

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

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettaviksi 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. Yhteisöillä ei olisi muun toiminnan tulolähdettä.

Elinkeino toiminnan käsitettä ehdotetaan samalla laajennettavaksi siten, että se käsittäisi myös yhteisöjen ja elinkeinoyhtymien harjoittaman kiinteistöliiketoiminnan.

Eräisiin sellaisiin yhteisöihin, joiden toiminnan varsinainen tarkoitus on muu kuin elinkeinotoiminnan harjoittaminen, sovellettaisiin elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia kuten nykyinkin 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.

Konserniavustuksesta verotuksessa annettua lakia muutettaisiin vastaavasti siten, että konserniavustuksen antajina ja saajina voisivat olla kaikki sellaiset osakeyhtiöt ja osuuskunnat, joiden verotuksessa sovellettaisiin elinkeinoverotulon 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 elinkeinoverotuksesta 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 kuluva tulosta määrättävistä veroista.

Lait ovat tarkoitettut tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Muutoksia sovellettaisiin ensimmäisen kerran verovuodelta 2019 toimitettavassa verotuksessa.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYS.....	2
YLEISPERUSTELUT.....	4
1 NYKYTILA.....	4
1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö.....	4
1.1.1 Yleistä tulolähdejaosta.....	4
1.1.2 Tulolähteen merkitys yhteisön verotuksessa.....	5
1.1.3 Osittain verovapaat yhteisöt.....	7
1.1.4 Tulolähteen merkitys muiden verovelvollisten verotuksessa.....	8
1.1.5 Vuokraustoiminta.....	8
1.1.6 Omaisuuslajeista.....	9
1.1.7 Kansainväliset tilanteet.....	10
1.2 Kansainvälinen kehitys sekä Euroopan unionin ja ulkomaiden lainsäädäntö.....	11
1.2.1 Kansainvälinen kehitys.....	11
1.2.2 Euroopan Unionin lainsäädäntö.....	11
1.2.3 Ulkomaiden lainsäädäntö.....	12
1.3 Nykytilan arviointi.....	15
1.3.1 Yleistä.....	15
1.3.2 Vuokraustoiminta.....	16
2 ESITYKSEN TAVOITTEET JA KESKEISET EHDOTUKSET.....	18
2.1 Tavoitteet.....	18
2.2 Toteuttamisvaihtoehdot.....	19
2.3 Keskeiset ehdotukset.....	20
2.3.1 Elinkeinoverolaki.....	20
2.3.2 Tuloverolaki.....	27
2.3.3 Konserniavustuslaki.....	27
2.3.4 Laki varojen arvostamisesta verotuksessa.....	28
2.3.5 Laki asuintalovarauksesta verotuksessa.....	28
2.3.6 Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.....	28
2.3.7 Perintö- ja lahjaverolain huojennus sukupolvenvaihdostilanteissa.....	29
3 ESITYKSEN VAIKUTUKSET.....	29
3.1 Taloudelliset vaikutukset.....	29
3.1.1 Laskelmien tausta ja käytetty arviointimenetelmä.....	29
3.1.2 Vaikutukset eri laskentavaihtoehdoissa.....	32
3.1.3 Yhteenvedo taloudellisista vaikutuksista.....	34
3.2 Vaikutukset verovelvollisille.....	35
3.2.1 Yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevista verovaikutuksista.....	35
3.3 Muut vaikutukset.....	36
4 ASIAN VALMISTELU.....	36
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT.....	37
1 LAKIEHDOTUSTEN PERUSTELUT.....	37
1.1 Elinkeinoverolaki.....	37
1.2 Tuloverolaki.....	43
1.3 Konserniavustuslaki.....	44
1.4 Laki varojen arvostamisesta verotuksessa.....	44
1.5 Laki asuintalovarauksesta verotuksessa.....	45
1.6 Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta.....	45

2	VOIMAANTULO.....	45
	LAKIEHDOTUKSET	46
	1. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta.....	46
	2. Laki tuloverolain 10 ja 120 §:n muuttamisesta.....	50
	3. Laki konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 §:n muuttamisesta	51
	4. Laki varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 3 §:n muuttamisesta.....	52
	5. Laki asuintalovarauksesta verotuksessa annetun lain 1 §:n muuttamisesta	53
	6. Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 5 §:n muuttamisesta.....	54
	LIITE	55
	LAKIEHDOTUKSET	55
	1. Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta.....	55
	2. Laki tuloverolain 10 ja 120 §:n muuttamisesta	60
	3. Laki konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 §:n muuttamisesta	62
	4. Laki varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 3 §:n muuttamisesta.....	62
	5. Laki asuintalovarauksesta verotuksessa annetun lain 1 §:n muuttamisesta	63
	6. Laki kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain 5 §:n muuttamisesta.....	64

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), jäljempänä 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 tunnusmerkkeinä 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 yhtiö on suppean omistustiimin omistuksessa, 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 suhteellista 20 prosentin suuruista 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 10 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 10 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, kumpaa 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 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 monessa tapauksessa 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 rajoituksetta. 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 kuluvaan 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 jaksetaan 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 kuluja se osa, joka ylittää vastaavan vaihto-omaisuuden verovuoden päätyessä 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 pidettävän rahoitusomaisuuden realisoitumattomat arvomuutokset otetaan huomioon silloin, kun käyvän arvon muutokset on merkitty kirjanpidon tuloslaskelmaan tuotoksi tai kuluksi.

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

Elinkeinovalaki sisältää varauksia koskevia säännöksiä, joita ei ole tuloverolaissa. Vähennyskelpoisten varausten vähennysmahdollisuutta on eräissä tapauksissa kuitenkin rajattu yritysmuodon tai toimialan perusteella. Verovelvollinen voi elinkeinovalain mukaan vähentää veronalaisesta tulostaan esimerkiksi kuluvan käyttöomaisuuden jälleenhankintavarauksen. Eriyisaloja 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), jäljempänä 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 tulostaan 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 kiinteistöosake-yhtiöistä 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. Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä edellä mainitussa säännöksessä lueteltuja, lähinnä varainkeräykseksi luonnehdittavia toimintoja. Myös osakeyhtiöt ja osuuskunnat voivat olla yleishyödyllisiä yhteisöjä, jos ne täyttävät tuloverolain 22 §:ssä säädetyt edellytykset.

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

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 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 tuloveroprosenttia, joka on vuodesta 2018 alkaen 6,27 prosenttia. Julkisyhteisön lakisääteiseen toimintaan eli julkisyhteisölle lain nojalla tehtäväksi määrättyyn toimintaan liittyvä vuokraustoiminta ei ole veronalaista.

Koska elinkeinotulo on osittain verovapaiden yhteisöjen verotuksessa veronalaista samalla 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 tulo lasketaan tulolähteittäin ja tulolähteiden tulokset jaetaan verotettavaksi yhtiömiesten tulosuuksina. 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. Elinkeinotoiminnan tulolähteen käyttömaksu- ja kiinteistöjen 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 säätämisen 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 pörssinoteerattun 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. Ratkaisussa KHO 2000 T 2885 laajaa vuokraustoimintaa harjoittavaa pörssinoteerattua yhtiötä pidettiin elinkeinotoiminnan harjoittajana. Ratkaisussa kiinnitettiin huomiota toisaalta yhtiön pörssinoteeraukseen ja toisaalta laajaan ja jatkuvaan vuokrauskohteiden jalostustoimintaan ja aktiiviseen kiinteistöhallintaan.

Ratkaisussaan KHO 2014:36 korkein hallinto-oikeus katsoi, että pelkkä vuokrauskin voi erityistilanteessa olla elinkeinotoimintaa. Tapauksessa 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. Sijoitusasunnon omistaminen voi olla vaihtoehtoinen sijoitustapa osake-, korko- yms. sijoitusten rinnalla tai asemesta. 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. Omaisuuslajeja ei ratkaista myöskään yksinomaan talletuksen tai muun vastaavan sijoituksen pitoajan 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 suorituksena yrityksen luovuttamasta suoritteesta.

Vaihto-omaisuutta ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tarkoitetut kauppatavarat, 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 osuuksien 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 liike-tuloa 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 tulotyyppisiä. 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 liike-tulona 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 kaikkien 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, jäljempänä *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, jäljempänä *yritysjärjestelydirektiivi*.

Heinäkuun 12 päivänä 2016 annettiin neuvoston direktiivi sisämarkkinoiden toimintaa suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta 2016/1164/EU, jäljempänä *veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi*. Tämä direktiivi sisältää viisi veronkierron estämistä koskevaa toimenpidettä. Verotettavan tulon laskemista koskee korkojen vähennyskelpoisuudelle asetettu rajoitus. Direktiivin soveltamisalaan kuuluvat kaikki yhtiövero suorittamaan velvolliset verovelvolliset. Suomen verojärjestelmässä sovelta-

misalaan 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 alkaen. Hallituksen esitys direktiivin täytäntöönpanoa koskevaksi laiksi annettaneen kevään 2018 aikana.

Euroopan komissio on 25 päivänä lokakuuta 2016 tehnyt ehdotuksen neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhteisöveropohjasta (Common Corporate Tax Base, CCTB), jäljempänä CCTB-direktiiviehdotus. CCTB-direktiiviehdotus sisältää verotettavan tuloksen eli veropohjan laskentaa koskevat säännökset. Yhtiöön, johon sovellettaisiin direktiivin säännöksiä verotettavan tuloksen laskennasta, ei sovellettaisi kansallisen 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 tulohankkimistoimintaa, 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 luetaan 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 eläntömenoja.

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 (lagertillgångar) tai sijoitusluonteiseen omaisuuteen (kapitaltillgångar).

Vaihto-omaisuutta arvopaperit ovat silloin, kun yhteisö käy niillä aktiivista kauppaa ja yhteisöä pidetään arvopaperikauppijana. 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 10 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 verovapaata 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 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 tietyin edellytyksin vähentää luovutusvoitosta toisen konserniyhtiön verotuksessa, kun kyse on yhtiöistä, jotka voisivat antaa toisilleen konserniavustuksen.

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

Myös yhteisön omistamien kiinteistöjen luovutusvoittoja ja -tappioita koskee erityissäännös. Yhteisön oman toiminnan tai samaan intressipiiriin kuuluvan yhteisön tuotanto- tai toimistokäytössä 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 sisäisissä luovutuksissa syntynyt luovutustappio on vähennettävissä vasta, kun kiinteistö luovutetaan intressipiirin 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 määrääntymistä koskevat omat säännökset. Eri tulolähteiden tulokset yhdistetään ja yhdistettyyn tulokseen sovelletaan yhteisöverokantaa, joka on verovuodesta 2017 alkaen ollut 19. Vuodesta 2020 alkaen yhteisöverokannan on ilmoitettu laskevan 17:ään. Eräisiin erityisaloihin, esimerkiksi öljy- ja kaasu-yhtiöihin 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 tulolähterajojen.

Tappiontasaukseen joko edellisen vuoden tuloista (carry back) tai vähentämiseen seuraavina verovuosina (carry forward) liittyy eri tulolähteiden osalta rajoituksia. Rajoituksia on kuitenkin lievennetty huhtikuun 1 päivänä 2017 voimaan tulleella lailla. Uudet säännökset koskevat edellä mainitun ajankohdan jälkeen syntyneitä tappioita, joita voidaan aikaisempaa joustavammin vähentää seuraavina verovuosina yhteisön kokonaistulosta. Tätä ajankohtaa 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 noin 14.

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 liiketuloon. Osakkeiden luovutuksesta saadut voitot ovat kuitenkin laajasti verovapaita.

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

Norja

Norjassa osakeyhtiön liiketuloon sovelletaan vuodesta 2018 alkaen yleistä 23 prosentin suuruista yhteisöverokantaa kuitenkin siten, että tietyt 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 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 kaventui, väheni tulolähdejaon merkitys 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 10 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 omistamien 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 selventämään oikeuskäytännössä. Eräissä ratkaisuissa on ollut kysymys tuloverolakien välisestä rajasta eli siitä, onko toiminta elinkeinotoimintana pidettävää pääomasijoitustoimintaa vai sellaista arvopapereiden omistamista ja hallintaa, johon sovelletaan tuloverolakia.

Verovuodesta 2014 lähtien 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 alkaen. 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 emoyhtiöitä verotetaan yleensä elinkeinotoiminnan harjoittajina. Tulkintaan vaikuttaa intressipiirijattelu. Elinkeinovalain 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 osakeomistuksen hallintaa varten perustettu yhtiö, ei ole yksiselitteistä. Toisinaan ratkaisu on käytännössä tehty holdingyhtiön omistamien yhtiöiden lukumäärän perusteella.

Verovapaasti luovutettavien käyttöomaisuusosakkeiden myötä 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 synnyttää 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 vähennyksevottomaksi 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 voimaantulon ajankohdasta. 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 ole riskittömästä ja passiivisesta vuokrauuton saamisesta, vaan toiminta edellyttää aktiivisuutta kuten aktiivista markkinoiden seuraamista, reagoimista muutoksiin ja vuokrauskohteiden jatkuvaa kehittämistä ja mahdollista räätälöintiä vuokralaisten tarpeisiin. Usein toiminnan rahoituksessa käytetään toiminnan riskiä lisäävää velkarahoitusta.

Kiinteistön vuokraustoiminnan tuloa on vakiintuneessa oikeuskäytännössä pidetty lähtökohtaisesti yritysten muun toiminnan tulolähteen tulona, johon sovelletaan tuloverolakia. Yritysten harjoittama laajamittainen kiinteistöjen ja osakehuoneistojen vuokraus sisältää kuitenkin 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 käsittää pelkän omistamisen ja vuokraamisen ohella rakentamista, rakennuttamista ja saneeraamista. Tällaiseen toimintaan kuuluvat kiinteistöt muistuttavat käyttötapsansa ja tarkoituksensa suhteen elinkeinotoimintaan kuuluvaa käyttöomaisuutta.

