

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan perintö- ja lahjaverolakia muutettavaksi siten, että maatilojen ja muiden yritysten sukupolvenvaihdosten verotusta kevennetään. Lisäksi muutettaisiin tuloverolain luovutusvoittoverotusta koskevia säännöksiä.

Nykyistä huojennusta, joka myönnetään arvostamalla maatilán ja yrityksen varat käyvän arvon sijasta 40 prosenttiin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain mukaisesta arvosta, muutettaisiin siten, että arvostamistaso alennetaan 20 prosenttiin. Samalla huojennuksen soveltamisalaa laajennettaisiin eräiden maatilán varojen osalta.

Huojennusedun menetystä koskevia säännöksiä, joita sovelletaan, jos perinnön tai lahjan saaja luovuttaa yrityksen tai pääosan siitä viiden vuoden kuluessa verotuksen toimittamisesta, muutettaisiin siten, että säännöksiä sovellettaisiin vastaavasti, jos yrityksen toiminta lakkaa tai olennaisesti supistuu, jollei se johdu yritystoiminnan kannattamattomuudesta taikka verovelvollisen kuolemasta, sai-

rastumisesta johtuvasta työkyvyttömyydestä tai muusta niihin verrattavasta syystä.

Tuloverolain luovutusvoittoverotusta koskevia säännöksiä muutettaisiin siten, että myytäessä perintönä tai lahjana saatu maatala tai muu yritys tai sen osa, johon on sovellettu perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevia säännöksiä, hankintamenona pidettäisiin sitä määrää, josta perintö- tai lahjavero on aikanaan suoritettu.

Lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Perintö- ja lahjaverolain muutosta sovellettaisiin niihin sukupolvenvaihdoksiin, joissa verovelvollisuus on alkanut lain tultua voimaan ja verovelvollisen vaatimuksesta myös niihin sukupolvenvaihdoksiin, joissa verovelvollisuus on alkanut 16 päivänä toukokuuta 2008 tai sen jälkeen ennen lain voimaantuloa.

Tuloverolain muutosta sovellettaisiin luovutettaessa lain voimaantulon jälkeen omaisuutta, johon on sovellettu uusien perintö- ja lahjaverolain säännösten mukaista huojennusta.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYS.....	2
YLEISPERUSTELUT	3
1 NYKYTILA	3
1.1 Perintö- ja lahjaverohuojennus.....	3
Maatilan ja yrityksen käsitteistä	4
Uudempi osakeyhtiöiden sukupolvenvaihdoksia koskeva oikeuskäytäntö	4
Veron kiertämistä koskeva säännös.....	6
1.2 Perintönä tai lahjana saadun omaisuuden luovutusvoittoverotus.....	6
1.3 Myyntivoittoverohuojennus	7
2 KANSAINVÄLINEN VERTAILU	7
Saksan vireillä oleva uudistus	8
3 NYKYTILAN ARVIOINTI.....	9
4 KESKEISET EHDOTUKSET	9
4.1 Yleistä	9
Valmistelussa esillä olleet vaihtoehdot	9
4.2 Maatila ja muu yritys	10
4.3 Metsätilat.....	11
4.4 Muut perintö- ja lahjaverotusta koskevat ehdotukset.....	12
Huojennusedun menettäminen	12
4.5 Perintönä tai lahjana saadun yrityksen osan edelleen luovutuksen luovutusvoitto- verotus	12
5 ESITYKSEN VAIKUTUKSET	13
5.1 Yritysvaiikutukset	13
5.2 Vaikutukset kotitalouksien asemaan ja sukupuolivaikutukset	13
5.3 Vaikutukset julkiseen talouteen	13
Vaikutukset perintö- ja lahjaveron tuottoon	13
Maatilat.....	13
Muut yritykset	14
Vaikutukset tuloveron tuottoon	14
Vaikutukset viranomaisten toimintaan	14
6 ASIAN VALMISTELU.....	14
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT	15
1 LAKIEHDOTUSTEN PERUSTELUT	15
1.1 Perintö- ja lahjaverolaki	15
1.2 Tuloverolaki	17
1.3 Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys	18
1.4 Voimaantulo.....	20
LAKIEHDOTUKSET	21
perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta.....	21
tuloverolain 47 §:n muuttamisesta.....	23
LIITE	24
RINNAKKAISTEKSTIT	24
perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta.....	24
tuloverolain 47 §:n muuttamisesta.....	28

YLEISPERUSTELUT

1 Nykytila

1.1 Perintö- ja lahjaverohuojennus

Perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 55 §:n nojalla osa perintö- ja lahjaverosta voidaan jättää maksuunpanematta, jos veronalaiseen perintöön tai lahjaan sisältyy maatila, muu yritys tai osa niistä. Maatilan tai muun yrityksen osalla tarkoitetaan myös vähintään yhtä kymmenesosaa maatilan tai yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista tai osuuksista. Huojennuksen soveltaminen edellyttää verovelvollisen ennen verotuksen toimittamista tekemää pyyntöä.

Edellytyksenä huojennukselle on, että verovelvollinen jatkaa perintönä tai lahjana saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista tai muuta yritystoimintaa perintönä tai lahjana saadulla maatilalla tai näin saadussa yrityksessä. Lisäksi edellytetään, että maatilasta, muusta yrityksestä tai niiden osasta määrätyn perintö- tai lahjaveron suhteellinen osa koko verosta on suurempi kuin 850 euroa.

Maksuunpanematta jätettävän veron osan laskemiseksi määritetään ensin perinnöstä tai lahjasta perintö- ja lahjaverolain yleisten säännösten mukaan määräytyvä vero. Varat arvostetaan tällöin käypään arvoon, jolla tarkoitetaan lähtökohtaisesti todennäköistä luovutushintaa.

Näin määrätystä verosta vähennetään vero, joka perintöosuudesta tai lahjasta olisi määrättävä, jos maatilan maatalousmaa ja sitä vastaava CAP-maatilatukioikeus, rakennukset, rakennelmat, koneet, kalusto ja laitteet sekä niihin kohdistuvat velat samoin kuin muuhun yritykseen kuin maatilaan kuuluva yritysvarallisuus arvostettaisiin 40 prosenttiin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005), jäljempänä arvostamislain, 3 ja 4 luvun mukaisten perusteiden mukaisesti määrästä. Nettovarallisuuskannan ulkopuolelle jäävät, mutta huojennuksen soveltamisalaan kuuluvat varat arvostetaan 40 prosenttiin käyvästä arvosta.

Osakeyhtiön yritysvarallisuus arvostetaan määrään, joka vastaa 40 prosenttia mainitun arvostamislain 4 ja 5 §:n mukaisten perustei-

den mukaan määrästä. Lähtökohtaisesti sukupolvenvaihdon kohteena olevan yhtiön osakkeet arvostetaan siten 40 prosenttiin niiden vertailuarvosta.

Näin saatu erotus tai, jos se on suurempi kuin maatilasta tai muusta yrityksestä menevän veron suhteellisen osan 850 euron ylimenevä osa, viimeksi mainittu määrä jätetään maksuunpanematta. Verrattain mutkikas säännös johtaa käytännössä yleensä veron määrittämiseen arvostamalla yritysvarallisuus 40 prosenttiin arvostamislain mukaisesta arvosta. Arvostamislain mukaiset arvot vastaavat melko tarkoin huojennuksen perusteena aiemmin käytettyjä varallisuusverotuksessa noudatettuja verotusarvoja. Arvostamislain mukaiset arvot ovat usein huomattavasti perintö- ja lahjaverotuksessa muutoin käytettäviä käyviä arvoja alempia.

Jos verovelvollinen luovuttaa pääosan maatilasta, muusta yrityksestä tai sellaisen osasta, josta on myönnetty edellä tarkoitettu huojennus, ennen kuin viisi vuotta on kulunut perintö- tai lahjaverotuksen toimittamispäivästä, maksuunpanematta jätetty vero pannaan maksuun korotettuna 20 prosentilla.

Maatilasta ja muusta yrityksestä maksuunpannun perintö- tai lahjaveron maksuaikaa pidennetään sukupolvenvaihdon yhteydessä verovelvollisen tekemästä pyynnöstä enintään viideksi vuodeksi. Pidennetyltä maksuajalta ei peritä korkoa.

Sukupolvenvaihdos voidaan toteuttaa myös lahjanluonteisella kaupalla. Lahjanluonteisella kaupalla tarkoitetaan omaisuuden myymistä todellista käypää arvoa alhaisemmalla hinnalla. Perintö- ja lahjaverolain mukaan katsotaan käyvän hinnan ja käytetyn vastikkeen välinen ero lahjaksi, jos kauppahinta on enintään kolme neljännestä käyvästä hinnasta. Sukupolvenvaihdostilanteessa käytetty vastike voi olla alempi ilman, että lahjaveroa joudutaan suorittamaan. Lahjaveroa ei tällöin maksuunpanna lainkaan, jos vastike on enemmän kuin 50 prosenttia maatilan tai yrityksen käyvästä arvosta. Näissä tilanteissa luovutuksen kohteena olevaa omaisuutta ei arvosteta arvostamislain mukaiseen arvoon eikä huojennuksen edellytyksenä ole osittai-

nessa huojennuksessa sovellettava 850 euron alaraja.

Maatilan ja yrityksen käsitteistä

Maatilan käsitettä ei ole perintö- ja lahjaverolaissa määriteltä. Käytännössä sitä on tulkittu pitkälti samoin kuin tuloverotuksessa. Maatilatalouden tuloverolain (543/1967) mukaan maatilalla tarkoitetaan itsenäistä taloudellista yksikköä, jolla harjoitetaan maatai metsätaloutta. Maatalouden tuloksen laskennassa maatila on peruslaskentayksikkö, jos maataloutta harjoitetaan useilla erillisillä mautiloilla. Sekä maatalouden että metsätalouden puhtaan tulon laskentaan liittyy tilakohtaisesti laskettavia vähennyksiä ja huojennuksia.

Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdosten veronhuojennussäännös edellyttää, että maatilalla harjoitetaan maataloutta. Huojennus ei siten sovellu pelkkään metsätalouden harjoittamiseen. Silloin kun tilalla harjoitetaan sekä maataloutta että metsätaloutta, saadaan huojennus myös metsän osalta.

Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n 2 momentissa ja 3 momentin 1—3 kohdissa luetellaan ne maatilan varat, joihin huojennus kohdistuu. Näitä varoja ovat maatilan nettovarallisuuteen luettavat 2 momentissa mainitut maatilan maatalousmaa ja sitä vastaava CAP-maatilatukioikeus, rakennukset, rakennelmat, koneet, kalusto ja laitteet samoin kuin 3 momentissa mainitut mautilaan kuuluva metsä, asuinrakennus, metsätalouden tuotantorakennus ja sen rakennuspaikka sekä metsätalouden tuotantorakennukset, koneet ja laitteet. Myös tilan talouskeskukseen kuuluva asuinrakennus kuuluu huojennuskelpoisiin maatilan varoihin, ei sen sijaan asuinrakennuksen rakennuspaikka eikä esimerkiksi talouskeskuksen ulkopuolella sijaitseva yksityiskäytössä oleva vapaa-ajan asunto. Myöskään varallisuusverolain aikaiset verovapaat maatalouden varat eivät kuulu huojennuksen piiriin. Esimerkiksi maataloustuotantoa varten pidetyt kotieläimet ja maataloudesta saadut tuotteet sekä sitä varten hankitut siemenet, lannoitteet, väkirehut ja muut sellaiset tarvikkeet eivät kuulu lainkohdan tarkoittamiin varoihin.

