa kansainvälisiä kiinteistösijoitusyhtiöitä ja muita toimijoita sekä erilaisia rahastoja. Kysymys ei enää välttämättä ole riskittömästä ja passiivisesta vuokratuoton saamisesta, vaan toiminta edellyttää aktiivisuutta, kuten aktiivista markkinoiden seuraamista, reagointia muutoksiin ja vuokrakohteiden jatkuvaa kehittämistä ja mahdollista räätälöintiä vuokralaisten tarpeisiin. Usein toiminnan rahoituksessa käytetään toiminnan riskiä lisäävää velkarahoitusta.

Vuokraustoiminnan luonnetta voidaan tarkastella myös sen mukaan, missä oikeudellisessa muodossa toimintaa harjoitetaan. Yhteisöjen ja muiden yritysten harjoittama laajamittainen kiinteistöjen ja osakehuoneistojen vuokraus sisältää usein liiketoiminnalle ominaisia piirteitä. Laajan kiinteistöomistuksen tehokas vuokraaminen edellyttää yleensä henkilökuntaa. Lisäksi toimintaan liittyy tavallisesti ylläpito-, kehittämis- ja jalostustoimintaa. Se edellyttää usein huomattavia määriä vierasta pääomaa investointien rahoittamiseksi. Kiinteistötoiminta voi käsitellä pelkän omistamisen ja vuokraamisen ohella rakentamista, rakennuttamista ja saneeraamista. Tällaiseen toimintaan kuuluvat kiinteistöt muistuttavat käyttötapsansa ja tarkoituksensa suhteen elinkeinotoimintaan kuuluvaa käyttöomaisuutta.

Luonnolliselle henkilölle sijoituskiinteistön tai sijoitushuoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden omistaminen on usein vaihtoehtoinen sijoitustapa osake- tai korkosijoitusten taikka vastaavien sijoitusten rinnalla tai niiden asemesta. Asuntoja omistamalla ja vuokraamalla myös yksityishenkilöt pyrkivät saamaan parempaa tuottoa varoille kuin vaihtoehtoista sijoituskohteista. Tilanne rinnastuu siten pitkälti arvopaperisijoittamiseen.

Yleishyödylliset yhteisöt ovat perinteisesti suurten arvopaperisijoitusten omistajia. Ne sijoittavat varojaan kuitenkin entistä enemmän myös kiinteistöomaisuuteen, jota vuokrataan markkinoilla kilpailuolosuhteissa. Kiinteistötulot ovat yleishyödylliselle yhteisölle osittain verovapaita, osittain niitä verotetaan normaalia alhaisemmalla verokannalla. Muut tulot ovat yleishyödyllisille yhteisöille verovapaita, mukaan lukien kiinteistöyhtiöiden osakkeiden perusteella saadut tulot. Myös kiinteistöjen ja arvopapereiden luovutusvoitot ovat verovapaita paitsi silloin, kun ne liittyvät yleishyödyllisen yhteisön harjoittamaan elinkeinotoimintaan.

Elinkeinooverolain säätämiseen johtaneen hallituksen esityksen mukaan kiinteistöjen vuokrausta voitiin ennen elinkeinooverolain säätämistä pitää elinkeinotoimintana, kun toiminta oli laajaa. Oikeuskäytäntö on kuitenkin ohjannut kiinteistöjen vuokraustoiminnan verokohtelua siten, että siihen ei sovelleta elinkeinooverolakia vaan tuloverolakia. Tämä käytäntö on muodostunut ajan myötä varsin vakiintuneeksi. Laajamittaiseen kiinteistöjen ja osakehuoneistojen vuokraukseen liittyy kuitenkin nykyisin aikaisempaa enemmän myös liiketoiminnalle ominaisia piirteitä, joten toiminnan luonnehtiminen elinkeinotoiminnaksi saattaisi olla perusteltua. Vakiintuneen oikeus- ja verotuskäytännön muuttaminen edellyttäisi, että kiinteistöjen vuokraustoiminnan verokohtelun muutoksesta säädettäisiin elinkeinooverolaissa.

2 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

2.1 Tavoitteet

Esityksen tavoitteena on yhteisöverotus, jossa yhteisön kaikki toiminta ja tulot kuuluisivat pääsääntöisesti elinkeinotoiminnan tulolähteeseen. Yhteisön varat olisivat elinkeinotulolähte-

seen kuuluvaa omaisuutta. Tulolähteitä yhdistettäessä tulisi huolehtia siitä, että yhtiön kautta tapahtuva arvopapereiden omistaminen ei poikkeaisi veroseuraamuksiltaan olennaisesti arvopapereiden suorasta omistamisesta. Yhteisöjä koskevien säännösten tulisi olla mahdollisimman selviä ja yksinkertaisia, jolloin yhteisöjen verotus olisi nykyistä ennustettavampaa ja hallinnollisesti tehokasta.

Muutos on tarkoitus toteuttaa siten, että huomioon otetaan vaikutukset muun muassa verojärjestelmän rakenteeseen, erityismuotoisiin osakeyhtiöihin, tappiontasaukseen, konserniverotukseen, korkorajoitussäännöksiin, luovutusten veronalaisuuteen sekä kansainvälisiin tilanteisiin. Yhteisöihin sovellettavan verojärjestelmän tulee olla yhteensopiva myös EU-oikeuden asettamien edellytysten kanssa. EU:n yritysverotusta koskevissa direktiiveissä ei erotella yritysten erilaisia toimintoja, vaan direktiivien soveltamisala perustuu yleisesti tiettyihin yhtiömuotoihin. Yhteisöjen verotettava tulo laskettaisiin yhtenäisesti elinkeinoverolain säännösten mukaan, jolloin yhteisöjen verotus vastaisi nykyistä paremmin myös yritysverotusta koskevien direktiivien mukaisia periaatteita ja CCTB-direktiiviehdotukseen sisältyviä linjauksia. Viimeksi mainittu direktiivi tulisi koskemaan osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia ja vakuutusyhtiötä.

2.2 Toteuttamisvaihtoehdot

Erilaisia vaihtoehtoja tulolähdejaon poistamiseksi on 2000-luvulla tarkasteltu verotuksen uudistamista pohtineissa työryhmissä. Valtiovarainministeriön kesäkuussa 2001 asettama tuloverotuksen kehittämistyöryhmä ehdotti 31 päivänä marraskuuta 2002 julkaistussa muistiossaan (Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 12/2002), että elinkeinoverolakia sovellettaisiin osakeyhtiöiden ja osuuskuntien verotukseen myös siltä osin kuin kysymys on muusta kuin elinkeinotoiminnasta. Työryhmä piti kuitenkin tärkeänä, että jatkovalmistelussa selvitettäisiin, missä määrin elinkeinoverotusta koskevista normeista on perusteltua ja tarkoituksenmukaista poiketa yhteisöjen muun toiminnan kuin elinkeinotoiminnan tuottaman tulon verotuksessa.

Tulolähdekysymystä käsiteltiin myös elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmässä, jonka tehtävänä oli laatia selvitys elinkeinoverotuksen uudistamisesta kilpailukyvyyn ja veropohjan turvaamiseksi. Työryhmän tuli selvittää muun muassa tulolähdejaon poistamisen mahdollisuuksia. Työryhmä tarkasteli tulolähdekysymystä erityisesti osakeyhtiön näkökulmasta. Työryhmä katsoi 12 päivänä kesäkuuta 2013 julkaistussa muistiossaan (VM 16/2013), että kaikkea tulonhankkimistoimintaa tulisi verottaa yhtenä kokonaisuutena yhtenäisin perustein elinkeinoverolain mukaan.

Edellä mainitut työryhmät eivät tehneet ehdotusta siitä, miten tulolähteiden poistaminen tulisi toteuttaa, vaan katsoivat, että toteuttamistapa tulisi harkita jatkovalmistelussa. Mahdollisina vaihtoehtoina mainittiin muun muassa tulolähdejaosta luopuminen tai elinkeinoverolaissa tarkoitettun elinkeinotoiminnan käsitteen täsmentäminen. Elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmä piti lisäksi tärkeänä sitä, että uudistus ei johtaisi veropohjan kaventumiseen ja eri toimintamuotojen välisen verokohtelun erojen kasvamiseen.

Tulolähdejaosta aiheutuviin ongelmiin voitaisiin pyrkiä vaikuttamaan muuttamatta itse tulolähdejakoja esimerkiksi siten, että elinkeinotoiminnan käsitettä laajennettaisiin lisäämällä siihen nimenomaisesti tiettyjä ongelmalliseksi koettuja toimialoja. Tällaisia voisivat olla kiinteistöliiketoiminta tai sellaisen holdingyhtiön toiminta, joka omistaa esimerkiksi enemmistön elinkeinotoimintaa harjoittavan osakeyhtiön osakkeista. Tämä vaihtoehto ratkaisisi tulolähteisiin liittyvät ongelmatilanteet ainoastaan kyseisten toimialojen osalta.

Elinkeinotulolähteen nykyisten omaisuuslajien määrittelyjä voitaisiin tarkentaa siten, että käyttöomaisuuteen tai rahoitusomaisuuteen olisi mahdollista lukea sellaisia omaisuuseriä, joita nykyään pidetään muun toiminnan tulolähteeseen kuuluvina. Käyttöomaisuuden käsitteen laajentaminen saattaisi edellyttää myös käyttöomaisuusosakkeiden verovapaussäännöksen tarkistamista ja elinkeinoverolain laajempaa muuttamista. Elinkeinotoiminnan omaisuuslajien rajojen väljentäminen toisi nykyistä suuremman osan yrityksen toiminnasta elinkeinoverolain soveltamisen piiriin, mutta ei varsinaisesti ratkaisisi tulolähdejakoon liittyviä perusongelmia. Omaisuuslajien yleisten määritelmien muutosten tulisi lisäksi koskea myös muita verovelvollisia kuin yhteisöjä.

Eri tulolähteiden välisen tappiontasauksen salliminen poistaisi tappioiden vähentämiseen liittyvän kysymyksen, mutta säilyttäisi tulolähdekohtaisen tuloksenlaskennan eikä siten yksinkertaistaisi verotusta tai vähentäisi tulolähdejaosta aiheutuvaa hallinnollista taakkaa. Myös tulolähteiden väliseen rajanvetoon liittyvät tulkintatilanteet säilyisivät ennallaan eikä yhteisöjen verotus juurikaan selkeytyisi nykyisestä.

Yhtenä vaihtoehtona on harkittu elinkeinotoiminnan määritelmän muuttamista siten, että yhteisöjen kaikki toiminta säädettäisiin elinkeinotoiminnaksi. Elinkeinotoiminnan käsite muodostuisi tällöin jo lähtökohdiltaan erilaiseksi eri yritysmuotojen verotuksessa, mikä todennäköisesti olisi omiaan aiheuttamaan käytännössä epäselvyyttä esimerkiksi tilanteissa, joissa muualla verolainsäädännössä viitataan elinkeinotoimintaan. Elinkeinotoiminnan käsitteen pitkälle viety eriytyminen eri verovelvollisten verotuksessa ei olisi omiaan edistämään yhdenmukaista ja selkeää verotusta.

Tämä esitys perustuu vaihtoehtoon, jonka mukaan elinkeinoverolakia sovellettaisiin yhteisöjen kaikkeen toimintaan maataloutta lukuun ottamatta. Yhteisön toiminnan tulos laskettaisiin elinkeinoverolain mukaan myös silloin, kun toiminta ei täytä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä. Kun verotettavan tulon laskentaan sovellettaisiin elinkeinoverolakia riippumatta yhtiön toiminnan luonteesta, tulolähdejaosta nykyisin aiheutuvat tulkintaongelmat yhteisöjen verotuksessa poistuisivat. Yhteisöjen erilaisista toiminnoista aiheutuneet tappiot voitaisiin vähentää toisten toimintojen voitoista. Omaisuuslajien väliseen erotteluun elinkeinotoiminnan tulolähteen sisällä voisi kuitenkin liittyä edelleen tulkinnallisuutta.

Yhteisöjen elinkeinotoiminnan ja muun toiminnan tulolähteen yhdistäminen toteutettaisiin siten, että näiden verovelvollisten toimintaan, lukuun ottamatta maataloutta, sovellettaisiin elinkeinoverolakia. Elinkeinotoiminnan käsite sinänsä säilyisi ennallaan. Muiden verovelvollisten kuin yhteisöjen harjoittamaan toimintaan sovellettaisiin elinkeinoverolakia samoin kuin nykyisin eli silloin, kun verovelvollinen harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa.

Valmistelun yhteydessä on ollut esillä myös vaihtoehto, jonka mukaan elinkeinotoiminnan käsitteeseen olisi erikseen sisällytetty laaja kiinteistöjen vuokraus.

Kiinteistöjen vuokraukseen ei vakiintuneen oikeus- ja verotuskäytännön perusteella sovelleta elinkeinoverolakia vaan tuloverolakia. Koska laajamittaiseen kiinteistöjen ja osakehuoneistojen vuokraukseen liittyy kuitenkin nykyisin aikaisempaa enemmän liiketoiminnalle ominaisia piirteitä, saattaisi toiminnan luonnehtiminen elinkeinotoiminnaksi olla monessa tapauksessa perusteltua. Vakiintuneen käytännön muuttaminen edellyttäisi, että asiasta säädettäisiin laissa.

Elinkeinotoiminnan käsite laajentuisi tässä vaihtoehdossa siten, että se käsittäisi yhteisöjen harjoittaman kiinteistöliiketoiminnan. Kiinteistöliiketoiminta saatettaisiin näin samaan asemaan elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täyttymistä arvioitaessa kuin muukin liiketoiminta. Koska kyse olisi elinkeinotoiminnan käsitteen määrittelystä, se vaikuttaisi kaikkien yhteisöjen,

myös tuloverolain 21, 21 a ja 21 b §:ssä tarkoitettujen osittain verovapaiden yhteisöjen ja yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen. Näiden yhteisöjen verotuksessa elinkeinotoiminnasta saatu tulo on aina veronalaista toisin kuin tuloverolaissa tarkoitettu kiinteistötulo.

Ratkaisu siitä, milloin vuokraustoiminta on elinkeinotoimintaa, olisi tehtävä toiminnan luonteen perusteella tilanteen kokonaisarviointiin nojautuen. Vuokraustoiminta täyttäisi elinkeinotoiminnan kriteerit, kun toiminta olisi riittävän laajaa ja aktiivista. Yksiselitteistä kriteeriä, kuten vuokrakohteiden lukumäärää tai niiden euromääräistä arvoa, ei säännökseen voisi sisällyttää. Kiinteistöliiketoiminnan käsitteen täsmällinen määrittely säännöksessä olisi siten vaikeaa ja jättäisi tilaa tulkinnolle.

Lausuntokierroksen jälkeen esitysluonnosta muutettiin siten, että kiinteistöliiketoiminnan käsitteestä luovuttiin eikä itse elinkeinotoiminnan käsitteeseen ehdoteta muutoksia.

Budjettineuvotteluissa vuonna 2016 hallituksen tekemän linjauksen mukaan tulolähdejaon poistaminen koskisi tuloverolain ja elinkeinoverolain nojalla laskettavia tuloja. Yhteisöjen harjoittaman maatalouden tulos laskettaisiin edelleen maatilatalouden tuloverolain mukaan ja maatalous muodostaisi oman erillisen tulolähteen. Maatalouden käsitteleminen edelleen itsenäisenä tulolähteenä olisi perusteltua, koska maatalouden tulon määräytyminen eroaa olennaisesti muiden tulolähteiden tuloksen määrittelystä muun muassa kassaperusteen vuoksi. Yhteisöjen maatalouden tulolähteen ja muiden tulolähteiden yhdistäminen yhdeksi tulolähteeksi ei olisi mahdollista ilman maataloustuloa koskevien veroperusteiden laajempaa uudistamista.

2.3 Keskeiset ehdotukset

2.3.1 Elinkeinoverolaki

Soveltamisala

Suomen verojärjestelmässä yhteisöverotuksen periaatteita sovelletaan muidenkin yhteisöjen kuin osakeyhtiöiden verotuksessa. EU:n yhteisöverotusta koskevissa direktiiveissä, kuten emo-tytäryhtiödirektiivissä, yhtiöllä tarkoitetaan Suomen lainsäädännön mukaista osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia ja vakuutusyhtiötä. Taloudellista toimintaa harjoittaviin yhteisöihin, jotka ovat yhteisöverotuksen tavoitteen kannalta toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa, on myös EU:n valtiontukisäännösten näkökulmasta sovellettava samanlaista verokohtelua.