Elinkeinoverolain valmisteluaineiston perusteluista ei käy ilmi, että tarkoituksena olisi ollut vuokraustoiminnan käsittely muunlaisesta elinkeinotoiminnasta poikkeavalla tavalla. Liiketoiminnan muodossa harjoitettu vuokraustoiminta tulisikin saattaa samaan asemaan muun liiketoiminnan kanssa elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täyttymistä arvioitaessa.

Laajan vuokraustoiminnan verokohtelun tulisi periaatteessa olla sama siitä riippumatta, missä yritysmuodossa toimintaa harjoitetaan. Eräiden verovelvollisryhmien osalta asiaa on kuitenkin tarkasteltava myös niiden verotukseen liittyvien erityispiirteiden valossa.

Sijoituskiinteistön tai sijoitushuoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden omistaminen on vaihtoehtoinen sijoitustapa osake- tai korkosijoitusten taikka vastaavien sijoitusten rinnalla tai niiden asemesta. Esimerkiksi asuntoja omistamalla ja vuokraamalla myös yksityishenkilöt pyrkivät saamaan parempaa tuottoa varoille kuin vaihtoehtoisista sijoituskohteista. Kun otetaan huomioon verojärjestelmän rakenne kokonaisuutena, yksityishenkilöiden kiinteistösiioittamista ei ole perusteltua arvioida samoilla kriteereillä kuin erilaisissa yhtiömuodoissa tapahtuvaa kiinteistönvuokrausta. Yksityishenkilön osalta tilanne rinnastuu pitkälti arvopaperisijoittamiseen.

Tuloverolain 4 §:n mukaan elinkeinoyhtymä on kahden tai useamman henkilön elinkeinotoimintaa varten perustettu yhteenliittymä. Elinkeinoimintaan saattaa yhdistyä myös esimerkiksi kiinteistöihin sijoitettuja varoja. Pääosan elinkeinoyhtymistä muodostavat avoimet ja kommandiittiyhtiöt, jotka ovat laissa säänneltyjä yritysmuotoja. Suomen lain mukaan rekisteröityihin avoimiin yhtiöihin ja kommandiittiyhtiöihin sovelletaan avoimista ja kommandiittiyhtiöistä annettua lakia (389/1988).

Elinkeinoyhtymiin sovelletaan pääsääntöisesti samoja elinkeinoverolain säännöksiä kuin yhteisöihin. Vaikka elinkeinoyhtymien tulo verotetaan tulo-osuuksina osakkaiden verotuksessa sovellettavien verokantojen mukaisesti, on elinkeinoyhtymien kautta harjoitettu toiminta yleensä lähempänä yhteisöjen kuin luonnollisten henkilöiden toimintaa. On lisäksi varsin tavallista, että elinkeinoyhtymien yhtiömiehinä on yhteisöjä, jolloin yhtymän verotettavaan tuloon kohdistuu osakkaiden tulo-osuuksien kautta yhteisöverotus.

Kiinteistönvuokraus on yleensä yhtymän muun toiminnan tulolähteen tuloa. Osakkaana olevan yhteisön verotuksessa tulo-osuus yhtymän tästä tulolähteestä on muun toiminnan tulolähteen tuloa myös silloin, kun yhteisöön ei muutoin sovelleta tuloverolakia. Menettely monimutkaistaa tarpeettomasti osakkaana olevien yhteisöjen verotusta.

Yleishyödylliset yhteisöt ovat perinteisesti suurten arvopaperisijoitusten omistajia. Viime aikoina niiden sijoitustoiminnassa on tapahtunut muutoksia. Omaisuuden hoitotapa on muuttunut passiivisesta sijoittamisesta aktiiviseen varallisuuden kartuttamiseen ja eroa omaisuuden hoitamisen, sijoitustoiminnan ja elinkeinotoiminnan harjoittamisen välillä on monesti vaikea määrittellä. Varoja sijoitetaan myös kiinteistöomaisuuteen, jota vuokrataan markkinoilla kilpailuolosuhteissa samanlaisilla ehdoilla kuin muutkin kiinteistöomistajat.

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.

Verotuksen neutraalisuusvaatimus edellyttää, että samanlaista toimintaa kohdellaan verotuksessa samalla tavalla. Liiketoimintaolosuhteissa harjoitettuun laajaan vuokraustoimintaan tulisi siten soveltaa samaa verokohtelua riippumatta siitä, minkälainen yhteisö toiminnan harjoittaja on. Toisaalta yleishyödyllisen yhteisön verotuksessa tulisi kaikesta elinkeinotoiminnan tunnusmerkit täyttävästä toiminnasta saatu tulo olla samanlaisen verotuksen kohteena.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevia säännöksiä on jouduttu tarkastelemaan myös EU:n valtioneuvoston näkökulmasta. Mikä tahansa toiminta, joka muodostuu tavaroiden tai palvelujen tarjoamisesta tietyillä markkinoilla, on EU:n lainsäädännössä tarkoitettua taloudellista toimintaa, johon säännökset Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoidusta edusta soveltuvat, riippumatta toimintaa harjoittavan yhteisön asemasta, rahoitustavasta tai siitä, tavoittelee se voittoa. Euroopan komissio on katsonut, että Suomen lain mukainen elinkeinotulon käsite ja EU:n lainsäädännön mukainen taloudellisen toiminnan käsite poikkeavat toisistaan. Taloudellista toimintaa harjoittaviin yhteisöihin, jotka ovat Suomen yhteisöverotuksen tavoitteen kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, on valtiontuen näkökulmasta sovellettava samanlaista verokohtelua. Komissio piti suotavana, että Suomen lainsäädäntö saatettaisiin kokonaisuudessaan valtioneuvoston sääntöjen mukaiseksi.

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 elinkeinotulolähteen 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. Tavoitteena on myös, että yhteisön kaikesta elinkeinotoiminnan luonteisesta toiminnasta saatuun tuloon sovelletaan yhtäläisin perustein elinkeinoverolakia.

Muutos on tarkoitettu 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. Uusi järjestelmä olisi myös yhdenmukainen niiden linjausten kanssa, jotka sisältyvät CCTB-direktiiviehdotukseen. Viimeksi mainittu direktiivi tulisi koskemaan osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia ja vakuutusyhtiötä.

2.2 Toteuttamisvaihtoehdot

Erilaisia vaihtoehtoja tulolähdejaon poistamiseksi on 2000-luvun aikana 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 Elinkeinoerotuksen 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. Työryhmän katsoi 12.6.2013 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 elinkeinoverolaisissa tarkoitettua elinkeinotoiminnan käsitteen täsmentäminen. Elinkeinoerotuksen asiantuntijatyöryhmä piti lisäksi tärkeänä sitä, että uudistus ei johtaisi veropohjan kaventumiseen ja eri toimintamuotojen välisen verokohtelun erojen kasvamiseen.

Tulolähdejaosta aiheutuviin ongelmiin voitaisiin pyrkiä vaikuttamaan muuttamalla itse tulolähdejakoja esimerkiksi siten, että elinkeinotoiminnan käsitettä laajennettaisiin lisäämällä siihen nimellisesti 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.

Elinkeinoerotuksen nykyisten omaisuuslajien määrittelyjä voitaisiin tarkentaa siten, että käyttöomaisuuteen tai rahoitusomaisuuteen olisi mahdollista lukea sellaisia omaisuususeriä, joita nykyään pidetään muun toiminnan tulolähteeseen kuuluvina. Käyttöomaisuuden käsitteen laajentaminen saattaisi edellyttää myös käyttöomaisuusosakkeiden verovapaussäännöksen tarkistamista ja sen myötä elinkeinoverolain laajempaa muuttamista. Elinkeinoerotuksen omaisuuslajien rajojen väljentäminen toisi nykyistä suuremman osan yrityksen toiminnasta elinkeinoverolain soveltamisen piiriin, mutta ei varsinaisesti ratkaisisi tulolähdejakoan 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 rajanvetoan liittyvät tulkintatilanteet säilyisivät ennallaan, eikä yhteisöjen verotus juurikaan selkeytyisi nykyisestä.

Yhtenä vaihtoehtona on harkittu elinkeinotoiminnan määritelmän muuttamista siten, että yhteisöjen kaikki toiminta säädettäisiin elinkeinotoiminnaksi. Elinkeinoerotuksen 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. 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 tulolähteen sisällä voisi kuitenkin liittyä edelleen tulkinnallisuutta.

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

Budjettineuvotteluissa vuonna 2016 hallituksen tekemän linjauksen mukaan tulolähdejaon poistaminen koskisi tuloverolain ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 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 kassaperusteiden 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 emoyhtiödirektiivissä, 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 valtioneuvoston näkökulmasta sovellettava samanlaista verokohtelua.

Tulolähteiden yhdistämistä koskevia säännöksiä ei siten tule kohdistaa pelkästään osakeyhtiöihin. Elinkeinotulolähteen ja muun toiminnan tulolähteen välisen jaon poistaminen koskisi lähimmäisestään 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 voi muodostaa vain pienehkön osuuden. Tällaisia

yhteisöjä ovat julkisyhteisöt sekä muut tuloverolaisissa 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 säilyisi muun toiminnan tulolähde, johon esimerkiksi yleishyödyllisten yhteisöjen omistamat metsäkiinteistöt edelleen kuuluisivat.

Yhteisöjen harjoittama muu toiminta ei olisi elinkeinotoimintaa, vaikka siihen sovellettaisiin elinkeinoverolakia. Kun muualla lainsäädännössä viitataan elinkeinotoimintaan, käsite tarkoittaisi vain varsinaista elinkeinotoimintaa eli liike- ja ammattitoimintaa. Liiketoiminnan käsitteeseen sisältyisi myös kiinteistöliiketoiminta.

Kiinteistöliiketoiminnan käsite

Elinkeinoverolain säätämiseen johtaneen hallituksen esityksen mukaan kiinteistöjen vuokrausta voitiin ennen elinkeinoverolain säätämistä pitää elinkeinotoimintana, kun toiminta oli laajaa. Oikeuskäytäntö on kuitenkin ohjannut kiinteistöjen vuokraustoiminnan verokohtelua siten, että siihen ei sovelleta elinkeinoverolakia vaan tuloverolakia. Tämä käytäntö on muodostunut ajan myötä varsin vakiintuneeksi. Laajamittaiseen kiinteistöjen ja osakehuoneistojen vuokraukseen liittyy kuitenkin nykyisin aikaisempaa enemmän liiketoiminnalle ominaisia piirteitä, joten toiminnan luonnehtiminen elinkeinotoiminnaksi olisi perusteltua. Vakiintuneen käytännön muuttamiseksi on tarpeen erikseen säätää kiinteistöliiketoiminnan käsittelystä elinkeinotoimintana.

Kun yhteisöjen toimintaan pääsääntöisesti sovellettaisiin elinkeinoverolakia ja niiden toiminta kuuluisi elinkeinotulolähteeseen, olisi nykyistä vähemmän perusteita sille, että kiinteistöliiketoimintaa käsiteltäisiin yhteisöjen verotuksessa muunlaisesta elinkeinotoiminnasta poikkeavalla tavalla.

Elinkeinoyhtymät ovat pääosin avoimia tai kommandiittiyhtiöitä, jotka toimivat yritysmuotoina vastaavanlaisissa olosuhteissa kuin yhteisöt. Siinä tapauksessa, että elinkeinoyhtymä harjoittaa laajaa kiinteistövuokraustoimintaa, siihen olisi perusteltua soveltaa samaa kiinteistöliiketoimintaa koskevaa elinkeinoverolain säännöstä kuin yhteisöjen verotuksessa. Tällaisten elinkeinoyhtymien määrä on suhteellisen pieni. Esimerkiksi sellaisia henkilöyhtiöitä, joiden vuokratulot ylittivät 100 000 euroa vuonna 2016, oli veroilmoituksista saatujen tietojen perusteella vain noin 80 kappaletta.

Elinkeinoyhtymän henkilöosakkaan verotuksessa muun toiminnan tulolähteen tulo on kokonaan pääomatuloa eikä sitä jaeta yhtymän nettovarallisuuden perusteella ansio- ja pääomatuloksi. Elinkeinotulolähteen tulo-osuus voi sen sijaan tulla verotetuksi osittain ansiotulona progressiivisen veroasteikon perusteella. Merkittävä osa kiinteistöliiketoiminnan tuloksesta muodostuisi kuitenkin kiinteistökohteiden luovutusvoitosta. Näiden luovutusvoittojen osuus tulo-osuudesta on henkilöosakkaan pääomatuloa. Luovutustappioiden ja kiinteistöliiketoiminnan juoksevien menojen nykyistä laajempi vähennyskelpoisuus yhtymän tasolla lieventäisi osaltaan tulo-osuuden verotusta myös henkilöosakkaan verotuksessa.

Elinkeinotoiminnan käsite laajentuisi siten, että se käsittäisi yhteisöjen ja elinkeinoyhtymien harjoittaman kiinteistöliiketoiminnan. Yhteisöjen ja elinkeinoyhtymien verotuksessa kiinteistö-

liiketoiminta saatettaisiin näin samaan asemaan elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täyttymistä arvioitaessa kuin muukin liiketoiminta. Kiinteistöliiketoiminta ei muodostaisi itsenäistä käsitettä vaan olisi yhteisöjen ja elinkeinoyhtymien verotuksessa osa elinkeinotoimintaa.

Luonnollisten henkilöiden verotuksessa laajaa vuokraustoimintaa ei pidettäisi kiinteistöliiketoimintana. Silloin kun näiden toimijoiden harjoittama vuokraustoiminta kuitenkin on osa muuta elinkeinotoimintaa, siihen tulisi nykyiseen tapaan sovellettavaksi elinkeinoverolain säännökset. Kahden tai useamman henkilön omistama kiinteistö muodostaa verotuksessa kiinteistöyhtymän. Myöskään kiinteistöyhtymään ei sovellettaisi kiinteistöliiketoimintaa koskevaa säännöstä. Nykytila ei näiden osalta muuttuisi.

