

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi yhtiöveron hyvityksestä annetun lain 1 ja 6 §:n, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja tuloverolain muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan, että yhtiöveron hyvityksestä annettua lakia muutettaisiin siten, että eläkesäätiön tai eläkekassan palauttaessa ylikatetta vastaavia varojaan työnantajalle tai osakkaalle, kahdenkertainen verotus poistettaisiin hyvittämällä eläkesäätiön tai eläkekassan maksama vero työnantajalle tai osakkaalle määrättävästä verosta. Yhtiöveron hyvityksen soveltamisalaa ehdotetaan lisäksi laajennettavaksi siten, että hyvitys myönnettäisiin myös Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa asuvalle yhteisölle, jos osinkoa tuottaneet osakkeet liittyvät tosiasiallisesti sen Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan.

Elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että luonnonsuojelutarkoituksiin tapahtuva kiinteistön vaihto ei aiheuttaisi yritykselle välittömiä veroseuraamuksia. Mahdollisuutta vähentää henkivakuutusmaksuja elinkeinotulon verotuksessa ehdotetaan laajennettavaksi.

Lakiin ehdotetaan myös lisättäväksi säännös, jonka mukaan ulkomaisen yhteisön Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan kuuluneen omaisuuden lakatessa kuulumasta kiinteän toimipaikan varoihin omaisuuden todennäköinen luovutushinta luetaan veronalaiseksi tuloksi.

Esityksessä ehdotetaan lisäksi muutettavaksi tuloverolakia siten, että Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuvan yhteisön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan verotuksessa vahvistettu tappio saataisiin vähentää liiketoimintasiirron yhteydessä kiinteän toimipaikan toimintaa jatkamaan perustetun yhteisön verotuksessa.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen, kun ne on hyväksytty ja vahvistettu. Lakeja sovellettaisiin eräin poikkeuksin ensimmäisen kerran verovuodelta 1997 toimitettavassa verotuksessa.

YLEISPERUSTELUT

1. Nykytila ja ehdotetut muutokset

Varojen siirto eläkesäätiöstä työnantajalle tai eläkekassasta osakkaalle

Eläkesäätiön varojen käyttöä koskevia säännöksiä on muutettu muun muassa siten, että yksinomaan lisäetuja myöntävän eläkesäätiön varoja voidaan tietyin edellytyksin palauttaa työnantajalle siltä osin kuin varat ylittävät eläkevastuun ja säätiön velkojen yhteismäärän. Muutokset sisältyvät uuteen eläkesäätiölakiin (1774/95) ja ne tulivat voimaan 31 päivänä joulukuuta 1995. Samassa yhteydessä muutettiin vakuutuslaksialakia

(1164/92) siten, että varojen siirto voi vastaavin edellytyksin tapahtua myös eläkekassasta sen osakkaalle eli kannatusmaksuja suorittavalle työnantajalle.

Eläkesäätiön ylikatteella tarkoitetaan määrää, jolla eläkevastuun katteena olevien varojen määrä ylittää eläkesäätiön eläkevastuun ja velkojen yhteismäärän. Eläkevastuulla tarkoitetaan sitä varojen määrää, joka tarvittaisiin eläkesäätiön säännöissä määriteltyjen etuuksien ja korvauksien suorittamiseen, jos säätiö purettaisiin tilinpäätöshetkellä. Pääsäännön mukaan eläkesäätiön katteena olevat varat arvostetaan katearvoa määritettäessä käypään arvoon. Katelaskenta tapahtuu kir-

janpidon ulkopuolella erillisellä laskelmalla sosiaali- ja terveystieteiden antamien määräysten mukaisesti eikä sillä ole sellaisenaan vaikutusta verotukseen.

Eläkesäätiössä ylikatetta syntyy ensinnäkin silloin, jos sen realisoituneet tuotot mukaan lukien omaisuuden kerryttämät korot, osingot ja omaisuuden myyntivoitot, ylittävät vastaavana aikana eläkkeistä aiheutuneet suoritukset, muut kulut ja eläkevastuun muutoksen määrän. Ylikatetta voi muodostua myös eläkevastuun alentumisen johdosta yrityksen henkilökunnan supistuessa, jos yrityksestä pois lähtevät henkilöt eivät säilytä oikeuttaan kertyneeseen lisäeläkkeeseen, samoin kuin työntekijöiden eläke-etujen heikentämisen johdosta. Eläkesäätiön toimintapiiri voi lisäksi supistua erilaisten yritysjärjestelyjen yhteydessä esimerkiksi myydessä osia yrityksestä, jos yrityksestä siirtyvät työntekijät menettävät oikeutensa lisäeläkkeeseen. Ylikatetta muodostuu erityisesti silloin, kun eläkesäätiö on suljettu eli sen toimintapiiriin ei enää oteta uusia henkilöitä. Tällöin säätiön eläkevastuu ei enää kasva uusien työntekijöiden eläkkeisiin varautumisen johdosta.

Edellä tarkoitettujen realisoituneena tulona esiin tulevan ylikatteen lisäksi eläkesäätiössä saattaa olla realisoitumatonta, pelkästään laskennallista ylikatetta. Laskennallisella ylikatteella tarkoitetaan määrää, jolla katelaskennassa käypään arvoon arvostettujen varojen määrä ylittää eläkevastuun ja velkojen määrän. Toisin kuin realisoituneesta tulosta tai eläkevastuun alenemisesta johtuva ylikate, tämä laskennallinen ylikate ei välttämättä näy eläkesäätiön tuloslaskelmassa, sillä suomalaisen tilinpäätöskäytännön mukaan realisoitumaton arvonnousu voidaan eläkesäätiön valinnan mukaan joko merkitä arvonnousuksena tuotoksi tilinpäätökseen tai jättää tuotoksi merkitsemättä. Mahdollista on myös merkitä osa realisoitumattomasta arvonnoususta tuloslaskelmaan.

Eläkesäätiön verotettavan tulon laskeminen tapahtuu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) säännösten nojalla. Säätiön veronalaisia tuloja ovat muun muassa sen saamat kannatusmaksut, varojen sijoittamisesta saadut tuotot, kuten osingot ja korot sekä omaisuuden luovutushinnat. Eläkesäätiön verotuksessa vähennyskelpoisia menoja ovat tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuvat menot sekä eläkesitoutumuksesta johtuvan vastuun peittämiseen tarvitta-

vat vakuutusteknillisten perusteiden mukaan lasketut määrät. Eläkesäätiölle ylikatteen muodostumisesta aiheutuvat veroseuraamukset riippuvat keskeisesti siitä, mistä ylikatteen syntyminen johtuu. Realisoituneet tulot ja eläkevastuun aleneminen ovat eläkesäätiön veronalaista tuloa. Realisoitumattomia arvonnousuksia vastaava määrä ei sen sijaan ole eläkesäätiön veronalaista tuloa siinäkin tapauksessa, että erä olisi käsitelty tulosvaikutteisesti tilinpäätöksessä.