Yrityksen käsitettä ei myöskään määritellä perintö- ja lahjaverolaissa. Yrityksellä tarkoitetaan lähtökohtaisesti elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) mukaan verotettavaa toimintaa. Yritystoiminnan olemassaolo tulee ratkaista tapauskohtaisesti kokonaisarviointin perusteella ottaen huomioon erityisesti elinkeinotoiminnan yleiset tunnusmerkit. Elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- tai ammattitoiminnan harjoittamista. Yhtiömuotoisten yritysten kohdalla sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamisala on määräytynyt pääsääntöisesti sen mukaan, onko yhtiöön sovellettu tuloverotuksessa elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia. Huojennusta ei sovelleta esimerkiksi pelkästään tuloverolain (1535/1992) mukaan verotettavaa kiinteistöjen vuokraustoimintaa harjoittavan yhtiön osakkeiden luovutuksiin. Poikkeuksellisesti huojennus on voinut tulla kyseeseen, jos kiinteistöt ovat olleet samojen omistajien omistaman toisen yhtiön elinkeinotoiminnan käytössä.

Ennen jäljempänä selostettavan uuden oikeuskäytännön syntymistä on pidetty epäselvänä huojennuksen soveltumista arvopaperikauppaa ja sijoitustoimintaa harjoittaviin yhtiöihin. Oikeuskäytännössä säännöstä on sovellettu esimerkiksi laajamittaista arvopaperikauppaa harjoittavan yhtiön osakkeisiin.

Konserniajattelun mukaisesti myös holdingyhtiön osakkeiden luovutukseen on sovellettu huojennussäännöstä silloin, kun kysymyksessä on ollut elinkeinotoimintaa harjoittavan konsernin emoyhtiö. Tällaisiin yhtiöihin sovelletaan tuloverotuksessa pääsääntöisesti elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia.

Uudempi osakeyhtiöiden sukupolvenvaihdoksia koskeva oikeuskäytäntö

Siitä huolimatta, että huojennuksen soveltamisedellytykset ovat olleet voimassa pääosin alkuperäisessä muodossaan pitkään, soveltamiskäytäntö on erityisesti osakeyhtiömuotoisten yritysten kohdalla ollut epäyhtenäistä. Yritysten varallisuusarvon parannuttua runsaan vuosikymmenen aikana ja huojennuksen tuoman edun lisääntyttyä vuoden 2004 lainmuutoksen myötä on tulkintakysy-

mysten merkitys korostunut. Kehityksen seurauksena yrityksille on yleisesti kertynyt aiempaa enemmän sijoitusvarallisuutta, ja verotuksessa on jouduttu aiempaa useammin arvioimaan tällaisten varojen luonnetta sukupolvenvaihdoshuojennuksen kannalta.

Loppuvuodesta 2006 korkein hallinto-oikeus antoi useita periaatteellisesti merkittäviä ratkaisuja huojennuksen soveltamisesta osakeyhtiöihin.

Tapauksessa KHO 100/2006 linjattiin huojennuksen soveltuvuutta tilanteessa, jossa lahjoituksen kohteena on konsernin emoyhtiö ja varsinaista liiketoimintaa harjoittavat sen osakkuusyritykset. Kaksi tytäryhtiötä, joita käytettiin konsernin voittovarojen sijoituspaikkana, harjoittivat arvopaperikauppaa ja sijoitustoimintaa.

Hallinto-oikeus oli katsonut, että huojennuksen perusteeksi ei oteta emoyhtiön osakkeiden verotusarvoa, vaan sen tase on purettava ja yhtiön osakkeiden vertailuarvo on laskettava kunkin tytäryhtiön oman taseen nettovarallisuuden perusteella. Hallinto-oikeus katsoi edelleen, että konsernin arvopaperikauppaa harjoittavaa yhtiötä ei voitu pitää huojennussäännösten tarkoittamana yrityksenä, kun otetaan huomioon ostojen ja myyntien vähäinen määrä sekä arvopaperivastaston alhainen kiertonopeus.

Korkein hallinto-oikeus viittasi lain esitöistä ilmenevään lähtökohtaan, jonka mukaan huojennuksen perusteena on yleensä osakkeen verotusarvo sellaisenaan, ja katsoi, että huojennuksen perusteeksi tulee ottaa emoyhtiön osakkeen verotusarvo. Tämän vuoksi ja koska lahjan kohteena oli emoyhtiön osakkeet ja kun lisäksi arvopaperikauppaa harjoittavan tytäryhtiön arvopaperikaupan laatua ja laajuutta koskevien tosiseikkojen perusteella tytäryhtiötä oli pidettävä huojennussäännöksissä tarkoitettuna yrityksenä, huojennussäännöksiä oli sovellettava myös tähän tytäryhtiöön. Korkein hallinto-oikeus totesi lisäksi, että asiassa ei ollut edes väitetty olevan kysymys sellaisesta tilanteesta, että emoyhtiön omaisuusmassassa olisi tapahtunut olennaisia muutoksia tai että asiassa olisi ryhdytty erityisiin toimiin pelkästään veroedun saamiseksi.

Korkein hallinto-oikeus on muissa aihepiiriä koskevissa loppuvuonna 2006 antamis-

saan ratkaisuisaan (KHO 27.12.2006 T 3565, T 3566, T 3568) arvioinut varsinaisen liiketoiminnan ohella harjoitetun arvopaperikaupan sekä sijoitus- ja vuokraustoiminnan kuulumista huojennuksen piiriin. Tapauksissa sekä verovirasto että hallinto-oikeus olivat katsonneet, etteivät arvopaperikauppa sekä sijoitus- ja vuokraustoiminta olleet perintö- ja lahjaverolain 55 §:ssä tarkoitettua yritysvarallisuutta.

Kaikissa viimeksi mainituissa tapauksissa arvopaperitoiminta oli tuloverotuksessa käsitelty muun liiketoiminnan ohella elinkeinotoimintana. Yhdessä tapauksessa arvopaperitoiminnan osuus yhtiön koko liikevaihdosta oli noin 80 prosenttia (212 milj. euroa) ja voitosta 86 prosenttia (19 milj. euroa) ja vaihto-omaisuudesta noin 99 prosenttia (101 milj. euroa). Toisessa tapauksessa arvopaperikaupan osuus liikevaihdosta oli sitä vastoin vajaat prosentti (n. 2 000 euroa) ja vaihto-omaisuudesta noin 99 prosenttia (n. 882 000 euroa). Kiinteistön vuokraus- ja sijoitustoiminta oli verotettu kahdessa tapauksissa tuloverotuksessa muun tulolähteen tulona. Yhdessä tapauksessa erillisenä tulolähteenä verotettujen kiinteistöjen verotusarvo oli 4,36 prosenttia yhtiön kokonaisarvosta.

Korkein hallinto-oikeus katsoi päätösten perusteluissa, että lain esitöistä ilmenee lähtökohta, jonka mukaan huojennuksen perusteena on yleensä osakeyhtiön osakkeen verotusarvo sellaisenaan. Perusteluissa on selostettu laajasti valtiovarainvaliokunnan mietintöjä 5/2004 vp ja 44/2005 vp.

Korkein hallinto-oikeus katsoi muun muassa arvopaperitoiminnan sen laadun ja laajuuden perusteella perintö- ja lahjaverolaissa tarkoitetuksi yritystoiminnaksi. Koska yhtiön erillisenä tulolähteenä verotetut kiinteistöt eivät muodostaneet huomattavaa osaa yhtiön kokonaisvaroista, myös yhtiön vuokrausomaisuus katsottiin huojennuksen piiriin kuuluvaksi yritysvarallisuudeksi.

Edelleen perusteluissa todettiin, että tapauksissa ei ollut edes väitetty olevan kysymys sellaisesta tilanteesta, että yhtiön omaisuusmassassa olisi tapahtunut olennaisia muutoksia tai että tapauksissa olisi ryhdytty erityisiin toimiin pelkästään veroedun saamiseksi.

Yhtiön elinkeinotoimintana harjoittamaa arvopaperikauppaa voidaan päätösten mu-

kaan pitää perintö- ja lahjaverolain tarkoitamina yritysvarallisuutena, ja tässä arvioinnissa on kiinnitettävä huomioita sen laatuun ja laajuuteen.

Ratkaisujen perusteella on myös todettavissa, että yhtiön elinkeinotoiminnan ohella erillisenä tulolähteenä verotettu sijoitus- ja vuokraustoiminta kuuluu perintö- ja lahjaverotuksessa huojennuksen piiriin, ainakin jos tämän toiminnan varat eivät muodosta huomattavaa osaa yhtiön kokonaisvaroista.

Veron kiertämistä koskeva säännös

Perintö- ja lahjaverolakiin lisättiin vuonna 1995 laista aiemmin puuttunut veron kiertämistä koskeva säännös. Jos perinnönjakosopimukselle, luovutustoimelle tai muulle perintö- tai lahjaverotukseen vaikuttavalle oikeustoimelle on annettu sellainen oikeudellinen sisältö tai muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on perintö- tai lahjaverotuksessa meneteltävä asian varsinaisen luonteen tai tarkoituksen mukaisesti. Säännös soveltuu vastaavasti, jos on ryhdytty muuhun toimenpiteeseen ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että perintö- tai lahjaverosta vapauduttaisiin.

Säännöksen ajateltuja soveltamistilanteita lakiehdotuksen perusteluissa (HE 68/1995 vp) kuvattiin vain sen alkuosaan sisältyvän, niin sanottuja näennäisoikeustoimia koskevan säännön osalta. Perustelujen mukaan kysymys olisi oikeustoimista, joilla ei ole tarkoitettu saada aikaan mitään oikeusvaikutuksia tai on tarkoitettu saada aikaan muunlainen oikeusvaikutus kuin on ilmoitettu. Esimerkkinä tästä perusteluissa mainitaan tilanne, jossa esitetään olevan kysymys lainasopimuksesta, vaikka kysymys on selvästi lahjasta.

Perusteluissa ei sen sijaan sivuta säännöksen loppuosan tarkoittamia tilanteita, joissa ei ole kysymys näennäisoikeustoimista, vaan muunlaisista toimenpiteistä, joihin ryhdytään verosta vapautumisen tarkoituksessa.

1.2 Perintönä tai lahjana saadun omaisuuden luovutusvoittoverotus

Perintönä tai lahjana saadun omaisuuden myynnistä syntyneen luovutusvoiton määrää

laskettaessa hankintamenona pidetään tuloverolain 47 §:n mukaan perintö- ja lahjaverotuksessa käytettyä verotusarvoa. Sääntö ratkaisee perintö- ja lahjaverotuksen ja tuloverotuksen keskinäisen suhteen: perinnönjättäjän elinaikana tai lahjanantajan omistusaikana tapahtuneeseen arvonnousuun kohdistuu perintö- tai lahjaverotus eikä sitä uudelleen tuloveroteta.

Vakiintuneen käytännön mukaisesti myydessä yritysvarallisuutta, joka on saatu perintönä tai lahjana ja johon on sovellettu sukupolvenvaihdoshuojennusta, hankintamenona on mainittua 47 §:ää sovellettaessa pidetty käypää arvoa, joka tulee määritettäväksi huojennusta sovellettaessa. Hankintamenona ei siten ole pidetty sitä aliarvostettua määrää, josta perintövero tai lahjaverotus on huojennuksen soveltamisen johdosta tosiasiallisesti suoritettu.

Tuloverolain luovutusvoittoverotusta koskevia säännöksiä sovelletaan luovutettaessa osakkeita ja yhtiöosuuksia. Maatilan tai sen osan luovutuksesta saadut voitot verotetaan maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 21 §:n mukaan niin ikään tuloverolaissa säädetyllä tavalla. Säännöstä sovelletaan kiinteään omaisuuteen. Luovutettaessa perintönä tai lahjaksi saadun maatilan tiluksia hankintamenona vähennetään siten perintö- tai lahjaverotuksessa käytetty huojentamaton arvo.