Elinkeinotoiminta käsittää liiketoiminnan ja ammattitoiminnan. Elinkeinotoimintaan liittyy tietty toiminnan aktiivisuus. Pelkkä varallisuuden kerryttämä passiivinen tulo ei perinteisesti ole elinkeinotoiminnan tuloa. Elinkeinotoiminnan yleisinä tunnusmerkkeinä pidetään tavallisesti muun muassa voiton tavoittelua, toiminnan aktiivisuutta ja suunnitelmallisuutta, toiminnan laajuutta ja jatkuvuutta sekä todellisen taloudellisen riskin olemassaoloa. Jotta toiminta on elinkeinotoimintaa, sen tulee olla jatkuvaa ja suunnitelmallista toimintaa, jolla on myös tiettyä laajuutta.

Liiketoimintariskillä tarkoitetaan mahdollisuutta saavuttaa toiminnalla voittoa tai kärsiä tappiota. Liiketoiminnassa asetetaan tuotannontekijöitä riskille alttiiksi, jotta saavutettaisiin voittoa. Voiton tavoittelu elinkeinotoiminnan kriteerinä liittyy liiketoimintariskin olemassaoloon. Liiketoimintariskiä voidaan arvioida muun muassa toimintaan sitoutuneen pääoman määrän, investointien ja vuokraukseen liittyvien muiden palvelujen perusteella.

Vuokraustoiminta täyttäisi elinkeinotoiminnan kriteerit, kun toiminta on aktiivista. Elinkeinotoiminnassa pyritään yleensä aktiivisin toimenpitein synnyttämään voittoa ja kehittämään toimintaa. Jos vuokraustoimintaan liittyy kiinteistök kehittämistä ja -jalostamista, kysymys olisi lähtökohtaisesti elinkeinotoiminnan luonteisesta toiminnasta. Tällaisessa toiminnassa on tavoitteena kiinteistön laatutason nostaminen olennaisesti alkuperäistä tasoa paremmaksi. Kehittäminen eroaa peruskorjauksesta muun muassa siten, että rakennusten käyttötarkoitusta muutetaan ja rakennusten arvoa kasvatetaan. Kiinteistöön tai rakennukseen liitetään usein uusia osia tai toiminnallisuuksia. Kiinteistök kehittäminen voi käsittää esimerkiksi rakennuksen ullakkotilan muuttamisen asuinkäyttöön, toimistokiinteistön muuttamisen asuinkäyttöön tai muun käyttötarkoituksen muutoksen sekä lisäkerrosten rakentamisen. Tuottoa kiinteistöistä saadaan pääasiallisesti vasta saneeraus-, kaavoituksen tai rakentamisen toteuttamisen jälkeen.

Kiinteistöjen vuokraukseen liittyy myös vähäisempiä muutos- ja kunnostustöitä esimerkiksi vuokralaisten vaihtuessa. Tällaiset kiinteistöjen tavanomaisesta ylläpidosta, ajantasaiseksi päivittämisestä tai remontoimisesta vuokralaisten tarpeita vastaavaksi aiheutuvat työt kuuluvat tavanomaisesti vuokraustoimintaan. Ne eivät merkitse sellaista jatkuvaa ja aktiivista kiinteistöjalostamista ja kehittämistä, että vuokraustoiminta muodostuisi niiden perusteella elinkeinotoiminnaksi.

Asunto-osakeyhtiöiden ja keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden tarkoituksena on omistaa ja hallita tiloja, jotka ovat yhtiön osakkaiden asunto- tai muussa käytössä. Nämä yhtiöt eivät toimi sillä tavoin aktiivisesti, että niiden katsottaisiin harjoittavan elinkeinotoimintaa. Asunto-osakeyhtiöt samoin kuin keskinäiset kiinteistöosakeyhtiöt olisivat yleensä tuloverolain soveltamisen piirissä. Jos keskinäisen kiinteistöyhtiön omistamat tilat ovat konsernin elinkeinotoiminnan käytössä, yhtiöön kuitenkin sovellettaisiin oikeuskäytännön perusteella elinkeinoverolakia kuten nykyisin.

Vuokrausta olisi pidettävä elinkeinotoimintana myös silloin, kun toiminta on laajaa. Kriteeriksi ei kuitenkaan voi asettaa ehdotonta määrällistä kriteeriä, kuten yksiselitteistä kohteiden lukumäärää tai niiden euromääräistä arvoa. Esimerkiksi yhdestä ainoasta kiinteistöyksiköstä muodostuva alue saattaa käsittää suuren kauppakeskuksen tai useista rakennuksista koostuvan sairaalakiinteistön. Toisaalta useankin omakotikiinteistön tai asuinhuoneiston vuokraus voi olla luonteeltaan sijoittamista. Useiden kymmenien huoneistojen vuokraus olisi laajuutensa vuoksi elinkeinotoimintaa.

Vuokraustoiminnan luonnetta tulisi arvioida pitkällä aikavälillä eikä verovuosiakohtaisesti. Toiminnan alkuvaiheessa voi kehitettäviä kiinteistökohteita olla vain yksi tai muutama, vaikka toimintaa sinänsä harjoitetaan aktiivisesti alusta lähtien. Kiinteistökohteeseen tehtyjen investointien ja vuokralaisten tarpeisiin tehtyjen muutostöiden käyttöaika saattaa olla useita vuosikymmeniä. Jos yhtiö omistaa ja vuokraa kohteita, joiden saneeraus on vasta valmistunut, ei kehittämishankkeille välttämättä ole tarvetta useaan vuoteen.

Se, onko kyse kiinteistöliiketoiminnasta, ratkaistaisiin toiminnan luonteen ja kiinteistöjen tosiasiallisen käyttötarkoituksen perusteella. Ratkaisevaa olisi toiminnan kokonaisarviointi. Tarkastelun kohteena tulisi mahdollisuuksien mukaan olla toiminnan luonne useamman vuoden aikana, jotta arvio vuokraustoiminnan luonteesta ei vaihtelisi vuodesta toiseen.

Kiinteistöliiketoiminnan säätäminen elinkeinotoiminnaksi ei vaikuttaisi metsätalouden verotukseen. Metsien omistaminen ja metsätalouden harjoittaminen ei olisi kiinteistöliiketoimintaa.

Elinkeinotulolähteen uusi omaisuuslaji

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

Elinkeinotoiminnan tulolähteen omaisuuslajit määritellään elinkeinoverolain säännöksissä. Kunkin 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 tulon 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.

Muuhun omaisuuteen kuuluisivat ensinnäkin sellaiset hyödykkeet, joita ei käytetä yhteisön tulonhankkimistoiminnassa. Tällaista omaisuutta ovat esimerkiksi osakkaan yksityiskäytössä 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. Muun toiminnan tulolähteen omaisuudesta siirtyisi käyttöomaisuudeksi sellainen kiinteistöomaisuus, joka kuuluisi kiinteistöliiketoiminnaksi katsottavaan vuokraustoimintaan. 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 osakslainat.

Käyttöomaisuusosakkeiden käsitettä on täsmennetty viimeaikaisessa oikeuskäytännössä. Tämän käsitteen sisältöä ei olisi tarkoitus tässä yhteydessä muuttaa muuten kuin kiinteistöliiketoiminnan osalta. Käyttöomaisuuteen ja muuhun omaisuuteen kuuluvien osakkeiden välisen rajanvedon tärkeyttä korostaa se, että yhteisöjen verotuksessa käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoitot ovat pitkälti verovapaita ja luovutustappiot toisaalta vähennyskeltottomia.

Laki ei sisällä säännöksiä siitä, milloin omaisuuslaji voi muuttua omaisuuden käyttötarkoituksen muutoksen vuoksi. Aikaisemmassa oikeuskäytännössä on katsottu, että omaisuus voi säilyä käyttöomaisuutena pitkäänkin elinkeinokäytön päätyttyä. Kiinteistön on katsottu säilyttävän entisen omaisuuslajinsa noin 10 vuotta ja osakkeidenkin useita vuosia. Kun yhteisön toimintaa verotetaan yhtenä elinkeinotoiminnan tulolähteenä, ei omaisuuden jatkossakaan tulisi katsoa siirtyvän herkästi toisista omaisuuslajeista muun omaisuuden omaisuuslajiin.

Koska kiinteistöliiketoiminta olisi elinkeinotoimintaa, siihen kuuluvat kiinteistöt ja osakkeet olisivat käyttöomaisuutta eivätkä muuta omaisuutta.

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.

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, hankintamenoa ei ole suoritettu yhtiön tulonhankkimistarkoituksessa. Osakkaan yksityiskäytössä vastikkeetta tai käypää tasoa alemmalla vastikkeella olevan omaisuuden hankintamenoista 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 tuloverolakia. Koska osaan yhteisöistä, kuten esimerkiksi yleishyödyllisiin yhteisöihin, julkisyhteisöihin sekä asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöihin, sovellettaisiin edelleen tuloverolakia, muuta omaisuutta koskeva säännös ei vaikuttaisi näiden yhteisöjen muun toiminnan tulolähteen omaisuuteen.

Vaikutus elinkeinotulolähteen muihin omaisuuslajeihin

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

Elinkeino toiminnan käyttöomaisuutta on elinkeinossa pysyvään käyttöön tarkoitettu aineellinen ja aineeton omaisuus, joka palvelee yrityksen elinkeino toimintaa välittömästi tai välillisesti. Käyttöomaisuuden sisältö säilyisi ennallaan. Käyttöomaisuudella tarkoitettaisiin liike- tai ammattitoiminnan pysyvässä käytössä olevaa omaisuutta kuten nykyisinkin.

Käyttöomaisuusosakkeiden käsite säilyisi muutoksen jälkeen pääsääntöisesti ennallaan lukuun ottamatta kiinteistöliiketoimintaan kuuluvia kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeita. Muutoin sovellettaisiin edelleen aikaisempaa oikeuskäytäntöä, kun ratkaistaan sitä, kuuluvatko osakkeet käyttöomaisuuteen. Verovapaasti luovutettavien osakkeiden luovutuksesta syntyneen voiton tai tappion verokohtelu ei muuttuisi nykyisestä.

Laajamittaisen vuokraustoiminnan katsominen elinkeino toiminnaksi vaikuttaisi tähän toimintaan kuuluvan kiinteistöomaisuuden omaisuuslajiin. Kiinteistöliiketoimintaan kuuluvat kiinteistöt ja kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeet kuuluisivat käyttöomaisuuteen yhteisöjen ja elinkeino yhtymien verotuksessa.

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 osakaslainat 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 9 §: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. Elinkeino verolain uusi omaisuuslaji ei muuttaisi sijoitusomaisuuteen luettujen varojen käsittelyä verotuksessa.

Kansainväliset tilanteet

Ulkomaisen yhteisön verotuksessa sovellettaisiin elinkeinoverolakia samoin perustein kuin vastaavan kotimaisen yhteisön. Suomen solmimissa verosopimuksissa ei ole määritelty liiketoiminnan tai liike-tulon käsitettä, joten käsite määritellään soveltaen kansallista lainsäädäntöä. Elinkeinovalain mukaan elinkeinotoimintana pidettäisiin liike- ja ammattitoimintaa kuten nykyisin. Erikseen elinkeinotoiminnaksi määritelty kiinteistöliiketoiminta olisi liiketoimintaa. Muu yhteisöjen harjoittama toiminta ei olisi elinkeinotoimintaa, vaikka siihen sovellettaisiin elinkeinovalakia. Kun muualla lainsäädännössä viitataan elinkeinotoimintaan, käsite tarkoittaisi vain varsinaista elinkeinotoimintaa eli liike- ja ammattitoimintaa. OECD:n malliverosopimusta vastaavissa verosopimuksissa tarkoitettuun liike-tuloon luettaisiin yhteisöjen osalta siten kiinteistöliiketoiminta ja muu liiketoiminta.

Kun kiinteistöliiketoiminta sisältyisi elinkeinotoiminnan käsitteeseen, siihen sovellettaisiin verosopimusten liike-tuloartikkelia. Kiinteistöliiketoimintaan liittyvä vuokrattava kiinteistö muodostaisi verosopimuksissa ja tuloverolaissa tarkoitettua kiinteän toimipaikan. Tuloverolain 10 §:n nojalla Suomella on verotusoikeus kiinteistöstä saatuun tuloon, vaikka yhteisölle ei muodostu kiinteää toimipaikkaa Suomeen. Verosopimustilanteessa lähdevaltiolla on OECD:n malliverosopimuksen 4–6 artiklan mukaan ensisijainen oikeus verottaa kiinteän omaisuuden tuottamaa tuloa silloinkin, kun tällainen omaisuus ei ole osa kiinteää toimipaikkaa. Suomen solmimien verosopimusten lähtökohtana on, että kiinteästä omaisuudesta saatu tulo voidaan verottaa kiinteän omaisuuden sijaintivaltiossa.

Muun toiminnan tulolähteen vähentämättä olevat luovutustappiot

Niillä yhteisöillä, joilla ei enää olisi muun toiminnan tulolähdettä, voi lain voimaantullessa olla vähentämättä tähän tulolähteeseen kuuluvia luovutustappioita. Luovutustappiot voivat liittyä paitsi kiinteistöomaisuuden luovutuksiin, myös muihin sellaisiin omaisuuseriin, jotka jatkossa kuuluisivat yhteisön muuhun omaisuuteen. Koska elinkeinotulolähteen muun omaisuuden luovutustappioihin liittyisi vähennysrajoituksia, ei muun toiminnan tulolähteen vanhoille luovutustappioille ole perusteltua antaa edullisempaa verokohtelua. Niiden tulisi sen vuoksi olla vähennettävissä ensisijaisesti muun omaisuuden luovutuksesta syntyvistä voitoista. Ellei tällaisia voitoja olisi, voitaisiin luovutustappioita vähentää myös käyttöomaisuusosakkeiden veronalaisista luovutusvoitoista ja käyttöomaisuuskiinteistöjen luovutuksesta syntyneistä voitoista. Näin luovutustappiot olisivat vähennettävissä myös sellaisten yhteisöjen verotuksessa, joihin nykyisin sovelletaan tuloverolakia mutta joiden koko toiminta olisi jatkossa luonteeltaan kiinteistöliiketoimintaa.