Tulolähteiden yhdistämistä koskevia säännöksiä ei siten tule kohdistaa pelkästään osakeyhtiöihin. Elinkeinotulolähteen ja muun toiminnan tulolähteen välisen jaon poistaminen koskisi myös muita yhteisöjä. Niistä yhteisöistä, joita muutos ei niiden erityispiirteiden tai toiminnan luonteen vuoksi koskisi, säädettäisiin erikseen.

Elinkeinoverolakia ei olisi tarkoituksenmukaista soveltaa sellaisten yhteisöjen kaikkeen toimintaan, joiden toiminnan varsinainen tarkoitus on muu kuin elinkeinotoiminnan harjoittaminen ja joiden koko toiminnasta elinkeinotoiminta usein muodostaa vain pienehkö osuuden. Tällaisia yhteisöjä ovat julkisyhteisöt sekä muut tuloverolaissa tarkoitettut osittain verovapaat yhteisöt sekä yleishyödylliset yhteisöt. Myöskään ulkomaiset kuolinpesät eivät yleensä harjoita muihin yhteisöihin verrattavaa toimintaa siitä huolimatta, että niitä käsitellään verotuksessa yhteisinä. Asunto-osakeyhtiölain (1599/2009) mukaan asunto-osakeyhtiöt ja keskinäiset kiinteistöosakeyhtiöt ovat yhtiöitä, joiden yhtiöjärjestyksessä määrätty tarkoitus on omistaa ja hallita rakennusta tai sen osaa. Vastaavaa toimintaa harjoittavat myös niin sanotut asunto-osuuskunnat. Tässä tarkoitettujen yhteisöjen verotuksessa sovellettaisiin elinkeinoverolakia kuten nykyisin vain siltä osin kuin ne harjoittavat elinkeinotoimintaa. Näillä yhteisöillä säilyi-

si muun toiminnan tulolähde, johon esimerkiksi yleishyödyllisten yhteisöjen omistamat metsäkiinteistöt edelleen kuuluisivat.

Vaikka yhteisöjen kaikkeen toimintaan maataloutta lukuun ottamatta sovellettaisiin yhteisömuodon perusteella elinkeinoverolakia, niiden harjoittama muu kuin liiketoiminta ei olisi elinkeinotoimintaa. Esimerkiksi sukusäätiön tai muun vastaavan yhteisön, jota ei pidetä yleishyödyllisenä, toiminta ei elinkeinoverolain soveltamisesta huolimatta olisi elinkeinotoimintaa.

Kun muualla lainsäädännössä viitataan elinkeinotoimintaan, käsite tarkoittaisi vain varsinaista elinkeinotoimintaa eli liike- ja ammattitoimintaa.

Kiinteistöjen vuokraus

Jatkossa yhteisöjen kaikkeen toimintaan ehdotetaan sovellettavaksi yleensä elinkeinoverolakia. Tällöin esimerkiksi osakeyhtiöiden ja osuuskuntien harjoittama kiinteistötoiminta kuuluisi elinkeinotulolähteeseen. Kun kiinteistönvuokrausta ei erikseen säädetä elinkeinotoiminnaksi, ei ulkopuolisille vuokrattu kiinteistö aikaisemman oikeuskäytännön periaatteiden mukaisesti kuuluisi käyttöomaisuuteen, vaan lähinnä tässä esityksessä lakiin otettavaksi ehdotettavaan muun omaisuuden omaisuuslajiin. Omaisuuslajilla ei kuitenkaan olisi kiinteistöjen verotuksen kannalta ratkaisevaa merkitystä, koska myös muuhun omaisuuteen kuuluvan kiinteistön tai muuhun omaisuuteen kuuluvien kiinteistöosakkeiden aiheuttamat menot ja luovutustappiot olisivat vähennyskelpoisia kaikista tulolähteen tuloista ja saadut tulot toisaalta olisivat elinkeinotulolähteen tuloja. Nykyisin tulkinnalliseksi koettu kiinteistöjen tulolähdekysymys seurauskielisen poistuisi osakeyhtiöiden ja osuuskuntien verotuksessa.

Eräiden yhteisöjen verotuksessa ei elinkeinoverolakia jatkossakaan sovellettaisi pelkästään yhteisömuodon perusteella. Tällaisia yhteisöjä olisivat esimerkiksi yleishyödylliset yhteisöt, julkisyhteisöt ja muut tuloverolain mukaan osittain verovapaat yhteisöt. Muun toiminnan tulolähde säilyisi niiden verotuksessa. Näin ollen olisi luontevaa, että niiden omistamiin kiinteistöihin sovellettaisiin nykyiseen tapaan pääosin tuloverolain säännöksiä. Jos kiinteistö kuuluisi yhteisön elinkeinotoimintaan, se olisi elinkeinotulolähteen omaisuutta, kuten nykyisinkin.

Kiinteistöjen sisältyminen elinkeinotulolähteeseen jo sellaisenaan poistaisi tulolähteeseen liittyvän tulkintakysymyksen useimpien yhteisöjen verotuksessa. Elinkeinotoiminnan käsitteeseen ei ehdoteta lisättäväksi erityistä kiinteistöjen vuokrausta koskevaa säännöstä.

Elinkeinotulolähteen uusi omaisuuslaji

Omaisuuslajien tehtävä elinkeinoverolaissa on luokitella erilaiset omaisuuserät. Se, mihin omaisuuslajiin hyödyke luetaan, vaikuttaa hyödykkeen hankintamenon jaksottamiseen, menetyksen ja arvonalennusten vähennyskelpoisuuteen sekä luovutushintojen veronalaisuuteen.

Elinkeinotoiminnan tulolähteen omaisuuslajit määritellään elinkeinoverolain säännöksissä. Kuhunkin omaisuuslajiin voi sisältyä vain sellaista omaisuutta, joka vastaa kyseisen omaisuuslajin laissa säädettyä määritelmää. Omaisuuslajeja koskevia määritelmiä sovelletaan kaikkien elinkeinotoimintaa harjoittavien verovelvollisten verotuksessa. Yleisiä omaisuuslajeja koskevia säännöksiä ei rahoitusomaisuutta lukuun ottamatta muutettaisi, koska muutokset vaikuttaisivat myös muiden kuin yhteisömuotoisten elinkeinotoiminnan harjoittajien verotukseen. Omaisuuslajeja määrittelevät säännökset eivät toisaalta voisi olla yhteisöjen verotuksessa erisältöisiä kuin muilla elinkeinotoimintaa harjoittavilla ilman, että elinkeinotoiminnan tulo verotus perusteettomasti eriytyisi verovelvollisen valitseman toimintamuodon perusteella.

Yhteisön omistuksessa saattaa olla myös sellaista omaisuutta, joka ei käyttötarkoitukseltaan vastaa minkään elinkeinotoiminnan nykyisen omaisuuslajin laissa säädettyä määritelmää. Kun yhteisöjen kaikki toiminta jatkossa sisältyisi elinkeinotulolähteeseen, olisi tällaista omaisuutta varten luotava yhteisöjen verotukseen uusi omaisuuslaji.

Muun omaisuuden omaisuuslaji on tarpeen myös eräiden perusteettomien etujen estämiseksi. Ilman muun omaisuuden omaisuuslajia erilaiset osakesijoitukset olisi luettava lähinnä käyttö-omaisuuteen myös silloin, kun ne eivät liittyisi yhteisön varsinaiseen liiketoimintaan. Näin yhtiön kautta tehdyt osakesijoitukset tulisivat käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoiton verovapauden piiriin. Käytännössä verovapaus koskisi lähes kaikenlaisia osakeomistuksia, jotka vastaavat vähintään kymmenen prosentin osuutta osakepääomasta. Muun muassa erilaiset holdingyhtiöt, joiden kautta perhe- ja sukuomisteisten yhtiöiden osakeomistus on yleisesti järjestetty, voisivat luovuttaa omistettut osakkeet verovapaasti. Tämä olisi ristiriidassa käyttöomaisuusosakkeiden verovapaata luovutusta koskevan säännöksen tarkoituksen kanssa. Säännöksen säätämisen tarkoituksena oli tehdä konsernien toimintaympäristöstä kansainvälisesti kilpailukykyinen, ei mahdollistaa yhtiöiden kautta harjoitetun sijoitustoiminnan verovapaus.

Muuhun omaisuuteen kuuluisivat ensinnäkin sellaiset hyödykkeet, joita ei käytetä yhteisön tulonhankkimistoiminnassa. Tällaista omaisuutta ovat esimerkiksi osakkaan yksityiskäytössä ilman käypää vastiketta tai luontoisetua olevat hyödykkeet. Jos omaisuus on yhteisön omistuksessa, se tulisi lukea johonkin yhteisön elinkeinotulolähteen omaisuuslajiin kuuluvaksi. Omaisuus, joka ei palvele yhteisön tulonhankkimistoimintaa, kuuluisi jatkossa elinkeinotulolähteen muuhun omaisuuteen.

Yhteisön tuloverolain mukaisesti verotettavaan muun toiminnan tulolähteeseen sisältyy nykyisin osakkaan yksityiskäytössä olevan omaisuuden lisäksi usein myös muuta sellaista omaisuutta, jota ei ole katsottu käytettävän yhteisön elinkeinotoiminnassa. Koska rahoitusomaisuuden määritelmää jonkin verran väljennettäisiin, voisi ainakin osa tähän asti tuloverolain mukaan verotetusta rahavaroihin verrattavasta omaisuudesta kuulua jatkossa rahoitusomaisuuteen.

Loppuosa muun toiminnan tulolähteeseen sisältyvästä omaisuudesta olisi lähtökohtaisesti elinkeinotulolähteen muuta omaisuutta. Jos tähän omaisuuteen kuitenkin sisältyy eriä, jotka luonteeltaan vastaavat pikemmin käyttö- tai vaihto-omaisuutta, niitä ei tulisi käsitellä elinkeinotulolähteessä muuna omaisuutena. Muun omaisuuden piiriin luettaisiin sellainen omaisuus, joka ei tarkoitukseltaan vastaa elinkeinotulolähteen muiden omaisuuslajien määritelmiä. Tällaisia muuhun omaisuuteen kuuluvia eriä voisivat olla esimerkiksi luonnollisen henkilön osakesijoituksia passiivisesti hallinnoivan holdingyhtiön osakeomistukset, joihin tällä hetkellä sovelletaan tuloverolakia, sekä osakaslainat.

Myös sijoitustarkoituksessa omistettut kiinteistöt kuuluisivat elinkeinotulolähteen muuhun omaisuuteen. Vuokraustoiminta on oikeuskäytännön kannanottojen mukaisesti muuta kuin elinkeinotoimintaa. Oikeuskäytännöstä ilmenevien periaatteiden mukaisesti tällaiset kiinteistöt eivät jatkossakaan olisi elinkeinotoiminnan käyttöomaisuutta. Omaisuuslajilla ei kuitenkaan olisi kiinteistöjen osalta suurta merkitystä, koska kiinteistöjen menot ja luovutustappiot olisivat vähennyskelpoisia kaikista tulolähteen tuloista. Vuokralle annetun kiinteistön luovutuksesta aiheutunut tappio olisi vähennyskelpoinen kaikista tulolähteen tuloista myös silloin, kun kiinteistö kuuluisi muuhun omaisuuteen.

Muun omaisuuden käsitteellä olisikin merkitystä ennen kaikkea osakeomistusten sekä henkilöyhtiöiden yhtiöosuuksien osalta. Se, onko kysymys käyttöomaisuudesta vai muusta omaisuudesta, vaikuttaa näiden omaisuuserien luovutuksesta johtuneiden tappioiden vähennyskel-

poisuuteen. Käyttöomaisuuteen ja muuhun omaisuuteen kuuluvien osakkeiden välisen rajanvedon merkitystä korostaa se, että yhteisöjen verotuksessa käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoitot ovat pitkälti verovapaita ja luovutustappiot toisaalta vähennyskeltottomia.

Yhteisöjen omistuksessa olevat metsäkiinteistöt, joihin nykyisin sovelletaan tuloverolakia, kuuluisivat jatkossa tavallisesti elinkeinotulolähteen muuhun omaisuuteen. Metsäkiinteistö voi kuitenkin olla yrityksen käyttö- tai vaihto-omaisuutta, jos sitä käytetään yrityksen varsinaista elinkeinotoimintaa edistävään tarkoitukseen. Tällaisia metsäkiinteistöjä ovat esimerkiksi metsäteollisuusyritysten metsäkiinteistöt. Näiden osalta nykyinen tilanne ei muuttuisi.

Muun omaisuuden perusteella syntyvät juoksevat tulot ja tulon hankkimiseen liittyvät menot olisivat elinkeinotulolähteen tuloja ja menoja, jotka otettaisiin huomioon tulolähteen verotettavaa tuloa laskettaessa. Menot voitaisiin vähentää kaikista tulolähteen tuloista. Muun omaisuuden hankintaan kohdistuvat korot olisivat vähennyskelpoisia elinkeinoverolain korkomenoja koskevien säännösten mukaisesti.

Kiinteistöosakkeita lukuun ottamatta olisivat muuhun omaisuuteen kuuluvien osakkeiden ja henkilöyhtiön osuuksien luovutuksesta syntyneet tappiot vähennyskelpoisia muun omaisuuden luovutusvoitoista, mikä vastaisi niiden vähennyskelpoisuutta nykyisessä muun toiminnan tulolähteessä.

Osakkeiden ja henkilöyhtiöiden osuuksien luovutustappioita koskeva rajoitus olisi tarpeen estämään perusteettomien etujen syntymistä esimerkiksi tilanteessa, jossa osakkaiden henkilökohtaisia sijoituksia sijoitettaisiin yhtiöön. Konserniavustusmahdollisuus laajenisi olennaisesti tulolähdeuudistuksen yhteydessä, jolloin konserniavustus olisi mahdollinen esimerkiksi sijoituksia passiivisesti hallinnoivien yhtiöiden verotuksessa. Mahdollisuus konserniavustuksen laajaan hyödyntämiseen yhdessä osakkeiden luovutustappioiden rajoittamattoman vähennyskelpoisuuden kanssa mahdollistaisi tällöin luovutustappioiden hyödyntämisen eri yhtiöiden välillä konserniavustuksen tarkoitusta vastaamattomalla tavalla.

Jos muuhun omaisuuteen kuuluvien osakkeiden luovutustappiot olisivat vähennyskelpoisia kaikista yhteisön tuloista, korostuisi muun omaisuuden ja käyttöomaisuuden välinen rajalinja tappiollisten osakeluovutusten yhteydessä. Kun käyttöomaisuusosakkeiden luovutuksesta syntynyt tappio on vähennyskelvoton, muodostuisi laajasta vähennyskelpoisuudesta kannustin siirtää osakkeet muuhun omaisuuteen luovutustappion tilanteessa ja pitää ne käyttöomaisuudessa silloin, kun niistä saataisiin verovapaata luovutusvoittoa. Käyttöomaisuusosakkeiden luovutustappioiden vähennyskelpoisuutta koskevat rajoitukset huomioon ottaen ei muun omaisuuden vastaavien luovutustappioiden rajoittamaton vähennyskelpoisuus olisi perusteltua.

Rajoitus ei koskisi kiinteistöyhtiön osakkeita. Kiinteistöyhtiön osakkeet eivät ole käyttöomaisuusosakkeita koskevan säännöksen mukaan verovapaasti luovutettavia eikä niiden luovutuksesta aiheutunut tappio ole vähennyskelvoton. Tällaisten osakkeiden luovutustappioiden vähennyskelpoisuutta ei sen vuoksi ole tarpeen rajoittaa, kun osakkeet kuuluvat muuhun omaisuuteen. Koska myös muuhun omaisuuteen kuuluvan kiinteistön luovutuksesta syntyvä tappio olisi vähennyskelpoinen elinkeinoverolain yleisten periaatteiden mukaisesti, kohdeltaisiin suoria kiinteistöomistuksia ja kiinteistöosakkeita samalla tavalla.