Maatilan muunlaista maatalousomaisuutta luovutettaessa luovutushinta on sen sijaan maatalouden tuloa eivätkä mainitut tuloverolain säännökset tule sovellettaviksi. Luovutetun hyödykkeen hankintameno vähennetään maatilatalouden tuloverolain asianomaista omaisuuslajeja koskevien säännösten mukaisesti. Jos tila on saatu perintönä, lahjana tai muulla vastikkeettomalla saannolla, omistajalla on oikeus tehdä lain 19 §:n nojalla rakennusten, koneiden, kaluston ja laitteiden sekä salaojien, siltojen, patojen ja muiden sellaisten hyödykkeiden hankintamenosta samat poistot kuin edellinen omistaja olisi saanut tehdä. Tällöin noudatetaan siten jatkuvuusperiaatetta. Muista vastikkeetta saaduista varoista, kuten kotieläimistä ja varastoista, ei saa hankintamenona vähentää mitään. Maatalouden hyödykkeistä saadut luovutushinnat verotetaan muiden kuin maatalouden osalta maatalouden tulona silloin-

kin, kun nämä hyödykkeet luovutetaan osana koko maatilalan luovutusta.

Yksityisliikkeen tapauksessa luovutushinnat ovat veronalaista elinkeinotulota ja hyödykkeiden hankintameno vähennetään elinkeinotulon verottamisesta annetun lain asianomaisia omaisuuseriä koskevien säännösten mukaisesti. Luovutettaessa koko liike kysymys on yrityksen viimeisestä liiketapahtumasta. Luovutuksen kohteena ovat tällöin liikkeeseen kuuluvat hyödykkeet. Jos yksittäiset rahoitus- vaihto- tai käyttöomaisuushyödykkeet on saatu perintönä tai lahjana tai muutoin vastikkeetta, hankintamenona pidetään elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 15 §:n mukaan todennäköistä luovutushintaa. Jos koko liike on saatu vastikkeetta, hankintamenona pidetään jatkuvuusperiaatteen mukaisesti saantomiehen hankintamenoa. Luovutettaessa perintönä tai lahjaksi saadun maatilalan tai yksityisliikkeen varoja, joiden luovutushinnat edellä esitetyn mukaisesti verotetaan maatalouden tai elinkeinotoiminnan tulona ei merkitystä ole sillä, mistä määrästä saajaa on aikanaan perintö- tai lahjaverotuksessa verotettu.

1.3 Myyntivoittoverohuojennus

Edellä selostetulla yritysten sukupolvenvaihdoksia koskevalla huojennuksella kevennetään toiminnan jatkajaan kohdistuvaa verotusta.

Vastikkeellisissa luovutuksissa on tuloverolain 48 §:n säännöksiin vapautettu myös luovuttaja hänen suoritettavakseen tulevasta luovutusvoittoon perustuvasta tuloverosta. Omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ei ole veronalaista tulota, jos verovelvollinen luovuttaa harjoittamaansa maatalouteen tai metsätalouteen kuuluvaa kiinteää omaisuutta, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osuuden tai vähintään kymmenen prosentin osuuden osakekannasta. Edellytyksenä on, että luovutuksen saajana on luovuttajan lähiomainen ja luovutettu omaisuus on ollut luovuttajan omistuksessa yli kymmenen vuotta. Jos jatkaja kuitenkin luovuttaa omaisuuden edelleen ennen kuin viisi vuotta on kulunut, jatkajan luovutusvoittoa laskettaessa vähennetään hankintamenosta se veronalaisen luovutusvoiton määrä, jota verovapaus-

säännöksen johdosta ei ole pidetty luopujan veronalaisena tulona.

Luovutusvoiton verovapauslauseke eroaa soveltamisalaltaan perintö- ja lahjaverohuojennuksessa muun ohessa siinä, että sitä sovelletaan vain, jos saaja on lähiomainen. Saajan ei myöskään edellytetä jatkavan yritystoimintaa perintö- ja lahjaverohuojennuksen tarkoittamalla tavalla siten, että hänen olisi itse osallistuttava yrityksen toimintaan. Luovuttajan edellytetään lisäksi omistaneen yrityksen vähintään 10 vuoden ajan ennen luovutusta. Yrityksen ei edellytetä harjoittavan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain tarkoittamaan elinkeinotoimintaa.

2 Kansainvälinen vertailu

Euroopan unionin 27 jäsenvaltiosta seitsemässä (Kypros, Latvia, Malta, Portugali, Ruotsi, Slovakia, Viro) ei ole käytössä perintöverotusta, lisäksi Itävallassa veromuoto on ilmeisesti poistumassa vuonna 2008. Tarvetta erityisille sukupolvenvaihdoshuojennuksille ei ole myöskään niissä viidessä maassa (Tšekki, Liettua, Bulgaria, Puola ja Slovenia), joissa puoliso ja lapset tai rintaperilliset on kokonaan vapautettu verosta. Sama koskee pääsääntöisesti Luxemburgia.

Muissa 13 jäsenvaltiossa yritysten sukupolvenvaihdosten perintöverotusta on pääsääntöisesti lievennetty. Lievennys on usein toteutettu esimerkiksi vapauttamalla verosta osa yritysvarallisuudesta tai yhtiön osakkeiden arvosta. Ranskassa tämä määrä on 50 prosenttia ja Espanjassa 95 prosenttia. Iso-Britanniassa ja Irlannissa huojennus on periaatteessa täysimääräinen, mutta huojennuksen piiristä on rajattu yritykset, joissa yrityksen toiminta käsittää pääasiassa arvopaperikauppaa tai sijoitustoimintaa. Huojennuksia on käytössä mainittujen maiden ja Suomen lisäksi ainakin Belgiassa, Italiassa ja Saksassa.

Muun ohessa toiminnan jatkamiseen tai saajan omistusosuuteen mahdollisesti liittyvät edellytykset vaihtelevat.

Alla on lähemmin tarkasteltu Saksan uudistusta, johon liittyy samankaltaisia seikkoja kuin Suomessa.

Saksan vireillä oleva uudistus

Saksan nykyisen perintöverolainsäädännön mukaan sukupolvenvaihdoshuojennussäännöksiä sovelletaan perintönä tai lahjana saatua elinkeinotoiminnan omaisuuteen, maa- ja metsätalouteen kuuluvaan omaisuuteen sekä sellaiseen omistussuuteen pääomayhtiössä, joka käsittää välittömästi enemmän kuin 25 prosenttia yhtiön pääomasta. Yritysomaisuuden määrästä vähennetään 225 000 euroa, minkä jälkeen jäljelle jäävästä määrästä veronalaiseksi katsotaan 65 prosenttia. Huojennusetu menetetään, jos omaisuus luovutetaan edelleen vähemmän kuin viiden vuoden kuluksa saannosta. Luovutukseen rinnastetaan muun muassa yritystoiminnan lopettaminen, yritystoiminnan harjoittamiselle keskeisen omaisuuden myynti, tällaisen omaisuuden siirto henkilökohtaiseen tulolähteeseen tai sen käyttö muihin elinkeinotoiminnalle vieraisiin tarkoituksiin.

Saksan nykyisen hallituksen marraskuulta 2005 olevan ohjelman mukaan perintöverotusta uudistetaan erityisesti sukupolvenvaihdosten helpottamiseksi. Tavoitteena on keskeisesti työpaikkojen säilyttäminen. Asiaa koskeva lakiesitys annettiin lokakuussa 2006. Huojennus olisi myönnetty huojentamalla niin kutsutulle tuottavalle yritysomaisuudelle määrätty perintö- ja lahjaverot vuosittaisina erinä, jos saaja jatkaa toimintaa vähintään 10 vuoden ajan. Huojennus olisi edellyttänyt, että yritystoimintaa jatketaan taloudellisesti tarkastellen samassa laajuudessa. Tiedot ei-tuottavaksi omaisuudeksi katsottavat hyödykkeet olisi rajattu huojennuksen ulkopuolelle.

Saksan perustuslakituomioistuin katsoi marraskuussa 2006 antamassa päätöksessään, että voimassa olleet perintö- ja lahjaverolain eri omaisuuslajeja koskevat erot arvostamissäännöksissä ovat perustuslain yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisia. Perustuslakituomioistuimen päätös aikaansai aiemmin annettun, yritysten sukupolvenvaihdoksia koskevan hallituksen esityksen sekä laajemmin koko perintö- ja lahjaverotusta koskevan lainsäädännön uudistamistarpeen.

Uusi esitys annettiin marraskuussa 2007 niin sanotun Koch-Steinbrück -työryhmän ehdotusten pohjalta. Huojennuksen piiriin

kuuluisivat elinkeinotoiminnan omaisuus, maa- ja metsätalouteen kuuluva omaisuus sekä sellaiset pääomayhtiön osakkeet, jotka oikeuttavat yli 25 prosenttiin yhtiön pääomasta.

Saksan verolainsäädännössä yksityisomaisuuden järjestäminen elinkeinotoiminnan omaisuudeksi on ollut verrattain helppoa, mikä on koettu ongelmalliseksi niin nyky-säännösten kuin alkuperäiseen ehdotukseen sisältyvien säännöstenkin soveltamisen kannalta. Myös ensimmäisen esityksen mukainen tiukka rajausta tuotannolliseen ja ei-tuotannolliseen omaisuuteen koettiin käytännössä hankalaksi soveltaa. Muun muassa näistä syistä uuden esityksen mukaan tuotannollinen ja ei-tuotannollinen omaisuus määritetään kaavamaisesti siten, että yritysomaisuudesta 15 prosenttia katsotaan mainitunlaiseksi veronalaiseksi ei-tuotannolliseksi omaisuudeksi ja 85 prosenttia verovapaaksi yritysomaisuudeksi.

Huojennusta kuitenkin samalla rajoitettiin uuteen hallinnointiomaisuuden (Verwaltungsvermögen) käsitteeseen perustuvilla säännöksillä. Yli puolet yritysomaisuudesta tulee olla muuta kuin hallinnointiomaisuutta, jotta huojennus ylipäättään soveltuisi. Hallinnointiomaisuutta ovat muun muassa kolmannen käyttöön luovutetut kiinteistöt, arvopaperit ja saamiset, alle 25 prosentin osuudet pääomayhtiössä sekä omistussuudet sellaisissa yhtiöissä, joiden omaisuudesta enemmän kuin puolet on hallinnointiomaisuutta. Jos yritysomaisuudesta alle puolet on hallinnointiomaisuutta, tällöinkin huojennusta sovelletaan hallinnointiomaisuuteen luettavaan hyödykkeeseen vain, jos se on omistettu vähintään 2 vuoden ajan.

Täyden verovapauden turvaamiseksi pk-yritysten sukupolvenvaihdoksille yritysvarallisuus on 150 000 euroon asti kokonaan verovapaa liukuvan vähennyksen johdosta. Määrän ylittyessä vähennyksen määrä pienee ja poistuu kokonaan veronalaisen yritys-omaisuuden määrän ylittäessä 450 000 euroa.

Perintö- tai lahjaverot huojennetaan kokonaan, jos saaja jatkaa yrityksen toimintaa eikä yrityksen vuotuinen palkkasumma alene alle 70 prosenttiin vertailupalkkasummasta seuraavien 10 tilikauden aikana. Jos yritys

luovutetaan alle 15 vuoden kuluessa saannosta, vero pannaan jälkikäteen maksuun.

Yritysomaisuuden arvostamisessa lähtökohtana on käypä arvo, joka pyritään ensisijaisesti määrittämään vertailukauppoja hyödyntäen.