Kiinteistöliiketoiminta katsottaisiin elinkeinotulolähteeseen kuuluvaksi toiminnaksi myös muiden verovelvollisten kuin edellä tarkoitettujen yhteisöjen verotuksessa, mutta niillä voisi säilyä myös muun toiminnan tulolähde. Näillä verovelvollisilla ei olisi elinkeinotulolähteessä muun omaisuuden omaisuuslajia eivätkä ne siten voisi vähentää luovutustappioita muun omaisuuden luovutusvoitoista. Tämän vuoksi ehdotetaan säädettäväksi, että siirtyvät luovutustappiot voitaisiin tällöin vähentää käyttöomaisuusosakkeiden ja –kiinteistöjen veronalaisista luovutusvoitoista. Muun toiminnan tulolähteen vähentämättä olevat luovutustappiot tai osa niistä voitaisiin vähentää elinkeinotoiminnan tulolähteessä, jos on ilmeistä, että luovutustappio on syntynyt kiinteistöliiketoimintaa vastaavassa toiminnassa. Kun luovutustappioiden vähentämisaika on rajoitettu vain viiteen vuoteen, olisi luovutettua omaisuuden laatu suhteellisen helposti selvitettävissä. Käytännössä useimpien laajamittaista vuokraustoimintaa harjoittavien verovelvollisten koko vuokraustoiminta ja siihen liittyvä omaisuus siirtyisi elinkeinotulolähteeseen kiinteistöliiketoiminnaksi, joten myös luovutustappiot muun toiminnan tulolähteessä olisivat yleensä syntyneet tässä toiminnassa.

Yleishyödyllisen yhteisön ja eräiden muiden yhteisöjen verotuksessa ovat muut kuin elinkeinotoimintaan kuuluvien kiinteistöjen ja kiinteistöyhtiöiden osakkeiden luovutusvoitot nykyisin verovapaita ja luovutustappiot vastaavasti vähennyskelvottomia. Tällaiset aikaisempien vuosien vähennyskelvottomat luovutustappiot eivät olisi elinkeinotulolähteessä vähennyskelvottomia siirtymäsääntelynkään nojalla.

2.3.2 Tuloverolaki

Ennen lainmuutosta vahvistettujen muun toiminnan tulolähteen tappioiden vähentämisestä säädetäisiin erikseen. Yhteisöjen, joilla ei lain voimaan tulon jälkeen enää olisi muun toiminnan tulolähdettä, tulisi voida vähentää kaikki vähentämättä olevat tappiot elinkeinotulolähteessä. Koska muun toiminnan tulolähteen tappiot ovat syntyneet tuloonhankkimistoiminnassa, 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 vähentämisaikojen kuluessa.

Vaikka osalla yhteisöistä samoin kuin elinkeinoyhtymillä olisi edelleen muun toiminnan tulolähde, tulisi näidenkin voida vähentää aikaisemmin vahvistettuja tappioita elinkeinotulolähteen tulosta silloin, kun tappio on aiheutunut jatkossa kiinteistöliiketoimintana käsiteltävästä toiminnasta.

Tappiota ei vahvisteta eri toimintojen osille erikseen vaan tulolähdekohtaisesti. Muun toiminnan tulolähteen aikaisempina vuosina vahvistettujen tappioiden syntyminen on voinut vaikuttaa sekä laaja kiinteistövuokraustoiminta että muu tuloverolain nojalla verotettava toiminta. Yksi mahdollisuus erottaa elinkeinotulolähteessä vähennettävän tappion määrä olisi perustaa laskelma eri tulolähteiden tai toimintojen nettovarallisuuksien suhteeseen. Yhteisöjen verotuksessa ei nettovarallisuutta kuitenkaan vahvisteta tulolähdekohtaisesti. Koska tulolähteet sisältävät yleensä monenlaista toimintaa, ei tulolähteiden nettovarallisuuksien vertaamisella välttämättä edes saavutettaisi tavoiteltavaa lopputulosta. Tämän vuoksi ehdotetaan säädettäväksi, että muun toiminnan tappio olisi vähennettävissä elinkeinotulolähteessä siltä osin kuin olisi ilmeistä, että se on syntynyt laajamittaisessa vuokraustoiminnassa tai muussa sellaisessa toiminnassa, johon jatkossa sovellettaisiin elinkeinoverolain kiinteistöliiketoimintaa koskevaa säännöstä.

2.3.3 Konserniavustuslaki

Konserniavustuslaki koskisi jatkossa kaikkia 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 ilman, että sen toiminnan luonnetta jouduttaisiin erikseen arvioimaan.

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, kiinteistöjen ja yhtymäosuuksien luovutustappiot säädettäisiin elinkeinoverolaissa vähennyskelpoisiksi vain vastaavista luovutusvoitoista, ei luovutustappio kasvattaisi yhtiön verovuoden tappiollisuutta. Konserniavustuksella ei tällöin voisi kattaa toisen konserniyhtiön omistaman muun 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 sekä 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 mukaan asuintalovarausta ei voi vähentää elinkeinotulosta. Asunto-osakeyhtiöiden, keskinäisten kiinteistöyhtiöiden ja asunto-osuuskuntien verotuksessa ei sovellettaisi elinkeinoverolakia, elleivät ne harjoita elinkeinotoimintaa. Nämä yhteisöt voisivat edelleen vähentää asuintalovaruksen tulostaan. Asuintalovaruksen on voinut tehdä myös muu kiinteistöosakeyhtiö tai muu osakeyhtiö. Näihin yhtiöihin sovellettaisiin yhtiömuodon perusteella elinkeinoverolakia myös silloin, kun niiden toiminta ei olisi varsinaista elinkeinotoimintaa. Näiden yhtiöiden tekemät asuintalovaukset ovat euromääräisesti selvästi suurempia kuin asunto-osakeyhtiöiden ja keskinäisten kiinteistöyhtiöiden varaukset. Myös yleishyödylliset yhteisöt ovat tehneet verotuksessaan asuintalovauksia.

Vaikka asuintalovarauksesta annetussa laissa ei ole suoraa viittausta sovellettavaan lakiin tai yhtiön toiminnan luonteeseen, viittaa elinkeinotulo käsitteenä elinkeinoverolain perusteella laskettuun tuloon. Asuintalovarausta koskevan säännöksen nykyinen muoto näyttäisi johtavan siihen, että elinkeinoverolain soveltaminen estäisi asuintalovaruksen vähentämisen. Kiinteistöliiketoiminta olisi käsitteellisesti elinkeinotoimintaa, mikä vaikuttaisi myös eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen mahdollisuuden vähentää asuintalovaraus verotuksessaan.

Asuintalovarausta voidaan pitää toiminnan harjoittamisen kannalta keskeisenä sellaisille yhteisöille, joiden pääasiallinen toiminta on kiinteistön omistamista ja hallitsemista ja siihen perustuvaa vuokraustoimintaa. Asuintalovarauksella voidaan poistaa ainakin osittain veroseuraukset, jotka aiheutuisivat siitä, että kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhtiön menot syntyvät usein huomattavasti aikaisemmin kuin tulot.

Yhteisöjen tulolähdeuudistuksen tarkoituksena ei ole olennaisesti muuttaa kiinteistöyhteisöjen verotusta asuintalovaruksen osalta. Sen vuoksi asuintalovarauksesta annetun lain soveltamisalaa täsmennettäisiin siten, että kyseisen varauksen voisivat tulolähdemuutoksesta huolimatta edelleen tehdä pääasiallisesti kiinteistöjen omistamista ja hallintaa harjoittavat yhteisöt sekä esimerkiksi yleishyödylliset yhteisöt.

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 tulolähdettä. Muun toiminnan tulolähteen käyttämätöntä hyvitystä ei siten voisi hyvittää tähän tulolähteeseen kuuluvasta tulosta määrättävistä veroista. Tilanne olisi sama niiden verovelvollisten verotuksessa, joiden harjoittama laaja vuokraustoiminta katsottaisiin kiinteistöliiketoiminnaksi. Käyttämättömät hyvitykset tulisi tällöin voida hyvittää elinkeinotulolähteessä. Käyttämätöntä ulkomaisen veron hyvitystä koskeva säännös ei vaikuttaisi käyttämättömän hyvityksen jäljellä olevaan vähentämisaikaan.

2.3.7. Perintö- ja lahjaverolain huojennus sukupolvenvaihdostilanteissa

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 yhdistymisen johdosta yhteisöt voisivat vähentää tappioita kaikista tuloistaan yli nykyisten tulolähdärajojen. Vuotuiset verotulot vähenisivät, koska tappioita, jotka nykyjärjestelmässä siirtyvät vähennettäväksi saman tulolähteen positiivisesta tuloksesta seuraavina verovuosina, voitaisiin vähentää heti ilman tulolähdärajoitusta. Vähentäminen samana verovuonna edellyttäisi kuitenkin, että syntyy tuloa, josta vähentäminen on mahdollista. Muussa tapauksessa tappiot siirtyisivät vähennettäväksi vasta seuraavina verovuosina.

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

Tässä tarkastelussa arvioidaan tulolähteiden yhdistämisen vaikutuksia tappioiden osalta osakeyhtiöiden verotuksessa. Tarkasteluvuosia ovat verovuodet 2013—2015 ja laskelmat perustuvat Verohallinnon tietoihin. Tarkastelu on rajoitettu ensi sijassa osakeyhtiöihin, koska ne muodostavat ydinjoukon niistä verovelvollisista, joita tulolähteiden yhdistäminen koskisi. Muiden yhteisöjen osalta vaikutukset verotuottoihin jäisivät suhteellisen vähäisiksi. Tarkastelussa ei ole mukana maatalouden tulolähdettä, koska sen verotus säilyisi ennallaan. Jäljempänä tarkastellaan myös yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevia verovaikutuksia.

Arvio tulolähteiden yhdistämisen verovaikutuksista perustuu simuloituun yhteisöverotukseen, jossa elinkeinotulolähde ja muun toiminnan tulolähde on yhdistetty. Laskelmassa on yhdistetty elinkeinotoiminnan ja muun toiminnan tulolähteen tulokset ja tappiot ja yhteenlasketusta nettotuloksesta on vähennetty yhteenlasketut käytettävissä olevat vanhat tappiot. Näin saatuun veropohjaan on sovellettu yhteisöverokantaa. Vertailukohteena on käytetty nykyiseen tulolähdekohtaiseen yhteisöverotukseen perustuvia lukuja. Tulolähteiden yhdistämisen veropohjavaikutus

saadaan uuden järjestelmän ja nykyjärjestelmän mukaisen veropohjan välisenä erotuksena. Vastaavasti verotuottovaikutus saadaan uuden järjestelmän ja nykyjärjestelmän mukaisen yhteisö-verotuoton välisenä erotuksena.

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

Aineisto

Taulukko 1: Lukumäärätietoja osakeyhtiöistä ja niiden ilmoittamista tulolähdekohtaisista tulokista vuosina 2013–2015.

	Osakeyhtiöiden/havaintojen lukumäärä		
	2013	2014	2015
Elinkeinotoiminnan tulos (+/-)	160 000	162 000	162 000
Maatalouden tulos (+/-)	460	520	570
Muun toiminnan tulolähteen tulos (+/-)	19 100	19 750	20 000
- Luovutusvoitto/-tappio (+/-)	3 000	3 200	3 700
Käyttöomaisuusosakkeiden veronalaiset luovutusvoitot (+)	800	890	900
Osakeyhtiöiden lukumäärä aineistossa yhteensä	172 100	174 300	175 800
- Osakeyhtiöiden lukumäärä, joilla on toimintaa vain yhdessä tulolähteessä	155 600	157 100	157 600
- Osakeyhtiöiden lukumäärä, joilla on toimintaa sekä elinkeinotoiminnan tulolähteessä että muun toiminnan tulolähteessä	11 100	11 800	12 300
- Osakeyhtiöiden lukumäärä, joilla on toimintaa useammassa kuin yhdessä tulolähteessä	12 200	12 400	12 500
- Osakeyhtiöiden lukumäärä, joilla ei ole toimintaa yhdessäkään tulolähteessä	4 400	4 800	5 600

Aineistossa on osakeyhtiöitä yhteensä noin 172 100–176 000 riippuen tarkasteluvuodesta.² Näistä yhtiöistä noin 156 000–158 000:lla on toimintaa vain yhdessä tulolähteessä, pääsääntöisesti elinkeinotoiminnan tulolähteessä. Yhtiöitä, joilla on toimintaa useammassa kuin yhdessä tulolähteessä, on noin 12 200–12 500 ja sellaisia yhtiöitä, jotka eivät ilmoita lainkaan toimintaa verovuonna, on noin 4 400–5 600.

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

Valtaosa aineiston osakeyhtiöistä harjoittaa elinkeinotoimintaa. Elinkeinotoimintaa harjoittavien yhtiöiden määrä vaihtelee tarkasteltavina vuosina 160 000:n ja 162 000:n välillä. Muun toiminnan tulolähteen tuloa on noin 20 000 yhtiöllä.

Tuloverolain mukaan verotettavia muun toiminnan tulolähteen luovutusvoittoja tai -tappioita on tarkasteltavana aikana 3 000—3 700:lla yhtiöllä.

Taulukko 2: Tietoja osakeyhtiöiden ilmoittamien tulolähdekohtaisten tulojen ja tappioiden yhteismääristä vuosina 2013–2015, miljoonaa euroa

	2013	2014	2015
Elinkeinotoiminnan tulo (+)	20 000	25 000	25 000
Maatalouden tulo (+)	20	30	30
Muun toiminnan tulolähteen tulo (+)	580	640	710
- Luovutusvoitot (+)	220	260	350
Käyttöomaisuusosakkeiden veronalaiset luovutusvoitot (+)	320	710	480
Elinkeinotoiminnan tappio (-)	6 050	5 060	7 500
Maatalouden tappio (-)	4	5	6
Muun toiminnan tulolähteen tappio (-)	125	105	105
- Luovutustappiot (-)	100	130	160

Taulukosta havaitaan, että elinkeinotoiminnan tulolähteen tulo ja tappion yhteismäärät ovat euromääräisesti selvästi suurempia kuin muun toiminnan tulolähteen tulo ja tappion yhteismäärät. Elinkeinotoiminnan tulolähteen tulo ja tappion yhteismäärät ovat myös selvästi suurempia kuin muun toiminnan tulolähteeseen kuuluvien luovutusvoittojen ja -tappioiden 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 elinkeinotulotulolähteessä, tarkasteluvuodesta riippuen noin 6—7,5 miljardia euroa. Muun toiminnan tulolähteen tulo vaihtelee noin 580—710 miljoonan euron välillä. Muun toiminnan tulolähteen tappioiden yhteismäärä on suhteellisen vähäinen, jolloin niiden aiheuttama yhteisöverovaikutus jää pieneksi. Muun toiminnan tulolähteen tappioiden yhteismäärä vaihtelee 105 miljoonan euron ja 125 miljoonan euron välillä riippuen tarkasteluvuodesta. Luovutustappioiden määrä vaihtelee 100—160 miljoonan euron välillä.