Työnantajan verotuksessa vähennyskelpoista on eläkesäätiölle maksetut kannatusmaksut siltä osin kuin ne vakuutusteknisten perusteiden mukaan tarvitaan säätiön eläkesitoutumuksesta johtuvan vastuun peittämiseen. Sillä, että eläkesäätiön eläkevastuu myöhemmin alenee, ei ole vaikutusta työnantajan verotukseen. Verolainsäädännössä ei ole erityissäännöksiä, jotka koskisivat työnantajan eläkesäätiöltä saamiin suoritusvelvoitteisiin. Saadun erän veronalaisuus määräytyy yleisen verosääntöjen nojalla ja riippuu suorituksen luonteesta.

Eläkesäätiö on itsenäinen oikeushenkilö, jolla on oma varallisuuspiirinsä. Verotuksessa eläkesäätiö on erillinen verovelvollinen. Säätiön työnantajalle jakamat varat muodostuvat säätiön ansaitsemista tuloista, sen omistusaikana tapahtuneesta varojen arvonnoususta tai säätiön vastuiden vähenemisestä. Suorituksen luonnehtiminen esimerkiksi aikoinaan suoritettujen kannatusmaksujen oikaisueriksi tai palauttamiseksi ei ole luontevaa, sillä suoritettujen kannatusmaksut ja toisaalta eläkesäätiön jakamat suoritukset poikkeavat yleensä paitsi asiallisesti myös ajallisesti merkittävästi toisistaan. On myös mahdollista, että palautettava määrä jopa ylittää työnantajan suorittamien kannatusmaksujen määrän. Varojen siirtoa voidaan luonnehtia lähinnä erityissääntelyn nojalla tapahtuvaksi eläkesäätiön ylijäämän käytöksi, joka on rinnastettavissa voitonjakoon.

Eläkesäätiöltä saadut suoritukset olisivat työnantajayrityksen veronalaista tuloa sen rahana tai rahanarvoisena etuutena saamana tulona. Jos suoritus tapahtuu rahan sijasta muuna omaisuutena, esimerkiksi kiinteistönä tai osakkeina, saadun omaisuuden käypä arvo luettaisiin yrityksen veronalaiseksi tuloksi. Ilman eri sääntelyä ylikatetta vastaavien varojen siirto työnantajalle johtaisi yleensä kahdenkertaiseen verotukseen, koska jaettava määrä olisi jo kertaalleen verotettu eläkesäätiön tulona. Korkeat verokustannukset

muodostaisivat todennäköisesti käytännössä esteen ylijäämävarojen jakamiselle.

Mitä edellä on esitetty eläkesätiön ylikatteen muodostumisesta ja sen verovaikutuksista, koskee vastaavasti myös eläkekassaa. Erona on kuitenkin, että eläkekassan verotuksessa tilinpäätökseen tuotoksi merkitty osa realisoitumattomasta arvonnoususta luetaan veronalaiseksi tuloksi. Se, mitä on esitetty työnantajan eläkesätiöltä saamien suoritusten luonteesta ja verotuksesta, koskee vastaavasti työnantajajärjestyksen eläkekassan osakkaana saamia suorituksia.

Kahdenkertaisen verotuksen syntymistä edellä tarkoitettussa tilanteessa ei voida pitää tarkoituksenmukaisena. Ehdotuksen mukaan eläkesätiötä tai eläkekassaa verotettaisiin sen saamista tuloista, mutta jaettavaan varoihin kohdistuva vero hyvitetäisiin työnantajan verotuksessa. Veroseuraamukset kohdistuisivat tällöin siihen verovelvolliseen, jonka saamasta tulosta tai jonka omistusaikana tapahtuneesta omaisuuden arvonnoususta on kysymys. Eläkesätiölle tai eläkekassalle määrättyjen verojen hyvittämisessä työnantajan tai osakkaan verotuksessa sovellettaisiin ehdotuksen mukaan yhtiöveron hyvityksestä annetun lain (1232/88) mukaista menettelyä. Järjestelmä varmistaa toisaalta myös yhdenkertaisen verotuksen sinä ajankohtana, kun varat jaetaan eläkesätiöstä tai eläkekassasta ja estää veron kertaantumisen jaettaessa saadut varat edelleen työnantajayhtiöstä osinkona yhtiön osakkaille.

Kiinteistövaihto luonnonsuojelualueeksi

Elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin ei sisälly kiinteistön luovutuksia koskevia veronhuojennussäännöksiä. Kaikki kiinteistöistä saadut luovutushinnat ja muut vastikkeet ovat veronalaista tuloa ja vastaavasti luovutetun kiinteistön hankintameno on vähennyskelpoinen meno sinä verovuonna, jona omaisuuden luovutus on tapahtunut. Jos vastikkeena käytetään rahan sijasta muuta omaisuutta, vastikkeen arvoksi katsotaan saadun omaisuuden käypä arvo. Omaisuuden luovutus voidaan toteuttaa ilman välittömiä veroseuraamuksia vain silloin, kun on kysymys salautumisesta, jakautumisesta tai liiketoimintasiirrossa tapahtuvista omaisuuden siirroista tai tietyin edellytyksin osakkeiden vaihdosta. Luovutusvoittoverotus lykkäytyy tällöin ajankohtaan, jolloin yritysjärjestelyssä saatu omaisuus luovutetaan edelleen.

Tuloverolaissa (1535/92) on luonnonsuojelutarkoituksiin luovutettujen kiinteistöjen luovutusvoittoverotusta koskeva poikkeussäännös, jonka mukaan luonnonsuojelulaissa (71/23) tarkoitetuksi suojelualueeksi luovutetusta kiinteästä omaisuudesta saatu voitto ei ole veronalaista tuloa siltä osin, kuin kiinteistö vaihdetaan toiseen kiinteistöön. Säännöstä sovellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 1992 toimitettavassa verotuksessa. Vaihdossa saadun kiinteistön omistusoikeuden luovutuskirja on myös vapaa leimaverosta.

Luonnonsuojelualueiden perustamiseksi toteutettavia aluevaihtoja toimeenpanee valtion puolesta ensi sijassa Metsähallitus. Merkittävimpiä luonnonsuojelutarkoituksessa tehtyjä aluevaihtoja viime vuosina ovat olleet valtioneuvoston periaatepäätökseen perustuvat valtakunnallisen rantojensuojeluohjelman toteuttamiseksi suoritettut maanvaihdot. Maanvaihdosta valtaosa toteutetaan vaihtamalla yritysten, lähinnä metsäteollisuusyhtiöiden, omistamia metsä- ja ranta-alueita valtion omistamiin alueisiin. Vaihdoista aiheutuvat veroseuraamukset ovat Metsähallituksen mukaan vähentäneet merkittävästi yritysten hallukkuutta aluevaihtoihin. Vaihdoissa yrityksen omistaman kiinteistön tilalle tulee toinen kiinteistö eikä luovutuksen seurauksena kerry rahavaroja samalla tavalla kuin kiinteistön kaupassa.