Jos saaja sukupolvenvaihdoksen jälkeen jatkaa elinkeinotoiminnan harjoittamista 15 vuoden ajan, hän voi tämän ajanjakson jälkeen luovuttaa huojennetun omaisuuden ilman perintö- tai lahjaveroseuraamuksia.

Tällöin mahdollisesti syntyvä luovutusvoitto on kuitenkin tuloverotuksessa veronalaista tuloa. Veronalaisen luovutusvoiton määrää laskettaessa sukupolvenvaihdoshuojennuksen kohteena olleen omaisuuden hankintameno, joka kyseisellä omaisuudella on ollut perinnön- tai lahjanantajan verotuksessa. Näin ollen huojennetun omaisuuden hankintameno yritystoiminnan jatkajan verotuksessa määrittyy jatkuvuusperiaatteen mukaisesti sukupolvenvaihdosta edeltävän saannon perusteella.

3 Nykytilan arviointi

Yritysten ja maatilojen sukupolvenvaihdoksia koskevilla huojenussäännöksillä on pyritty estämään se, että maatalouden ja muun yritystoiminnan jatkuvuus perintö- ja lahjaveron johdosta vaarantuisi, kun varallisuus siirtyy perintönä tai lahjana toimintaa jatkavalle perilliselle tai lahjansaajalle.

Alun perin huojenus merkitsi yritysvarallisuuden arvostamista käyvän arvon sijasta varallisuusverotuksessa noudatettuun arvoon. Säännökset tulivat voimaan vuonna 1979, jolloin kiinteistöjen ja osakkeiden verotusarvot yleisesti olivat merkittävästi niiden käypä arvoja alemmat. Verotusarvojen sittemmin noustua ja huojenuksen alkuperäisen merkityksen pienentynyttä yritysten ja maatilojen sukupolvenvaihdoksiin kohdistuvaa verotusta kevennettiin vuonna 2004 voimaan tulleella lainmuutoksella siten, että arvostamistaso alennettiin 40 prosenttiin varallisuusverotuksessa noudatetusta arvosta.

Yrityksen sukupolvenvaihdoksiin kohdistuva verokustannus on yksi tekijä, joka perheytyksessä voi vaikuttaa halukkuuteen jat-

kaa yritystoimintaa perillisten kesken varsinaisen yrittäjän jättäytyessä pois yrityksestä eläkkeelle siirtymisen tai muun syyn vuoksi. Jos kyseessä on yritys, jolle ei ole löydetty ulkopuolista ostajaa eikä myöskään yrittäjän lähipiiristä löydy yritystoiminnan jatkamiseen sitoutunutta henkilöä, seurauksena on yritystoiminnan loppuminen. Pienyritysten kohdalla toiminnan jatkamiseen yrittäjän lähipiirin voimin liittyy luovuttajan elinaikana toteutettavissa järjestelyissä usein myös se etu, että yrityksestä väistyneelle yrittäjälle kertynyt osaaminen säilyy toimintaa jatkavien käytettävissä. Toiminnan jatkaminen yrittäjän lähipiirin voimin tukee myös hallitusohjelman tavoitetta edistää kotimaista omistajuutta. Näistä syistä on aiheellista edistää yritysten sukupolvenvaihdoksia perintö- ja lahjaverohuojennusta kehittämällä.

4 Keskeiset ehdotukset

4.1 Yleistä

Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelman mukaan perheyrittäjyyden edistämiseksi perintö- ja lahjaverotus poistetaan kokonaan yritysten ja maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdoksilta. Ohjelman mukaan huojenus kohdistuu jatkossa vain aitoon yritys- ja maataloustoiminnan tuotannolliseen toimintaan liittyvään omaisuuteen muuttamatta kuitenkaan soveltamiskohteita maatalouden jatkajan huojenuksen osalta.

Esitys on osa hallitusohjelman mukaista perintö- ja lahjaverotuksen laajempaa uudistamista. Vuoden 2008 alussa voimaan tullessa osauudistuksessa verotusta kevennettiin muun muassa korottamalla pienimmän verotettavan perintöosuuden alarajaa sekä puoliso- ja alaikäisyysvähennystä. Samalla poistettiin kolmas veroluokka.

Valmistelussa esillä olleet vaihtoehdot

Uudistuksen valmistelun yhteydessä on ollut esillä kaksi vaihtoehtoista mallia yritysten sukupolvenvaihdosten perintö- ja lahjaverotuksen keventämiseen.

Ensimmäisessä vaihtoehdossa vapautettaisiin hallitusohjelman kirjauksen mukaisesti

yrittäjien aitoon tuotannolliseen toimintaan liittyvä varallisuus kokonaan verosta ja muu varallisuus verotettaisiin normaalisti. Tässä mallissa olisi osakeyhtiöiden osalta tarkasteltava yhtiön omistamaa varallisuutta ja jaettava se huojennuksen piiriin kuuluvaan ja sen ulkopuolelle jäävään varallisuuteen. Kun yritystoimintaa usein harjoitetaan usean yrityksen muodostamassa konsernirakenteessa, olisi vastaava jaottelu tehtävä myös sukupolvenvaihdon kohteena olevan yrityksen suoraan tai välillisesti omistamien yritysten osalta. Verovelvollisen veronalaiseen perintöön tai lahjaan luuttaisiin hänen omistussuhteensa vastaava osa huojennuksen ulkopuolelle jäävistä varoista.

Mainitussa mallissa keskeiseksi muodostuisi rajanveto huojennuksen piiriin kuuluvien ja sen ulkopuolelle jäävien varojen välillä. Esillä olleessa mallissa nämä rajanvedot olisi kytketty tuloverotuksessa noudatettuihin omaisuuslaji- ja tulolajimäärittelyihin. Varsinaisen elinkeinotoiminnan tuotanto-omaisuuden lisäksi huojennuksen piiriin kuuluisi yrityksen toiminnan kannalta riittävä määrä rahoitusvarallisuutta.

Keskeiseksi mallissa nousee huojennuksen piiriin hyväksyttävän rahoitusvarallisuuden määrän mitoittaminen. Esillä on ollut vaihtoehtoisia, yrityksen taserakenteeseen perustuvia mitoitusperusteita.

Malli merkitsee sitä, että osassa yrityksistä verotus poistuisi kokonaan, kun taas vakavaimpien yritysten kohdalla verotus voisi jopa kiristyä nykyisestä.

Toinen esillä ollut vaihtoehto sukupolvenvaihdosten perintö- ja lahjaverotuksen keventämiseen perustuu nykyiseen sääntelyyn, jossa huojennukset lisättäisiin alentamalla arvostamistasoa nykyisestä. Osakeyhtiöiden kohdalla tämä merkitsisi sitä, että yhtiön arvostamisperusteena olisi lähtökohtaisesti osakkeen matemaattinen arvo. Siten noudatettaisiin oikeuskäytännössä muotoutunutta ja vastaisuudessa muotoutuvaa linjaa, jonka perusteena olisi myös nykyinen perintö- ja lahjaverolain veronkiertämistä koskeva säännös.

Valmistelun yhteydessä on päädytty jälkimmäiseen vaihtoehtoon.

Vaikkakin ensiksi mainittuun vaihtoehtoon sisältyy huojennuksen tarkoituksenmukaisen kohdentumisen ja yhdenvertaisuusnäkökohti-

en puolesta etuja nykyjärjestelmään verrattuna, sääntely monimutkaistuisi. On myös vaikea löytää sellaisia yleisesti sovellettavia periaatteita huojennuskelpoisen ja huojennuksen ulkopuolelle jäävien varojen määrittämisessä, jotka yhtäläisesti soveltuisivat eri toimialoilla toimiviin ja erilaisessa tilanteessa oleviin yrityksiin. Kokonaan uudelta pohjalta lähtävä huojennus voi myös ainakin rahoitusvarallisuuden osalta johtaa epävarmuuteen säännösten tulkinnasta ennen kuin soveltamiskäytäntö vakiintuisi.

4.2 Maatila ja muu yritys

Yritysten sukupolvenvaihdosten perintö- ja lahjaverotusta ehdotetaan kevennettäväksi nykyisten säännösten pohjalta alentamalla arvostamistaso 40 prosentista 20 prosenttiin arvostamislain mukaisista arvoista. Huojennuksen soveltamisalaa ei jäljempänä selostettavia maatilaa koskevia muutoksia lukuun ottamatta ehdoteta muutoksia.

Huojennuksen piiriin kuuluisi nykyiseen tapaan myös maatalon talouskeskuksen asuinrakennus. Oikeuskäytäntöä ei kuitenkaan toistaiseksi ole tilanteesta, jossa varsinainen maataloustoiminta on vähäistä ja huojennuksen tuoma etu kohdistuu valtaosin tilalla olevaan asuinrakennukseen. Oikeuskäytännössä huojennuksen myöntämisen edellytykset on katsottu täyttyvän esimerkiksi tilanteesta, jossa tilan 18 peltihehtaaria 10 hehtaaria oli vuokrattu ulkopuoliselle ja maatalouden harjoittajan omassa viljelykäytössä oli 5 hehtaaria. Päätöksen perusteluissa ei käsitelty tilan asuinrakennusta.

Huojennuksen soveltamisalaa laajennettaisiin maatilojen osalta siten, että huojennuksen piiriin kuuluisi myös maatalouden asuinrakennuksen rakennuspaikka sekä maatalon kotieläimet, maataloudesta saadut tuotteet sekä maataloutta varten hankitut siemenet, lannoitteet ja muut sellaiset tarvikkeet. Maatilojen osalta huojennuksen soveltamisalasta on muista yrityksistä poiketen säädetty luettelomalla huojennuksen piiriin kuuluvat varat. Tämä perustuu osaltaan siihen, että tietyt varat, kuten kotieläimet, maataloustuotteet, siemenet, lannoitteet ja muut vastaavat tarvikkeet olivat aikanaan varallisuusverosta

vapaita, eikä niille tämän vuoksi ollut määriteltä arvoa varallisuusverolaissa, jonka mukaiseen arvoon huojennus ennen veromuodosta luopumista perustui. Mainittuja varoja ei myöskään lueta maatilán nettovarallisuuteen. Soveltamisalaa ei muutettu vuoden 2004 uudistuksen yhteydessä eikä varallisuusverolain kumoamisen yhteydessä. Myöskään maatilán asuinrakennuksen rakennuspaikka ei sisälly nykyiseen luetteloon. Mainitut varat on tarkoituksenmukaista sisällyttää huojennuksen piiriin.

Kuten jäljempänä esityksen vaikutukset -jaksossa on todettu, vuonna 2006 tehdyissä verotuspäätöksissä, joissa sovellettiin sukupolvenvaihdoshuojennusta, huojennus merkitsi suoritettavan veron määrän alenemista runsaaseen 20 prosenttiin siitä määrästä, joka olisi ollut suoritettava ilman huojennusta. Nyt ehdotettu huojennus puolittaisi suoritettavan veron, eli vuoden 2006 aineistossa suoritettavaksi jäisi 10 prosenttia käyvän arvon mukaan lasketusta verosta.

Huojennuksen soveltamisala osakeyhtiömuotoisten yritysten kohdalla on tarkoituksenmukaista vastaisuudessaakin jättää oikeuskäytännössä ratkaistavaksi.

4.3 Metsätilat

Hallitusohjelman mukaan huojennus on määrää laajentaa koskemaan myös puhtaita metsätiloja.