Tulolähdekohtaisten tulojen ja tappioiden yhteismäärien vertailu ei kuitenkaan anna tarkkaa kuvaa niiden tappioiden määrästä, joka voitaisiin tulolähdejaon poistamisen takia vähentää toisen tulolähteen tulosta, koska tappiot on laskelmassa vähennetty koko osakeyhtiöjoukon tasolla eikä yhtiökohtaisesti. Jäljempänä esitettävät yksityiskohtaisemmat laskelmat ovat sitä vastoin ensin laskettu osakeyhtiöittäin ja sen jälkeen yhdistetty koko osakeyhtiöjoukon tasolle.

3.1.2 Vaikutukset eri laskentavaihtoehdoissa

Seuraavassa esitettävät arviot tappioista aiheutuvista vaikutuksista veropohjaan ja verotuloihin on ensin laskettu osakeyhtiöittäin ja tämän jälkeen yhdistettynä koko osakeyhtiöjoukon tasolle. Tulolähteiden yhdistämisen vaikutusta on arvioitu kolmen laskentavaihtoehdon perusteella. Vaihtoehdot eroavat toisistaan sen suhteen, miten niissä käsitellään nykyisiä muun toiminnan tulolähteen luovutusvoittoja ja -tappioita.

Tarkastelussa on arvioitu ainoastaan tulolähteiden yhdistämisen vaikutusta olettaen, että elinkeinotoiminnan käsite säilyy ennallaan. Laskelmissa ei ole otettu huomioon sitä, että osa nykyisin muun toiminnan tulolähteeseen sisältyvistä tappioista syntyy laajamittaisessa vuokraustoiminnassa, joka jatkossa olisi kiinteistöliiketoimintaa.

I. Ensimmäisessä laskentavaihtoehdossa nykyisen muun toiminnan tulolähteen luovutustappiot vähennettäisiin vain muun omaisuuden luovutusvoitoista. Laskelmissa on muun omaisuuden luovutusvoittojen arvioitu vastaavan nykyisen muun toiminnan tulolähteen luovutusvoittoja.

II. Toisessa laskentavaihtoehdossa nykyisen muun toiminnan tulolähteen luovutustappiot voitaisiin vähentää kaikista elinkeinotulolähteen tuloista.

Laskentavaihtoehto I: Muun toiminnan tulolähteen luovutustappiot voidaan vähentää vain muun omaisuuden (=nykyisen muun toiminnan tulolähteen) luovutusvoitoista

Taulukko 3: Tulolähdejaon poistamisen vaikutuksia veroihin

Tulolähdejaon poistamisen vaikutuksia	2013	2014	2015
Yritysten lukumäärä, joilla on toimintaa sekä elinkeinotoiminnan tulolähteessä että muun toiminnan tulolähteessä	11 100	11 800	12 300
- Yritysten lukumäärä, joiden verojen määrään tulolähdejaon poistamisella on vaikutuksia	3 600	3 800	4 000
Vaikutukset tulo- ja veroeriin, miljoonaa euroa			
Vähennettävien tappioiden määrä	220	230	200
Vaikutus verovuoden positiiviseen nettotuloon ennen vanhojen tappioiden vähentämistä	-46	-40	-47
Vaikutus verovuoden veropohjaan	-42	-37	-44
Vaikutus verovuodelta maksettavaan yhteisöveroon	-10	-7	-9
Seuraaville vuosille siirtyviin tappioihin liittyvä seuraavien vuosien yhteisöveroa pienentävä vaikutus	-1	-1	-1

Tulolähteiden tappioiden vähentämismahdollisuuksien lisääntyminen laskentavaihtoehdon I mukaisella tavalla vaikuttaisi noin 3 600—4 000 osakeyhtiön maksamaan yhteisöveroon. Nii- den tappioiden määrä, joita voitaisiin vähentää toisen tulolähteen tuloksesta, vaihtelee noin 200 miljoonan ja 230 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 tulon määrä ei rajoita tappion vähentämistä.

Yhteisöveropohja pienenesi noin 37—44 miljoonaa euroa riippuen tarkasteluvuodesta. Valtaosalla tappioiden määrästä ei olisi vaikutusta yhteisöveropohjaan, sillä positiivinen tulos yhdessä tulolähteessä ja negatiivinen tulos toisessa tulolähteessä ovat tyypillisesti hyvin erisuuruisia. Verovaikutus jää tällöin pieneksi, koska pienestä tulosta ei voitaisi vähentää kuin osa euro-määräisesti suuremmasta tappiosta. Suurin osa tappioista siirtyisi sen vuoksi seuraaville vuosille kuten nykyisessä järjestelmässä.

Taulukon 3 perusteella tulolähdejaon poistamisen vaikutukset yhteisöverotuottoon olisivat vähäisiä. Verovuoden yhteisöveron määrä näyttäisi pienenevän noin 7—10 miljoonaa euroa riippuen tarkasteluvuodesta. Lisäksi seuraaville verovuosille voidaan arvioida siirtyvän jonkin verran 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. Yhteisöveron tuottoa tämä pienentäisi arviolta noin 1 miljoonaa euroa.

Muun toiminnan tulolähteen luovutustappiot voitaisiin vähentää vain muun omaisuuden luovutusvoitoista. Koska luovutustappioiden käsittely muistuttaa nykyjärjestelmää, siitä ei aiheudu verotuottovaikutuksia.

Laskentavaihtoehto II: Muun toiminnan tulolähteen luovutustappiot voidaan vähentää rajoituksetta

Taulukko 4: Tulolähdejaon poistamisen vaikutuksia veroihin

Tulolähdejaon poistamisen vaikutuksia	2013	2014	2015
Yritysten lukumäärä, joilla on toimintaa sekä elinkeinotoiminnan tulolähteessä että muun toiminnan tulolähteessä	11 100	11 800	12 300
- Yritysten lukumäärä, joiden veroihin tulolähdejaon poistamisella on vaikutuksia	4 800	5 000	5 200
Vaikutukset tulo- ja veroeriin, miljoonaa euroa			
Vähennettävien tappioiden määrä	370	410	370
Vaikutus verovuoden positiiviseen nettotuloon ennen vanhojen tappioiden vähentämistä	-92	-94	-99
Vaikutus verovuoden veropohjaan	-61	-62	-68
Täysi yhteisöverovaikutus	-23	-19	-20
Vaikutus verovuodelta maksettavaan yhteisöveroon	-15	-12	-14
Seuraaville vuosille siirtyviin tappioihin liittyvä seuraavien vuosien yhteisöveroa supistava vaikutus	-8	-6	-6

Jos muun toiminnan tulolähteen luovutustappiot olisivat tulolähteiden yhdistämisen jälkeen rajoituksetta vähennyskelpoisia, muutoksella olisi laskelman mukaan vaikutuksia noin 4 800—5 200 osakeyhtiön maksamaan yhteisöveroon. Niiden tappioiden määrä, joita voitaisiin vähentää toisen tulolähteen tuloksesta, vaihtelee noin 370 miljoonan ja 410 miljoonan euron välillä riippuen tarkasteluvuodesta. Vähennettävien tappioiden määrällä tarkoitetaan tässä tulolähteiden tappioiden ja muun toiminnan tulolähteen luovutustappioiden yhteismäärää, joka tulolähdejaon poistamisen seurauksena muuttuisi vähennyskelpoiseksi toisen tulolähteen tulosta, olettaen että tämän toisen tulolähteen tulon määrä ei rajoita tappion vähentämistä.

Yhteisöveropohja pienenisi noin 61—68 miljoonaa euroa riippuen tarkasteluvuodesta. Valtaosalla tappioiden määrästä ei ole vaikutusta yhteisöveropohjaan, sillä toisen tulolähteen tuloa, josta tappiota voitaisiin vähentää, on vähän suhteessa tappion määrään. Suurin osa tappioista siirtyy tämän takia seuraaville vuosille.

Vaikutukset verovuoden yhteisöveroon näyttäisivät jäävän edellisen johdosta pieniksi. Verovuoden yhteisövero pienenisi noin 12—15 miljoonaa euroa riippuen tarkasteluvuodesta. Lisäksi seuraaville verovuosille voidaan arvioida siirtyvän jonkin verran sellaisia vanhoja tulolähteen tappioita, joita nykyjärjestelmässä vähennetään verovuonna. Tämä supistaisi yhteisöveron tuottoa arviolta noin 6—8 miljoonaa euroa.

Muun toiminnan tulolähteen luovutustappiot voitaisiin vähentää kaikkien tulolähteiden tuloista ja riippumatta siitä, ovatko tulot luovutusvoittoja vai muita tuloja. Tästä syystä verotuottovaikutukset ovat suuremmat kuin laskentavaihtoehdossa I, jossa luovutustappioita voidaan vähentää vain tietynlaisista luovutusvoitoista.

Tulolähdejaon poistamisen vaikutukset yhteisöverotuottoon ovat kaiken kaikkiaan melko vähäisiä myös vaihtoehdossa II. Tulolähdejaon poistamisella ei näyttäisi olevan merkittäviä yhteisöveron jaksottumiseen kohdistuvia vaikutuksia, ainakaan yksittäisen vuoden tasolla tarkasteltuna.

3.1.3 Yhteenveto taloudellisista vaikutuksista

Tulolähdejaon poistamisen yhteydessä tappioiden vaikutus verovuoden yhteisöverotuottoon jää pieneksi tai melko pieneksi edellä esitetyissä laskentavaihtoehdoissa. Vaihtoehdossa I vaikutus verovuoden verotuloihin olisi noin 7—10 miljoonaa euroa ja vaihtoehdossa II 12—15 miljoonaa euroa.

Edellä olevien vaihtoehtojen lisäksi on tarkasteltu myös laskentavaihtoehtoa, jossa nykyisen muun toiminnan tulolähteen luovutustappioita vähennettäisiin muun omaisuuden luovutusvoittojen lisäksi myös käyttöomaisuusosakkeiden veronalaisista luovutusvoitoista. Sellaisia yrityksiä, joilla on sekä muun toiminnan tulolähteen tappioita että käyttöomaisuusosakkeiden veronalaista luovutusvoittoa on vähän (alle 20 kappaletta). Tämän laskentavaihtoehdon vaikutukset ovat sen vuoksi käytännössä samat kuin vaihtoehdossa I.

Yritysjoukko, johon tappioiden tulolähdejaon poistaminen vaikuttaisi, jäisi edellä esitettyjen laskelmien mukaan pieneksi tai melko pieneksi. Laskentavaihtoehdoissa I muutos koskisi arviolta noin 3 600—4 000 osakeyhtiötä ja vaihtoehdossa II noin 4 800—5 200 osakeyhtiötä.

Laskelmien maltillisiin verotuottovaikutuksiin on kolme keskeistä syytä. Valtaosalla osakeyhtiöistä on vain yksi tulolähde. Vain osalla niistä aineiston yhtiöistä, joilla on useampi tulolähde, on samanaikaisesti sekä positiivinen että negatiivinen tulolähteen tulos. Lisäksi positiivinen tu-

los yhdessä tulolähteessä ja negatiivinen tulos toisessa tulolähteessä ovat tyypillisesti hyvin erisuuruisia. Tässä tilanteessa suuria tappioita käytetään pienten veronalaisten tulojen supistamiseen tai pieniä tappioita suurten veronalaisten tulojen supistamiseen. Verovaikutus jää kummasakin tapauksessa pieneksi.

Laskelmat kuvaavat tilannetta, jossa nykyiset elinkeinotoiminnan tulolähde ja muun toiminnan tulolähde yhdistetään ilman, että elinkeinotoiminnan käsite muuttuisi. Arvioinnissa ei ole otettu huomioon sitä, että osa nykyisin muun toiminnan tulolähteeseen sisältyvistä tappioista syntyy laajamittaisessa vuokraustoiminnassa, joka jatkossa olisi kiinteistöliiketoimintaa. Tällaisessa toiminnassa syntyvät luovutustappiot vähennettäisiin ilman rajoituksia kaikista tulolähteen tuloista. Kun kiinteistöliiketoiminnan vaikutusta ei ole laskelmissa otettu huomioon, jää edellä esitetty verovaikutus laskentavaihtoehdossa I todellista pienemmäksi. Toisaalta verovaikutus vaihtoehdossa II, jossa oletetaan kaikkien muun toiminnan tulolähteen luovutustappioiden olevan rajoituksetta vähennyskelpoisia, on todellista suurempi.

3.2 Vaikutukset verovelvollisille

3.2.1 Yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevista verovaikutuksista

Yleishyödylliseen yhteisöön sovellettaisiin elinkeinoverolakia kuten nykyisin vain siltä osin, kuin yhteisö harjoittaa elinkeinotoimintaa. Laajan kiinteistövuokrauksen käsitteleminen elinkeinotoimintana merkitsisi kuitenkin sitä, että yleishyödyllisen yhteisön harjoittamaan laajamittaiseen vuokraustoimintaan sovellettaisiin elinkeinoverolakia silloin, kun vuokraustoiminta ei ole osa yhteisön yleishyödyllistä tarkoitusta. Tältä osin nykyisin osittain veronalaiset vuokratuotot sekä verovapaat luovutusvoitot olisivat veronalaista tuloa.