Luonnonsuojelutarkoituksiin hankittavien kiinteistöjen vaihtojen edistämiseksi ehdotetaan, että vaihto olisi mahdollista toteuttaa elinkeinotulon verotuksessa ilman välittömiä veroseuraamuksia. Verovelvollinen voisi valita vaihtoehdon, jonka mukaan vaihtoa ei pidettäisi luovutuksena verotuksessa. Vaihdoissa saadun kiinteistön hankintameno luettaisiin luovutetun kiinteistön hankintameno. Kiinteistön arvonnoususta aiheutuva verotus lykkäntyisi näin ollen siihen ajankohtaan, jolloin vaihdossa saatu kiinteistö luovutetaan edelleen.

Avainhenkilövakuutuksen vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuus

Henkivakuutusmaksujen vähentäminen verotuksessa on varsin rajoitettua. Henkilöverotuksessa henkivakuutusmaksut eivät ole vähennyskelpoisia. Elinkeinotulon verotuksessa vähennyskelpoisia ovat voimassa olevan lainsäädännön mukaan ainoastaan sellaiset henkivakuutusmaksut, joissa edunsaajana

on vakuutettu työntekijä tai hänen lähiomaisensa. Työnantajan maksamat maksut ovat yleensä tällöin työntekijälle veronalaista palkanluonteista etua.

Henkivakuutukset voidaan jaotella kahteen pääryhmään, säästövakuutuksiin ja pelkkiin kuoleman varalta otettuihin vakuutuksiin. Vaikka säästöhenkivakuutukseenkin kuuluu välttämättömänä osana vähäinen kuolemanvaraturvaosuus, se on käytännössä rinnastettavissa muihin säästämis- ja sijoitusmuotoihin. Vakuutussäästöille maksetaan yleensä tuottoa korkona ja niin kutsuttuina asiakas-hyvytyksinä. Tällaisesta vakuutuksesta suoritettavat vakuutusmaksut eivät ole luonteeltaan yrityksen tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuvia menoja.

Puhtaana riskivakuutuksena otettavan henkivakuutuksen perinteinen tarkoitus on ollut turvata vakuutetun omaisten asemaa. Siinäkin tapauksessa, että yritys olisi vakuutuksen ottaja ja edunsaaja, kysymyksessä saattaa olla ensi sijassa vakuutetun henkilökohtaisia etuja palveleva vakuutus, jolloin vakuutusmaksut eivät ole yrityksen verotuksessa vähennyskelpoisia menoja. Omistajan yksityisten etujen turvaamisesta on kysymys yleensä myös silloin, kun vakuutus liittyy sukupolvenvaihdoksen tai muun omistusjärjestelyn toteuttamiseen. Yrityksen toimihenkilöiden tai muiden työntekijöiden kuoleman varalta otetuista vakuutuksista suoritettavat maksut eivät nekään välttämättä ole yrityksen tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuvia menoja.

Poikkeuksellisesti yrityksen työntekijän kuoleman varalta otettu vakuutus saattaa kuitenkin kohdistua sillä tavoin yrityksen tulonhankintaan, että siitä suoritettujen vakuutusmaksujen vähentäminen verotuksessa olisi perusteltua. Esimerkkinä voidaan mainita tilanne, jossa yrityksen toiminta perustuu keskeiseltä osin sellaisen erityistaitoja tai -osaamista omaavan työntekijän työpanokseen, jonka tilalle ei vaikeuksitta voida olettaa löytyvän uutta henkilöä. Tällaisen yrityksen toiminnan kannalta avainasemassa olevan työntekijän odottamaton kuolemantapaus voi johtaa yrityksen toiminnan keskeytymiseen tai olennaiseen supistumiseen. Avainhenkilön kuoleman varalta otetulla henkivakuutuksella pyritään tällöin kattamaan sitä tappionvaaraa, joka aiheutuu yrityksen tuloksen alentumisesta tiettyinä sopeutumisaikajaksoneen. Henkivakuutusmaksujen vähennysoi-

keutta ehdotetaan laajennettavaksi siten, että edellä tarkoitetut yrityksen avainhenkilöiden kuoleman varalta otetuista vakuutuksista suoritettavat vakuutusmaksut olisivat elinkeinotulon verotuksessa vähennyskelpoisia.

Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön tulos verotetaan niiden yhtiömiesten tulona. Näin ollen sekä henkivakuutuksen vakuutusmaksun vähentäminen että vakuutus-suorituksen verotus tapahtuisivat suoraan osakkaan verotuksessa. Toisin kuin yhteisön tulon verotus, näiden yhtiöiden tulon verotus tapahtuu myös osittain progressiivisen asteikon mukaan. Tällöin on olemassa vaara, että vakuutusmaksujen vähentämistä käytettäisiin verotuksen minimointikeinona pyrkimällä lisäämään vakuutusmaksuja sellaisina vuosina, jolloin yrityksen tulos on suuri ja verokanta korkea. Veronmaksu lykkäytyisi myöhempään ajankohtaan ja tulo verotettaisiin mahdollisesti myös alemman verokannan mukaisesti. Sama koskee vakuutusmaksuvähennyksen sallimista yksityisliikkeen tulosta tehtävänä vähennyksenä. Muussa tarkoituksessa kuin ensi sijassa omistajan yksityisten etujen turvaamiseksi otettavat henkivakuutukset olisivat edellä mainituissa yritysmuodoissa käytännössä todennäköisesti varsin harvinaisia. Esityksessä ehdotetaan, että henkivakuutusmaksut olisivat vähennyskelpoisia ainoastaan yhteisöjen verotuksessa.

Varojen siirto ulkomaisen yhteisön Suomes-
sa olevasta kiinteästä toimipaikasta

Suomen verolainsäädäntöön ei vanhastaan ole sisällynyt nimenomaisia säännöksiä verotuksesta tilanteessa, jossa ulkomaisen yhteisön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan omaisuutta siirretään Suomesta tai omaisuus muulla tavoin lakkaa kuulumasta kiinteän toimipaikan varoihin. Vuoden 1996 alusta elinkeinotulon verottamisesta annetun lain uuteen 52 e §:ään on sisällytetty tätä koskevat säännökset, joita sovelletaan eräiden Euroopan yhteisöjen niin sanotussa fuusioverotusdirektiivissä (90/434/ETY) tarkoitettujen järjestelyjen jälkeen. Muissa tilanteissa on yhä sääntelemättä sellaisen toimenpiteen verovaikutukset, jossa täällä olevan kiinteän toimipaikan liikeomaisuutta siirretään ulkomaisen pääkonttorin tai muualla olevan toimipaikan omaisuudeksi. Oikeustila on näissä tapauksissa epäselvä.