Koska vain tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuvat menot ovat vähennyskelpoisia, ei elantomenoiksi katsottavia osakkaan yksityismenoja voisi vähentää elinkeinotulolähteessä, vaikka omaisuus kuuluu elinkeinotulolähteen muuhun omaisuuteen. Osakkaan yksityiskäytössä olevan omaisuuden, esimerkiksi osakkaan harrastustoimintaa palvelevan omaisuuden, han-

kintamenoa ei ole suoritettu yhtiön tulonhankkimistarkoituksessa. Tällaisen omaisuuden luovutuksesta aiheutunut tappio ei olisi vähennyskelpoinen. Osakkaan yksityiskäytössä vastikkeetta tai käypää tasoa alemmalla vastikkeella olevan omaisuuden hankintamenosta ei voisi tehdä vähennyskelpoisia vuotuisia poistoja. Kysymys on tällöin peitelystä osingosta, jonka verokohtelu ei muuttuisi nykyisestä. Silloin kun osakas maksaa omaisuuden käyttämisestä yhteisölle käyvän vastikkeen tai yksityiskäyttöä käsitellään luontoisetuna, omaisuuden hankintameno ja muut menot olisivat vähennyskelpoisia elinkeinotulolähteen menoja.

Muuta omaisuutta olisi ainoastaan sellaisilla yhteisöillä, joiden verotuksessa ei enää sovellettaisi tuloverolain verotettavan tulon laskemista koskevia säännöksiä. Koska tiettyjen yhteisöjen, kuten yleishyödyllisten yhteisöjen, julkisyhteisöjen sekä asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöiden, verotettavan tulon laskennassa sovellettaisiin edelleen tuloverolakia, muuta omaisuutta koskeva säännös ei vaikuttaisi näiden yhteisöjen muun toiminnan tulolähteen omaisuuteen.

Vaikutus elinkeinotulolähteen muihin omaisuuslajeihin

Yhteisöjen tulolähteiden yhdistäminen tai uusi muun omaisuuden omaisuuslaji ei vaikuttaisi vakiintuneisiin tulkintoihin elinkeinotulolähteen muiden omaisuuslajien sisällöstä.

Elinkeinotoiminnan käyttöomaisuutta on elinkeinossa pysyvään käyttöön tarkoitettu aineellinen ja aineeton omaisuus, joka palvelee yrityksen elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti. Käyttöomaisuuden sisältö säilyisi ennallaan. Käyttöomaisuudella tarkoitettaisiin liiketäi ammattitoiminnan pysyvässä käytössä olevaa omaisuutta, kuten nykyisinkin.

Käyttöomaisuusosakkeiden käsite säilyisi muutoksen jälkeen ennallaan. Aikaisempaa oikeuskäytäntöä sovellettaisiin edelleen ratkaistaessa sitä, kuuluvatko osakkeet käyttöomaisuuteen. Verovapaasti luovutettavien osakkeiden luovutuksesta syntyneen voiton tai tappion verokohtelu ei muuttuisi nykyisestä.

Rahoitusomaisuuden määritelmää olisi tarkoituksenmukaista väljentää, jotta myös lainsäätäjän alkuperäinen tavoite uusien rahoitusmuotojen huomioon ottamisen mahdollistamisesta toteutuisi aikaisempaa paremmin. Sanamuodon muutoksen yhteydessä olisi nykyisin muun toiminnan tulolähteeseen sisältyvien rahavarojen osalta mahdollista arvioida, kuuluisiko osa niistä rahoitusomaisuuteen muun omaisuuden sijasta. Yhteisöjen muun toiminnan tulolähteeseen on toisinaan luettu esimerkiksi pitkäaikaisia talletuksia. Kun yhteisöjen toimintaan ei enää sovellettaisi tuloverolakia, voisi osa muun toiminnan tulolähteen rahoitusvaroista käyttötarkoituksensa perusteella kuulua elinkeinotulolähteen sisällä pikemminkin rahoitusomaisuuteen. Yhteisön henkilöosakkaille antamat osakslainat eivät kuitenkaan jatkossakaan kuuluisi rahoitusomaisuuteen, vaan ne olisivat muuta omaisuutta. Rahoitusomaisuuden yleisen määritelmän muutoksella olisi vaikutusta myös muiden verovelvollisten kuin yhteisöjen verotuksessa.

Raha-, vakuutus- ja eläkelaitosten varojen sijoittamiseksi tai sijoitusten turvaamiseksi hankittu omaisuus kuuluisi elinkeinoverolain 11 §:ssä tarkoitettuun sijoitusomaisuuteen, kuten nykyisin. Raha-, vakuutus- ja eläkelaitoksilla ei nykyisin käytännössä yleensä ole muun toiminnan tulolähteeseen kuuluvaa omaisuutta. Vastaavasti niillä ei myöskään olisi muuhun omaisuuteen kuuluvaa omaisuutta. Sijoitusomaisuuteen luettujen varojen käsittely ei muuttuisi.

Kansainväliset tilanteet

Ulkomaisen yhteisön verotuksessa sovellettaisiin elinkeinoverolakia samoin perustein kuin vastaavan kotimaisen yhteisön. Suomen solmimissa verosopimuksissa ei ole määriteltä liiketoiminnan tai liikeluonon käsitettä, joten käsite määritellään soveltaen kansallista lainsäädäntöä.

Elinkeinoverolain mukaan elinkeinotoimintana pidettäisiin nykyiseen tapaan liike- ja ammatti-toimintaa. Muu yhteisöjen harjoittama toiminta ei olisi elinkeinotoimintaa, vaikka siihen sovellettaisiin elinkeinoverolakia. Kun muualla lainsäädännössä viitataan elinkeinotoimintaan, käsite tarkoittaisi vain varsinaista elinkeinotoimintaa eli liike- ja ammattitoimintaa. OECD:n malliverosopimusta vastaavissa verosopimuksissa tarkoitettuun liiketuloon luettaisiin yhteisöjen osalta siten elinkeinoverolaissa tarkoitettu liiketoiminta.

Muun toiminnan tulolähteen vähentämättä olevat luovutustappiot

Niillä yhteisöillä, joilla ei enää olisi muun toiminnan tulolähdettä, voi lain voimaantullessa olla vähentämättä tähän tulolähteeseen kuuluvia luovutustappioita. Vähentämättä olevat luovutustappiot saataisiin vähentää elinkeinotulolähteessä vastaavassa laajuudessa kuin ne olisi voitu vähentää muun toiminnan tulolähteessä. Ne olisivat vähennettävissä ensisijaisesti muun omaisuuden luovutuksesta syntyvistä voitoista. Ellei tällaisia voittoja olisi, voitaisiin luovutustappioita vähentää myös käyttöomaisuusosakkeiden veronalaisista luovutusvoitoista ja käyttöomaisuuskiinteistöjen luovutuksesta syntyneistä voitoista. Oikeuskäytännössä otetun kannan mukaan aikaisempien verovuosien luovutustappiot vähennetään ennen verovuoden luovutustappioiden vähentämistä.

2.3.2 Tuloverolaki

Ennen lainmuutosta vahvistettujen muun toiminnan tulolähteen tappioiden vähentämisestä säädettäisiin erikseen. Yhteisöjen, joilla ei lain voimaantulon jälkeen enää olisi muun toiminnan tulolähdettä, tulisi voida vähentää kaikki vähentämättä olevat tappiot elinkeinotulolähteessä. Koska muun toiminnan tulolähteen tappiot ovat syntyneet tulonhankkimistoiminnassa, vastaisi niiden vähentäminen elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloksesta tulolähteiden yhdistämisen tavoitetta ja tarkoitusta. Yhteisöjen muun toiminnan tulolähteen tappioita koskevan pääsäännön mukaan vähentämättä oleva muun toiminnan tappio vähennettäisiin elinkeinotoiminnan tulosta jäljellä olevan tappion vähentämisaajan kuluessa.

Lahjoitusvähennys säädettäisiin otettavaksi huomioon yhteisöjen elinkeinotulolähteen tappion määrää laskettaessa. Nykyisin lahjoitusvähennys otetaan huomioon vain yhteisön muun toiminnan tulolähteen tappiota vahvistettaessa. Kun yhteisöjen verotuksessa ei jatkossa yleensä olisi muun toiminnan tulolähdettä, tulisi lahjoitusvähennyksen olla vähennettävissä elinkeinotoiminnan tappion määrää laskettaessa.

2.3.3 Konserniavustuslaki

Konserniavustuslaki koskisi jatkossa niitä osakeyhtiöitä ja osuuskuntia, joihin sovelletaan elinkeinoverolakia, jolloin konserniavustuksen antajien ja saajien piiri laajenisi huomattavasti nykyisestä. Konserniavustusmahdollisuuden rajaaminen verotettavan tulon laskennassa sovellettavan lain perusteella olisi käytännössä yksinkertainen ratkaisu eikä sisältäisi tulkinnallisuutta. Kun osakeyhtiön tai osuuskunnan verotuksessa sovellettaisiin elinkeinoverolakia, yhteisö kuuluisi konserniavustuksen piiriin siitä riippumatta, olisiko sen toimintaa pidettävä liiketoimintana.

Konserniavustuksen muut laissa säädetyt edellytykset säilyisivät ennallaan. Esimerkiksi talletuspankit ja luotto-, vakuutus- tai eläkelaitokset eivät voi antaa tai saada konserniavustusta.

Lakia säädettäessä konserniavustusta perusteltiin muun muassa verotuksen neutraalisuussyillä, koska konsernia pidettiin verotuksellisesti epäedullisena verrattuna tilanteeseen, jossa yrityskokonaisuus muodostuu vain yhdestä yhtiöstä. Tulolähdeuudistuksen jälkeen eri tulolähteiden

tulokset voitaisiin yhdistää yhden yhtiön sisällä, joten konserniavustusmahdollisuuden laajeneminen varmistaisi konsernin käsittelyn samalla tavalla yhden yhtiön kokonaisuuden kanssa. Konsernin ja yksittäisen yhtiön yhdenvertaisen kohtelun kannalta mahdollisuus antaa konserniavustus konserniin kuuluvien kiinteistöyhtiöiden ja liiketoimintayhtiöiden välillä vastaisi konserniavustuksen alkuperäistä tarkoitusta.

Kun muuhun omaisuuteen kuuluvien osakkeiden ja yhtymäosuuksien luovutustappiot säädettäisiin elinkeinoverolaissa vähennyskelpoisiksi yleensä vain vastaavista luovutusvoitoista, ei luovutustappio kasvattaisi yhtiön verovuoden tappiollisuutta. Konserniavustuksella ei tällöin voisi kattaa toisen konserniyhtiön omistaman tällaisen omaisuuden luovutustappioita.

2.3.4 Laki varojen arvostamisesta verotuksessa

Varojen arvostamisesta verotuksessa annetussa laissa (1142/2005) säädettäisiin, että muu omaisuus otettaisiin huomioon osakeyhtiön nettovarallisuutta ja osakkeen matemaattista arvoa laskettaessa vastaavalla tavalla kuin nykyisin muuhun kuin elinkeinotoimintaan kuuluvat varat. Arvostaminen tapahtuisi silloin pääsääntöisesti verotuksessa vähentämättömään arvoon. Kiinteistö, rakennus ja rakennelma arvostettaisiin poistamattomaan hankintamenuun tai sitä korkeampaan verovuotta edeltävän vuoden vertailuarvoon. Julkisesti noteeratut arvopaperit ja muut lain 3 §:n 6 momentissa tarkoitettut erät saataisiin arvostaa niiden yhteenlasketun vertailuarvon perusteella, jos se on yhteenlaskettua poistamatonta hankintamenua suurempi.

2.3.5 Laki asuintalovarauksesta verotuksessa

Asuintalovarauksesta verotuksessa annetun lain (846/1986) mukaan asuintalovarausta ei voi vähentää elinkeinotulosta. Poikkeuksen muodostavat vain ne elinkeinonharjoittajat, joiden pääasiallinen toiminta perustuu kiinteistön omistamiseen ja hallitsemiseen tai vuokraustoimintaan. Viimeksi mainitut yhteisöt voivat vähentää asuintalovaruksen, jos niillä on laissa tarkoitettujen lainojen perusteella myönnettävää korkotukea.

Asunto-osakeyhtiöiden, keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden ja asunto-osuuskuntien verotuksessa ei jatkossakaan tavallisesti sovellettaisi elinkeinoverolakia. Nämä yhteisöt voisivat edelleen vähentää asuintalovaruksen tulostaan.

Asuintalovaruksen on voinut vähentää myös muu kuin keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö ja muu osakeyhtiö, jonka verotettava tulo on laskettu tuloverolain nojalla. Näiden yhtiöiden muodostamat asuintalovaukset ovat euromääräisesti selvästi suurempia kuin asunto-osakeyhtiöiden ja keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden varaukset. Asuintalovarausta voidaan pitää toiminnan harjoittamisen kannalta keskeisenä sellaisille yhteisöille, joiden pääasiallinen toiminta on kiinteistön omistamista ja hallitsemista ja siihen perustuvaa vuokraustoimintaa. Jatkossa muiden kuin keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden verotuksessa sovellettaisiin elinkeinoverolakia riippumatta siitä, harjoittavatko ne varsinaista liiketoimintaa.

Yhteisöjen tulolähdeuudistuksen tarkoituksena ei ole muuttaa asuinkiinteistöjen hallintaa ja vuokrausta harjoittavien yhteisöjen verotusta asuintalovaruksen osalta. Sen vuoksi asuintalovarauksesta verotuksessa annetun lain soveltamisalaa täsmennettäisiin siten, että tällaiset asuinrakennuksia omistavat yhteisöt voisivat vähentää varauksen, vaikka yhteisöön jatkossa sovellettaisiin yhteisömuodon perusteella elinkeinoverolain säännöksiä.

2.3.6 Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta

Kun Suomessa yleisesti verovelvollinen yhteisö saa toisessa valtiossa verotettua tuloa, poistetaan tulon kaksinkertainen verotus tavallisesti hyvitysmenetelmän avulla. Jos vieraassa valtiossa suoritettua veroa ei voida hyvittää kokonaan verovuonna, syntyy tulolähdekohtainen käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys, joka voidaan hyvittää seuraavana viitenä verovuonna. Yhteisöllä ei jatkossa enää olisi muun toiminnan tulolähdeä. Muun toiminnan tulolähteen käyttämättömyyden hyvitystä ei siten voisi hyvittää tähän tulolähteeseen kuuluvasta tulosta määrätävistä veroista. Käyttämättömät hyvitykset tulisi tällöin voida hyvittää elinkeinotulolähteessä. Käyttämättömyyden ulkomaisen veron hyvitystä koskeva säännös ei vaikuttaisi käyttämättömän hyvityksen jäljellä olevaan vähentämisaikaan.

2.3.7. Perintö- ja lahjaverolain huojennus sukupolvenvaihdoistilanteissa

Perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 55 §:ssä tarkoitettua yrityksen käsitettä ei ole kytketty tuloverotuksen elinkeinotoiminnan käsitteeseen tai tulolähteeseen. Huojennus myönnetään, jos perintöön tai lahjaan sisältyy maatila tai muu yritys tai sen osa. Tulolähteiden yhdistämisen yhteydessä ei ole tarkoitus vaikuttaa sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevaan käytäntöön.

3 Esityksen vaikutukset

3.1 Taloudelliset vaikutukset

3.1.1 Laskelmien tausta ja käytetty arviointimenetelmä

Tulolähteiden tappioiden ja luovutustappioiden vähentämismahdollisuuksilla on keskeinen merkitys tulolähteiden yhdistämisestä aiheutuvien verotuottovaikutusten kannalta. Elinkeinotulolähteen ja muun toiminnan tulolähteen yhdistämisen johdosta yhteisöt voisivat vähentää tappioita kaikista tuloistaan yli nykyisten tulolähdörajojen. Vuotuiset verotulot vähenisivät, koska tappioita, jotka nykyjärjestelmässä siirtyvät vähennettäväksi saman tulolähteen positiivisesta tuloksesta seuraavina verovuosina, voitaisiin vähentää heti ilman tulolähdörajoitusta. Vähentäminen samana verovuonna edellyttäisi kuitenkin, että syntyy tuloa, josta vähentäminen on mahdollista. Muussa tapauksessa tappiot siirtyisivät vähennettäväksi vasta seuraavina verovuosina.