Käytettävissä olevasta aineistoista johtuen yleishyödyllisten yhteisöjen kiinteistöliiketoimintaan liittyviä verovaikutuksia voidaan arvioida vain karkeana suuruusluokka-arviona. Seuraavassa arvioidaan vuokraustoimintaan liittyviä verovaikutuksia pohjautuen vuoden 2015 verotustietoihin. Arviossa keskitytään vuokraustoimintaan, koska verovapaista luovutusvoitoista ei ole käytettävissä luotettavaa tietoa.

Vuonna 2015 vuokratuloja saavia yleishyödyllisiä yhteisöjä oli yhteensä noin 16 000 kappaletta. Näistä merkittävät vuokratulot keskittyivät pienelle osalle yhteisöjä: 267 yhteisön bruttovuokratuotto oli yli 100 000 euroa ja 50 yhteisön bruttovuokratuotto oli yli 1 miljoonaa euroa. Kaikkien yleishyödyllisten yhteisöjen nettovuokratuotto oli yhteensä noin 110 miljoonaa euroa, josta noin 10 miljoonaa euroa oli veronalaista muun toiminnan tulolähteessä.

Käytettävissä ei ole tietoa siitä, kuinka suuri osa vuokratuotosta oli veronalaista elinkeinotulolähteessä. Myöskään sitä, kuinka suuri osa yleishyödyllisten yhteisöjen kiinteistövuokrauksesta arvioitaisiin kiinteistöliiketoiminnaksi, ei ole mahdollista arvioida käytettävissä olevien tietojen perusteella. Jos kuitenkin elinkeinotoiminnasta saataviksi vuokratuotoiksi arvioidaan esimerkiksi puolet niiden yhteisöjen vuokratuotoista, joilla bruttovuokratuotto oli vuonna 2015 yli 100 000 euroa, vaikutus yhteisöveron kertymään olisi noin 8–10 miljoonaa euroa, olettaen, että vuokraustoiminta jatkuisi muuttumattomana.

Verovaikutuksen arvioidaan kohdistuvan suhteellisen harvoin laajamittaista vuokraustoimintaa harjoittaviin yleishyödyllisiin yhteisöihin, pienehköjä vuokratuottoja saavat yhteisöt eivät olisi kiinteistöliiketoiminnan harjoittajia. Laskelmassa kaikki nykytilanteessa veronalaiset vuokratulot on tulkittu henkilökohtaiseksi tuloksi, vaikka tosiasiaassa luvut sisältävät myös jo nykytilanteessa elinkeinotulona täysimääräisesti verotettua vuokratuloa. Tämä alentaisi yllä las-

kettua verovaikutusta. Lisäksi on huomattava, että tässä esimerkkilaskelmassa ei ole otettu huomioon käyttäytymisvaikutuksia, joita verotuksen muutoksella voisi olla yleishyödyllisten säätiöiden ja yhdistysten vuokraustoimintaan. Laskelmassa ei myöskään ole otettu huomioon aikaisempina vuosina syntyneitä tappioita eikä luovutusvoittojen ja –tappioiden vaikutusta. Koska elinkeinotulolähde muodostaa yhden kokonaisuuden, saattaa myös mahdollisen muun elinkeinotoiminnan tappiollisuus osaltaan pienentää kiinteistöliiketoiminnasta aiheutuvaa verovaikutusta.

Korkojen vähennyskelpoisuus

Nykyinen korkojen vähennyskelpoisuuden rajoittamista koskeva säännös koskee elinkeinotoiminnan tulolähdettä. Yhteisöt, joihin sovelletaan tuloverolakia, eivät ole rajoitussäännöksen soveltamisalan piirissä. Elinkeinoverolain soveltamisella voisi siten olla vaikutuksia sellaisten yhteisöjen oikeuteen vähentää korkomenoja, joiden verotuksessa nykyisin sovelletaan tuloverolakia. Veron kiertämisen estämistä koskeva direktiivi kuitenkin edellyttää, että direktiivin korkomenoja koskevat rajoitukset toteuttava muutos kansalliseen lainsäädäntöön on sovellettavissa viimeistään verovuodesta 2019 alkaen. Direktiiviin perustuvan lainsäädäntömuutoksen johdosta korkojen vähennyskelpoisuuden rajoitus koskisi myös niitä yhteisöjä, joihin sovellettaisiin tuloverolakia. Yhteisöjen tulolähteitä koskevalla esityksellä ei siten olisi yhteisöjen kannalta erillistä vaikutusta korkomenojen vähennyskelpoisuuteen.

3.3 Muut vaikutukset

Verotuksen tulolähdejako aiheuttaa sekä yhteisöille että Verohallinnolle hallinnollista taakkaa. Ehdotetun muutoksen jälkeen yhteisöjen verotettava tulos voitaisiin määrittellä nykyistä yksikertaisemmin kirjanpidon tuloksen perusteella ottamalla huomioon verolainsäädännön edellyttämät korjaukset. Yhteisön vuotuisen taloudellisen tuloksen erottelua kahdeksi erilliseksi verotettavan tulon laskelmaksi ei enää tarvitsisi tehdä sen paremmin veroilmoituksilla kuin Verohallinnon tietojärjestelmissäkään.

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 pöytäkirjamerkinällä, 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. Esitystä on käsitelty valtiovarainministeriön 18 päivänä marraskuuta 2016 asettamassa asiantuntijaryhmässä, jonka tehtävänä oli tukea lainvalmistelua. Asiantuntijoina toimivat hallintoneuvos Matti Halén, professori emeritus Raimo Immonen, professori Seppo Penttilä, yliopistonlehtori Pekka Nykänen, apulaisprofessori Tomi Viitala sekä oikaisulautakunnan puheenjohtaja Marjaana Haarala. Asiasta on pyydetty lausunnot kesällä 2017.

Esityksestä on pyydetty lausunnot

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.

Kiinteistöliiketoiminnan käsittelystä elinkeinotoimintana olisi vakiintuneen oikeuskäytännön muuttamiseksi tarpeen säätää erikseen. Pykälän uudessa 2 momentissa elinkeinotoiminnan käsite laajennettaisiin yhteisöjen ja elinkeinoyhtymien verotuksessa käsittämään myös kiinteistöliiketoiminnan. Kiinteistöliiketoiminta saatettaisiin näiden verovelvollisten verotuksessa samaan asemaan elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täyttymistä arvioitaessa kuin muukin liiketoiminta, ja sitä arvioitaisiin liiketoiminnan yleisten kriteereiden perusteella. Säännös koskisi kaikkien yhteisöjen sekä elinkeinoyhtymien liiketoiminnan muodossa harjoitettua kiinteistötoimintaa. Käytännössä säännöstä sovellettaisiin yhteisöjen lisäksi avoimien yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden harjoittamaan toimintaan.

Kiinteistöliiketoiminnasta olisi kysymys silloin, kun kiinteistöjen tai huoneistojen vuokraustoiminta on laajaa ja aktiivista ja sisältää investointien perusteella liiketoimintariskin. Kiinteistöliiketoiminnan katsominen elinkeinotoiminnaksi perustuisi aina kokonaisarviointiin ja ratkaisu tehtäisiin verovelvollisen vuokraustoiminnan luonteen perusteella. Pelkkään määrälliseen kriteeriin kuten kiinteistökohteiden lukumäärään ei ratkaisua toiminnan luonteesta voisi perustaa.

Suuntaa antavia esimerkkejä säännöksen soveltamistilanteista:

Esimerkki 1

Yhtiön toimiala on hallita omistus- ja vuokraoikeuden nojalla kiinteistöjä ja toimitiloja sekä vuokrata niitä. Kiinteistöjen ja niiden käyttöön liittyvän omaisuuden tasearvo on 900 miljoonaa euroa, liikevaihto eli vuokratulot ovat 100 miljoonaa euroa. Kiinteistötoiminnan palveluksessa on 20 henkilöä.

Yhtiö harjoittaa laajamittaista kiinteistöjen vuokraustoimintaa, jota pidettäisiin kiinteistöliiketoimintana.

Esimerkki 2

Yhtiön kiinteistönkehitystoiminta rajoittuu pääasiassa yhteen vuokrattuun liikekiinteistöön kaupungin keskustassa. Kiinteistössä on 14 liikehuoneistoa, joista saadut vuokratulot ovat noin 5 miljoonaa euroa. Kiinteistöön on kohdistunut laaja parannus- ja kehittämishanke, jonka investoinnit ovat neljän vuoden aikana olleet yhteensä 13,5 miljoonaa euroa.

Kiinteistöön kohdistuvat investoinnit ovat olleet yhteensä noin 30 miljoonaa euroa. Osa investoinneista on rahoitettu vieraalla pääomalla.

Kiinteistöön kohdistuvat peruserparannus- ja muutostyöt osoittavat aktiivisuutta, suunnitelmallisuutta ja voitontavoittelutarkoitusta. Toimintaan liittyy taloudellinen riski. Vuokraustoiminta on laajaa, vaikka vuokrauskohde muodostuu yhdestä kiinteistöstä. Yhtiön toimintaa pidettäisiin kiinteistöliiketoimintana.

Esimerkki 3

Yhtiö omistaa 15 pientä osakehuoneistoa ja sillä on yli 1 miljoonan euron suuruinen velka. Huoneistot on vuokrattu asuinkäyttöön. Huoneistoihin on tehty normaaleja ylläpito- ja kunnostuskorjauksia. Yhtiön vuokraustoiminta ei ole pidettävä erityisen laajana eikä tavanomaisten kunnostuskorjausten suorittaminen merkitse liikkeenomaista toimintaa. Yhtiön ei katsottaisi harjoittavan kiinteistöliiketoimintaa.

Esimerkki 4

Ei-keskinäinen kiinteistöyhtiö omistaa 2 kiinteistöä ja 8 huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet. Tasearvoltaan kokonaisuus on noin 2 miljoonaa euroa ja siihen kohdistuva velka noin 400 000 euroa. Kiinteistöt on vuokrattu ulkopuoliselle liiketoimintaa harjoittavalle yhtiölle. Kiinteistöyhtiön ei katsottaisi harjoittavan kiinteistöliiketoimintaa.

Kiinteistöliiketoimintaan kuuluvat kiinteistöt ja kiinteistöyhtiöiden osakkeet kuuluisivat käyttöomaisuuteen.

Pykälän uudessa 3 momentissa säädettäisiin elinkeinoverolain soveltamisesta yhteisöjen harjoittamaan toimintaan. Yhteisöjen verotuksessa sovellettaisiin elinkeinoverolakia myös silloin, kun kysymyksessä ei ole 1 tai 2 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 sen sijaan 1 ja 2 momentissa mainittua liiketäi ammattitoimintaa.

Pykälän 3 momentin säännöstä sovellettaisiin ulkomaisiin yhteisöihin vastaavalla tavalla kuin kotimaisiin. Verosopimusten mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta yrityksen liiketoimintaa kokonaan tai osittain harjoitetaan. OECD:n malliverosopimusta vastaavissa verosopimuksissa tarkoitettuun liiketoimintaan luettaisiin yhteisöjen ja elinkeinoyhtymien osalta kiinteistöliiketoiminta ja muu liiketoiminta.

Kaikkien yhteisöjen verotuksessa ei sovellettaisi elinkeinoverolakia yhteisömuodon perusteella, vaan ainoastaan silloin, kun ne harjoittavat 1 tai 2 momentissa tarkoitettua elinkeinotoimintaa. Pykälän 3 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 3 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.

Säännöksen 3 momentin soveltamisalan ulkopuolelle jäävien yhteisöjen osalta elinkeinoverolain soveltaminen ratkaistaisiin 1 ja 2 momentissa tarkoitettun elinkeinotoiminnan käsitteen perusteella. Jos yhteisö harjoittaa elinkeinotoimintaa, siihen sovellettaisiin elinkeinoverolakia kuten nykyäänkin.

Yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain saamastaan elinkeinotulosta sekä kunnalle muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta. Kiinteistöliiketoiminnan käsitteen sisältyminen elinkeinotoiminnan määritelmään merkitsisi sitä, että yleishyödyllisen yhteisön harjoittama laajamittainen vuokraustoiminta olisi kiinteistöliiketoimintana nykyisestä käytännöstä poiketen elinkeinotoimintaa ja siten yhteisön veronalaista toimintaa. Silloin kun vuokraustoiminnalla toteutetaan yhteisön yleishyödyllistä tarkoitusta, toiminta ei olisi elinkeinotoimintaa. Muun toiminnan osalta elinkeinoverolain soveltaminen yleishyödylliseen yhteisöön pysyisi ennallaan.

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 3 momentin nojalla elinkeinoverolain soveltamisalan piiriin. Sellaiset asunto-osuuskunnat, joiden toiminta vastaa asunto-osakeyhtiön toimintaa, rinnastettaisiin elinkeinoverolakia sovellettaessa asunto-osakeyhtiöihin.

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 3 momentissa tarkoitettuna 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 yhtiön tulo-osuuden tulolähteen on osakkaan verotuksessa katsottu määräytyvän yhtiön tulolähteen perusteella. Kun osakkaana olevan yhteisön verotuksessa ei enää olisi muun toiminnan tulolähdettä, verotettaisiin tulo-osuudet yhtiön elinkeinotoiminnan ja muun toiminnan tulosta yhteisön elinkeinotulolähteen tulona. Yhteisön osuus yhtiön maatalouden tuloon olisi edelleen yhteisölle maatalouden tulolähteen tuloa.

5 §. 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, jolle sitä ole saatu veronalaisen tulon sijaan.

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

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.

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 veronlaista 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 säädetyin 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, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuuksien ja kiinteistöomaisuuden osalta. Luovutuksesta syntyneet tappiot saataisiin vähentää muuhun omaisuuteen kuuluvien osakkeiden, yhtiöosuuksien tai kiinteistöjen luovutuksesta syntyneistä voitoista verovuonna ja viitenä seuraavana verovuonna. Rajoitus koskisi esimerkiksi sellaisten yhteisöjen arvopapereiden luovutustappioita, joiden toiminta ei ole elinkeinoverolain edellytykset täyttävää arvopaperikauppaa tai muutoin elinkeinotoimintaa.