Esityksessä ehdotetaan, että jos kiinteään toimipaikkaan kuuluvaa omaisuutta siirretään

ulkomaisen pääkonttorin omaisuudeksi tai jos omaisuus muuten lakkaa kuulumasta kiinteän toimipaikan varoihin, sen todennäköinen luovutushinta luetaan veronalaiseen tuloon. Sääntely vastaa edellä mainitussa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 e §:ssä omaksuttua ratkaisua samoin kuin sitä muun muassa verotusmenettelystä annetun lain (1558/95) 31 §:n heijastamaa lähtökohtaa, että omaisuutta voidaan siirtää valtion verotusvallan ulkopuolelle vain käyvästä arvosta.

Ehdotettu säännös johtaa sekä omaisuudesta mahdollisesti Suomessa tehtyjen taloudellista arvonalenemista nopeampien poistojen että mahdollisen arvonnousun tuloksi lukemiseen Suomen verotuksessa. Osaltaan säännös liittyy tässä esityksessä ehdotettuun sääntelyyn, jonka mukaan kiinteälle toimipaikalle myönnetään eräissä tapauksissa myös yhtiöveron hyvitys. Tällöin on luontevaa, että myös osakkeiden mahdollinen arvonnousu tuloutuu Suomen verotuksessa.

Yhtiöveron hyvityksen myöntäminen kiinteän toimipaikan tulona verotettavien osinkojen perusteella

Yhtiöveron hyvityksestä annettua lakia sovelletaan lain 1 §:n mukaan yleisesti verovelvolliseen osingonsaajaan. Eräissä verosopimuksissa ulkomaisille osingonsaajille on lisäksi vastavuoroisuuden perusteella myönnetty oikeus yhtiöveron hyvitykseen. Ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan tuloa verotetaan Suomessa pääsääntöisesti kuten kotimaisen yhteisön tuloa. Koska tällainen kiinteä toimipaikka on kuitenkin vain epäitsenäinen osa rajoitetusti verovelvollista yhteisöä, ulkomainen yhteisö ei ole oikeutettu yhtiöveron hyvitykseen siinäkään tapauksessa, että osinkoa tuottavat osakkeet sisältyvät kiinteän toimipaikan varoihin. Eräissä tapauksissa kiinteään toimipaikkaan kuuluville osakkeille maksettu osinko ei oikeuta yhtiöveron hyvitykseen, vaikka osingonsaajalla olisi verosopimuksen perusteella tähän oikeus, jos osakkeita ei katsottaisi Suomessa olevan kiinteän toimipaikan varoiksi (KHO 1992 B 511).

Yhtiöveron hyvityksen jääminen saamatta asettaa ulkomaisten yhteisöjen kiinteät toimipaikat tältä osin verotuksellisesti epäedullisempaan asemaan kuin kotimaiset yhteisöt. Kansainvälisesti on sinänsä tavallista, että kiinteille toimipaikoille ei myönnetä kaikkia

verotuksellisia etuja, joita on kotimaisten yhteisöjen käytössä. Suomessa on kuitenkin otettava huomioon muun ohessa Euroopan unionista tehdyn sopimuksen määräykset. Sopimuksessa taataan yhteisön jäsenvaltioissa asuville muun muassa sijoittautumis-oikeus toisissa jäsenvaltioissa. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on ratkaisussaan (270/83) katsonut, että yhtiöveron hyvityksen epääminen kiinteältä toimipaikalta ei ole sopuoinnussa tämän artiklan kanssa. Vastaava artikla sisältyy myös Euroopan talousalueesta tehtyyn sopimukseen.

Edellä olevan perusteella esityksessä ehdotetaan, että Euroopan talousalueen jäsenvaltioissa asuvilla olisi oikeus yhtiöveron hyvitykseen, jos osinkoa tuottavat osakkeet ovat Suomessa olevan kiinteän toimipaikan varoja.

Kiinteän toimipaikan tappion vähennysoikeuden siirtyminen liiketoimintasiirrossa

Vuoden 1996 alusta elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin lisätyn liiketoimintasiirtoa koskevan 52 d §:n nojalla voidaan tietyin edellytyksin muun muassa toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuvan yhteisön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan varat, velat ja varaukset siirtää ilman välittämiä veroseuraamuksia kiinteän toimipaikan toimintaa jatkavaan yhteisöön. Verotuksessa noudatetaan tällöin niin sanottua jatkuvuusperiaatetta, jonka mukaan vastaanottava yhteisö vähentää siirtyneet verotuksessa vähennyskelpoiset menot samojen periaatteiden mukaan kuin siirtävä yhteisö olisi ne vähentänyt.

Voimassa olevan lainsäädännön mukaan kiinteän toimipaikan toimintaa jatkavalla yhteisöllä ei ole oikeutta vähentää kiinteän toimipaikan verotuksessa vahvistettuja tappioita. Kiinteän toimipaikan lakatessa Suomessa harjoitetussa toiminnassa syntyneet tappiot jäisivät tällöin lopullisesti vähentämättä täällä verotettavasta tulosta. Tämän vuoksi ehdotetaan, että kiinteän toimipaikan verotuksessa vahvistetut tappiot saataisiin vähentää sen toimintaa jatkamaan perustetun yhteisön verotettavasta tulosta.

2. Esityksen vaikutukset

Eläkesäätiölle tai eläkekassalle määrätyn veron hyvittämisestä aiheutuva verotulojen pieneneminen riippuu keskeisesti jaettavien

varojen määrästä. Sosiaali- ja terveysministeriön tekemän selvityksen mukaan vuoden 1995 lopussa ylikatetta oli viidessätoista eläkesäätiössä yhteenlasketun ylikatteen ollessa 270 miljoonaa markkaa. Selvityksessä ylikatteella tarkoitettiin laitoksen omaisuuden käypien arvojen ja kirjanpitoarvojen erotuksen määrää lisättynä oman pääoman ja varausten määrällä ja vähennettynä vastuuvajauksen määrällä. Kaikilla kahdellakymmenellä toiminnassa olevalla eläkekassalla oli vastaavalla tavalla määritettynä ylikatetta vuoden 1995 lopussa. Eläkekassojen ylikatteen yhteismäärä oli tuolloin noin 3 368 miljoonaa markkaa. Odotettavissa on, että eläkesäätiöiden ja -kassojen ylikatteiden määrät tulevat lisääntymään vuoden 1995 tasosta.

Käytännössä palautettavien varojen määrä tulee kuitenkin olemaan edellä mainittuja määriä pienempi, koska kaikki eläkesäätiöt ja eläkekassat eivät todennäköisesti käytä palautusmahdollisuutta tai käyttävät sitä vain osittain. Lisäksi on otettava huomioon, että varojen palautus on luvanvaraista ja palautuksen enimmäismäärää laskettaessa käytetään varmuusmarginaaleja. Vuodelta 1996 palautettavien määrien arvioidaan olevan yhteensä noin 1 000 miljoonaa markkaa. Tämän jälkeisiltä vuosilta palautettavat määrät olisivat mainittua määrää pienempiä. Ehdotuksen verovaikutusta arvioitaessa on kuitenkin huomattava, että varojen siirtoa työnantajalle tai osakkaalle ei käytännössä ilmeisesti merkittävässä määrin tehtäisi, jos siirrettäviin varoihin kohdistuisi kahdenkertainen verotus.