Tulolähteiden poistaminen voisi pitkällä aikavälillä osaltaan estää vähennyskelpoisten tappioiden vanhenemista, sillä tulolähteiden poistaminen laajentaisi myös edellisiltä verovuosilta siirtyvien tappioiden vähentämismahdollisuuksia. Tällä olisi lähtökohtaisesti vuotuisia verotuloja pienentävä vaikutus.

Tässä tarkastelussa arvioidaan tulolähteiden yhdistämisen vaikutuksia tappioiden osalta osakeyhtiöiden ja osuuskuntien verotuksessa. Tarkasteluvuosia ovat verovuodet 2014–2016 ja laskelmat perustuvat Verohallinnon tietoihin. Arvio tulolähteiden yhdistämisen verovaikutuksista perustuu simuloituun yhteisöverotukseen, jossa elinkeinotulolähde ja muun toiminnan tulolähde sekä muun toiminnan luovutusvoittoihin ja -tappioihin sisältyvät kiinteistöjen luovutusvoitot ja -tappiot on yhdistetty. Laskelmassa on yhdistetty tulolähteiden tulokset ja tappiot ja yhteenlasketusta nettotuloksesta on vähennetty yhteenlasketut käytettävissä olevat vanhat tappiot. Näin saatuun veropohjaan on sovellettu yhteisöverokantaa. Vertailukohteena on käytetty nykyiseen tulolähtekohtaiseen yhteisöverotukseen perustuvia lukuja. Tulolähteiden yhdistämisen veropohjavaikutus saadaan uuden järjestelmän ja nykyjärjestelmän mukaisen veropohjan välisenä erotuksena. Vastaavasti verotuottovaikutus saadaan uuden järjestelmän ja nykyjärjestelmän mukaisen yhteisöverotuoton välisenä erotuksena.

Laskelmat ovat verovuosikohtaisia eikä niissä sen vuoksi ole otettu huomioon tulolähdejaon poistamisen vaikutuksia tappioiden jaksottumiseen tuleville vuosille eikä vaikutuksia tappioiden vanhenemiseen.

Taulukoissa 1 ja 2 kuvataan laskelmissa käytettyä aineistoa.

Taulukko 1. Lukumäärätietoja² osakeyhtiöistä ja osuuskunnista ja niiden ilmoittamista tulolähdekohtaisista tuloksista vuosina 2014—2016

	Osakeyhtiöiden ja osuuskuntien lukumäärä		
	2014	2015	2016
Elinkeinotoiminnan tulos (+/-)	162 200	165 000	168 600
Maatalouden tulos (+/-)	500	600	600
Muun toiminnan tulolähteen tulos (+/-)	19 300	20 200	20 900
— Luovutusvoitto/-tappio (+/-)	3 300	3 700	3 500
Osakeyhtiöiden ja osuuskuntien lukumäärä aineistossa yhteensä	174 600	178 200	183 300
— Ne, joilla on toimintaa <i>vain yhdessä</i> tulolähteessä	158 000	160 400	164 300
— Ne, joilla on toimintaa <i>sekä elinkeinotoiminnan tulolähteessä että muun toiminnan tulolähteessä</i>	11 700	12 300	12 600
— Ne, joilla on toimintaa <i>useammassa kuin yhdessä</i> tulolähteessä	11 900	12 600	12 900
— Ne, joilla <i>ei ole toimintaa yhdessäkään</i> tulolähteessä	4 600	5 300	6 100

Taulukko 2. Tietoja osakeyhtiöiden ja osuuskuntien ilmoittamien tulolähdekohtaisten tulojen ja tappioiden yhteismääristä vuosina 2014—2016, miljoonaa euroa

	2014	2015	2016
Elinkeinotoiminnan tulo (+)	25 000	24 200	29 100
Maatalouden tulo (+)	30	30	30
Muun toiminnan tulolähteen tulo (+)	630	710	850
— Luovutusvoitot (+)	190	290	320
Elinkeinotoiminnan tappio (-)	5 120	7 510	5 650
Maatalouden tappio (-)	5	6	7
Muun toiminnan tulolähteen tappio (-)	100	110	140
— Luovutustappiot (-)	90	130	120

Taulukosta 2 havaitaan, että elinkeinotoiminnan tulolähteen tulo ja tappion yhteismäärät ovat euromääräisesti selvästi suurempia kuin muun toiminnan tulolähteen tulo ja tappion yhteismäärät. Taulukon 2 tulolähdekohtaisten tulojen ja tappioiden yhteismäärää kuvaavien lukujen perusteella on perusteltua arvioida, että niiden tappioiden määrä, joiden vähentämismahdollisuus laajenisi nykyisestä toisen tulolähteen verotettavaan tuloon, ei olisi huomattava. Eniten vahvistettuja tappioita on elinkeinotoiminnan tulolähteessä, tarkasteluvuodesta riippuen noin 5—7,5 miljardia euroa. Muun toiminnan tulolähteen tulo vaihtelee noin 630 ja 850 miljoonan euron välillä. Muun toiminnan tulolähteen tappioiden yhteismäärä on suhteellisen vähäinen,

² Osa aineiston yrityksistä ilmoittaa samana verovuonna tuloa useasta tulolähteestä, jolloin eri tulolähteiden tuloa ilmoittavien yhtiöiden yhteenlaskettu lukumäärä ylittää aineiston kaikkien yhtiöiden lukumäärän.

jolloin niiden aiheuttama yhteisöverovaikutus jää pieneksi. Muun toiminnan tulolähteen tappioiden yhteismäärä vaihtelee noin 100 ja 140 miljoonan euron välillä riippuen tarkasteluvuodesta. Muun toiminnan tulolähteen luovutustappioiden määrä vaihtelee noin 90 ja 130 miljoonan euron välillä.

Tulolähdekohtaisten tulojen ja tappioiden yhteismäärien vertailu ei kuitenkaan anna tarkkaa kuvaa niiden tappioiden määrästä, jotka voitaisiin tulolähdejaon poistamisen takia vähentää toisen tulolähteen tulosta, koska tappiot on laskelmassa vähennetty koko osakeyhtiö- ja osuuskuntajoukon tasolla eikä yhteisökohtaisesti. Alla esitettävät yksityiskohtaisemmat laskelmat on sitä vastoin ensin laskettu yhteisöittäin ja sen jälkeen yhdistetty koko osakeyhtiö- ja osuuskuntajoukon tasolle.

3.1.2 Vaikutukset osakeyhtiöiden ja osuuskuntien verotukseen

Seuraavaan taulukkoon on koottu arvioita tulolähteiden yhdistämisen taloudellisista vaikutuksista. Laskelmassa on muun omaisuuden omaisuuslajiin kuuluvien luovutusvoittojen ja luovutustappioiden arvioitu vastaavan nykyisen muun toiminnan tulolähteen luovutusvoittoja ja -tappioita. Käytettävissä ei ole ollut tietoa siitä, mikä osuus näistä on aiheutunut kiinteistöjen tai kiinteistöosakkeiden luovutuksista. Laskelmassa on oletettu, että tämä osuus on yksi kolmasosa.

Taulukko 3. Tulolähdejaon poistamisen vaikutuksia veroihin

Tulolähdejaon poistamisen vaikutuksia	2014	2015	2016
Yritysten lukumäärä, joilla on toimintaa sekä elinkeinotoiminnan tulolähdeissä että muun toiminnan tulolähdeissä	11 700	12 300	12 600
— Yritysten lukumäärä, joiden verovuodelta maksettavan yhteisöveron määrään tulolähdejaon poistamisella on vaikutuksia	5 100	5 200	5 500
Vaikutukset tulo- ja veroeriin, miljoonaa euroa			
Vähennettävien tappioiden määrä	310	260	230
Vaikutus verovuoden positiiviseen nettotuloon ennen vanhojen tappioiden vähentämistä	-70	-80	-81
Vaikutus verovuoden veropohjaan	-48	-55	-56
Vaikutus verovuodelta maksettavaan yhteisöveroon	-10	-11	-11
Seuraaville vuosille siirtyviin tappioihin liittyvä seuraavien vuosien yhteisöveroa pienentävä vaikutus	-5	-5	-5

Tulolähteiden yhdistäminen ehdotetulla tavalla vaikuttaisi tarkasteluvuodesta riippuen noin 5 100—5 500 osakeyhtiön tai osuuskunnan maksamaan yhteisöveroon. Niiden tappioiden määrä, joka voitaisiin vähentää toisen tulolähteen tulosta, vaihtelee noin 230 ja 310 miljoonan euron välillä riippuen tarkasteluvuodesta. Vähennettävien tappioiden määrällä tarkoitetaan tässä tulolähteen tappioiden yhteismäärää, joka tulolähdejaon poistamisen seurauksena muuttuu vähennyskelpoiseksi toisen tulolähteen tulosta olettaen, että tämän toisen tulolähteen tulo määrä ei rajoita tappion vähentämistä.

Yhteisöveropohja pienenesi noin 48—56 miljoonaa euroa riippuen tarkasteluvuodesta. Valtaosalla tappioiden määrästä ei olisi vaikutusta yhteisöveropohjaan, sillä positiivinen tulos yhdessä tulolähdeissä ja negatiivinen tulos toisessa tulolähdeissä ovat tyypillisesti hyvin erisuuruisia. Verovaikutus jää tällöin pieneksi, koska pienestä tulosta ei voitaisi vähentää kuin osa euromääräisesti suuremmasta tappiosta. Suurin osa tappioista siirtyisi sen vuoksi seuraaville vuosille, kuten nykyisessä järjestelmässä.

Taulukon 3 perusteella tulolähdejaon poistamisen vaikutukset yhteisöverotuottoon olisivat vähäisiä. Verovuoden yhteisöveron määrän arvioidaan pienenevän noin 11 miljoonaa euroa. Lisäksi seuraaville verovuosille voidaan arvioida siirtyvän noin viiden miljoonan euron arvosta sellaisia vanhoja tulolähteen tappioita, jotka nykyjärjestelmässä vähennetään verovuonna. Tämä aiheutuu siitä, että tulolähteiden tulosten yhdistämisen vuoksi aikaisempien vuosien tappioita on tarpeen käyttää jonkin verran vähemmän kuin tulolähdejaon ollessa voimassa.

Vertailun vuoksi on myös tarkasteltu kahta muuta laskentavaihtoehtoa, joista toisessa nykyisen muun toiminnan tulolähteen luovutustappiot vähennettäisiin vain muun omaisuuden luovutusvoitoista ja toisessa nykyisen muun toiminnan tulolähteen luovutustappiot voitaisiin vähentää kaikista elinkeinotulolähteen tuloista. Taulukon 3 laskelma, jossa kiinteistöomistusten luovutustappiot voidaan vähentää kaikista elinkeinotulolähteen tuloista, on siten näiden kahden vaihtoehdon välimaastossa. Laskelmavaihtoehdossa, jossa muun toiminnan tulolähteen luovutustappiot vähennettäisiin vain muun omaisuuden luovutusvoitoista, verovuoden yhteisöveron määrä pieneneisi kahdeksasta yhdeksään miljoonaa euroa riippuen verovuodesta. Laskelmavaihtoehdossa, jossa muun toiminnan tulolähteen luovutustappiot voitaisiin vähentää kaikista elinkeinotulolähteen tuloista, verovuoden yhteisöveron määrä pieneneisi 13—16 miljoonaa euroa riippuen verovuodesta.

Tulolähdejaon poistamisen vaikutukset yhteisöverotuottoon ovat kaikissa laskentavaihtoehdoissa melko vähäisiä. Tulolähdejaon poistamisella ei näyttäisi olevan merkittäviä yhteisöveron jaksottumiseen kohdistuvia vaikutuksia, ainakaan yksittäisen vuoden tasolla tarkasteltuna. Laskelmien maltillisiin verotuottovaikutuksiin on kolme keskeistä syytä. Valtaosalla osakeyhtiöistä ja osuuskunnista on vain yksi tulolähde. Vain osalla niistä aineiston yhtiöistä, joilla on useampi tulolähde, on samanaikaisesti sekä positiivinen että negatiivinen tulolähteen tulos. Lisäksi positiivinen tulos yhdessä tulolähteessä ja negatiivinen tulos toisessa tulolähteessä ovat tyypillisesti hyvin erisuuruisia. Tässä tilanteessa suuria tappioita käytetään pienten veronalaisten tulojen vähentämiseen tai pieniä tappioita suurten veronalaisten tulojen vähentämiseen. Verovaikutus jää kummassakin tapauksessa pieneksi.

Ehdotetun muuhun omaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja kiinteistöyhtiön osakkeiden luovutustappioiden laajan vähennyskelpoisuuden voidaan ennakoida aiheuttavan myös käyttäytymismuutoksia. Niiden vaikutusta ei ole pystytty tarkasti arvioimaan. Muuhun omaisuuteen voisi kuulua muun muassa sijoitustarkoituksessa hankittuja kiinteistöjä sekä sellaisia kiinteistöjä, joita ei käytetä lainkaan tulonhankkimistarkoituksessa. Viimeksi mainittuja olisivat esimerkiksi osakkaan yksityiskäytössä olevat kiinteistöt. Luovutustappioiden laaja vähennyskelpoisuus saattaisi aiheuttaa pyrkimyksiä realisoida ja vähentää yhtiön omistuspiiriin kuuluvien kiinteistöjen luovutustappiot yhtiön verotuksessa. Kun kiinteistöjen ja kiinteistöyhtiön osakkeiden luovutuksista syntyneet tappiot pienentäisivät suoraan yhteisön verovuoden tulosta ja kun konserniavustuksen soveltamisala olisi aikaisempaa laajempi, voidaan arvioida, että mahdollisuus hyödyntää sijoituskiinteistöjen luovutustappioita lisää sellaisia rakenteita, joissa sijoituskiinteistöjä omistetaan nykyistä enemmän yhtiöiden kautta.

Pääministeri Sipilän hallitusohjelman mukaan veroperustemuutoksista aiheutuvat verotuotto-muutokset kompensoidaan kunnille. Yhteisöveron tuottoon kohdistuvat veroperustemuutokset kompensoitaisiin verontilityslain 12 §:n mukaisia yhteisöveron jako-osuuksia muuttamalla. Muutoksia sovellettaisiin verovuodesta 2020 ja ne toteutettaisiin erillisellä hallituksen esityksellä vuonna 2019.

3.2 Muut vaikutukset

Verotuksen tulolähdejako aiheuttaa sekä yhteisöille että Verohallinnolle hallinnollista taakkaa. Ehdotetun muutoksen jälkeen yhteisöjen verotettava tulos voitaisiin määritellä nykyistä yksinkertaisemmin. Yhteisön vuotuisen taloudellisen tuloksen erottelua kahdeksi erilliseksi verotettavan tulon laskelmaksi ei enää tarvitsisi tehdä sen paremmin veroilmoituksilla kuin Verohallinnon tietojärjestelmissäkään.

Eräiltä osin ehdotus lisää hallinnon työtä. Tällainen vaikutus on esimerkiksi muuhun omaisuuteen kuuluvien kiinteistöomistusten luovutustappioiden entistä laajemmalla vähennyskelpoisuudella. Yhteisön ja osakkaiden väliset kiinteistöjen siirrot todennäköisesti lisääntyisivät. Yhteisön ja osakkaiden välisten liiketoimien tulee aina tapahtua käypään hintaan, mutta luovutustappioiden aitouden ja luovutushintojen oikeellisuuden selvittäminen edellyttää verotuksessa entistä tarkempaa valvontaa. Myös peiteltyä osinkoa koskevan säännöksen ja veronkiertosäännöksen soveltuvuutta joudutaan todennäköisesti tarkastelemaan nykyistä useammin.

Toisaalta eräät tulkintakysymykset verotuksessa todennäköisesti vähenisivät, koska kiinteistöomistusten luovutuksesta mahdollisesti aiheutuva tappio olisi omaisuuslajista riippumatta vähennyskelpoinen kaikista yhteisön tuloista eikä kuulumisella käyttöomaisuuteen tai muuhun omaisuuteen olisi tällöin veroseuraamusten kannalta merkitystä.

Ehdotetut muutokset edellyttäisivät Verohallinnon arvion mukaan muutoksia verotuksen tietojärjestelmiin, tietovirtoihin, lomakkeisiin ja ohjeistukseen.