Huojennuksen tavoitteena on keventää omistajayrittäjän aktiivisesti harjoittaman maatalouden tai muun yritystoiminnan sukupolvenvaihdoksen verotusta. Valmistelun yhteydessä on osoittautunut, että tavoitetta on vaikea yhdistää pelkän metsätalouden harjoittamiseen. Metsäomaisuus on varsin huomattavalle osalle metsänomistajista luonteeltaan sijoitusluontoista varallisuutta. Sellaisia metsätaloustöihin itse osallistuvia metsänomistajia, joille metsätalous muodostaa pääasiallisen toimeentulon tai muuta ansiotoimintaa olennaisesti täydentävän toimeentulon lähteen, on varsin vähän suhteessa kaikkiin metsänomistajiin.

Lainsäädännössämme ei ole varsinaisesti määriteltä metsäyrittäjän käsitettä, mikä onkin ymmärrettävää määrittelyyn liittyvien pulmien vuoksi.

Valmistelussa on ollut päävaihtoehtona huojennuksen kytkeminen maatalousyrittäjän eläkelain (1280/2006), jäljempänä MYEL, mukaiseen pakolliseen vakuuttamisvelvollisuuteen. Metsänomistaja, joka itse työhön osallistuen harjoittaa metsätaloutta metsätilalla, jonka pinta-ala tilán sijainnista riippuen ylittää 50, 75 tai 100 hehtaaria, on velvollinen ottamaan MYEL-vakuutuksen, jos vakuutettava työtulo ylittää noin 3 100 euroa.

Rajanveto huojennuksen piiriin kuuluvien ja sen ulkopuolelle jäävien metsätilojen välillä on osoittautunut monessa suhteessa hyvin ongelmalliseksi. Huojennuksen rajaaminen varsinaisesti yrittäjämäiseen toimintaan edellyttäisi verrattain suurta hehtaarimäärää. Metsätilán tulisi olla kooltaan jopa useampikertainen MYEL-vakuuttamisvelvollisuuteen liittyvään hehtaarimäärään nähden, jotta metsätila voisi tarjota yrittäjälle yksinomaisen toimeentulon.

Toisaalta MYEL:n edellyttämät tilakoko-vaatimuksetkin jättäisivät valtaosan yksityismetsänomistajista huojennuksen ulkopuolelle, koska metsänomistus on Suomessa pirstoutunutta. Yksityishenkilöiden omistamien metsätilojen keskikoko on nykyisin noin 24 hehtaaria.

Huojennuksen metsäpoliittisten tavoitteiden - tilakoon kasvattamisen, omistajien ikärakenteen muuttamisen ja puun tarjonnan lisääntymisen - kannalta huojennuksen vaikutukset jäisivät näin ollen MYEL:n mukaisilla rajauksilla varsin vaatimattomiksi.

Rajan vetäminen tilakoon perusteella on myös tasavertaisuusnäkökohdista varsin ongelmallista.

Metsäpoliittisten tavoitteiden todellinen edistäminen ja tasavertaisuusongelman merkittävä vähentäminen edellyttäisi tilakoko-vaatimuksen olennaista alentamista. Tällöin jouduttaisiin kuitenkin käytännössä luopumaan siitä peruslähtökohdasta, että huojennus kohdistuu yrittäjämäiseen toimintaan. Samalla tasavertaisuuspulmat, jotka johtuvat metsävarallisuutta ja muunlaista varallisuutta perivien erilaisesta verokohtelusta, kärjistyisivät.

Näistä syistä hallitus on päätenyt siihen, että huojennuksen laajentamisesta metsätiloihin luovutaan.

4.4 Muut perintö- ja lahjaverotusta koskevat ehdotukset

Huojennusedun menettäminen

Nykyisin huojennusetu menetetään, jos verovelvollinen luovuttaa pääosan maatilasta tai muusta yrityksestä ennen kuin 5 vuotta on kulunut perintö- tai lahjaverotuksen toimituspäivästä. Säännöstä tarkistettaisiin verotuskäytännön mukaisesti siten, että luovuttamisella tarkoitetaan vapaaehtoista luovuttamista. Huojennusetua ei siten menetettäisi, jos luovutus perustuu esimerkiksi pakkohuutokauppaan, pakkolunastukseen tai konkurssimenettelyyn.

Lisäksi yrityksen tai sen osan luovuttamiseen rinnastettaisiin toiminnan lakkaaminen tai sen olennainen supistuminen muutoin kuin tilapäisesti, jollei se ilmeisesti johdu yritystoiminnan kannattamattomuudesta taikka verovelvollisen kuolemasta, sairastumisesta johtuvasta työkyvyttömyydestä tai muusta niihin verrattavasta syystä. Säännös olisi muutoin yksinkertaista kiertää siten, että yhtiö realisoi omaisuutensa ja jakaa varansa osinkona osakkaille. Tällöin myöskään huojennuksen myöntämisen keskeisenä perusteena oleva vaatimus toiminnan jatkumisesta ei täyty.

4.5 Perintönä tai lahjana saadun yrityksen osan edelleen luovutuksen luovutusvoittoverotus

Luovutettaessa perintönä tai lahjana saatua omaisuutta pidetään sen hankintamenona luovutusvoittoveroa laskettaessa perintö- ja lahjaverotuksessa noudatettua arvoa. Taustalla on ajatus siitä, että omaisuuden on jo kohdistunut vero perintöveron tai lahjaveron muodossa.

Jos omaisuuden ei kohdistu veroa tai verotus on jäänyt vajaaksi, käyvän arvon hyväksyminen hankintamenoksi ei johda perusteltuun lopputulokseen. Kuten aiemmin on todettu, myydessä yritysvarallisuutta, jonka perintö- tai lahjaverotusta on huojennettu, on hankintamenona pidetty huojennussäännöksiä sovellettaessa määritettyä käypää arvoa saantohetkellä, eikä sitä huojennussäännösten mukaista aliarvostettua määrää, josta vero on

tosiasiassa maksettu. Erityisesti huojennusedun kasvaessa ei myyntivoittoverotuksessa saatavan lisäedun säilyttämiseen ole perusteita.

Yritysvarallisuuden huojentaminen perustuu osaltaan saajan veronmaksukykyisyyteen eli siihen, että yrityksen varoja ei tarvitse realisoida verosta suoriutumiseksi. Näin ollen on johdonmukaista, että omistuksesta luovuttaessa veronmaksukykyisyysperiaatteen mukaisesti syntyvä luovutusvoitto, jonka määrää perintöverohuojennus osaltaan on ehkä kasvattanut, tulee verotetuksi. Kun sukupolvenvaihdoshuojennuksella kannustetaan saajaa säilyttämään perintönä tai lahjana saatua yritysomaisuutta hallussaan, on ristiriitaista samalla liittää myös omistuksesta luopumiseen veroetuja soveltamalla tällaisen omaisuuden luovutusvoittoverotukseen yleistä luovutusvoittoverotusta huomattavasti edullisempaa verokohtelua.

Edellä esitetyistä syistä ehdotetaan tuloverolain luovutusvoiton verotusta koskevia säännöksiä muutettavaksi siten, että luovutettaessa kokonaan tai osaksi vastikkeetta saatua yritysvarallisuutta, johon on sovellettu perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdossäännöksiä, hankintamenona pidettäisiin sitä määrää, josta perintö- tai lahjaverot on suoritettu.

Jos luovutus tapahtuu viiden vuoden kuluessa perintö- tai lahjaverotuksen toimittamisesta, verovelvollisen maksettavaksi määrättäisiin se perintövero tai lahjaverot, joka huojennuksen soveltamisen johdosta verotusta toimitettaessa on aikanaan jätetty määräämättä. Kun huojennusedun menetyksen seurauksena perintöveroa tai lahjaveroa tulee näin yhteensä suoritettavaksi koko yritysvarallisuuden käyvästä arvosta, luovutusvoittoveroa laskettaessa hankintamenona pidettäisiin omaisuuden käypää arvoa saantohetkellä.

Jos luovutus tapahtuu viiden vuoden määrajan jälkeen, hankintamenona vähennettäisiin sen yritysvarallisuuden arvo, josta vero on suoritettu. Sovellettavaksi tulisivat kuitenkin yleiset hankintameno-olettamaa koskevat tuloverolain 46 §:n 1 momentin säännökset. Luovutushinnasta vähennettäisiin siten aina vähintään 20 prosenttia ja, jos luovutettu omaisuus on ollut luovuttaja omistuksessa vähintään 10 vuoden ajan, vähintään 40

prosenttia luovutushinnasta. Luovutettaessa lahjanluonteisella kaupalla saatua yritysvarallisuutta hankintamenona pidettäisiin sitä määrää, josta vero on suoritettu lisätynä maksetulla hankintamenolla, jos se on edellä mainittuja määriä suurempi.

5 Esityksen vaikutukset

5.1 Yritysvaikutukset

Ehdotuksilla voi olla suotuisia vaikutuksia yritysten kasvu- ja työllistämismahdollisuuksiin tilanteissa, joissa yrityksen rahoitus on pitkälti riippuvainen yrittäjän omasta panoksesta. Ehdotusten vaikutusta yritysten kasvuedellytyksiin ja työllisyyteen on käytännössä vaikea mitata.

5.2 Vaikutukset kotitalouksien asemaan ja sukupuolivaikutukset

Muutokset koskevat yritysvarallisuutta perintönä tai lahjana saavia, joten uudistuksella on luonnollisesti välittömiä vaikutuksia vain kotitalouksiin, joihin kuuluu yrittäjä. Yrittäjistä noin kolmannes on naisia ja kaksi kolmannesta miehiä. Naiset ovat yksinyrittäjiä selvästi useammin kuin miehet ja toimivat tyypillisesti vähemmän pääomavaltaisilla toimialoilla. Sukupolvenvaihdon tuoma välitön etu kohdistuu siten valtaosin yrittäjämiehiin ja heidän kotitalouksiinsa.

5.3 Vaikutukset julkiseen talouteen

Vaikutukset perintö- ja lahjaveron tuottoon

Vuonna 2006 perintö- ja lahjaveroa kertyi 505 miljoonaa euroa, josta perintöveron osuus oli noin 80 prosenttia. Vuonna 2007 kertymä oli alustavien tietojen mukaan 460 miljoonaa euroa, mikä vastaa vuoden 2007 neljännessä lisätalousarviossa arvioitua määrää.

Nyt esitettyjen ehdotusten vaikutuksia arvioitaessa on otettava huomioon myös vuoden 2008 alusta voimaan tulleet muutokset veroperusteissa. Näiden muutosten on arvioitu alentavan verokertymää 165 miljoonalla eurolla niissä tapauksissa, joissa verovelvollisuus alkaa vuoden 2008 aikana. Valtaosa

tästä ajoittuu veron kertymisessä olevien viipeiden vuoksi vasta vuodelle 2009. Veroperusteiden muutosten vaikutus sukupolvenvaihdoshuojennukseen ei kuitenkaan ole mainittava, koska huojuennuksen määrästä lähes 90 prosenttia kohdistuu lahjoihin, joiden osalta asteikkoon tehtiin vain inflaatiotarkistus, ja poistuneeseen kolmanteen veroluokkaan kuuluvien osuus on verrattain pieni.

Vuonna 2006 sukupolvenvaihdoshuojennusta sovellettiin runsaan 2 700 lahjansaajan ja runsaan 400 perinnönsaajan verotuksessa. Huojennuksen yhteismäärä oli vajaat 54 miljoonaa euroa, josta runsaat 47 miljoonaa euroa kohdistui lahjoihin ja noin 6,5 miljoonaa euroa perintöihin.