Metsävaihtoja koskevan ehdotuksen taloudelliset vaikutukset riippuvat vastaavasti suoritettavien aluevaihtojen määrästä. Valtion vuoden 1996 talousarvion mukaan Metsähallituksen hallinnassa olevaa valtion maaja vesiomaisuutta käytetään vaihtomaisena suojelualueiden hankintaan noin 60 miljoonan markan arvosta. Tästä määrästä arviolta 40 miljoonaa markkaa on tarkoitus käyttää yhtiöiden kanssa tehtäviin aluevaihtoihin. Metsävaihtojen määrä pysynee samalla tasolla myös lähivuosina. Koska kysymyksessä ei kuitenkaan olisi lopullinen verosta luopuminen vaan veronmaksun siirtyminen tapahtuvaksi yrityksen vaihdossa saaman kiinteistön luovutusajankohtaan, etu muodostuu tosiasiassa veronmaksun lykkääntymisen aiheuttamasta korkoedusta. Ehdotus merkitsisi arviolta 5—8 miljoonan markan vuotuisten verotulojen lykkääntymistä myöhempään ajan-

kohtaan.

Henkivakuutusmaksujen vähennysoikeuden laajentamista koskevan ehdotuksen vaikutus verotuloihin on vähäinen. Tilanteet, joissa vakuutusmaksun vähennysoikeus syntyy, ovat käytännössä varsin harvinaisia eikä vähennettävien erien arvioida yleensä olevan suuria. Sama koskee kiinteän toimipaikan verotukseen ehdotettujen muutosten vaikutusta veron tuottoon.

3. Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu virkatyönä valtiovarainministeriössä. Hallituksen esitykseen sisällyttävistä ehdotuksista ovat antaneet lausuntonsa sosiaali- ja terveysministeriö, Verohallitus, Eläkesäätiöyhdistys-ESY ry, Keskuskauppakamari, Suomen Vakuutusyhtiöiden Keskusliitto ry, Suomen Yhdyspankki Oy:n eläkekassa ja Vakuutuskassojen yhdistys r.y. Lausunnot on mahdollisuuksien mukaan otettu huomioon esitystä valmisteltaessa. Hallituksen esitystä valmisteltaessa on lisäksi kuultu oikeusministeriötä, Metsähallitusta sekä Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliitto r.y:tä.

Eläkesäätiön tai eläkekassan ylikatetta vastaavien varojen siirtämistä koskevan verosääntelyn valmistelussa on otettu huomioon eläkesäätiölain ja vakuutuskassalain muutoksen hyväksymisen yhteydessä eduskunnan vastaukseen liitetty lausuma, jossa eduskunta edellytti hallituksen ryhtyvän pikaisesti lainsäädäntötoimiin kaksinkertaisen verotuksen syntymisen ehkäisemiseksi (HE 187/1995 vp.).

Henkivakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden laajentamista koskevassa ehdotuksessa on otettu huomioon hallituksen esitykseen laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 19 §:n väliaikaisesta muuttamisesta ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta annetun lain voimaantulosäännöksen muuttamisesta (HE 198/1993 vp.) annettuun eduskunnan vastaukseen liitetty lausuma. Tässä lausumassa eduskunta edellytti, että niin sanotun johtajavakuutuksen verotusta koskeva valmistelutyö saataisiin pikaisesti loppuun ja että asiaa koskeva hallituksen esitys annetaan välittömästi valmistelutyön päätyttyä.

Valmisteltaessa ulkomaisen yhteisön kiinteän toimipaikan tappion vähentämistä koskevaa sääntelyä on otettu huomioon eduskunnan lausuma, joka liittyi yritysjärjestelyjä

koskevien elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja eräiden muiden lakien säännösten muuttamista koskevan hallituksen esityksen (HE 177/1995 vp.) hyväksymisen yhteydessä annettuun eduskunnan vastaukseen. Lausumassa edellytettiin, että hallitus antaa pikaisesti esityksen, jossa säännellään tappi-

oiden vähentämisestä muutettaessa ulkomaisen yhtiön Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka tytäryhtiöksi.

Luonnonsuojelutarkoituksiin tapahtuvia aluevaihtoja koskevien säännösten valmistelu on tapahtunut Metsähallituksen asiaa koskevan aloitteen pohjalta.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotusten perustelut

1.1. Laki yhtiöveron hyvityksestä

1 §. Pykälään ehdotetaan lisättäväksi säännökset, joiden mukaan lain osinkoa koskevia säännöksiä sovelletaan myös eläkesäätiölain 45 §:ssä tarkoitettuihin palautuksiin työnantajalle ja vakuutuskassalain 83 a §:ssä tarkoitettuihin palautuksiin osakkaalle. Lain yhtiötä koskevia säännöksiä sovellettaisiin tällöin varoja jakavaan eläkesäätiöön tai eläkekassaan ja säännöksiä osingonsaajasta palautuksen saavaan työnantajaan tai osakkaaseen.

Pykälän 4 momenttia ehdotetaan lisäksi muutettavaksi siten, että Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa asuvalla yhteisöllä olisi oikeus yhtiöveron hyvitykseen, jos osinkoa tuottavat osakkeet liittyvät tosiasiallisesti Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Säännöstä sovellettaisiin yhteisöön, jonka verotuksellinen kotipaikka on Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai muussa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa asianomaisen valtion lainsäädännön mukaan. Yhtiöveron hyvityksen myöntämisen edellytykset olisivat muutoin samat kuin suomalaisen yhteisön ollessa osingonsaajana. Hyvitystä ei myönnettäisi näin ollen esimerkiksi verovapaille yhteisöille. Yhtiöveron hyvitystä ei maksettaisi rahana myöskään ulkomaisille yhteisöille, vaan näihin sovellettaisiin käyttämätöntä hyvitystä koskevia lain 5 ja 5 a §:n säännöksiä.

6 §. Pykälän 2 momenttiin ehdotetaan lisättäväksi säännös, jonka mukaan verotusmenettelystä annetun lain 31 §:ssä tarkoitettu peitelty voitonsiirto ulkomaisen osakkaan hyväksi rinnastetaan säännöstä sovellettaessa peiteltyyn osinkoon. Ehdotettu, lähinnä oikeustilaa selventävä säännös lisättiin 6 §:ään lailla yhtiöveron hyvityksestä annetun lain muuttamisesta (1391/95), mutta se tuli ilmei-

sesti epähuomiossa poistetuksi samaan aikaan eduskunnan käsiteltävänä olleen 6 §:n tekniluonteisen muutoksen yhteydessä yhtiöveron hyvityksestä annetun lain muuttamisesta annetulla lailla 1573/95.