4 Asian valmistelu

Pääministeri Juha Sipilän hallitusohjelman mukaan tappioiden vähentämisoikeutta muutetaan siten, että tulolähteen tappiot voi osakeyhtiössä vähentää muiden tulolähteiden tulosta. Hallitusohjelman kirjaus korvattiin hallituksen vuoden 2016 budjettineuvotteluissa pöytäkirjamerkinnällä, jonka mukaan syksyllä 2016 tuli käynnistää lainvalmisteluhanke tulolähdejaon poistamiseksi osakeyhtiöiltä tuloverolain ja elinkeinoverolain osalta siten, että säännökset olisivat voimassa vuonna 2018.

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Lainvalmistelun tueksi asetettiin 18 päivänä marraskuuta 2016 asiantuntijaryhmä, johon kuuluivat hallintoneuvos Matti Halén, professori emeritus Raimo Immonen, professori Seppo Penttilä, yliopistonlehtori Pekka Nykänen, apulaisprofessori Tomi Viitala sekä oikaisulautakunnan puheenjohtaja Marjaana Haarala. Esitystä on käsitellyt asiantuntijaryhmässä.

Valmistelutyön pohjalta syntyneestä muistiosta järjestettiin lausuntokierros kesällä 2017. Jatkovalmistelun jälkeen esitysluonnoksesta järjestettiin kaksi lausuntokierrosta. Lausunnon antoivat seuraavat viranomaiset, järjestöt ja muut tahot: opetus- ja kulttuuriministeriö, työ- ja elinkeinoministeriö, ympäristöministeriö, Verohallinto, Aalto-yliopisto, Akava, Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry, Helsingin yliopisto, Helsingin yliopiston ylioppilaskunta, Keskuskauppakamari, Kohtuuhintaisen vuokra-asumisen edistäjät – KOVA ry, Maa- ja metsätaloustuottajien keskusliitto MTK ry, Nuorisoasuntoliitto ry, Osuustoiminta-keskus Pellervo, Perheyrittäjien liitto ry, RAKLI Ry, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, Suomen Kiinteistöliitto ry, Suomen Kuntaliitto ry, Suomen opiskelija-asunnot SOA ry, SOSTE Suomen sosiaali ja terveys ry, Suomen Taloushallintoliitto ry, Suomen Tilintarkastajat ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Suomen ylioppilaskuntien liitto, Suomen Yrittäjät, Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta ry, Veronmaksajain Keskusliitto ry sekä professorit Juha Lindgren, Heikki Niskakangas ja Jaakko Ossa.

Lausunnoissa yhteisöjen tulolähdejaon poistamista pidettiin tarpeellisena. Esitysluonnoksen katsottiin parantavan nykyistä tilannetta, joskaan sen ei nähty ratkaisevan kaikkia tulkintatilanteita. Lausunnoissa kiinnitettiin huomiota muun muassa esitysluonnoksessa elinkeinotoimintana käsitellyn kiinteistöliiketoiminnan määrittelyyn, jota ei pidetty riittävän yksiselitteisenä. Määrittelyllä todettiin olevan vaikutusta myös yleishyödyllisten yhteisöjen ja julkisyhteisöjen verotukseen. Lausunnoissa puututtiin myös muun omaisuuden luovutustappioiden käsittelyyn ja katsottiin, että luovutustappiot tulisi voida vähentää kaikista elinkeinotulolähteen tuloista.

Lausuntokierrosten jälkeen esitystä on muutettu. Elinkeinoverolain peruseriaatteena on menojen laaja vähennyskelpoisuus, josta voi olla tarpeen poiketa perustelluista syistä. Tällaisena syynä voidaan pitää esimerkiksi perusteettomien etujen estämistä. Muuhun omaisuuteen sisältyvän, sijoitusluonteisen omaisuuden luovutustappioiden vähennyskelpoisuutta koskevia rajoituksia on pidettävä sen vuoksi tarpeellisina. Tarve ehkäistä perusteettomia etuja liittyy ennen kaikkea osakkeisiin, mutta ei samassa määrin kiinteistöomistuksiin. Esitystä on sen vuoksi muutettu siten, että muuhun omaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja kiinteistöosakkeiden luovutuksessa syntyvät tappiot olisivat vähennyskelpoisia elinkeinoverolain yleisten periaatteiden mukaisesti. Toinen muutos koskee kiinteistöjen vuokrausta. Elinkeinoiminnan käsitettä ei ehdoteta laajennettavaksi laajaa vuokraustoimintaa koskevaksi.

Esitys on käsitelty kuntatalouden ja -hallinnon neuvottelukunnassa.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 Lakiehdotusten perustelut

1.1 Elinkeinoverolaki

1 §. Elinkeinoverolain yleinen soveltamisala ilmaistaan pykälän 1 momentissa. Sen mukaan lakia sovelletaan elinkeinotoiminnan tuloksen laskemiseen. Elinkeinotoiminta käsittää liike- ja ammattitoiminnan.

Pykälän uudessa 2 momentissa säädettäisiin elinkeinoverolain soveltamisesta yhteisöjen harjoittamaan toimintaan. Yhteisöjen verotuksessa sovellettaisiin elinkeinoverolakia myös silloin, kun kysymyksessä ei ole 1 momentissa tarkoitettu toiminta eli yhteisö ei harjoita elinkeinotoimintaa. Yhteisöjen koko toiminnan tulos maataloutta lukuun ottamatta laskettaisiin elinkeinoverolain mukaan. Se, mitä elinkeinoverolaissa säädetään elinkeinotoiminnasta, koskisi tulolähteen tuloa laskettaessa yhteisöjen kaikkea toimintaa. Kun muualla verolainsäädännössä viitataan elinkeinotoimintaan, tarkoitetaan kuitenkin 1 momentissa mainittua liike- tai ammattitoimintaa.

Pykälän 2 momentin säännöstä sovellettaisiin käytännössä lähinnä osakeyhtiöön, osuuskuntaan, säästöpankkiin ja keskinäiseen vakuutusyhtiöön. Säännöstä sovellettaisiin ulkomaisiin yhteisöihin vastaavalla tavalla kuin kotimaisiin.

Eräiden yhteisöjen verotuksessa ei sovellettaisi elinkeinoverolakia yhteisömuodon perusteella, vaan ainoastaan silloin, kun ne harjoittavat 1 momentissa tarkoitettua elinkeinotoimintaa. Pykälän 2 momentin soveltamisalan ulkopuolelle jäisivät julkisyhteisöt sekä muut tuloverolain 21, 21 a ja 21 b §:ssä tarkoitettut osittain verovapaat yhteisöt. Julkisyhteisöillä tarkoitetaan valtiota ja sen laitosta, maakuntaa sekä kuntaa, kuntayhtymää, evankelis-luterilaista kirkkoa ja ortodoksista kirkkokuntaa ja niiden seurakuntia. Muita osittain verovapaita yhteisöjä ovat muun muassa muut uskonnolliset yhteisöt ja niiden seurakunnat, yliopistot ja ammattikorkeakouluosakeyhtiöt. Pykälän 2 momenttia ei sovellettaisi myöskään yleishyödyllisiin yhteisöihin eikä ulkomaisiin kuolinpesiin. Asunto-osakeyhtiölaissa tarkoitettun asunto-osakeyhtiön taikka keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön toimintaan ei yhteisömuodon perusteella sovellettaisi elinkeinoverolakia. Edellä mainittua säännöstä ei sovellettaisi myöskään niin sanottuun asunto-osuuskuntaan, jonka toiminta on verrattavissa asunto-osakeyhtiön toimintaan.

Asunto-osakeyhtiölain 1 luvun 2 §:ssä tarkoitettuun asunto-osakeyhtiöön ja saman lain 28 luvun 2 §:ssä tarkoitettuun keskinäiseen kiinteistöyhtiöön ei sovellettaisi elinkeinoverolakia yhtiömuodon perusteella. Jos keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö kuitenkin harjoittaa elinkeinotoimintaa, siihen sovellettaisiin elinkeinoverolakia. Näiden yhteisöjen osalta elinkeinoverolain soveltaminen säilyisi nykyisellään. Sen sijaan muut osakeyhtiöt, joihin asunto-osakeyhtiölain 28 luvun mukaan voidaan soveltaa mainitun lain säännöksiä, kuuluisivat pykälän 2 momentin nojalla elinkeinoverolain soveltamisalan piiriin. Sellaiset asunto-osuuskunnat, joiden toiminta vastaa asunto-osakeyhtiön toimintaa, rinnastettaisiin elinkeinoverolakia sovellettaessa asunto-osakeyhtiöihin.

Pykälän 2 momentin soveltamisalan ulkopuolelle jäävien yhteisöjen osalta elinkeinoverolain soveltaminen ratkaistaisiin 1 momentissa tarkoitettun elinkeinotoiminnan käsitteen perusteella. Jos yhteisö harjoittaa elinkeinotoimintaa, siihen sovellettaisiin elinkeinoverolakia kuten nykyäänkin.

Yhteisöjen harjoittaman maatalouden tulos laskettaisiin maatilatalouden tuloverolain mukaan ja maatalous muodostaisi yhteisöjen muusta toiminnasta erillisen tulolähteen.

2 §. Liike- ja ammattitoiminta muodostaisi yhden elinkeinotoiminnan tulolähteen, kuten nykyisin. Pykälän 2 momentissa säädettäisiin yhteisöjen elinkeinotoiminnan tulolähteestä. Lain 1 §:n 2 momentissa tarkoitetun yhteisön harjoittama elinkeinotoiminta ja nykyisin tuloverolain nojalla verotettava muu toiminta muodostaisi yhden elinkeinotoiminnan tulolähteen. Tulolähde olisi elinkeinotoiminnan tulolähde myös siinä tapauksessa, että yhteisö ei harjoita lainkaan varsinaista elinkeinotoimintaa. Oikeuskäytännössä yhtymän tulo-osuuden tulolähteen on osakkaan verotuksessa katsottu määräytyvän yhtymän tulolähteen perusteella. Kun osakkaana olevan yhteisön verotuksessa ei enää olisi muun toiminnan tulolähdettä, verotettaisiin tulo-osuudet yhtymän elinkeinotoiminnan ja muun toiminnan tulosta yhteisön elinkeinotulolähteen tulona. Yhteisön osuus yhtymän maatalouden tuloon olisi edelleen yhteisölle maatalouden tulolähteen tuloa.

5 §. Pykälän 1 kohdan veronalaisten tulojen luetteloon lisättäisiin muusta omaisuudesta saadut omaisuuden luovutushinnat ja muut vastikkeet. Elinkeinotulolähteeseen kuuluvasta muusta omaisuudesta saatavat vakuutuskorvaukset olisivat elinkeinoverolain yleisten periaatteiden mukaisesti veronalaista tuloa. Säännös muuttaisi verotusta esimerkiksi sellaisten rakennusten osalta, joihin nykyisin sovelletaan tuloverolain säännöksiä, koska tuloverolain mukaan veronalaista tuloa ei ole esinevahingon tai muun siihen rinnastettavan vahingon johdosta saatu vakuutuskorvaus, jollei sitä ole saatu veronalaisen tulon sijaan.

Lisäksi säännöksen 1 kohtaa täydennettäisiin lisäämällä myös rahoitusomaisuuden luovutushinnat veronalaisten luovutushintojen luetteloon. Rahoitusomaisuuteen saattaa kuulua esimerkiksi osakkeita, joiden luovutushinnat ovat veronalaista tuloa jo yleistä tulon veronalaisuutta koskevan säännöksen perusteella. Kyse olisi selventävästä lisäyksestä, joka ei muuttaisi nykyistä tilannetta.

Pykälän 5 kohdan mukaan veronalaista tuloa olisivat myös muusta omaisuudesta saadut voitot. Säännös koskisi esimerkiksi erilaisten saamisten ja muiden sijoitusinstrumenttien tuottoja.

7 §. Pykälään lisättäisiin uusi 2 momentti, joka koskisi hankintamenon vähentämistä silloin, kun yhteisö luovuttaa sellaista muuhun omaisuuteen kuuluvaa omaisuutta, jota ei ole käytetty yhteisön tulonhankkimistarkoituksessa.

Pykälän 1 momentin pääsäännön mukaan vähennyskelpoisia ovat ainoastaan tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. Osakkaan yksityiskäytössä olevan omaisuuden tai osakkaan harrastustoimintaa palvelevan omaisuuden hankintamenoa ei ole suoritettu yhtiön tulonhankkimistarkoituksessa eivätkä tällaisesta omaisuudesta aiheutuvat menot sen vuoksi ole vähennyskelpoisia. Koska elinkeinoverolain mukaan kaikki tulo on laajasti veronalaista, olisi myös tällaisen omaisuuden luovutuksesta saatu luovutushinta veronalaista tuloa. Tämän vuoksi omaisuutta luovutettaessa hankintamenoa tulisi saada vastaavasti vähentää.

Hankintamenon vähennyskelpoisuudesta omaisuuden luovutuksen yhteydessä säädettäisiin erikseen pykälän 2 momentissa. Jos hankintameno on suurempi kuin omaisuuden luovutushinnaksi katsottava määrä, vähennyskelpoisuus olisi rajoitettu 42 a §:ssä säädetyllä tavalla luovutushintaa vastaavaan määrään. Käytännössä muuta tarkoitusta kuin tulonhankkimista palvelevan omaisuuden luovutusvoitto olisi yhteisön veronalaista tuloa, mutta luovutustappio ei olisi vähennyskelpoinen.

8 §. Pykälän 1 momentin 1 kohdassa olevaan vähennyskelpoisten menojen luetteloon lisättäisiin muun omaisuuden hankintamenot. Ne ovat kuitenkin vähennyskelpoisia vain 8 a §:ssä ja 42 a §:ssä säädettyin rajoituksin.

Lisäksi säännöstä täydennettäisiin lisäämällä myös rahoitusomaisuuden hankintamenot vähennyskelpoisten hankintamenojen luetteloon. Rahoitusomaisuuteen saattaa kuulua esimerkiksi osakkeita, joiden hankintamenoa on käsitelty vähennyskelpoisena menona ja luovutushintaa veronalaisena tulona. Kyse olisi selventävästä lisäyksestä, joka ei muuttaisi nykyistä tilannetta.

8 a §. Lakiin lisättäisiin uusi 8 a §. Muun omaisuuden luovutuksesta syntyneiden tappioiden vähentämistä rajoitettaisiin elinkeinotulolähteessä osakkeiden ja avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuuksien osalta. Tällaisen omaisuuden luovutuksesta syntyneet tappiot saataisiin vähentää muun omaisuuden luovutuksesta syntyneistä voitoista verovuonna ja viitenä seuraavana verovuonna. Rajoitus voisi koskea esimerkiksi passiivisesti hallinnoituja osakkeita, kun toiminta ei ole elinkeinotoiminnan edellytykset täyttävää arvopaperikauppaa tai muuta elinkeinotoimintaa.

Säännös ei koskisi muuhun omaisuuteen kuuluvien kiinteistöyhtiön osakkeiden luovutustappioita. Kiinteistöyhtiöllä tarkoitettaisiin kiinteistö- tai asunto-osakeyhtiötä tai osakeyhtiötä, jonka toiminta tosiasiallisesti käsittää pääasiallisesti kiinteistöjen omistamista tai hallintaa. Tällaisten yhtiöiden osakkeet eivät ole verovapaasti luovutettavia 6 b §:n 2 momentin 2 kohdan mukaan. Luovutustappiota koskeva rajoitus ei koskisi myöskään kiinteistöjen luovutuksia. Muuhun omaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja kiinteistöosakkeiden hankintamenot olisivat vähennyskelpoisia kaikista elinkeinotoiminnan tuloista 8 §:n mukaisesti. Jos kiinteistöä ei käytetä tulonhankkimistarkoituksessa, vaan se on esimerkiksi osakkaan yksityiskäytössä, luovutuksesta aiheutunut tappio ei 7 §:n 2 momentin mukaan kuitenkaan olisi vähennyskelpoinen.

9 §. Rahoitusomaisuuden määritelmää tarkennettaisiin siten, että se vastaisi entistä paremmin yritysten rahavarojen käsitettä.