Muusta omaisuudesta olisi kiinteistöjen ja kiinteistöosakkeiden osalta kysymys lähinnä silloin, kun verovelvollinen omistaa muutaman huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet tai suhteellisen vähäisiä kiinteistökohteita, jotka on esimerkiksi annettu vuokralle ulkopuoliselle vuokralaiselle pitkäaikaisella vuokrasopimuksella. Muun omaisuuden luovutustappiota koskeva rajoitus kohdistuisi kiinteistöomistuksen osalta käytännössä vain sijoitustarkoituksessa passiivisesti omistettuihin kohteisiin, koska yhteisöjen harjoittama aktiivinen ja laaja kiinteistönvuokraus olisi kiinteistöliiketoimintaa ja siihen kuuluva omaisuus käyttöomaisuutta.

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 ti-

lannetta. Lainkohdan sanamuoto muutettaisiin väljemmäksi siten, että nykyistä esimerkkilueteloa supistettaisiin. Tarkennettu rahoitusomaisuuden määrittely koskisi kaikkia elinkeinoverolain nojalla verotettavia verovelvollisia.

12 §. Käyttöomaisuuden määritelmän sanamuotoa tarkennettaisiin siten, että käyttöomaisuutta olisivat elinkeinotoiminnassa pysyvään käyttöön tarkoitetut 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 eria, 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. 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 käsitteitä verotuksessa.

Uusi 12 a § ei koskisi niitä yhteisöjä, joiden verotuksessa elinkeinoverolakia sovellettaisiin vain elinkeinotoimintaan. 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 hankintamenoon 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 EU:n parlamentin ja neuvoston tilinpäätösdirektiivin 2013/34/EU tekstiä ja olevan yleiskiellisenä ymmärrettävämpi. Jotta elinkeinoverolain ja kirjanpitolainsäädännön välille ei jäisi tarpeentonta eroa, tehtäisiin vastaava sanamuodollinen tarkistus elinkeinoverolain hankintameno määritelmään.

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 tällaisten osakaslainojen menetykset olisi yhtiön tulosta vähennyskelpoisia. Vähennyskelvottomuudesta säädettäisiin selvyuden vuoksi erikseen 16 §:n uudessa 11 kohdassa.

17 §. Muuhun omaisuuteen kuuluvien osakaslainojen ja muiden yhteisön tulonhankkimistarkoitukseen liittymättömien saamisten menetykset säädettäisiin edellä erikseen vähennyskelvottomiksi. 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. Osakkeiden, henkilöyhtiöiden yhtiöosuuksien ja kiinteistöjen 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 tulonhankkimistoiminnassa käytetyn muun omaisuuden 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 saatuun luovutushintaan. Purkautumisen yhteydessä sovelletaan osakkeiden ja yhtiöosuuksien luovutusta koskevia säännöksiä. Jos purkautuvan yhtiön osakkeet tai henkilöyhtiön yhtiöosuus kuuluisivat yhteisön muuhun omaisuuteen ja niiden hankintameno ylittäisi purkautuvasta yhtiöstä saadun jako-osan määrän, vähennettäisiin ylittävä osa hankintamenosta samalla tavalla kuin luovutuk-

sesta syntynyt tappio. Jako-osan ylittävä määrä hankintamenosta olisi vähennyskelpoinen muuhun omaisuuteen kuuluvien osakkeiden, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuuksien ja kiinteistöjen 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. Yhteisöjen ja elinkeinoyhtymien verotuksessa myös kiinteistöliiketoimintaa palveleva omaisuus olisi elinkeinotoimintaa palvelevassa käytössä. Pykälän 3 momentissa säädettäisiin selvyuden vuoksi erikseen, että kaikki yhteisön omistamat kiinteistöt ja muut hyödykkeet kuuluisivat elinkeinotulolähteeseen silloin, kun yhteisöön sovellettaisiin elinkeinoverolakia yhteisömuodon perusteella. Poikkeuksen tällöin muodostaisivat vain maatalouskiinteistöt ja muut hyödykkeet, jotka kuuluisivat maatalouden tulolähteeseen.

56 a §. Niiden yhteisöjen verotuksessa, joihin ei enää sovellettaisi tuloverolakia, vähennettäisiin tuloverolain 50 §:ssä tarkoitettu 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 3 momenttia.

Kiinteistöliiketoimintaa pidettäisiin elinkeinotoimintana myös muun kuin 1 §:n 3 momentissa tarkoitettua yhteisön sekä elinkeinoyhtymän verotuksessa. Näillä verovelvollisilla ei enää välttämättä olisi muun toiminnan tulolähdettä, jonka luovutusvoitoista ennen lain voimaantuloa syntyneitä vuokraustoiminnassa käytettyjen kiinteistöomaisuuden luovutustappioita voitaisiin vähentää. Nämä luovutustappiot olisivat vähennettävissä käyttöomaisuuteen kuuluvien muiden kuin verovapaasti luovutettavien osakkeiden tai kiinteistöjen luovutuksesta syntyneestä voitosta, kun on ilmeistä, että tappio on syntynyt toiminnassa, jota lain voimaan tultua pidettäisiin kiinteistöliiketoimintana. Käytännössä useimpien laajamittaista vuokraustoimintaa harjoittavien verovelvollisten koko vuokraustoiminta ja siihen liittyvä omaisuus kuuluisi jatkossa kiinteistöliiketoimintaan, joten myös kiinteistöomaisuuden vähentämättömät luovutustappiot muun toiminnan tulolähteessä olisivat ilmeisesti syntyneet tässä toiminnassa.

Säännöksellä ei olisi vaikutusta luovutustappioiden vähentämiseen säädettyyn aikaan. Luovutustappio voitaisiin vähentää sitä mukaa kuin luovutusvoittoa syntyy tuloverolain 50 §:n 1 momentissa tarkoitettuna aikana eli viitenä verovuotena tappion syntymisen jälkeen. Oikeuskäytännössä otetun kannan mukaan aikaisempien verovuosien luovutustappiot vähennetään ennen verovuoden luovutustappioiden vähentämistä.

1.2 Tuloverolaki

10 §. *Suomesta saatu tulo.* Suomesta saadun tulon määritelmää täsmennettäisiin korvaamalla käsite liike käsitteellä elinkeinotoiminta. Sen lisäksi säännökseen lisättäisiin kiinteistöliiketoiminnasta saatu tulo. Molemmat muutokset olisivat säännöstä selventäviä. Elinkeinotoiminnalla tarkoitettaisiin liike- ja ammattitoimintaa. Kiinteistöliiketoiminnan sisällyttäminen säännöksen sanamuotoon ei laajentaisi säännöksen soveltamisalaa, koska kiinteistöliiketoimintaan sisältyvät tulot olisivat jo pykälän 1 ja 10 kohtien perusteella Suomesta saatua tuloa.

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 3 momentissa tarkoitettua yhteisöä, jonka verotuksessa ei enää sovellettaisi tuloverolakia. Muun toiminnan tuloa ja tappiota voisi syntyä vain niiden yhteisöjen verotuksessa, jonka verotuksessa ei sovelleta elinkeinoverolakia 1 §:n 3 momentissa tarkoitetulla tavalla.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin lain voimaan tullessa käyttämättä olevien muun toiminnan tappioiden vähentämisestä. Yhteisöt, joihin sovellettaisiin uutta elinkeinoverolain 1 §:n 3 momenttia vähentäisivät muun toiminnan tulolähteen vähentämättömät tappiot elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloista, koska näiden yhteisöjen verotuksessa ei enää sovellettaisi tuloverolakia.

Myös kiinteistöliiketoimintaa harjoittavien muiden yhteisöjen ja elinkeinoyhtymien verotuksessa sovellettaisiin 3 momenttia. Kiinteistöliiketoimintaa harjoittavan muun yhteisön tai elinkeinoyhtymän verotuksessa muun toiminnan tulolähteen tappioiden syntymiseen on voinut vaikuttaa sekä kiinteistöliiketoiminnaksi katsottava laaja vuokraustoiminta että muu tuloverolain nojalla verotettu toiminta. Siltä osin kuin olisi ilmeistä, että tappio on syntynyt laajamittaisessa vuokraustoiminnassa, johon jatkossa sovellettaisiin elinkeinoverolain kiinteistöliiketoimintaa koskevaa säännöstä, olisi tappio vähennettävissä elinkeinotulolähteessä. Tappioiden siirtyminen olisi mahdollista esimerkiksi silloin, kun vahvistetut tappiot olisivat aiheutuneet yhdestä toimialasta eli laajasta vuokraustoiminnasta. Käytännössä lienee tavallista, että laajamittaista vuokraustoimintaa harjoittavien verovelvollisten koko toiminta muodostaisi jatkossa kiinteistöliiketoiminnan kokonaisuuden. Tappion voitaisiin katsoa ilmeisesti syntyneen vuokraustoiminnassa, kun verovelvollinen antaisi asiasta luotettavan selvityksen.

Vahvistetut muun toiminnan tulolähteen tappiot vähennettäisiin elinkeinotoiminnan tulosta 120 §:n 1 momentissa säädettyä aikana eli tappiovuotta seuraavan 10 verovuoden aikana. Tappiot vähennettäisiin syntymisjärjestyksessä sitä mukaa kuin tuloa syntyy.

1.3 Konserniavustuslaki

2 §. Konserniavustuslakia sovellettaisiin kaikkiin niihin osakeyhtiöihin ja osuuskuntiin, joiden verotettava tulo määräytyy elinkeinoverolain mukaan. Tällaiset osakeyhtiöt ja osuuskunnat voisivat antaa ja vastaanottaa konserniavustuksen, jos muut konserniavustuslaissa säädetyt edellytykset täyttyvät. Konserniavustuksen piiriin tulisivat muun muassa kiinteistöliiketoimintaa harjoittavat ja osakeomistuksia hallinnoivat yhtiöt, jotka nykyään eivät voi antaa tai saada konserniavustusta. Asunto-osakeyhtiöt ja keskinäiset kiinteistöyhtiöt, 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. Arvostus tapahtuisi yleensä vastaavasti kuin käyttöomaisuuteen kuuluvien varojen arvostaminen. Pääsääntöisesti varat arvostettaisiin tuloverotuksessa poistamattomaan arvoon. Kiinteistö, rakennus ja rakennelma arvostettaisiin poistamattomaan hankintamenuun tai sitä korkeampaan verovuotta edeltävän vuoden vertailuarvoon. Julkisesti noteeratut arvopaperit saataisiin arvostaa niiden yhteenlasketun vertailuarvon perusteella, jos se on yhteenlaskettua poistamatonta hankintamenua suurempi.

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

1.5 Laki asuintalovarauksesta verotuksessa

1 §. *Asuintalovaraus.* Pykälän 2 momenttia muutettaisiin siten, että sellaiset kiinteistöyhteisöt, joihin lainmuutoksen jälkeen sovellettaisiin elinkeinoverolakia, voisivat edelleen vähentää tulostaan asuinrakennuksesta johtuvia menoja varten muodostettavan asuintalovarauksen. Ehdotetun 1 kohdan mukaan sellainen yhteisö, jonka pääasiallinen toiminta on kiinteistön omistamista ja hallintaa tai siihen perustuvaa vuokraustoimintaa voisi vähentää asuintalovarauksen myös silloin, kun yhteisön verotettava tulo lasketaan elinkeinoverolain mukaisesti. Säännös koskisi sekä sellaisia yhteisöjä, joiden toimintaa pidettäisiin kiinteistöliiketoimintana, että sellaisia kiinteistön hallintaa ja vuokrausta harjoittavia yhteisöjä, joiden toimintaan sovellettaisiin yhteisömuodon perusteella elinkeinoverolakia.

Ehdotetun 2 kohdan mukaan asuintalovarauksen vähentäminen olisi mahdollista myös sellaiselle kiinteistöliiketoimintaa harjoittavalle yhteisölle, jonka pääasiallinen toiminta on muuta kuin elinkeinotoimintaa. Elinkeinotoiminnalla tarkoitettaisiin tässä yhteydessä elinkeinoverolain 1 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettua toimintaa. Käytännössä säännöstä sovellettaisiin niiden yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksessa, joiden harjoittama laajamittainen kiinteistönvuokraus olisi elinkeinotoiminnaksi katsottavaa kiinteistöliiketoimintaa.

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 sekä niitä yhteisöjä, joihin yhteisömuodon perusteella sovellettaisiin elinkeinoverolakia, että sellaisia muita verovelvollisia, joiden harjoittama laajaa vuokraustoimintaa pidettäisiin jatkossa kiinteistöliiketoimintana. 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 mahdollisimman pian. Niitä sovellettaisiin ensimmäisen keran verovuodelta 2019 toimitettavassa verotuksessa.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi 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 ja 12 §, 14 §:n 1 momentti, 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, 51 §:n 1 momentti 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 ja 3 momentti, 2 §:ään, sellaisena kuin se on viimeksi mainitussa laissa, uusi 2 momentti, 7 §:ään uusi 2 momentti, lakiin uusi 8 a ja 12 a §, 16 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 859/1981, 1164/1990, 717/2004, 1134/2005, 1077/2008, 987/2012 ja 1087/2014, siitä lailla 1087/2014 kumotun 11 kohdan tilalle uusi 11 kohta, lakiin uusi 42 a §, 51 d §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 1109/1996 ja 717/2004, uusi 3 momentti, 53 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 1539/1992 ja 1168/2000, uusi 3 momentti ja lakiin uusi 56 a § seuraavasti:

1 §

Tuloverolain (1535/1992) 3 §:ssä tarkoitetun yhteisön sekä 4 §:n 1 momentissa tarkoitetun elinkeinoyhtymän verotuksessa elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan myös kiinteistöliiketoimintaa.

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 3 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;

5) rahoitusomaisuudesta ja muusta omaisuudesta saadut voitot;

7 §

Jäljempänä 12 a §:ssä tarkoitettuun muuhun omaisuuteen kuuluvan muun kuin tulohankkimistarkoituksessa 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 osakkeen, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuuden ja kiinteistön luovutuksesta syntynyt tappio on vähennyskelpoinen vain muuhun omaisuuteen kuuluvien osakkeiden, yhtiöosuuksien tai kiinteän omaisuuden luovutuksesta syntyneistä veronalaisista voitoista verovuonna ja viitenä seuraavana verovuonna.