1.2. Laki elinkeinotulon verottamisesta

6 §. Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi 5 momentti, jonka mukaan luonnonsuojelutarkoitukseen tehtyä aluevaihtoa ei pidettäisi luovutuksena verotuksessa. Verotuksessa noudatettaisiin jatkuvuusperiaatetta siten, että vaihdossa vastaanotetun kiinteistön hankintamenoksi katsottaisiin luovutetun kiinteistön hankintameno. Säännöstä sovellettaisiin vain verovelvollisen vaatimuksesta, joten valittavana olisi aina myös vaihtoehto, jonka mukaan luovutetun kiinteistön luovutushinnaksi luettaisiin vaihdossa saadun kiinteistön arvo. Jos vastikkeena käytetään osaksi rahaa, luovutus katsottaisiin verotuksessa siltä osin kaupaksi.

8 §. Pykälän 3 momentin säännös ehdotetaan muutettavaksi siten, että vähennyskelpoisia olisivat myös sellaiset henkivakuutusmaksut, jotka suoritetaan yrityksen tuloksen muodostumisen kannalta poikkeuksellisen merkityksellisen henkilön kuoleman varalta. Säännöksen nojalla vähennyskelpoisia voisivat olla lähinnä maksut sellaisen työntekijän kuoleman varalta otetusta vakuutuksesta, jolla on yrityksen toiminnan kannalta keskeistä osaamista tai erityistaitoja ja jonka tilalle ei ole helposti saatavissa vastaavilla taidoilla varustettua henkilöä. Tässä tarkoitettu henkilö voi olla esimerkiksi yrityksen palveluksessa oleva taiteilija, muotoilija tai pääsuunnittelija, jonka työpanos on olennainen yrityksen menestymiselle. Jotta kysymyksessä olisi yrityksen tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuva meno, vakuutuksen tulee turvata yrityksen tulonhankkimistoimintaa eikä vakuutusmäärä saa ylittää

kuolemantapauksen todennäköisesti aiheuttamaa yrityksen tulojen alenemista.

Yrityksessä työskentelevien omistajien kuoleman varalta otetusta vakuutuksesta suoritettavat vakuutusmaksut olisivat vähennyskelpoisia samojen edellytysten mukaisesti kuin yrityksen muiden työntekijöiden vakuutuksista suoritettavat maksut. Vähennyskelpoisia eivät olisi yrityksen omistajien henkilökohtaisia etuja palvelevista vakuutuksista suoritettavat maksut. Vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä olisi lisäksi, että ne suoritetaan tasaisesti vakuutusajan kuluessa, jolloin vakuutuksesta ei kerry säästöosuutta. Jos vakuutus ei täytä mainittuja ehtoja, vakuutusmaksut eivät olisi miltään osin vähennyskelpoisia.

Lainkohdassa tarkoitettun avainhenkilövuakuutuksen ottajana tulee kysymykseen vain sellainen yritys, joka on itsenäinen oikeushenkilö ja jota verotetaan erillisenä verovelvollisena. Vakuutuksen ottajana ei siten voisi olla yksityisliike eikä avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö.

51 e §. Pykälässä säädettäisiin veroseurauksista tilanteessa, jossa ulkomaisen yhteisön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan varoihin kuuluva omaisuus lakkaa tosiasiallisesti liittymästä tähän toimipaikkaan. Säännöstä sovellettaisiin sekä tuloverolain 13 §:ssä että kansainvälisissä verosopimuksissa tarkoitettuihin kiinteisiin toimipaikkoihin. Säännöksen tarkoittamana omaisuutena voivat tulla kysymykseen esimerkiksi käyttö- tai vaihto-omaisuutta olevat arvopaperit mutta myös kuluva käyttöomaisuus taikka muu omaisuus. Säännöksen tyypillinen soveltamistilanne olisi omaisuuden siirtäminen yhteisön ulkomaisen pääkonttorin tai muualla olevan toimipaikan varoiksi. Tällaiseen voi liittyä varojen fyysinen siirtäminen, mutta kyseessä voi olla myös pelkästään hallinnollinen ja kirjanpidollinen toimenpide. Omaisuuserän tosiasiallisen liittymisen kiinteään toimipaikkaan ratkaisee se, palveleeko omaisuus kiinteän toimipaikan toimintaa.

Ehdotettava säännös tulisi sovellettavaksi sekä kiinteän toimipaikan toiminnan aikana että toiminnan lakatessa. Toiminnan aikaisissa tilanteissa säännös koskisi tyypillisesti yksittäisiä omaisuuseriä, kun taas toiminnan lakatessa säännös tulisi sovellettavaksi kiin-

teän toimipaikan koko liikeomaisuuteen.

1.3. Tuloverolaki

123 a §. Pykälässä ehdotetaan säädettäväksi toisen Euroopan unionin jäsenmaassa asuvan yhteisön Suomessa sijainneen kiinteän toimipaikan tappion vähentämisestä silloin, kun tästä kiinteästä toimipaikasta on elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 d §:ssä säädettyä liiketoimintasiirtomenetelyä käyttäen muodostettu suomalainen tytäryhtiö. Tappioiden vähentämisoikeus koskisi tilannetta, jossa kaikki kiinteän toimipaikan toimintaan kohdistuvat varat, velat ja varaukset on siirretty sen toimintaa jatkamaan perustetulle yhteisölle. Ehdotuksen mukaan kiinteän toimipaikan verotuksessa vahvistettu tappio olisi vähennettävissä perustetun yhteisön verotuksessa yleisin tappion vähentämisaikaa ja yhteisön omistussuhteita koskevin edellytyksin. Säännöstä ei sovellettaisi tilanteessa, jossa vain osa kiinteän toimipaikan toiminnasta siirtyisi harjoitettavaksi yhteisössä. Tappio vähennettäisiin tällöin kiinteän toimipaikan verotettavasta tulosta.

2. Voimaantulo ja soveltaminen

Lait ehdotetaan tulemaan voimaan heti kun ne on hyväksytty ja vahvistettu. Niitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 1997 toimitettavassa verotuksessa, kuitenkin niin, että ehdotettua eläkesäätiölle tai -kassalle määrättävien verojen hyvittämistä työnantajan tai osakkaan verotuksessa sovellettaisiin jo vuodelta 1996 toimitettavassa verotuksessa. Vastaavasti eläkesäätiöille ja eläkekassoille alkaa kertyä veroylijäämiä vuodesta 1996 alkaen. Verovuodelta 1995 jaettuun palautukseen liittyvä veronhyvitys ei voisi ylittää varoja jakavalle eläkesäätiölle tai eläkekassalle tuolta vuodelta määrättyjen verojen määrää, koska lakia ei sovelleta vielä vuodelta 1995 toimitettavassa verotuksessa. Sekä tuloksi luettava hyvitys että hyvityksenä vähennettävä määrä olisi tällöin enintään palautuksen maksajalle määrättyjen verojen määrä.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki**yhtiöveron hyvityksestä annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan yhtiöveron hyvityksestä 29 päivänä joulukuuta 1988 annetun lain (1232/88) 1 §:n 2—4 momentti ja 6 §:n 2 momentti, sellaisina kuin ne ovat, 1 §:n 2 ja 3 momentti 21 päivänä joulukuuta 1990 annetussa laissa (1165/90) ja 1 §:n 4 momentti 30 päivänä joulukuuta 1992 annetussa laissa (1542/92) sekä 6 §:n 2 momentti 18 päivänä joulukuuta 1995 annetussa laissa (1573/95), seuraavasti:

1 §

Tämän lain säännöksiä yhtiöstä sovelletaan myös osuuspääomalle ja sijoitusosuudelle korkoa maksavaan kotimaiseen osuuskuntaan, kantarahasto-osuudelle voitto-osuutta ja lisärahoitusijoitukselle korkoa maksavaan kotimaiseen säästöpankkiin, takuupääomalle korkoa maksavaan keskinäiseen vakuutusyhtiöön ja vakuutusyhdistykseen, eläkesäätiölain (1774/95) 45 §:ssä tarkoitettua palautusta maksavaan eläkesäätiöön ja vakuutus-kassalain 83 a §:ssä (1777/95) tarkoitettua palautusta maksavaan eläkekassaan.

Tämän lain säännöksiä osingosta sovelletaan myös 2 momentissa tarkoitettuun korkoon, voitto-osuuteen ja palautukseen.

Tämän lain säännöksiä osingonsaajasta sovelletaan myös niihin, jotka saavat 2 momentissa tarkoitettua korkoa, voitto-osuutta tai palautusta, sekä sellaiseen Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa asuvaan yhteisöön, jonka Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan osinkoa tuottavat osakkeet tosiasiallisesti liittyvät. Säännöksiä sovelletaan myös tuloverolaisissa (1535/92) tarkoitettun yhtiön osakkaaseen, jonka veronalaisiksi tuloksi yhtiön saama osinko ja

2 momentissa tarkoitettu korko, voitto-osuus tai palautus tuloverotuksessa katsotaan.

6 §

Verotusmenettelystä annetun lain 29 §:ssä tarkoitettuun peiteltyyn osinkoon sekä mainitun lain 31 §:ssä tarkoitettuun kansainväliseen peiteltyyn voitonsiirtoon yhtiöstä osakkaan hyväksi sovelletaan, mitä yhtiön jaettavaksi päätetystä osingosta säädetään.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 199 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1997 toimitettavassa verotuksessa. Lain 1 §:n 2—4 momentin säännöksiä eläkesäätiölain 45 §:ssä ja vakuutus-kassalain 83 a §:ssä tarkoitettua palautuksesta, palautusta maksavasta eläkesäätiöstä ja eläkekassasta sekä palautuksen saajasta sovelletaan kuitenkin jo vuodelta 1996 toimitettavassa verotuksessa. Verovuodelta 1995 saatun palautukseen liittyvä hyvitys ei kuitenkaan voi ylittää eläkesäätiölle tai eläkekassalle verovuodelta 1995 määrättyjen verojen määrää.

2.

Laki**elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan elinkeinotulon verottamisesta 24 päivänä kesäkuuta 1968 annetun lain (360/68) 8 §:n 3 momentti, sellaisena kuin se on 30 päivänä joulukuuta 1992 annetussa laissa (1539/92), sekä

lisätään 6 §:ään, sellaisena kuin se on osittain muutettuna mainitulla 30 päivänä joulukuuta 1992 annetulla lailla sekä 13 päivänä helmikuuta 1987, 14 päivänä heinäkuuta 1989, 21 päivänä joulukuuta 1990, 8 päivänä joulukuuta 1994 ja 16 päivänä joulukuuta 1994 annetuilla laeilla (130/87, 661/89, 1164/90, 1105/94 ja 1224/94), uusi 5 momentti sekä uusi 51 e §, seuraavasti:

6 §

Verovelvollisen vaatimuksesta verotuksessa ei pidetä luovutuksena luonnonsuojelulaissa (71/23) tarkoitetuksi suojelualueeksi luovutettavan kiinteistön luovutusta siltä osin kuin kiinteistö vaihdetaan toiseen kiinteistöön. Vaihdossa vastaanotetun kiinteistön verotuksessa vähennyskelpoisena hankintamenona pidetään luovutetun kiinteistön verotuksessa poistamatta olevaa hankintamenson osaa.

8 §

Henkivakuutuksesta suoritetut vakuutusmaksut ovat vähennyskelpoisia vain silloin, kun:

1) vakuutuksen edunsaajana on vakuutettu työntekijä tai hänen tuloverolain 34 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitetut omaisensa, tai

2) yhteisö suorittaa maksut yksinomaan vakuutetun kuoleman varalta otetusta vakuutuksesta, jossa edunsaajana on yhteisö ja va-

kuutettuna työntekijä, jonka työpanoksen lakkaaminen aiheuttaisi yhteisön toiminnan keskeytymisen tai olennaisen supistumisen; viimeksi mainitut vakuutusmaksut eivät kuitenkaan ole vähennyskelpoisia, jos niitä suoritetaan enemmän tai ne suoritetaan lyhyempänä aikana kuin vakuutusturvan voimassa pysyminen edellyttää jaettaessa maksut tasaisesti koko vakuutusajalle.

51 e §

Jos ulkomaisen yhteisön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan varallisuuteen sisältynyt omaisuus lakkaa tosiasiallisesti liittymästä tähän kiinteään toimipaikkaan, omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä luetaan kiinteän toimipaikan veronalaiseksi tuloksi.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 199 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1997 toimitettavassa verotuksessa.

3.

Laki**tuloverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään 30 päivänä joulukuuta 1992 annetun tuloverolain (1535/92) V osaan uusi 123 a § seuraavasti:

123 a §

*Liiketoimintasiirron vaikutus ulkomaisen
yhtiön kiinteän toimipaikan tappion
vähentämiseen*

kiinteässä toimipaikassa harjoittamaa toimintaa, on oikeus vähentää tulostaan kiinteän toimipaikan verotuksessa vahvistettu tappio 119 ja 122 §:ssä säädetyllä tavalla.

Yhteisöllä, joka on elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 d §:ssä tarkoitetun liiketoimintasiirron yhteydessä perustettu jatkamaan toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuvan yhteisön Suomessa olevassa

Tämä laki tulee voimaan päivänä
kuuta 199 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 1997 toimitettavassa verotuksessa.

Helsingissä 20 päivänä toukokuuta 1996

Tasavallan Presidentti

MARTTI AHTISAARI

Ministeri *Arja Aho*

1.