Rahoitusomaisuutta koskevan säännös säätää nykyisessä muodossaan rahoitusomaisuudeksi rahat, pankki- ja tilisaamiset, saamavekselit sekä muut sellaiset rahoitusvarat. Yritysten toiminnassa on tavallista, että rahavaroja sijoitetaan toistaiseksi erilaisiin sijoitusinstrumentteihin. Edellä mainitut esimerkit rahoitusomaisuudesta eivät enää kaikilta osin vastaa nykyhetken tilannetta. Lainkohdan sanamuoto muutettaisiin väljemmäksi siten, että nykyistä esimerkkiluetteloa supistettaisiin. Tarkennettu rahoitusomaisuuden määrittely koskisi kaikkia elinkeinoverolain nojalla verotettavia verovelvollisia.

12 §. Käyttöomaisuuden suomenkielisen määritelmän sanamuotoa tarkennettaisiin siten, että käyttöomaisuutta olisivat elinkeinotoiminnassa pysyvään käyttöön tarkoitettut hyödykkeet. Sanamuodon tarkennus ei muuttaisi käyttöomaisuuden vakiintunutta sisältöä.

12 a §. Uudessa 12 a §:ssä säädettäisiin yhteisöjen elinkeinotoiminnan tulolähteen uudesta omaisuuslajista ja pykälä koskisi niitä yhteisöjä, joilla ei jatkossa olisi muun toiminnan tulolähdettä. Muun omaisuuden määritelmän mukaan tämä omaisuuslaji käsittäisi yhteisön sellaisen omaisuuden, joka ei ole elinkeinotoiminnan muihin omaisuuslajeihin kuuluvaa. Kysymyksessä on omaisuus, joka ei täytä elinkeinotulolähteen muiden omaisuuslajien laissa säädettyjä edellytyksiä.

Nykyisin elinkeinotoimintaan kuulumaton omaisuus sisältyy yhteisön tuloverolain mukaan verotettavaan muun toiminnan tulolähteeseen. Jos muun toiminnan tulolähteeseen kuitenkin sisältyisi eriä, jotka luonteeltaan vastaavat pikemmin rahoitus-, käyttö- tai vaihto-omaisuutta, ne eivät tulolähteiden yhdistymisen jälkeen olisi muuta omaisuutta.

Muuta omaisuutta voisi olla esimerkiksi sijoitustarkoituksessa hankittu kiinteistö, joka on pysyvästi vuokrattu ulkopuoliselle vuokralaiselle. Tällainen kiinteistö kuuluu nykyisin yhteisön muun toiminnan tulolähteeseen. Myös osakkaan osakeomistusta passiivisesti hallinnoivan holdingyhtiön omistamat osakkeet olisivat muuta omaisuutta. Jos osakkaan yksityiskäyttöä palveleva hyödyke on yhtiön omistuksessa, se luettaisiin yhtiön elinkeinotulolähteessä muun omaisuuden ryhmään. Muuhun omaisuuteen kuuluisi esimerkiksi osakkaan käytössä oleva asunto silloin, kun kysymyksessä ei ole työsuhte-etu.

Raha-, vakuutus- ja eläkelaitoksilla ei nykyisin yleensä ole muun toiminnan tulolähdettä. Vastaavasti niillä ei käytännössä myöskään olisi elinkeinotoiminnan tulolähteen muuta omaisuutta. Raha-, vakuutus- ja eläkelaitosten varojen sijoittamiseksi tai sijoitusten turvaamiseksi hankittu omaisuus kuuluisi elinkeinoverolain 9 §:ssä tarkoitettuun sijoitusomaisuuteen, kuten nykyisin. Elinkeinoverolain uusi omaisuuslaji ei muuttaisi sijoitusomaisuuteen luettavien varojen käsittelyä verotuksessa.

Uusi 12 a § ei koskisi niitä yhteisöjä, joiden verotuksessa elinkeinoverolakia sovellettaisiin vain elinkeinotoimintaan. Tällaisia yhteisöjä ovat esimerkiksi yleishyödylliset yhteisöt ja julkisyhteisöt. Näiden yhteisöjen verotuksessa ei olisi muun omaisuuden käsitettä, vaan sellainen omaisuus, joka ei kuuluisi elinkeinotoiminnan rahoitus-, vaihto- tai käyttöomaisuuteen, olisi nykyiseen tapaan muun toiminnan tulolähteeseen kuuluvaa omaisuutta.

14 §. Muun omaisuuden ryhmään kuuluvien hyödykkeiden hankintameno määriteltäisiin samalla tavalla kuin muiden omaisuuslajien hankintameno.

Kirjanpitolain (1336/1997) 4 luvun 5 §:n mukaan hankintameno on luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot. Kirjanpitolakiin tehtiin lailla 1620/2015 sanamuodon tarkistus, jossa laissa aikaisemmin käytetty termi muuttuvat menot korvattiin käsitteellä välittömät menot. Käsitteen välittömät menot katsottiin vastaavan paremmin tekstiä, joka sisältyy Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviin 2013/34/EU, annettu 26 päivänä kesäkuuta 2013, tietyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta. Käsitteen välittömät menot katsottiin myös olevan yleiskielisenä ymmärrettävämpi. Jotta elinkeinoverolain ja kirjanpitolainsäädännön välille ei jäisi tarpeetonta eroa, tehtäisiin vastaava sanamuodollinen tarkistus elinkeinoverolain hankintamenon määritelmään. Hankintameno on sisältyvien kiinteiden menojen käsite korvattaisiin vastaavasti kirjanpitolainsäädännön käsitteellä välilliset menot.

16 §. Muuhun omaisuuteen kuuluvat saamiset ovat tavallisesti tuloverolain 53 a §:ssä tarkoitettuja osakaslainoja. Yhtiön henkilöosakkaille antamat osakaslainat palvelevat lähinnä osakkaiden tarpeita, eivätkä ne liity yhtiön tulonhankkimiseen. Koska vain yhteisön tulonhankkimiseen liittyvät menot ja menetykset saadaan vähentää, eivät muussa kuin tulonhankkimistarkoituksessa annettujen lainojen menetykset olisi yhtiön tulosta vähennyskelpoisia. Vähennyskelvottomuudesta säädettäisiin selvyyden vuoksi erikseen 16 §:n 10 kohdassa.

Pykälän 10 kohdan nykyinen säännös pankkiveron vähennyskelpoisuudesta kumottaisiin tarpeettomana, koska väliaikaisesta pankkiverosta annettu laki (986/2012) on kumottu 19 päivänä joulukuuta 2014 annetulla lailla 1210/2014.

17 §. Muuhun omaisuuteen kuuluvien osakaslainojen ja muiden yhteisön tulonhankkimistarkoitukseen liittymättömien saamisten menetykset säädettäisiin edellä erikseen vähennyskeltottomiksi. Pykälän 2 kohtaa muutettaisiin siten, että muiden tähän omaisuuslajiin mahdollisesti sisältyvien tulonhankkimistarkoitukseen liittyvien saamisten ja rahavarojen lopullinen menetys olisi vähennyskelpoinen.

3 luku. Käyttöomaisuuden hankintamenon jaksottaminen. Lain III osan 3 luvun otsikkoon ehdotetaan lisättäväksi maininta muun omaisuuden hankintamenon jaksottamisesta.

42 a §. Yhteisön tulonhankkimistoiminnassa käytetyn muun omaisuuden hankintameno jaksotettaisiin pykälän 1 momentin mukaan samalla tavalla kuin vastaavan käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno. Kuluvan omaisuuden hankintameno vähennettäisiin vuotuisin poistoin noudattaen käyttöomaisuuden hankintamenoa koskevia poistoprosentteja. Kulumattoman omaisuuden hankintameno saataisiin vähentää, kun omaisuus luovutetaan tai menetetään. Muiden kuin kiinteistöyhtiön osakkeiden tai avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuuksien luovutuksessa syntyneiden tappioiden vähentämiseen sovellettaisiin kuitenkin 8 a §:n säännöstä. Jos luovutuksessa syntyy tappio, saataisiin luovutushinnan ylittävä osa hankintamenosta vähentää vain muun omaisuuden ryhmään kuuluvan omaisuuden luovutuksesta syntyvästä voitosta. Rajoitussäännös koskisi myös menetyksiä.

Pykälän 2 momentti koskisi muussa kuin tulonhankkimistarkoituksessa käytetyn hyödykkeen hankintamenon vähentämistä omaisuutta luovutettaessa. Esimerkiksi osakkaan yksityiskäytössä olevan omaisuuden hankintameno ei olisi vähennyskelpoinen vuotuisina poistoina. Lain 7 §:n 2 momentin perusteella hankintameno voisi kuitenkin olla vähennyskelpoinen omaisuuden luovutuksen yhteydessä. Omaisuutta luovutettaessa hankintamenoa saataisiin vähentää enintään luovutushintaa vastaavasti. Käytännössä siis muuta tarkoitusta kuin tulonhankkimista palvelevan omaisuuden luovutusvoitto olisi yhteisön veronalaista tuloa, mutta luovutustappio ei olisi vähennyskelpoinen. Vastaavaa periaatetta sovellettaisiin esimerkiksi silloin, kun tällainen omaisuus tuhoutuu ja yhteisö saa veronalaisen vakuutuskorvauksen.

51 §. Muuhun omaisuuteen kuuluva hyödyke siirrettäisiin toiseen omaisuuslajiin omaisuuden hankintamenon poistamatta olevasta määrästä samalla tavalla kuin käyttöomaisuushyödykkeet. Jos kysymyksessä on sellainen omaisuus, jota ei ole käytetty yhteisön tulonhankkimistarkoituksessa, vaan se on ollut esimerkiksi osakkaan yksityiskäytössä, siirto tapahtuisi kuitenkin alkuperäisestä hankintamenosta tai sitä alemmasta todennäköisestä luovutushinnasta. Yksityiskäytössä tapahtunut arvon alentuminen ei olisi vähennyskelpoinen elinkeinotoiminnan tulosta.

51 d §. Yhtiön purkamista käsitellään sen osakkaan verotuksessa samalla tavoin kuin osakkeiden luovutusta. Jako-osuuden saaminen puretusta yhtiöstä rinnastetaan osakkeista saatua luovutushintaan. Purkautumisen yhteydessä sovelletaan osakkeiden ja yhtiöosuuksien luovutusta koskevia säännöksiä. Jos purkautuvan yhtiön osakkeet tai avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuus kuuluisivat yhteisön muuhun omaisuuteen ja niiden hankintameno ylittäisi purkautuvasta yhtiöstä saadun jako-osan määrän, vähennettäisiin jako-osan eli luovutushinnan ylittävä osa hankintamenosta samalla tavalla kuin luovutuksesta syntynyt tappio. Muiden kuin kiinteistöyhtiön osakkeiden osalta jako-osan ylittävä määrä hankintamenosta olisi vähennyskelpoinen muuhun omaisuuteen kuuluvan omaisuuden luovutuksesta syntyneestä voitosta tai purkautumisesta syntyneestä voitosta.

Lisäksi säännöstä täydennettäisiin lisäämällä siihen maininta myös rahoitusomaisuuden luovutushinnasta. Lisäys ei muuttaisi tältä osin nykyistä käytäntöä.

53 §. Verovelvollisen omistamat kiinteistöt ja muut hyödykkeet kuuluisivat nykyiseen tapaan elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, jos hyödykkeitä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa edistäviin tarkoituksiin. Pykälän 3 momentissa säädettäisiin selvyuden vuoksi erikseen, että kaikki yhteisön omistamat kiinteistöt ja muut hyödykkeet kuuluisivat elinkeinotulolähteeseen silloin, kun yhteisöön sovellettaisiin elinkeinoverolakia yhteisömuodon perusteella. Tällöin poikkeuksen muodostaisivat vain maatalouskiinteistöt ja muut hyödykkeet, jotka kuuluisivat maatalouden tulolähteeseen.

1.2 Tuloverolaki

119 §. *Elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappio.* Pykälän 2 momentin säännöstä täydennettäisiin siten, että yhteisöjen elinkeinotoiminnan tappiota laskettaessa otettaisiin huomioon myös 57 §:ssä tarkoitettu lahjoitusvähennys. Lisäys on tarpeen, jotta lahjoitusvähennys voitaisiin ottaa huomioon vahvistettaessa tappiota yhteisöjen verotuksessa myös silloin, kun yhteisöllä ei ole muun toiminnan tulolähdettä.

120 §. *Yhteisön, elinkeinoyhtymän ja yhteisetuuden muun toiminnan tappio.* Muun kuin elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappion vähentämistä koskevan säännöksen soveltamisalaa muutettaisiin siten, että se koskisi elinkeinoyhtymän ja yhteisetuuden lisäksi vain muita yhteisöjä kuin niitä, joiden kaikkeen toimintaan sovelletaan elinkeinoverolakia. Säännös ei siten koskisi elinkeinoverolain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua yhteisöä, jonka veronalaisen tulon laskennassa ei enää sovellettaisi tuloverolakia. Muun toiminnan tuloa ja tappiota voisi syntyä vain niiden yhteisöjen verotuksessa, jonka verotuksessa ei sovelleta elinkeinoverolakia 1 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin lain voimaan tullessa käyttämättä olevien muun toiminnan tappioiden vähentämisestä. Yhteisöt, joihin sovellettaisiin uutta elinkeinoverolain 1 §:n 2 momenttia vähentäisivät muun toiminnan tulolähteen vähentämättömät tappiot elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloista.

Muun toiminnan tappiot, jotka siirtyisivät vähennettäviksi elinkeinotulolähteeseen, vähennettäisiin tämän tulolähteen tulosta samalla tavalla kuin elinkeinotulolähteessä syntyneet tappiot.

Vahvistetut muun toiminnan tulolähteen tappiot vähennettäisiin elinkeinotoiminnan tulosta 120 §:n 1 momentissa säädettynä aikana eli tappiovuotta seuraavan kymmenen verovuoden aikana. Tappiot vähennettäisiin syntymisjärjestyksessä sitä mukaa kuin tuloa syntyy.

1.3 Konserniavustuslaki

2 §. Sellaiset osakeyhtiöt ja osuuskunnat, joiden verotettava tulo määräytyisi elinkeinoverolain mukaan voisivat antaa ja vastaanottaa konserniavustuksen, jos muut konserniavustuslaissa säädetyt edellytykset täyttyvät. Konserniavustuksen piiriin tulisivat muun muassa kiinteistötoimintaa harjoittavat ja osakeomistuksia hallinnoivat yhtiöt, jotka nykyään eivät voi antaa tai saada konserniavustusta. Asunto-osakeyhtiöt ja keskinäiset kiinteistöosakeyhtiöt, joihin sovellettaisiin tuloverolakia, eivät jatkossakaan voisi antaa tai saada konserniavustusta.

1.4 Laki varojen arvostamisesta verotuksessa

3 §. *Yhtiön varojen arvostaminen.* Lain 3 §:ssä säädetään varojen arvostamisesta osakeyhtiön nettovarallisuutta laskettaessa. Säännöksen 7 momentin sanamuotoa tarkennettaisiin siten, että elinkeinotulolähteen muuhun omaisuuteen kuuluvat varat arvostettaisiin soveltuvin osin vastaavasti kuin muut pykälässä mainitut varat. Arvostaminen tapahtuisi yleensä vastaavasti kuin käyttöomaisuuteen kuuluvien varojen arvostaminen. Pääsääntöisesti varat arvostettaisiin tuloverotuksessa poistamattomaan arvoon. Kiinteistö, rakennus ja rakennelma arvostettaisiin poistamattomaan hankintamenoon tai sitä korkeampaan verovuotta edeltävän vuoden vertailuarvoon. Julkisesti noteeratut arvopaperit ja muut 6 momentissa tarkoitetut erät saataisiin arvostaa niiden yhteenlasketun vertailuarvon perusteella, jos se on suurempi kuin niiden yhteenlaskettu poistamaton hankintameno.

Käytännössä säännös vastaisi muuhun kuin elinkeinotoimintaan kuuluvien varojen arvostamista koskevaa nykyistä säännöstä.