9 §

Rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset ja muut rahoitusvarat.

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 hiekanottoapaikat, kaivokset, kivilouhokset, turvesuot ja muuta sellaiset hyödykkeet. Maa-alue, arvopaperit ja muut sellaiset hyödykkeet ovat kulumatonta käyttöomaisuutta.

12 a §

Muuta omaisuutta ovat 1 §:n 3 momentissa tarkoitettujen 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. Hankintamenuon luettaan lisäksi kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n tai mainitun lain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien nojalla hyödykkeen hankintamenuon kirjanpidossa luetut kiinteät menot ja korkomenot.

16 §

Tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja eivät ole:

11) muuhun omaisuuteen kuuluvan tuloverolain 53 a §:ssä tarkoitettujen osakaslainan tai muun muussa kuin tulohankkimistarkoituksessa annetun saamisen menetys.

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 hankintameno-jako-osan ylittävältä osalta mitä 8 a §:ssä säädetään luovutuksesta syntyneen tappion vähentämisestä.

53 §

Sen lisäksi mitä edellä säädetään, elinkeinotulolähteeseen kuuluvat muutkin 1 §:n 3 momentissa tarkoitetun yhteisön omistamat kiinteistöt ja muut hyödykkeet lukuun ottamatta maatalouden varoihin kuuluvia kiinteistöjä ja hyödykkeitä.

56 a §

Edellä 1 §:n 3 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.

Edellä 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua kiinteistöliiketoimintaa harjoittavan muun kuin mainitun pykälän 3 momentissa tarkoitetun verovelvollisen verotuksessa luovutustappio vähennetään käyttöomaisuuteen kuuluvien muiden kuin verovapaasti luovutettavien osakkeiden tai kiinteistöjen luovutuksesta syntyneestä voitosta, jos on ilmeistä, että luovutustappio on syntynyt tämän lain voimaantultua kiinteistöliiketoiminnaksi katsottavassa toiminnassa.

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

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä kuuta 20 ____ . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2019 toimitettavassa verotuksessa.

2.

Laki

tuloverolain 10 ja 120 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan tuloverolain (1535/1992) 10 §:n 2 kohta ja 120 §:n 1 momentti ja
lisätään 120 §:ään uusi 3 momentti seuraavasti:

10 §

Suomesta saatu tulo

Suomesta saatua tuloa on muun ohessa:

2) täällä harjoitetusta elinkeinotoiminnasta, mukaan lukien kiinteistöliiketoiminta, ammatista, maataloudesta tai metsätaloudesta saatu tulo;

120 §

Yhteisön, elinkeinoyhtymän ja yhteisetuuden muun toiminnan tappio

Muun kuin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n 3 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 3 momenttia, elinkeinotoiminnan tulolähteen tulosta. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua kiinteistöliiketoimintaa harjoittavan muun verovelvollisen verotuksessa tappio vähennetään elinkeinotoiminnan tulolähteen tulosta siltä osin kuin on ilmeistä, että tappiot ovat syntyneet tämän lain voimaantultua kiinteistöliiketoiminnaksi katsottavassa toiminnassa.

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 2019 toimitettavassa verotuksessa.

3.

Laki

konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain 2 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (8251986) 2 § seuraavasti:

2 §

Osakeyhtiö tai osuuskunta voi antaa toiselle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle konserniavustuksen, jos sekä konserniavustuksen antajan että saajan harjoittamaan toimintaan 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 2019 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 soveltuvin osin tässä pykälässä tarkoitettulla tavalla.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2019 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 elinkeinotulosta tai maatalouden tulosta. Yhteisö voi kuitenkin vähentää asuintalovarauksen elinkeinotulostaan, jos

- 1) yhteisön pääasiallinen toiminta perustuu kiinteistön omistamiseen ja hallitsemiseen tai kiinteistön omistukseen perustuvaan vuokraustoimintaan; tai
- 2) yhteisön pääasiallinen toiminta kiinteistön omistamisen ja hallitsemisen tai kiinteistön omistukseen perustuvan vuokraustoiminnan lisäksi on muuta kuin elinkeinotoimintaa.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2019 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 1 §:n 3 momentissa tarkoitetun yhteisön sekä 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua kiinteistöliiketoimintaa harjoittavan verovelvollisen 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 2019 toimitettavassa verotuksessa.

Helsingissä _____ päivänä _____ kuuta 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 ja 12 §, 14 §:n 1 momentti, 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, 51 §:n 1 momentti 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 ja 3 momentti, 2 §:ään, sellaisena kuin se on viimeksi mainitussa laissa, uusi 2 momentti, 7 §:ään uusi 2 momentti, lakiin uusi 8 a ja 12 a §, 16 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 859/1981, 1164/1990, 717/2004, 1134/2005, 1077/2008, 987/2012 ja 1087/2014, siitä lailla 1087/2014 kumotun 11 kohdan tilalle uusi 11 kohta, lakiin uusi 42 a §, 51 d §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 1109/1996 ja 717/2004, uusi 3 momentti, 53 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 1539/1992 ja 1168/2000, uusi 3 momentti ja lakiin uusi 56 a § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 §

1 §

Tuloverolain (1535/1992) 3 §:ssä tarkoitettun yhteisön sekä 4 §:n 1 momentissa tarkoitettun elinkeinoyhtymän verotuksessa elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan myös kiinteistöliiketoimintaa.

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

2 §

2 §

Edellä 1 §:n 3 momentissa tarkoitettun 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 säädetyn poikkeuksin;

5) rahoitusomaisuudesta saadut voitot;

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;

5) *rahoitusomaisuudesta ja muusta omaisuudesta* 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 arvonkorotus,

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 säädetyn poikkeuksin sekä 5 §:n 6 kohdassa tarkoitettu sijoitusomaisuuden arvonkorotus,

8 a §

Muuhun omaisuuteen kuuluvan osakkeen, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuuden ja kiinteistön luovutuksesta syntynyt tappio on vähennyskelpoinen vain muuhun omaisuuteen kuuluvien osakkeiden, yhtiö-

9 §

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

12 §

Käyttöomaisuutta ovat elinkeinossa 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.

14 §

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

16 §

Tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja eivät ole:

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 muuta sellaiset hyödykkeet. Maa-alue, arvopaperit ja muut sellaiset hyödykkeet ovat kulumatonta käyttöomaisuutta.

12 a §

Muuta omaisuutta ovat 1 §:n 3 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. Hankintamenoon luetaan lisäksi kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n tai mainitun lain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien nojalla hyödykkeen hankintamenoon kirjanpidossa luetut kiinteät menot ja korkomenot.

16 §

Tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja eivät ole:

11) muuhun omaisuuteen kuuluvan tuloverolain 53 a §:ssä tarkoitetun osakaslainan tai

Voimassa oleva laki

Ehdotus

*muun muussa kuin tulohankkimistarkoituk-
sessa annetun saamisen menetys.*

17 §

Edellä 7 §:ssä tarkoitettuja vähennyskel-
poisia menetyksiä ovat tämän momentin 2 ja
3 kohdan osalta 16 §:ssä säädetyin poikkeuk-
sin muun ohessa:

2) myyntisaamisten arvonalenemiset sekä
muun rahoitusomaisuuden lopullisiksi tode-
tut arvonalenemiset;

17 §

Edellä 7 §:ssä tarkoitettuja vähennyskel-
poisia menetyksiä ovat tämän momentin 2 ja
3 kohdan osalta 16 §:ssä säädetyin poikkeuk-
sin muun ohessa:

2) myyntisaamisten arvonalenemiset,
muun rahoitusomaisuuden lopullisiksi tode-
tut arvonalenemiset *sekä muuhun omaisuu-
teen kuuluvien saamisten lopullisiksi todetut
arvonalenemiset;*

III

Tulon ja menon jaksottaminen

3 luku

**Käyttöomaisuuden hankintamenon jak-
sottaminen**

III

Tulon ja menon jaksottaminen

3 luku

**Käyttöomaisuuden ja muun omaisuuden
hankintamenon jaksottaminen**

42 a §

*Muun omaisuuden hankintamenon jaksot-
tamisessa noudatetaan, mitä 30—41 §:ssä
säädetään käyttöomaisuudesta. Maa-alueen,
arvopaperin ja muun kulumattoman omai-
suuden veronalaiset luovutushinnat ja muut
vastikkeet tuloutetaan ja hankintameno tai
sen vähennyskelpoinen osa poistetaan
8 a §:ssä säädetyin poikkeuksin sinä vero-
vuonna, jona omaisuus on luovutettu, tuhou-
tunut, vahingoittunut tai lopullisesti mene-
tetty.*

*Edellä 7 §:n 2 momentissa tarkoitettun
omaisuuden hankintameno saadaan 1 mo-
mentista poiketen vähentää sinä verovuonna,
jona omaisuus on luovutettu tai menetetty.
Vähennyskelpoista on tällöin kuitenkin enin-
tään veronalaista luovutushintaa tai muuta
vastiketta vastaava määrä.*

51 §

Hyödyke siirretään elinkeinotulolähteessä
omaisuuslajista toiseen seuraavasti:

51 §

Hyödyke siirretään elinkeinotulolähteessä
omaisuuslajista toiseen seuraavasti:

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

3) käyttöomaisuudesta *tai muusta omaisuudesta* hankintamenon verotuksessa poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä, kuitenkin siten, että jos muuhun omaisuuteen kuulunutta hyödykettä ei ole käytetty tulohankkimistarkoituksessa, siirretään hyödyke toiseen omaisuuslajiin alkuperäisestä 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 yksityiskäyttöön otossa katsotaan 51 b §:n 3 momentin mukaan luovutushinnaksi.

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 hankintamenoona joko-osan ylittävältä osalta mitä 8 a §:ssä säädetään luovutuksesta syntyneen tappion vähentämisestä.

53 §

53 §

Sen lisäksi mitä edellä säädetään, elinkeinotulolähteeseen kuuluvat muutkin 1 §:n 3 momentissa tarkoitetun yhteisön omistamat kiinteistöt ja muut hyödykkeet lukuun ottamatta maatalouden varoihin kuuluvia kiinteistöjä ja hyödykkeitä.

56 a §

Edellä 1 §:n 3 momentissa tarkoitetun yhteisön verotuksessa vähennetään tämän lain voimaan tullessa vähentämättä oleva tuloverolain 50 §:ssä tarkoitettu luovutustappio

Voimassa oleva laki

Ehdotus

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.

Edellä 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua kiinteistöliiketoimintaa harjoittavan muun kuin mainitun pykälän 3 momentissa tarkoitetun verovelvollisen verotuksessa luovutustappio vähennetään käyttöomaisuuteen kuuluvien muiden kuin verovapaasti luovutettavien osakkeiden tai kiinteistöjen luovutuksesta syntyneestä voitosta, jos on ilmeistä, että luovutustappio on syntynyt tämän lain voimaantultua kiinteistöliiketoiminnaksi katsottavassa toiminnassa.

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

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2019 toimitettavassa verotuksessa.

2.

Laki

tuloverolain 10 ja 120 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan tuloverolain (1535/1992) 10 §:n 2 kohta ja 120 §:n 1 momentti ja lisätään 120 §:ään uusi 3 momentti seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

10 §

10 §

Suomesta saatu tulo

Suomesta saatu tulo

Suomesta saatua tuloa on muun ohessa:

Suomesta saatua tuloa on muun ohessa:

2) täällä harjoitetusta liikkeestä, ammatista, maataloudesta tai metsätaloudesta saatu tulo;

2) täällä harjoitetusta elinkeinotoiminnasta, mukaan lukien kiinteistöliiketoiminta, ammatista, maataloudesta tai metsätaloudesta saatu tulo;

120 §

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.

120 §

Yhteisön, elinkeinoyhtymän ja yhteisetuuden muun toiminnan tappio

Muun kuin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n 3 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.

Muun toiminnan tappio vähennetään sellaisen yhteisön verotuksessa, johon sovelletaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n 3 momenttia, elinkeinotoiminnan tulolähteen tulosta. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua kiinteistöliiketoimintaa harjoittavan muun verovelvollisen verotuksessa tappio vähennetään elinkeinotoiminnan tulolähteen tulosta siltä osin kuin on ilmeistä, että tappiot ovat syntyneet tämän lain voimaantultua kiinteistöliiketoiminnaksi katsottavassa toiminnassa.

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 2019 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 harjoittamaan toimintaan 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 2019 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 §

Muuhun kuin elinkeinotoimintaan kuuluvat varat arvostetaan vastaavasti soveltuvien osin tässä pykälässä tarkoitettulla tavalla.

3 §

Elinkeinotoiminnan tulolähteen muuhun omaisuuteen sekä muuhun kuin elinkeinotoi-

Voimassa oleva laki

Ehdotus

mintaan kuuluvat varat arvostetaan vastaavasti soveltuvin osin tässä pykälässä tarkoitulla tavalla.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2019 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:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 §

1 §

Asuintalovaraus

Asuintalovaraus

Yhteisö voi vähentää asuintalovaruksen 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 asuintalovaruksen 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);

Yhteisö voi vähentää asuintalovaruksen ainoastaan muusta tulosta kuin elinkeinotulosta tai maatalouden tulosta. *Yhteisö voi kuitenkin vähentää asuintalovaruksen elinkeinotulostaan, jos*

- 1) yhteisön pääasiallinen toiminta perustuu kiinteistön omistamiseen ja hallitsemiseen tai kiinteistön omistukseen perustuvaan vuokraustoimintaan; tai
- 2) yhteisön pääasiallinen toiminta kiinteistön omistamisen ja hallitsemisen tai kiinteistön omistukseen perustuvan vuokraustoiminnan lisäksi on muuta kuin elinkeinotoimintaa.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

5) asumisoikeustalolainojen korkotuesta annettu laki (1205/1993).

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2019 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 1 §:n 3 momentissa tarkoitetun yhteisön sekä 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua kiinteistöliiketoimintaa harjoittavan verovelvollisen 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 2019 toimitettavassa verotuksessa.