Aineiston perusteella ei voida tarkoin arvioida sitä, miten paljon huojuennuksen piiriin kuuluvasta maatalan tai yrityksen varallisuudesta jäi maksettavaksi veroa, koska monessa tapauksessa yritys- tai maatalavarallisuutta sisältävään lahjaan tai perintöosuuteen sisältyi myös muuta varallisuutta. Pelkkää yritysvarallisuutta sisältäviä lahjoja koskevien tietojen perusteella voidaan kuitenkin päätellä, että huojuennuksen piiriin kuuluvasta maatala- ja yritysvarallisuudesta jäi suoritettavaksi veroa vajaat 15 miljoonaa euroa. Arvio perustuu oletukseen siitä, että huojuennetun veron suhde siihen veroon, joka yritys- ja maatalavarallisuudesta olisi ollut suoritettava ilman huojuennusta, olisi sama kaikissa tapauksissa.

Vastaavasti voidaan arvioida, että aineistoon sisältyvän yritysvarallisuuden koko määrä oli noin 430 miljoonaa euroa, josta lahjojen osuus oli 360 miljoonaa euroa ja perintöjen osuus 70 miljoonaa euroa. Keskimäärin lahjana saadun yritys- tai maatalavarallisuuden arvo oli 130 000 euroa ja perintönä saadun yritys- tai maatalavarallisuuden arvo vastaavasti 160 000 euroa.

Vuoden 2006 koko aineistossa huojuennus alensi yritysvarallisuudesta suoritettavan perintö- tai lahjaveron määrän 21,5 prosenttiin siitä verosta, joka olisi ollut suoritettava ilman huojuennusta.

Maatilat

Käytettävissä ei ole tietoja siitä, mikä on maatalojen osuus edellä selostetussa aineistossa. Kun kaikista sukupolvenvaihdon

piiriin kuuluvista perinnöistä ja lahjoista kertyi vuonna 2006 perintöveroa vajaat 15 miljoonaa euroa, voidaan maatilojen osuudeksi tästä arvioida karkeasti 2—3 miljoonaa euroa. Ehdotettu muutos alentaisi veron tuottoa maatilojen osalta vuoden 2006 mukaisessa tilanteessa silloin voimassa olleilla veroperusteilla noin 1,5 miljoonalla eurolla.

Koska merkittävä osa maatilojen sukupolvenvaihdoksista toteutuu perintönä ja veroperusteet vertailuvuoden 2006 jälkeen ovat muuttuneet pienimmän verotettavan perintöosuuden määrän nousun ja kolmannen veroluokan poistumisen myötä, nyt tehtyjen ehdotusten johdosta verotuoton aleneminen jäisi jonkin verran mainittua pienemmäksi.

Muut yritykset

Vuonna 2006 yritysten sukupolvenvaihdoshuojennuksen piiriin kuuluvista lahjoista ja perintöosuuksista jäi suoritettavaksi veroa vajaat 15 miljoonaa euroa, josta maataloihin arvioidaan kohdistuvan 2—3 miljoonaa euroa. Ehdotusten voidaan arvioida alentavan muista yrityksistä kertyvän veron määrää vuoden 2006 aineistoa vastaavassa tilanteessa noin 6 miljoonalla eurolla, kun huomioon ei oteta muita veroperusteiden muutoksia.

Tällaisen vuotta 2006 koskevan puhtaasti staattisen tarkastelun perusteella ei kuitenkaan voida tehdä edes karkeita johtopäätöksiä sen suhteen, mikä on huojennuksen merkitys vastaisuudessa. Monissa yrityksissä on sukupolvenvaihdosta siirretty myöhempään ajankohtaan laajempaa huojennusetua odotettaessa. Erityisesti suuremmissa perheyriksissä toteutettavien yksittäistenkin sukupolvenvaihdosjärjestelyjen vaikutus voi vuositasolla olla huomattava. Voidaan olettaa, että muutoksen vaikutus perintö- ja lahjaveron kertymään on moninkertainen vuoden 2006 tilanteen perusteella arvioituun 6 miljoonaan euroon verrattuna.

Vaikutukset tuloveron tuottoon

Luovutusvoittoverotukseen ehdotetut muutokset lisäisivät tuloveron määrää, joka kertyy sukupolvenvaihdoksen kohteena olleista

yrityksistä niitä edelleen luovutettaessa syntyvästä myyntivoitosta.

Mainittuja pidemmän aikavälin vaikutuksia verotuloihin on erityisen vaikea arvioida.

Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Lahjoitustilanteissa verovelvolliset pyrkivät usein varmistumaan verotuskohtelusta ennakkokannanotolla, jolloin etukäteen tulee arviotavaksi sekä sukupolvenvaihdosta koskevan säännösten soveltuminen että lahjoitetun omaisuuden arvostus. Koska huojuennuksen soveltamisala maatalouden ja muun yritystoiminnan osalta sekä arvostamisratkaisut säilyisivät pääosin ennallaan, ei esityksellä olisi tältä osin vaikutusta viranomaistoimintaan. Huojennuksen kasvaessa tapausten määrä saattaa kuitenkin lisääntyä. Tietoisuus sukupolvenvaihdoksia koskevien säännösten muutoksista on saattanut lykätä sukupolvenvaihdoksia lahjoituksin, mikä saattaa näkyä lahjoitusten kasvuna heti lain voimaantulon jälkeen. Tämä tuo haasteita viranomaistoimintaan sekä ennakkokannanottojen käsittelyssä että verotuksen toimittamisessa.

6 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu virkatyönä valtiovarainministeriössä. Esityksestä ovat antaneet lausuntonsa seuraavat viranomaiset ja järjestöt: oikeusministeriö, maa- ja metsätalousministeriö, työ- ja elinkeinoministeriö, Maatalousyrittäjien eläkelaitos MELA, Metsäntutkimuslaitos, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus VATT, Verohallitus, Akava ry, Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Keskuskaupakamari, KHT-yhdistys ry, Maa- ja metsätaloustuottajain keskusliitto MTK ry, Metsäteollisuus ry, Palkansaajien tutkimuslaitos, Perheyriksien Liitto ry, Pääkaupunkiseudun Metsänomistajat ry, Suomen Ammattiliittojen keskusjärjestö SAK ry, Suomen Kuntaliitto ry, Suomen Metsätilanomistajien liitto ry, Suomen Taloushallintoliitto ry, Suomen Toimihenkilökeskusjärjestö STTK ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät ry, Svenska lantbruksproducenternas centralförbund SLC r.f. ja Veronmaksajain Keskus-

liitto ry. Lisäksi lausuntonsa ovat antaneet professori Aulis Aarnio, professori Edward Andersson, professori Heikki Niskakangas ja professori Seppo Penttilä.

Lausunnoista on laadittu yhteenveto. Lausunnoissa olevia näkökohtia on otettu huomioon jatkovalmistelussa.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 Lakiehdotusten perustelut

1.1 Perintö- ja lahjaverolaki

55 §. Pykälä sisältää nykyisin maksuunpanohuojennusta koskevat säännökset lukuun ottamatta 56 §:ään sisältyvää, maksettavaksi jäävää veroa koskevaa maksunlykkäystä ja 57 §:ään sisältyvää yrityksen osan määritelmää.

Huojennussäännösten rakennetta muutettaisiin jakamalla nykyinen 55 § kolmeen eri pykälään. Huojennuksen piiriin kuuluvista varoista ja niiden arvostamisesta säädettäisiin lakiin otettavassa uudessa 55 a §:ssä ja veroedun menettämisestä uudessa 55 b §:ssä.

Pykälän 1 momentti vastaa nykyistä 1 momenttia.

Pykälän 2 momenttiin sisältyisi huojennuksen laskentatapaa koskevat säännökset, jotka nykyisin sisältyvät 2 ja 4 momentteihin. Nykyiseen 2 momenttiin sisältyvä luettelo huojennuksen piiriin kuuluvista arvostamislain 3 ja 4 luvun mukaan arvostettavista maatilain ja yrityksen varoista samoin kuin osakeyhtiön yritysvarallisuuden arvostamista koskeva säännös siirrettäisiin 55 a §:ään.

Pykälän 3 momentiksi otettaisiin lahjanluonteisia kauppvoja koskeva nykyinen 5 momentin säännös.

55 a §. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin siitä, mitkä maatilain ja muun yrityksen varat kuuluvat huojennuksen piiriin samoin kuin näiden varojen arvostamisesta.

Huojennus laajenisi nykyisestä koskemaan momentin 2—5 kohdassa tarkoitettuja maatilain varoja. Muilta osin huojennuksen piiriin kuuluvien varojen määrittely säilyisi nykyisenä.

Arvostamistaso alennettaisiin 40 prosentista 20 prosenttiin arvostamislain mukaisesta arvosta tai niiden varojen osalta, joille arvostamislain ei ole määritetty arvoa, verotuk-

sessä poistamatta olevasta hankintamenosta tai käyvästä arvosta.

Momentin 1 kohdassa säädettäisiin voimassa olevan 55 §:n 2 momentin ensimmäisessä virkkeessä mainituista maatilain varoista, joiden arvostaminen nykyiseen tapaan perustuisi arvostamislain 4 luvun säännöksiin. Kysymys on varoista, jotka luetaan maatilain nettovarallisuuteen.

Momentin 2 kohdassa säädettäisiin maatilain kuuluvasta metsästä, 3 kohdassa maatilain asuinrakennuksesta ja sen rakennuspaikasta sekä maa- tai metsätalouden tuotantorakennuksen rakennuspaikasta ja 4 kohdassa metsätalouden koneista ja laitteista. Vastavista maatilain varojen arvostamisesta on erikseen säädetty voimassa olevan 55 §:n 3 momentin 1—3 kohdissa, koska niitä ei lueta maatilain nettovarallisuuteen. Momentin 3 kohtaan sisältyvä maininta asuinrakennuksen rakennuspaikasta laajentaisi tältä osin huojennuksen soveltamisalaa.

Momentin 5 kohdassa huojennus laajennettaisiin koskemaan maataloustuotantoa varten pidettäviä kotieläimiä, maataloudesta saatuja tuotteita sekä sitä varten hankittuja siemeniä, lannoitteita, väkirehuja ja muita sellaisia tarvikkeita. Varat arvostettaisiin 20 prosenttiin käyvästä arvosta.

Momentin 6 kohdassa säädettäisiin muun yrityksen kuin maatilain yritysvarallisuuden arvostamisesta. Nykyisin asiasta säädetään 55 §:n 2 momentissa. Arvostaminen perustuisi nykyiseen tapaan yrityksen nettovarallisuutta laskettaessa noudatettuihin arvostamislain 3 luvun säännöksiin.

Ehdotettuun 6 kohtaan sisältyisi lisäksi nykyisen 55 §:n 3 momentin 4 kohdan sääntö, jonka mukaan muiden varojen arvostamisperusteena on käypä arvo. Säännös on tarpeen silmällä pitäen sellaisia mahdollisia yritysvarallisuuteen luettavia varoja, joille arvostamislain 3 luvussa ei määritetä arvoa. Huo-

jennussäännöstä sovellettaessa tällaiset varat arvostettaisiin 20 prosenttiin käyvistä arvoista. Nykyistä 55 §:n 3 momentin 4 kohtaa ei ole tarkoitettu sovellettavaksi maatalan varoihin.

Momentin 7 kohtaan sisältyisi nykyisen 55 §:n 2 momentin viimeistä virkettä vastaava säännös osakeyhtiön varojen arvostamisesta.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin nykyistä 55 §:n 8 momenttia vastaavasti maatalousmaan ja samalla luovutettavan CAP-maatilatukioikeuden arvostamisesta.

Pykälän 3 momenttiin otettaisiin nykyisin 55 a §:n 2 momenttiin sisältyvä säännös arvostamislain mukaan arvostettavien varojen arvostamisesta verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitettavassa tai toimitetussa tuloverotuksessa noudatettavien perusteiden mukaiseen määrään.

55 b §. Pykälään otettaisiin nykyisin 55 §:n 5 momenttiin sisältyvät säännökset huojenuksen maksuunpanosta maatalan tai muun yrityksen luovutuksen yhteydessä.