Laki

yhtiöveron hyvityksestä annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan yhtiöveron hyvityksestä 29 päivänä joulukuuta 1988 annetun lain (1232/88) 1 §:n 2—4 momentti ja 6 §:n 2 momentti, sellaisina kuin ne ovat, 1 §:n 2 ja 3 momentti 21 päivänä joulukuuta 1990 annetussa laissa (1165/90) ja 1 §:n 4 momentti 30 päivänä joulukuuta 1992 annetussa laissa (1542/92) sekä 6 §:n 2 momentti 18 päivänä joulukuuta 1995 annetussa laissa (1573/95), seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 §

Tämän lain säännöksiä yhtiöstä sovelletaan myös osuuspääomalle ja sijoitusosuudelle korkoa maksavaan kotimaiseen osuuskuntaan, kantarahasto-osuudelle voitto-osuutta ja lisärahasijoitukselle korkoa maksavaan kotimaiseen säästöpankkiin *sekä* takuupääomalle korkoa maksavaan keskinäiseen vakuutusyhtiöön ja vakuutusyhdistykseen.

Tämän lain säännöksiä osingosta sovelletaan myös 2 momentissa tarkoitettuun korkoon *ja* voitto-osuuteen.

Tämän lain säännöksiä osingonsaajasta sovelletaan myös niihin, jotka saavat 2 momentissa tarkoitettua korkoa *tai* voitto-osuutta, sekä tuloverolaissa (1535/92) tarkoitettun yhtymän osakkaaseen, jonka veronalaiseksi tuloksi yhtymän saama osinko ja 2 momentissa tarkoitettu korko *tai* voitto-osuus tuloverotuksessa katsotaan.

Tämän lain säännöksiä yhtiöstä sovelletaan myös osuuspääomalle ja sijoitusosuudelle korkoa maksavaan kotimaiseen osuuskuntaan, kantarahasto-osuudelle voitto-osuutta ja lisärahasijoitukselle korkoa maksavaan kotimaiseen säästöpankkiin, takuupääomalle korkoa maksavaan keskinäiseen vakuutusyhtiöön ja vakuutusyhdistykseen, *eläkesäätiölain* (1774/95) 45 §:ssä tarkoitettua palautusta maksavaan *eläkesäätiöön ja vakuutus-kassalain* 83 a §:ssä (1777/95) tarkoitettua palautusta maksavaan eläkekassaan.

Tämän lain säännöksiä osingosta sovelletaan myös 2 momentissa tarkoitettuun korkoon, voitto-osuuteen *ja palautukseen*.

Tämän lain säännöksiä osingonsaajasta sovelletaan myös niihin, jotka saavat 2 momentissa tarkoitettua korkoa, voitto-osuutta *tai palautusta, sekä sellaiseen Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa asuvaan yhteisöön, jonka Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan osinkoa tuottavat osakkeet tosiasiallisesti liittyvät. Säännöksiä sovelletaan myös* tuloverolaissa (1535/92) tarkoitettun yhtymän osakkaaseen, jonka veronalaiseksi tuloksi yhtymän saama osinko ja 2 momentissa tarkoitettu korko, voitto-osuus *tai palautus* tuloverotuksessa katsotaan.

6 §

Verotusmenettelystä annetun lain 29 §:ssä tarkoitettuun peiteltyyn osinkoon sovelletaan, mitä yhtiön jaettavaksi päätetystä osingosta säädetään.

Verotusmenettelystä annetun lain 29 §:ssä tarkoitettuun peiteltyyn osinkoon *sekä mainitun lain 31 §:ssä tarkoitettuun kansainväliseen peiteltyyn voitonsiirtoon yhtiöstä osakkaan hyväksi* sovelletaan, mitä yhtiön jaetta-

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

vaksi päätetystä osingosta säädetään.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuu-
ta 199 .*

*Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuo-
delta 1997 toimitettavassa verotuksessa. Lain
1 §:n 2—4 momentin säännöksiä eläkesää-
tiölain 45 §:ssä ja vakuutuslainsäädännön
83 a §:ssä tarkoitetusta palautuksesta, palau-
tusta maksavasta eläkesäätiöstä ja eläkekas-
sasta sekä palautuksen saajasta sovelletaan
kuitenkin jo vuodelta 1996 toimitettavassa
verotuksessa. Verovuodelta 1995 saatuun
palautukseen liittyvä hyvitys ei kuitenkaan
voi ylittää eläkesäätiölle tai eläkekassalle
verovuodelta 1995 määrättyjen verojen mää-
rää.*

2.

Laki

elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan elinkeinotulon verottamisesta 24 päivänä kesäkuuta 1968 annetun lain (360/68) 8 §:n 3 momentti, sellaisena kuin se on 30 päivänä joulukuuta 1992 annetussa laissa (1539/92), sekä

lisätään 6 §:ään, sellaisena kuin se on osittain muutettuna mainitulla 30 päivänä joulukuuta 1992 annetulla lailla sekä 13 päivänä helmikuuta 1987, 14 päivänä heinäkuuta 1989, 21 päivänä joulukuuta 1990, 8 päivänä joulukuuta 1994 ja 16 päivänä joulukuuta 1994 annetuilla laeilla (130/87, 661/89, 1164/90, 1105/94 ja 1224/94), uusi 5 momentti sekä uusi 51 e §, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

6 §

*Verovelvollisen vaatimuksesta verotukses-
sa ei pidetä luovutuksena luonnonsuojelu-
laissa (71/23) tarkoitetuksi suojelualueeksi
luovutettavan kiinteistön luovutusta siltä osin
kuin kiinteistö vaihdetaan toiseen kiinteis-
töön. Vaihdoissa vastaanotetun kiinteistön
verotuksessa vähennyskelpoisena hankinta-
menona pidetään luovutetun kiinteistön ve-
rotuksessa poistamatta olevaa hankintame-
non osaa.*

Voimassa oleva laki

Ehdotus

8 §

Henkivakuutuksesta suoritettavat vakuutusmaksut ovat vähennyskelpoisia ainoastaan silloin, kun vakuutuksen edunsaajana on vakuutettu työntekijä tai hänen tuloverolain 34 §:n 2 momentissa tarkoitettut omaisensa.

Henkivakuutuksesta suoritettavat vakuutusmaksut ovat vähennyskelpoisia vain silloin, kun:

1) vakuutuksen edunsaajana on vakuutettu työntekijä tai hänen tuloverolain 34 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettut omaisensa, tai

2) yhteisö suorittaa maksut yksinomaan vakuutetun kuoleman varalta otetusta vakuutuksesta, jossa edunsaajana on yhteisö ja vakuutettuna työntekijä, jonka työpanoksen lakkaaminen aiheuttaisi yhteisön toiminnan keskeytymisen tai olennaisen supistumisen; viimeksi mainitut vakuutusmaksut eivät kuitenkaan ole vähennyskelpoisia, jos niitä suoritetaan enemmän tai ne suoritetaan lyhyempänä aikana kuin vakuutusturvan voimassa pysyminen edellyttää jaettaessa maksut tasaisesti koko vakuutusajalle.

51 e §

Jos ulkomaisen yhteisön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan varallisuuteen sisältynyt omaisuus lakkaa tosiasiallisesti liittymästä tähän kiinteään toimipaikkaan, omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä luetaan kiinteän toimipaikan veronalaiseksi tuloksi.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuu-
ta 1997.

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuo-
delta 1997 toimitettavassa verotuksessa.