1.5 Laki asuintalovarauksesta verotuksessa

1 §. *Asuintalovaraus.* Pykälän 2 momenttia täsmennettäisiin viittauksella elinkeinoverolain 1 §:n 1 momentissa tarkoitetun elinkeinotoiminnan tuloon. Sellainen yhteisö, johon lainmuutoksen jälkeen sovellettaisiin yhteisömuodon perusteella elinkeinoverolakia, voisi jatkossakin vähentää veronalaisesta tulostaan asuinrakennuksesta johtuvia menoja varten muodostettavan asuintalovaruksen. Tällainen yhteisö voisi vähentää varauksen elinkeinoverolain nojalla lasketusta tulosta silloin, kun yhteisön toiminta ei ole elinkeinoverolain 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa, vaan esimerkiksi kiinteistön omistamista ja vuokraamista. Liiketoimintaa harjoittavan yhteisön verotuksessa asuintalovaruksen edellytykset säilyisivät ennallaan.

1.6 Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta

5 §. *Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys.* Pykälään lisättäisiin uusi 3 momentti, jota sovellettaisiin niiden verovelvollisten verotuksessa, joilla ei ehdotuksen voimaantulon jälkeen olisi muun toiminnan tulolähdettä. Säännös koskisi niitä yhteisöjä, joihin yhteisömuodon perusteella sovellettaisiin elinkeinoverolakia. Muun toiminnan tulolähteen käyttämätön hyvitys siirtyisi vähennettäväksi elinkeinotulolähteeseen kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista. Muutos ei vaikuttaisi käyttämättömän hyvityksen jäljellä olevaan vähentämisaikaan.

2 Voimaantulo

Lait ehdotetaan tuleviksi voimaan 1 päivänä heinäkuuta 2019. Niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran verovuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa. Sitä ennen toimitettavassa verotuksessa sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Muun toiminnan tulolähteen vähentämättä olevia luovutustappioita koskisi siirtymäsäännös. Niiden yhteisöjen verotuksessa, joihin ei enää sovellettaisi tuloverolakia, vähennettäisiin tuloverolain 50 §:ssä tarkoitetut muun toiminnan tulolähteen vähentämättä olevat luovutustappiot ensisijaisesti elinkeinotulolähteen muun omaisuuden luovutuksesta syntyneestä voitosta. Siltä osin kuin se ei olisi mahdollista, luovutustappio vähennettäisiin käyttöomaisuuteen kuuluvien muiden kuin verovapaasti luovutettavien osakkeiden tai kiinteistöjen luovutuksesta syntyneestä voitosta. Säännös koskisi sellaista yhteisöä, johon sovellettaisiin 1 §:n 2 momenttia.

Säännöksellä ei olisi vaikutusta luovutustappion vähentämiselle säädettyyn aikaan. Luovutustappio voitaisiin vähentää sitä mukaa kuin luovutusvoittoa syntyy tuloverolain 50 §:n 1 momentissa tarkoitettuna aikana eli viitenä verovuotena tappion syntymisen jälkeen.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäviksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 5 §:n 1 ja 5 kohta, 8 §:n 1 momentin 1 kohta, 9 §, 12 §:n suomenkielinen sanamuoto, 14 §:n 1 momentti, 16 §:n 10 kohta, 17 §:n 2 kohta, III osan 3 luvun otsikko, 51 §:n 1 momentin 3 kohta ja 51 d §:n 1 momentti,

sellaisina kuin niistä ovat, 5 §:n 1 ja 5 kohta, 14 §:n 1 momentti sekä 17 §:n 2 kohta laissa 1077/2008, 8 §:n 1 momentin 1 kohta laissa 1001/1977, 16 §:n 10 kohta laissa 1087/2014, 51 §:n 1 momentin 3 kohta laissa 661/1989 ja 51 d §:n 1 momentti laissa 1109/1996, sekä

lisätään 1 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1539/1992, uusi 2 momentti, 2 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1539/1992, uusi 2 momentti, 7 §:ään uusi 2 momentti, lakiin uusi 8 a, 12 a ja 42 a §, 51 d §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 1109/1996 ja 717/2004, uusi 3 momentti ja 53 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 1539/1992 ja 1168/2000, uusi 3 momentti seuraavasti:

1 §

Muun yhteisön kuin julkisyhteisön tai muun tuloverolain 21, 21 a ja 21 b §:ssä tarkoitetun osittain verovapaan yhteisön, ulkomaisen kuolinpesän, tuloverolain 22 §:ssä tarkoitetun yleishyödyllisen yhteisön sekä asunto-osakeyhtiölain (1599/2009) 1 luvun 2 §:ssä tarkoitetun asunto-osakeyhtiön, 28 luvun 2 §:ssä tarkoitetun keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön sekä sellaisen osuuskunnan, joka on verrattavissa asunto-osakeyhtiöön, harjoittaman muun toiminnan kuin maatalouden tulosta laskettaessa sovelletaan, mitä tässä laissa säädetään elinkeinotoiminnasta.

2 §

Edellä 1 §:n 2 momentissa tarkoitetun yhteisön harjoittama toiminta maataloutta lukuun ottamatta muodostaa elinkeinotoiminnan tulolähteen.

5 §

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

1) rahoitus-, vaihto-, sijoitus-, käyttö- ja muusta omaisuudesta sekä muista elinkeinossa käytetyistä aineellisista ja aineettomista hyödykkeistä saadut luovutushinnat ja muut vastikkeet

6 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädettyin poikkeuksin;

5) rahoitusomaisuudesta ja muusta omaisuudesta saadut voitot;

7 §

Jäljempänä 12 a §:ssä tarkoitettuun muuhun omaisuuteen kuuluvan muun kuin tulonhankkimistarkoituksessa käytettävän hyödykkeen hankintameno on kuitenkin vähennyskelpoinen 42 a §:n 2 momentissa säädetyllä tavalla.

8 §

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

1) rahoitusomaisuuden, vaihto-omaisuuden, sijoitusomaisuuden ja muun omaisuuden hankintamenot 8 a §:ssä ja 42 a §:ssä säädetyin poikkeuksin sekä 5 §:n 6 kohdassa tarkoitettu sijoitusomaisuuden arvonnkorotus,

8 a §

Muuhun omaisuuteen kuuluvan, muun kuin 6 b §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitetun yhtiön osakkeen ja avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuuden luovutuksesta syntynyt tappio on vähennyskelpoinen vain muun omaisuuden luovutuksesta syntyneistä veronalaisista voitoista verovuonna ja viitenä seuraavana verovuonna.

9 §

Rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset ja muut rahoitusvarat.

12 §

Käyttöomaisuutta ovat elinkeinotoiminnassa pysyvään käyttöön tarkoitetut maa-alueet, arvopaperit, rakennukset, koneet, kalustot ja muut esineet, patentit ja muut erikseen luovutettavissa olevat aineettomat oikeudet sekä soran- ja hiekanottoaikat, kaivokset, kivilouhokset, turvesuot ja muut sellaiset hyödykkeet. Maa-alue, arvopaperit ja muut sellaiset hyödykkeet ovat kulumatonta käyttöomaisuutta.

12 a §

Muuta omaisuutta ovat 1 §:n 2 momentissa tarkoitetun yhteisön toimintaan kuuluvat varat, joita ei ole luettava elinkeinotoiminnan rahoitus-, vaihto-, sijoitus- tai käyttöomaisuuteen.

14 §

Vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden sekä muun omaisuuden hankintameno on hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneiden välittömien menojen määrä. Hankintameno on luetaan lisäksi kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n tai mainitun lain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien nojalla hyödykkeen hankintameno kirjanpidossa luetut välilliset menot ja korkomenot.

16 §

Tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja eivät ole:

10) muuhun omaisuuteen kuuluvan tuloverolain 53 a §:ssä tarkoitetun osakaslainan sekä muun, muussa kuin tulohankkimistarkoituksessa annetun saamisen menetykset.

17 §

Edellä 7 §:ssä tarkoitettuja vähennyskelpoisia menetyksiä ovat tämän momentin 2 ja 3 kohdan osalta 16 §:ssä säädetyin poikkeuksin muun ohessa:

2) myyntisaamisten arvonalenemiset, muun rahoitusomaisuuden lopullisiksi todetut arvonalenemiset sekä muuhun omaisuuteen kuuluvien saamisten lopullisiksi todetut arvonalenemiset;

III OSA

Tulon ja menon jaksottaminen

3 luku

Käyttöomaisuuden ja muun omaisuuden hankintamenon jaksottaminen

42 a §

Muun omaisuuden hankintamenon jaksottamisessa noudatetaan, mitä 30—41 §:ssä säädetään käyttöomaisuudesta. Maa-alueen, arvopaperin ja muun kulumattoman omaisuuden veronalaiset luovutushinnat ja muut vastikkeet tuloutetaan ja hankintameno tai sen vähennyskelpoinen osa poistetaan 8 a §:ssä säädetyin poikkeuksin sinä verovuonna, jona omaisuus on luovutettu, tuhoutunut, vahingoittunut tai lopullisesti menetetty.

Edellä 7 §:n 2 momentissa tarkoitetun omaisuuden hankintameno saadaan 1 momentista poiketen vähentää sinä verovuonna, jona omaisuus on luovutettu tai menetetty. Vähennyskelpoista on tällöin kuitenkin enintään veronalaista luovutushintaa tai muuta vastiketta vastaava määrä.

51 §

Hyödyke siirretään elinkeinotulolähteessä omaisuuslajista toiseen seuraavasti:

3) käyttöomaisuudesta tai muusta omaisuudesta hankintamenon verotuksessa poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä kuitenkin siten, että jos muuhun omaisuuteen kuulunutta hyödykettä ei ole käytetty tulonhankkimistarkoituksessa, siirretään hyödyke toiseen omaisuuslajiin alkuperäisestä hankintamenosta tai sitä alemmasta käyvästä arvosta; ja

51 d §

Purkautuvan yhteisön verotuksessa rahoitus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden sekä muun omaisuuden luovutushinnaksi katsotaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä. Purkautuvan avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön verotuksessa katsotaan omaisuuden, etuuden ja oikeuden luovutushinnaksi määrä, joka yksityiskäyttöön otossa katsotaan 51 b §:n 3 momentin mukaan luovutushinnaksi.

Jos purkautuvan yhtiön osakkeet tai purkautuvan avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuus kuuluvat muuhun omaisuuteen, sovelletaan osakkeiden tai yhtiöosuuden hankintamenoa jako-osan ylittävältä osalta, mitä 8 a §:ssä säädetään luovutuksesta syntyneen tappion vähentämisestä.

53 §

Sen lisäksi, mitä edellä säädetään, elinkeinotulolähteeseen kuuluvat muutkin 1 §:n 2 momentissa tarkoitetun yhteisön omistamat kiinteistöt ja muut hyödykkeet lukuun ottamatta maatalouden varoihin kuuluvia kiinteistöjä ja hyödykkeitä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa. Sitä ennen toimitettavassa verotuksessa sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Edellä 1 §:n 2 momentissa tarkoitetun yhteisön verotuksessa vähennetään tämän lain voimaan tullessa vähentämättä oleva tuloverolain 50 §:ssä tarkoitettu luovutustappio muun omaisuuden luovutuksesta syntyneestä voitosta. Jos luovutustappiota ei voida vähentää muun omaisuuden luovutuksesta syntyneestä voitosta, se vähennetään käyttöomaisuuteen kuuluvien muiden kuin verovapaasti luovutettavien osakkeiden tai kiinteistöjen luovutuksesta syntyneestä voitosta.

Luovutustappio vähennetään tuloverolain 50 §:n 1 momentissa säädettyinä aikana sitä mukaa kuin luovutuksesta syntyvää voittoa kertyy.

2.

Laki

tuloverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan tuloverolain (1535/1992) 119 §:n 2 momentti ja 120 §:n 1 momentti sekä
lisätään 120 §:ään uusi 3 momentti seuraavasti:

119 §

Elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappio

Elinkeinotoiminnan tappiolla tarkoitetaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaan laskettua tappiollista tulosta ja maatalouden tappiolla maatilatalouden tuloverolain mukaan laskettua tappiollista tulosta. Yhteisön elinkeinotoiminnan tappion määrää laskettaessa otetaan lisäksi huomioon edellä 57 §:ssä tarkoitettu lahjoitusvähennys.

120 §

Yhteisön, elinkeinoyhtymän ja yhteisetuuden muun toiminnan tappio

Muun kuin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n 2 momentissa tarkoitetun yhteisön, elinkeinoyhtymän sekä yhteisetuuden muun kuin elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappio vähennetään muun toiminnan tulosta seuraavan 10 verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy.

Muun toiminnan tappio vähennetään sellaisen yhteisön verotuksessa, johon sovelletaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n 2 momenttia, elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloista.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tämän lain 120 §:n 3 momenttia sovelletaan lain voimaantulopäivänä vähentämättä olevaan 120 §:n 1 momentissa tarkoitettuun muun toiminnan tappioon.

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

3.

Laki

konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (825/1986) 2 § seuraavasti:

2 §

Osakeyhtiö tai osuuskunta voi antaa toiselle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle konserniavustuksen, jos sekä konserniavustuksen antajan että saajan verotuksessa sovelletaan elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia (360/1968). Konserniavustuksella tarkoitetaan muuna kuin pääomansijoituksena suoritettua avustusta, jota ei elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaan saa vähentää tulosta.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

4.

Laki

varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 3 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) 3 §:n 7 momentti seuraavasti:

3 §

Yhtiön varojen arvostaminen

Elinkeinotoiminnan tulolähteen muuhun omaisuuteen sekä muuhun kuin elinkeinotoimintaan kuuluvat varat arvostetaan vastaavasti soveltuvien osin tässä pykälässä tarkoitetulla tavalla.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

5.

Laki

asuintalovarauksesta verotuksessa annetun lain 1 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan asuintalovarauksesta verotuksessa annetun lain (846/1986) 1 §:n 2 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1096/2004, seuraavasti:

1 §

Asuintalovaraus

Yhteisö voi vähentää asuintalovarauksen ainoastaan muusta tulosta kuin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 1 §:n 1 momentissa tarkoitetun elinkeinotoiminnan tulosta tai maatalouden tulosta. Sellainen yhteisö, jonka pääasiallinen toiminta perustuu kiinteistön omistamiseen ja hallitsemiseen tai kiinteistön omistukseen perustuvaan vuokraustoimintaan, voi vähentää asuintalovarauksen myös elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n 1 momentissa tarkoitetun elinkeinotoiminnan tulosta, jos yhteisöllä on asuntojen uudisrakentamista, perusparantamista tai hankintaa varten myönnettyä lainaa tai korkotukea jonkin seuraavista laeista perusteella:

- 1) aravalaki (1189/1993);
- 2) aravarajoituslain (1190/1993) 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa mainittu laki;
- 3) vuokra-asuntolainojen ja asumisoikeustalainojen korkotuesta annettu laki (604/2001);
- 4) vuokra-asuntolainojen korkotuesta annettu laki (867/1980);
- 5) asumisoikeuslainalojen korkotuesta annettu laki (1205/1993).

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

6.

Laki

kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 5 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995)
5 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1360/2009, uusi 3 momentti seuraavasti:

5 §

Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys

Muun toiminnan tulolähteen tulosta määrättävistä veroista vähennettävä käyttämättä oleva ulkomaisen veron hyvitys vähennetään elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 1 §:n 2 momentissa tarkoitetun yhteisön verotuksessa elinkeinotulolähteeseen kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista noudattaen, mitä 1 momentissa säädetään vähentämisen määräajasta ja vähentämisjärjestyksestä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

Helsingissä 29 päivänä marraskuuta 2018

Pääministeri

Juha Sipilä

Valtiovarainministeri Petteri Orpo

1.