Säännöksiä tarkistettaisiin siten, että luovutus johtaa huojenuksen johdosta suorittamatta jääneen veron maksuunpanoon vain, jos luovutus on vapaaehtoinen.

Pykälän 2 momenttiin otettaisiin säännös, jolla veroedun menetys laajennettaisiin koskemaan myös tilannetta, jossa yrityksen toiminta lakkaa tai olennaisesti supistuu. Säännöksessä tarkoitettuna toiminnan lakkaamisena olisi pidettävä myös sitä, että konsernin varsinaista liiketoimintaa harjoittavien tytäryhtiöiden toiminta lakkaa tai ne myydään, vaikka omistajanvaihdoksen kohteena olevan yrityksen toiminnassa ei sellaisenaan tapahtuisi muutoksia. Vastaavasti yrityksen toiminnan olennaista supistumista olisi arvioitava tarkastellen sukupolvenvaihdoksen kohteena olevan yhtiön ja sen tytäryritysten muodostamaa kokonaisuutta. Kohtuussyistä tällainen muutos ei kuitenkaan johtaisi maksuunpanoon, jos toiminnan päättymisen johtuu toiminnan ilmeisestä kannattamattomuudesta, verovelvollisen kuolemasta, sairastumisesta johtuvasta työkyvyttömyydestä tai muusta niihin verrattavasta syystä.

Toiminnan kannattavuuden arviointi ei usein ole ulkopuoliselle arvioijalle yksiselitteistä. Uusien säännösten tarkoituksena on

laajentaa mahdollisuutta maksuunpanoon ennen kaikkea siinä tarkoituksessa, että nykyistä, sanamuotonsa mukaan vain kohdeyrityksen luovutustilanteita koskevaa säännöstä ei voida kiertää luovuttamalla yritysomaisuus tai olennainen osa siitä ja jatkamalla kohdeyrityksen toimintaa vain nimellisesti. Jos yrityksen liiketoiminta tai tytäryritys on myyty ulkopuoliselle, joka jatkaa tuota toimintaa, ja kauppahinta ja muut olosuhteet eivät viittaa ilmeiseen kannattamattomuuteen, säännökset tulisivat sovellettaviksi, jos myyty toiminta muodostaa huomattavan osan kohdeyrityksen tai sen ja tytäryritystensä toiminnasta. Tappiollisen yrityksen liikeomaisuuden realisointi velkojen tyydyttämiseksi siten, että myynnin kohteena ei ole toimiva liiketoimintakokonaisuus, on puolestaan esimerkki tilanteesta, joka ei selvästikään kuuluisi säännöksen soveltamisalaan.

Säännöksen soveltamisessa on syytä noudattaa pidättyväisyyttä. Toiminnan supistumista arvioitaessa ei olisi annettava keskeistä merkitystä liikevaihdon tai työntekijämäärän kehitykseen, joiden muutokset voivat etenkin suhdanneherkillä toimialoilla olla voimakkaitakin. Koska huojenuksen kohteena on yritysvarallisuus, on toiminnan supistumisen olennaisuutta arvioitaessa pidettävä lähtökohtana yritysvarallisuuden muutoksia. Yksi luonteva arviointiperuste on se, olisiko muutos johtanut veroedun menetykseen siinä tapauksessa, että yhtiön liikeomaisuuden realisoinnin sijasta osakkaat olisivat luopuneet vastaavasta määrästä yhtiön omistuksesta.

Yhtiön varallisuusasemassa tapahtuvia muutoksia ei ole kuitenkaan pidettävä yksinomaisena arviointiperusteena kiinnittämättä huomiota sen vaikutusta yhtiön tosiasialliseen toimintaan. Jos esimerkiksi yrityksen varat muodostuvat valtaosin sen omistamasta liikekiinteistöstä ja sen varsinainen liiketoiminta loppuu toiminnan jatkuessa vuokraus toimintana, kysymys on säännöksessä tarkoitettua toiminnan olennaisesta supistumisesta, vaikka yrityksen varoista luovutettaisiin vain vähäinen osa. Toisaalta varallisuusaseman olennaista muutosta sen seurauksena, että yhtiö realisoi toimitilakiinteistönsä jatkaen toimintaa vuokratiloissa, ei ole pidettävä säännöksen tarkoittamana toiminnan olennai-

sena supistumisena, jos varsinainen liiketoiminta muutoin jatkuu pääosin ennallaan.

On myös huomattava, että monitoimialayrityksen keskittyminen tiettyihin toimialoihin, esimerkiksi jatkajan erityisosaamisen vuoksi, on usein luonteva osa sukupolvenvaihdon yhteydessä tapahtuvaa yritystoiminnan muuttumista. Siihen liittyviä varallisuusjärjestelyjä ei tulisi lähtökohtaisesti pitää säännöksen soveltamisen piiriin kuuluvana, jos yrityksen voidaan kuitenkin katsoa jatkavan samaa toimintaa.

Jos yhtiön toimiala kokonaan tai valtaosin muuttuu, ei voida katsoa, että kysymys olisi perintönä tai lahjana saadun yrityksen toiminnan jatkamisesta huojennussäännösten edellyttämällä tavalla.

Pykälän 4 momenttiin otettaisiin säännökset verovelvollisen velvollisuudesta antaa Verohallinnolle ilmoitus luovutuksesta tai muusta maksuunpanon perusteena mahdollisesti olevasta tapahtumasta.

56 §. Maksuajan lykkäämistä koskevan pykälän 3 momentin säännöstä maksamatta olevien maksuerin kantamisesta muutettaisiin uuden 55 b §:n johdosta.

57 §. Pykälään sisältyvää säännösviittausta tarkistettaisiin uuden 55 b §:n johdosta.

Voimaantulosäännös. Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen, kun se on hyväksytty. Lakia sovellettaisiin niihin sukupolvenvaihdoksiin, joissa verovelvollisuus on alkanut lain tultua voimaan.

Lakia sovellettaisiin verovelvollisen vaatimuksesta myös niihin sukupolvenvaihdoksiin, joissa verovelvollisuus on alkanut 16 päivänä toukokuuta 2008 tai sen jälkeen ennen lain voimaantuloa. Takautuva voimaantulo on tarkoituksenmukaista, jotta vireillä olevat, mutta ennakoitujen muutosten johdosta tuonnemmaksi siirretyt sukupolvenvaihdosjärjestelyt saataisiin toteutetuksi nopeasti. Vuoden 2004 perintö- ja lahjeverolain 55 §:n muutosta, jolla alennettiin arvostamistaso nykyiselleen ja joka tuli voimaan 1 päivänä heinäkuuta 2004, sovellettiin voimaantulosäännöksen mukaan vastaavasti verovelvollisen vaatimuksesta takautuvasti niihin sukupolvenvaihdoksiin, joissa verovelvollisuus oli alkanut vuoden 2004 alun jälkeen.

1.2 Tuloverolaki

47 §. *Omaisuuksien hankintamenon laskemista koskevia erityisiä säännöksiä.* Pykälän 1 momenttiin lisättäisiin säännös luovutusvoiton määrää laskettaessa käytettävästä hankintamenosta, kun luovutuksen kohteena on yritys, jonka luovuttaja on saanut perintönä tai lahjana ja johon on sovellettu perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennusta. Hankintamenona pidettäisiin tällöin sitä määrää, josta perintö- tai lahjaveron on suoritettu.

Säännöstä sovellettaisiin tilanteissa, joissa luovutus tapahtuu vähintään vuoden kuluttua lahjoituksesta. Jos luovutus tapahtuu aiemmin, sovellettaisiin momentin nykyisen viimeisen virkkeen sääntöä, jonka mukaan hankintameno lasketaan tällöin lahjoittajan hankintamenosta. Viimeksi mainitun säännöksen tarkoituksena on estää välilahjoituksen käyttö verosuunnittelussa. Yritysvarallisuutta ei ole tässä suhteessa perusteltua asettaa muusta omaisuudesta poikkeavaan asemaan. Jos luovutus tapahtuu ennen kuin viisi vuotta on kulunut perintö- ja lahjaverotuksen toimittamisesta, maksuunpanematta jäänyt perintö- tai lahjaveron määrä olisi maksuunpantava perintö- ja lahjaverolain 55 b §:n mukaisesti. Kun perintöveron tai lahjaveron tulee tässä tapauksessa suoritettavaksi omaisuuden käytöstä arvosta, tämä arvo olisi myös tuloverolain 47 §:ään nyt lisättäväksi ehdotetussa säännöksessä tarkoitettu hankintameno, jollei luovutus edellä esitetyn mukaisesti tapahdu alle vuoden kuluttua lahjoituksesta.

Jos luovutus tapahtuu myöhemmin kuin viiden vuoden kuluessa verotuksen toimittamisesta, luovutus ei johda perintö- tai lahjaverotuksessa saadun edun menetykseen. Tällöin hankintameno olisi huojennusta sovellettaessa käytetty huojennussäännösten mukainen yritysvarallisuuden aliarvostettu arvo.

Ehdotus ei anna aihetta tarkistaa edellä jaksossa 1.2. selostettuja elinkeinoverotulon verottamisesta annetun lain tai maatalouden tuloverotusta annetun lain säännöksiä, joissa säädetään perintönä tai lahjana saadun yksityisliikkeen tai tiettyjen maatilan varojen hankintamenosta elinkeinotoiminnan ja maatalouden tuloa laskettaessa. Maatalouteen liittyvien hyödykkeiden, lukuun ottamatta

maatilan tiluksia, luovutushinnat käsitellään maatalouden tulona ja yksityisliikkeeseen kuuluvien hyödykkeiden luovutushinnat elinkeinotoiminnan tuloina. Jos hyödykkeet on saatu vastikkeetta, hankintamenona pidettäisiin nykyisessä laajuudessa jatkuvuusperiaatteen mukaisesti saantomiehen poistamaton hankintamenoa silloinkin, kun verovelvollinen on saanut maatilan tai yksityisliikkeen perintönä tai lahjana ja saantoon on sovellettu perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennusta.

Voimaantulosäännös. Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen, kun se on hyväksytty.

Lakia sovellettaisiin voimaantulosäännöksen 2 momentin mukaan luovutettaessa omaisuutta, joka on saatu lahjana lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen taikka perintönä mainittuna aikana tapahtuneen kuolemantapauksen perusteella. Lain voimaantulopäivä olisi sama kuin perintö- ja lahjaverolain säännösten voimaantulopäivä. Siten luovutusvoittoverotusta koskevaa tuloverolain 47 §:n muutosta sovellettaisiin luovutettaessa omaisuutta, johon on sovellettu uusia perintö- ja lahjaverolain huojuennussäännöksiä.

Voimaantulosäännöksen 2 momenttiin sisältyisi erityissäännös silmällä pitäen tilanteita, joissa uusien säännösten mukaista perintö- ja lahjaverohuojennusta on perintö- ja lahjaverolain voimaantulosäännöksen mukaisesti verovelvollisen vaatimuksesta sovellettu 16 päivänä toukokuuta 2008 tai sen jälkeen lahjana saatuun taikka mainittuna päivänä tai sen jälkeen tapahtuneen kuolemantapauksen perusteella perintönä saatuun yritysvarallisuuteen. Uutta tuloverolain 47 §:n säännöstä sovellettaisiin näissä tapauksissa vain, jos edelleen luovutus tapahtuu lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Voimaantulo ei siten olisi takautuva.