Laki**elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 5 §:n 1 ja 5 kohta, 8 §:n 1 momentin 1 kohta, 9 §, 12 §:n suomenkielinen sanamuoto, 14 §:n 1 momentti, 16 §:n 10 kohta, 17 §:n 2 kohta, III osan 3 luvun otsikko, 51 §:n 1 momentin 3 kohta ja 51 d §:n 1 momentti,

sellaisina kuin niistä ovat, 5 §:n 1 ja 5 kohta, 14 §:n 1 momentti sekä 17 §:n 2 kohta laissa 1077/2008, 8 §:n 1 momentin 1 kohta laissa 1001/1977, 16 §:n 10 kohta laissa 1087/2014, 51 §:n 1 momentin 3 kohta laissa 661/1989 ja 51 d §:n 1 momentti laissa 1109/1996, sekä

lisätään 1 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1539/1992, uusi 2 momentti, 2 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1539/1992, uusi 2 momentti, 7 §:ään uusi 2 momentti, lakiin uusi 8 a, 12 a ja 42 a §, 51 d §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 1109/1996 ja 717/2004, uusi 3 momentti ja 53 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 1539/1992 ja 1168/2000, uusi 3 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 §

1 §

Muun yhteisön kuin julkisyhteisön tai muun tuloverolain 21, 21 a ja 21 b §:ssä tarkoitetun osittain verovapaan yhteisön, ulkomaisen kuolinpesän, tuloverolain 22 §:ssä tarkoitetun yleishyödyllisen yhteisön sekä asunto-osakeyhtiölain (1599/2009) 1 luvun 2 §:ssä tarkoitetun asunto-osakeyhtiön, 28 luvun 2 §:ssä tarkoitetun keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön sekä sellaisen osuuskunnan, joka on verrattavissa asunto-osakeyhtiöön, harjoittaman muun toiminnan kuin maatalouden tulosta laskettaessa sovelletaan, mitä tässä laissa säädetään elinkeinotoiminnasta.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

2 §

2 §

Edellä 1 §:n 2 momentissa tarkoitetun yhteisön harjoittama toiminta maataloutta lukuun ottamatta muodostaa elinkeinotoiminnan tulolähteen.

5 §

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

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

5) rahoitusomaisuudesta saadut voitot;

7 §

7 §

Jäljempänä 12 a §:ssä tarkoitettuun muuhun omaisuuteen kuuluvan muun kuin tulonhankkimistarkoituksessa käytettävän hyödykkeen hankintameno on kuitenkin vähennyskelpoinen 42 a §:n 2 momentissa säädetyllä tavalla.

8 §

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

1) vaihto-omaisuuden ja sijoitusomaisuuden hankintamenot sekä 5 §:n 6 kohdassa tarkoitettu sijoitusomaisuuden arvonorotus,

8 §

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

1) rahoitusomaisuuden, vaihto-omaisuuden, sijoitusomaisuuden ja muun omaisuuden hankintamenot 8 a §:ssä ja 42 a §:ssä säädettyin poikkeuksin sekä 5 §:n 6 kohdassa tarkoitettu sijoitusomaisuuden arvonorotus,

8 a §

Muuhun omaisuuteen kuuluvan, muun kuin 6 b §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitetun yhtiön osakkeen ja avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuuden luovutuksesta syntynyt tappio on vähennyskelpoinen vain muun omaisuuden luovutuksesta syntyneistä veronalaisista voitoista verovuonna ja viitenä seuraavana verovuonna.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

9 §

Rahoitusomaisuutta ovat rahat, pankki- ja tilisaamiset, saamavekselit sekä muut sellaiset rahoitusvarat.

9 §

Rahoitusomaisuutta ovat rahat, *saamiset ja muut rahoitusvarat.*

12 §

Käyttöomaisuutta ovat elinkeinossa pysyvään käyttöön tarkoitettut maa-alueet, arvopaperit, rakennukset, koneet, kalustot ja muut esineet, patentit ja muut erikseen luovutettavissa olevat aineettomat oikeudet sekä soran- ja hiekanottoaikat, kaivokset, kivilouhokset, turvesuot ja muut sellaiset hyödykkeet. Maa-alue, arvopaperit ja muut sellaiset hyödykkeet ovat kulumatonta käyttöomaisuutta.

12 §

Käyttöomaisuutta ovat *elinkeinotoiminnassa* pysyvään käyttöön tarkoitettut maa-alueet, arvopaperit, rakennukset, koneet, kalustot ja muut esineet, patentit ja muut erikseen luovutettavissa olevat aineettomat oikeudet sekä soran- ja hiekanottoaikat, kaivokset, kivilouhokset, turvesuot ja muut sellaiset hyödykkeet. Maa-alue, arvopaperit ja muut sellaiset hyödykkeet ovat kulumatonta käyttöomaisuutta.

12 a §

Muuta omaisuutta ovat 1 §:n 2 momentissa tarkoitettujen yhteisöjen toimintaan kuuluvat varat, joita ei ole luettava elinkeinotoiminnan rahoitus-, vaihto-, sijoitus- tai käyttöomaisuuteen.

14 §

Vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintameno on hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneiden muuttuvien menojen määrä. Hankintameno on luetaan lisäksi kirjanpidon lain 4 luvun 5 §:n tai mainitun lain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien nojalla hyödykkeen hankintameno on kirjanpidossa luetut kiinteät menot ja korkomenot.

14 §

Vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden *sekä muun omaisuuden* hankintameno on hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneiden *välittömien* menojen määrä. Hankintameno on luetaan lisäksi kirjanpidon lain 4 luvun 5 §:n tai mainitun lain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien nojalla hyödykkeen hankintameno on kirjanpidossa luetut *välilliset* menot ja korkomenot.

16 §

Tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja eivät ole:

16 §

Tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja eivät ole:

10) väliaikaisesta pankkiverosta annetun lain (986/2012) nojalla suoritettava pankkivero.

10) *muuhun omaisuuteen kuuluvan tuloveron lain 53 a §:ssä tarkoitettujen osakaslainan sekä muun, muussa kuin tulohankkimistaroituksessa annetun saamisen menetys.*

17 §

Edellä 7 §:ssä tarkoitettuja vähennyskelpoisia menetyksiä ovat tämän momentin 2 ja 3 kohdan osalta 16 §:ssä säädettyin poik-

17 §

Edellä 7 §:ssä tarkoitettuja vähennyskelpoisia menetyksiä ovat tämän momentin 2 ja 3 kohdan osalta 16 §:ssä säädettyin poik-

Voimassa oleva laki

Ehdotus

keuksin muun ohessa:

2) myyntisaamisten arvonalenemiset sekä muun rahoitusomaisuuden lopullisiksi todetut arvonalenemiset;

keuksin muun ohessa:

2) myyntisaamisten arvonalenemiset, muun rahoitusomaisuuden lopullisiksi todetut arvonalenemiset *sekä muuhun omaisuuteen kuuluvien saamisten lopullisiksi todetut arvonalenemiset*;

III OSA

Tulon ja menon jaksottaminen

3 luku

Käyttöomaisuuden hankintamenon jaksottaminen

III OSA

Tulon ja menon jaksottaminen

3 luku

Käyttöomaisuuden ja muun omaisuuden hankintamenon jaksottaminen

42 a §

Muun omaisuuden hankintamenon jaksottamisessa noudatetaan, mitä 30—41 §:ssä säädetään käyttöomaisuudesta. Maa-alueen, arvopaperin ja muun kulumattoman omaisuuden veronalaiset luovutushinnat ja muut vastikkeet tuloutetaan ja hankintameno tai sen vähennyskelpoinen osa poistetaan 8 a §:ssä säädetyin poikkeuksin sinä verovuonna, jona omaisuus on luovutettu, tuhoutunut, vahingoittunut tai lopullisesti menetetty.

Edellä 7 §:n 2 momentissa tarkoitetun omaisuuden hankintameno saadaan 1 momentista poiketen vähentää sinä verovuonna, jona omaisuus on luovutettu tai menetetty. Vähennyskelpoista on tällöin kuitenkin enintään veronalaista luovutushintaa tai muuta vastiketta vastaava määrä.

51 §

Hyödyke siirretään elinkeinotulolähteessä omaisuuslajista toiseen seuraavasti:

3) käyttöomaisuudesta hankintamenon verotuksessa poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä; ja

51 §

Hyödyke siirretään elinkeinotulolähteessä omaisuuslajista toiseen seuraavasti:

3) käyttöomaisuudesta *tai muusta omaisuudesta* hankintamenon verotuksessa poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä *kuitenkin siten, että jos muuhun omaisuuteen kuulunutta hyödykettä ei ole käytetty tulonhankkimistarkoituksessa, siirretään hyödyke toiseen omaisuuslajiin alkuperäisestä*

Voimassa oleva laki

Ehdotus

hankintamenosta tai sitä alemmasta käyvästä arvosta; ja

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 katsotaan omaisuuden, etuuden ja oikeuden luovutushinnaksi määrä, joka yksityiskäyttönotossa katsotaan 51 b §:n 3 momentin mukaan luovutushinnaksi.

53 §

51 d §

Purkautuvan yhteisön verotuksessa *rahoitus*-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden sekä muun omaisuuden luovutushinnaksi katsotaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä. Purkautuvan avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön verotuksessa katsotaan omaisuuden, etuuden ja oikeuden luovutushinnaksi määrä, joka yksityiskäyttönotossa katsotaan 51 b §:n 3 momentin mukaan luovutushinnaksi.

Jos purkautuvan yhtiön osakkeet tai purkautuvan avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuus kuuluvat muuhun omaisuuteen, sovelletaan osakkeiden tai yhtiöosuuden hankintamenoa jako-osan ylittävältä osalta, mitä 8 a §:ssä säädetään luovutuksesta syntyneen tappion vähentämisestä.

53 §

Sen lisäksi, mitä edellä säädetään, elinkeinotulolähteeseen kuuluvat muutkin 1 §:n 2 momentissa tarkoitetun yhteisön omistamat kiinteistöt ja muut hyödykkeet lukuun ottamatta maatalouden varoihin kuuluvia kiinteistöjä ja hyödykkeitä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa. Sitä ennen toimitettavassa verotuksessa sovelletaan tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Edellä 1 §:n 2 momentissa tarkoitetun yhteisön verotuksessa vähennetään tämän lain voimaan tullessa vähentämättä oleva tuloverolain 50 §:ssä tarkoitettu luovutustappio muun omaisuuden luovutuksesta syntyneestä voitosta. Jos luovutustappiota ei voida vähentää muun omaisuuden luovutuksesta syntyneestä voitosta, se vähennetään käyttöomaisuuteen kuuluvien muiden kuin verova-

Voimassa oleva laki

Ehdotus

paasti luovutettavien osakkeiden tai kiinteistöjen luovutuksesta syntyneestä voitosta.

Luovutustappio vähennetään tuloverolain 50 §:n 1 momentissa säädettyä aikana sitä mukaa kuin luovutuksesta syntyvää voittoa kertyy.

2.

Laki**tuloverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti muutetaan tuloverolain (1535/1992) 119 §:n 2 momentti ja 120 §:n 1 momentti sekä lisätään 120 §:ään uusi 3 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

119 §

119 §

*Elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappio**Elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappio*

Elinkeinotoiminnan tappiolla tarkoitetaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaan laskettua tappiollista tulosta ja maatalouden tappiolla maatilatalouden tuloverolain mukaan laskettua tappiollista tulosta.

Elinkeinotoiminnan tappiolla tarkoitetaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaan laskettua tappiollista tulosta ja maatalouden tappiolla maatilatalouden tuloverolain mukaan laskettua tappiollista tulosta. Yhteisön elinkeinotoiminnan tappion määrää laskettaessa otetaan lisäksi huomioon edellä 57 §:ssä tarkoitettu lahjoitusvähenys.

120 §

120 §

*Yhteisön, elinkeinoyhtymän ja yhteisetuuden muun toiminnan tappio**Yhteisön, elinkeinoyhtymän ja yhteisetuuden muun toiminnan tappio*

Yhteisön, elinkeinoyhtymän sekä yhteisetuuden muun kuin elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappio vähennetään muun toiminnan tulosta seuraavan 10 verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy.

Muun kuin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettun yhteisön, elinkeinoyhtymän sekä yhteisetuuden muun kuin elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappio vähennetään muun toiminnan tulosta seuraavan 10 verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Muun toiminnan tappio vähennetään sellaisen yhteisön verotuksessa, johon sovelletaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n 2 momenttia, elinkeinotoiminnan tulolähteen tulosta.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Tämän lain 120 §:n 3 momenttia sovelletaan lain voimaantulopäivänä vähentämättä olevaan 120 §:n 1 momentissa tarkoitettuun muun toiminnan tappioon.

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

3.

Laki

konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (825/1986) 2 § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

2 §
Konserniavustuksella tarkoitetaan liiketoimintaa harjoittavan osakeyhtiön tai osuuskunnan toiselle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle sen harjoittamaa liiketoimintaa varten muuna kuin pääomansijoituksena suorittamaa avustusta, jota ei elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/68) mukaan saa vähentää tulosta.

2 §
Osakeyhtiö tai osuuskunta voi antaa toiselle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle konserniavustuksen, jos sekä konserniavustuksen antajan että saajan verotuksessa sovelletaan elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia (360/1968). Konserniavustuksella tarkoitetaan muuna kuin pääomansijoituksena suoritettua avustusta, jota ei elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaan saa vähentää tulosta.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

4.

Laki

varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 3 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) 3 §:n 7 momentti
seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

3 §

3 §

Yhtiön varojen arvostaminen

Yhtiön varojen arvostaminen

Muuhun kuin elinkeinotoimintaan kuulu-
vat varat arvostetaan vastaavasti soveltuvien
osin tässä pykälässä tarkoitettulla tavalla.

*Elinkeinotoiminnan tulolähteen muuhun
omaisuuteen sekä muuhun kuin elinkeino-
toimintaan kuuluvat varat arvostetaan vas-
taavasti soveltuvien osin tässä pykälässä tar-
koitettulla tavalla.*

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta
20 .*

*Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran ve-
rovuodelta 2020 toimitettavassa verotukses-
sa.*

5.

Laki**asuintalovarauksesta verotuksessa annetun lain 1 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan asuintalovarauksesta verotuksessa annetun lain (846/1986) 1 §:n 2 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1096/2004, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

1 §

1 §

*Asuintalovaraus**Asuintalovaraus*

Yhteisö voi vähentää asuintalovarauksen ainoastaan muusta tulosta kuin elinkeinotulosta tai maatalouden tulosta. Sellainen yhteisö, jonka pääasiallinen toiminta perustuu kiinteistön omistamiseen ja hallitsemiseen tai kiinteistön omistukseen perustuvaan vuokraustoimintaan, voi vähentää asuintalovarauksen myös veronalaisesta elinkeinotulostaan, jos yhteisöllä on asuntojen uudisrakentamista, perusparantamista tai hankintaa varten myönnettyä lainaa tai korkotukea jonkin seuraavista laeista perusteella:

- 1) aravalaki (1189/1993);
- 2) aravarajoituslain (1190/1993) 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa mainittu laki;
- 3) vuokra-asuntolainojen ja asumisoikeustalolainojen korkotuesta annettu laki (604/2001);
- 4) vuokra-asuntolainojen korkotuesta annettu laki (867/1980);
- 5) asumisoikeustalolainojen korkotuesta annettu laki (1205/1993).

Yhteisö voi vähentää asuintalovarauksen ainoastaan muusta tulosta kuin *elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 1 §:n 1 momentissa tarkoitetun elinkeinotoiminnan tulosta* tai maatalouden tulosta. Sellainen yhteisö, jonka pääasiallinen toiminta perustuu kiinteistön omistamiseen ja hallitsemiseen tai kiinteistön omistukseen perustuvaan vuokraustoimintaan, voi vähentää asuintalovarauksen myös *elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n 1 momentissa tarkoitetun elinkeinotoiminnan tulosta*, jos yhteisöllä on asuntojen uudisrakentamista, perusparantamista tai hankintaa varten myönnettyä lainaa tai korkotukea jonkin seuraavista laeista perusteella:

- 1) aravalaki (1189/1993);
- 2) aravarajoituslain (1190/1993) 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa mainittu laki;
- 3) vuokra-asuntolainojen ja asumisoikeustalolainojen korkotuesta annettu laki (604/2001);
- 4) vuokra-asuntolainojen korkotuesta annettu laki (867/1980);
- 5) asumisoikeuslainatalojen korkotuesta annettu laki (1205/1993).

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.

6.

Laki

kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 5 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain (1552/1995)
5 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1360/2009, uusi 3 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

5 §

5 §

Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys

Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys

Muun toiminnan tulolähteen tulosta määrättävistä veroista vähennettävä käyttämättä oleva ulkomaisen veron hyvitys vähennetään elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 1 §:n 2 momentissa tarkoitetun yhteisön verotuksessa elinkeinotulolähteen kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista noudattaen, mitä 1 momentissa säädetään vähentämisen määräajasta ja vähentämisjärjestyksestä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2020 toimitettavassa verotuksessa.