On periaatteessa mahdollista, että toukokuun 16 päivän jälkeen lahjaksi saatua omaisuutta ehditään luovuttaa jo ennen tuloverolain 47 §:n voimaantuloa. Näitä tilanteita silmällä pitäen erityissäännös ei ole tarpeen, koska luovutuksen tulisi tällöin tapahtua hyvin pian lahjasaannon jälkeen. Jos luovutus tapahtuu hyvin pian saannon jälkeen, saajan ei voida katsoa jatkaneen toimintaa näillä varoilla perintö- ja lahjaverolain 55 §:ssä tar-

koittamalla tavalla. Siihen mennessä lahjaverotus ei myöskään käytännössä vielä ole voinut tulla toimitetuksi. Huojennus ei näin ollen voisi tällöin tulla kysymykseen.

1.3 Suhde perustuslakiin ja säättämisyjärjestys

Yritysten sukupolvenvaihdoshuojennus merkitsee yritysvarallisuuden muuta varallisuutta kevyempään verokohtelua ja tällaista varallisuutta saavien kevyempää verotusta verrattuna muunlaista varallisuutta saaviin.

Tarkasteltaessa asiaa säättämisyjärjestyksen kannalta on hallituksen käsityksen mukaan merkityksellistä lähinnä ehdotusten suhde yhdenvertaisuusperiaatteeseen. Perustuslain (731/1999) 6 §:n 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Saman pykälän 2 momenttiin sisältyvän syrjintäkiellon mukaan ketään ei saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan säännöksessä erikseen lueteltujen seikkojen perusteella. Momentin loppuosan yleislausekkeen mukaan eri asemaan asettaminen ei saa perustua myöskään henkilöön liittyvään muihunkin syyhyn.

Yhdenvertaisuusperiaate sisältää vaatimuksen yhdenvertaisesta kohtelusta lain soveltamisessa, mutta se kohdistuu myös lainsäätäjään. Laki voi olla ristiriidassa perustuslain kanssa, jos se ilman yleisesti hyväksyttävää perustetta, siis mielivaltaisesti, asettaa kansalaisia tai kansalaisryhmiä toisia edullisempaan tai epäedullisempaan asemaan. Yhdenvertaisuussäännös ei kuitenkaan edellytä kaikkien kansalaisten kaikissa suhteissa samanlaista kohtelua, elleivät asiaan vaikuttavat olosuhteet ole samanlaisia. Perustuslakivaliokunta on käytännössään useissa lausunnoissa korostanut, ettei yhdenvertaisuusperiaatteesta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn. Erilaisen kohtelun tulee olla sääntelyn tavoitteiden kannalta oikeasuhtaista. Keskeistä on, voidaanko erottelua perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla.

Nykyinen veronhuojennus on ollut rakenteeltaan samanlaisena voimassa vuodesta 1979. Sukupolvenvaihdosten tukemiseen tähtäävä veronhuojennus on hallituksen käsityk-

sen mukaan säädetty perustuslain kannalta hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin vuoksi. Sääntelyllä pyritään estämään maatalouden ja muun yritystoiminnan jatkuvuuden vaarantuminen perintö- ja lahjaveron takia tilanteissa, joissa maatila taikka muu yritys siirtyy perintönä tai lahjana toimintaa jatkavalle perilliselle tai lahjansaajalle. Etenkin maa- ja metsätalouden alalla on toiminnan siirtymistä suvussa sukupolvelta toiselle pidetty vanhastaan tärkeänä, ja ainakin perheen sisäisten sukupolvenvaihdosten edistämiseksi on osin tästä syystä katsottu olevan perustuslain yhdenvertaisuussääntelyn näkökulmasta hyväksyttävät perusteet (PeVL 18/2006 vp, s. 3). Huojennuksella on myös yleisempiä, hallituksen käsityksen mukaan perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttäviä työllisyys- ja elinkeinopoliittisia tavoitteita.

Yritystoimintaa kohdellaan verotuksellisesti monessa suhteessa eri tavoin kuin muuta ansiotoimintaa. Samoin yritysvarallisuuden luovutusta kohdellaan eri tavoin kuin muunlaisen varallisuuden luovutuksia. Erot perustuvat toiminnan erilaisen luonteen lisäksi tietoihin veropoliittisiin ratkaisuihin, joilla on pyritty luomaan yrityksille verotuksellisesti suotuisat toimintaedellytykset ja turvaamaan yritysverojärjestelmän kansainvälinen kilpailukyky. Taustalla ovat painavat kansantaloudelliset sekä elinkeino- ja työllisyyspoliittiset tavoitteet. Osa tätä sääntelykokonaisuutta on myös yritysten perintö- ja lahjaverohuojennus.

Yhdenvertaisuusperiaatteen näkökulmasta tarkasteltuna pulmaksi voidaan kokea lähinnä tilanteet, joissa yrityksen, erityisesti osakeyhtiömuotoisen yrityksen, varallisuuteen sisältyy runsaasti sijoitusvarallisuutta. Tällaisen yhtiön osakkeiden siirtyessä perintönä tai lahjana huojennus kohdistuu myös yhtiön omistamaan sijoitusvarallisuuteen, kun vastaavien suoraan omistetuista varoista on suoritettava normaali perintö- tai lahjavero. Kyse ei kuitenkaan ole täysin toisiinsa rinnastettavista tilanteista. Yhtiön sijoitusvarallisuus on lähtökohtaisesti kertynyt sen jakamattomasta voitosta. Jos kyse on varoista, joita yritykseen on ennen sukupolvenvaihdosta siirretty, tilanteeseen voidaan puuttua veron kiertämistä koskevan säännön perusteella, jollei sijoitukselle ole liiketaloudellista syytä. Vuoden

1992 pääoma- ja yritysverouudistuksen yhtenä tavoitteena oli vahvistaa yritysten pääomarakennetta ja siten muun ohessa parantaa niiden edellytyksiä sopeutua suhdannevaihteluihin. Osinkoverojärjestelmä osaltaan kannustaa yrityksiä keräämään pääomia yhtiöön. Yritysverotuksessa yrityksen varoja ei erotella niiden laadun perusteella, vaan yhtiön omistamat varat luetaan eräin harvoin poikkeuksin sen nettovarallisuuteen yritystulon pääomatulo-osuutta laskettaessa.

Vaikkakin suoraan ja välillisesti omistetun omaisuuden perintö- ja lahjaverokohtelu eroavat toisistaan, tilanteet eivät ole sillä tavoin toisiinsa rinnastettavia, että verokohtelun ero muodostuisi perustuslain yhdenvertaisuussäännösten vastaiseksi.

Esityksessä ei ehdoteta säädettyä uudesta tai uudentyyppisestä veronhuojennuksesta. Huojennusta on tarkoitus nykyisen rakenteen puitteissa edelleen keventää lain soveltamisalaan kuuluvissa luovutustilanteissa.

Ehdotuksia on myös syytä tarkastella kokonaisuutena. Huojennusedun lisääntymisen vastapainona luovutusvoittoverotus kiristyi luovutettaessa huojennuksen piiriin kuulunutta omaisuutta. Monessa tapauksessa, ehkä tyypillisestikin, yrityksen myynnin yhteydessä syntyvästä luovutusvoitosta suoritettavan veron määrä ylittäisi aikaisemmin perintö- tai lahjaverotuksessa saadun veroedun määrän. Tilanteesta riippuen perintö- tai lahjaveron ja luovutusvoittoveron yhteisvaikutuksesta verotus voi muodostua jopa ankarammaksi kuin luovutettaessa vastikkeetta saatua, normaalin perintö- tai lahjaverotuksen piiriin kuulunutta omaisuutta. Sukupolvenvaihdoksen kautta saatu veroetu on näissä tilanteissa siten väliaikainen. Verotus ei toisaalta toteudu, jos yritys siirtyy edelleen perheen piirissä seuraaville sukupolville perintö- ja lahjaverolain tai tuloverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen piiriin kuuluvan saannon kautta.

Edellä mainituilla perusteilla ehdotettu sääntely ei hallituksen käsityksen mukaan muodostu perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen vastaiseksi, vaan mahtuu lainsäätäjälle jätetyn harkintavallan puitteisiin. Laki voitaisiin hallituksen käsityksen mukaan näin ollen säätää tavallisessa lainsäätämisyksityksessä. Hallitus pitää kuitenkin suotavana,

että asiasta pyydetään perustuslakivaliokunnan lausunto.

1.4 Voimaantulo

Lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan samanaikaisesti.

Perintö- ja lahjaverolain muutoksia sovellettaisiin lähtökohtaisesti niihin sukupolvenvaihdoksiin, joissa verovelvollisuus on alkanut lain voimaantulon jälkeen.

Tuloverolain muutos sovellettaisiin luovutettaessa omaisuutta, joka on saatu lahjana perintö- ja lahjaverolain muutosten voimaan-

tulopäivänä tai sen jälkeen taikka perintönä mainittuna aikana sattuneen kuolemantapausten perusteella.

Perintö- ja lahjaverohuojennusta sovellettaisiin kuitenkin verovelvollisen vaatimuksesta takautuvasti siten kuin perintö- ja lahjaverolain voimaantulosäännöksen yksityiskohtaisissa perusteluissa on selostettu. Tuloverolain soveltamista näissä tilanteissa on kuvattu sen voimaantulosäännöksen yksityiskohtaisissa perusteluissa.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki**perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 12 päivänä heinäkuuta 1940 annetun perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 55 §, 56 §:n 3 momentti ja 57 §, sellaisena kuin ne ovat, 55 § laeissa 1110/1994, 507/1998, 909/2001 ja 1144/2005, 56 §:n 3 momentti mainituissa laissa 507/1998 sekä 57 § laissa 1084/2000, ja *lisätään* lakiin uusi 55 a ja 55 b § seuraavasti:

55 §

Perintö- tai lahjaverosta jätetään verovelvollisen verovirastolle ennen verotuksen toimittamista tekemästä pyynnöstä osa maksuunpanematta, jos:

1) veronalaiseen perintöön tai lahjaan sisältyy maatila, muu yritys tai osa niistä;

2) verovelvollinen jatkaa perintönä tai lahjana saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista tai muuta yritystoimintaa perintönä tai lahjana saadulla maatilalla tai näin saadussa yrityksessä; ja

3) edellä 1 kohdassa tarkoitetusta maatilasta, muusta yrityksestä tai niiden osasta määrätyn perintö- tai lahjaveron suhteellinen osa koko verosta on suurempi kuin 850 euroa.

Maksuunpanematta jätettävän veron osan laskemiseksi vähennetään tämän lain mukaan määrätystä verosta se vero, joka perintöosuudesta tai lahjasta olisi määrättävä, jos 55 a §:ssä tarkoitetut maatilán tai muun yrityksen varat ja niihin kohdistuvat velat arvostettaisiin 55 a §:ssä säädetyllä tavalla. Saatu erotus tai, jos se on suurempi kuin 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetun perintö- ja lahjaveron 850 euron ylimenevä osa, viimeksi mainittu määrä jätetään maksuunpanematta.

Jos maatilán, muun yrityksen tai sen osan luovutus 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa on osittain vastikkeellinen ja vastike on enemmän kuin 50 prosenttia käyvästä arvosta, maatilaa, muuhun yritykseen tai sen osaan kohdistuva lahjavero jätetään kokonaan maksuunpanematta.

55 a §

Edellä 55 §:ssä tarkoitettua huojennusta sovellettaessa varat ja niihin kohdistuvat velat arvostetaan seuraavasti:

1) maatilán maatalousmaa ja sitä vastaava CAP-maatilatukioikeus, maatalouden rakennukset, rakennelmat, koneet, kalusto ja laitteet arvostetaan 20 prosenttiin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) 4 luvun mukaisten perusteiden mukaisesta määrästä;

2) maatilaa kuuluva metsä arvostetaan 20 prosenttiin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 7 §:n mukaisesta arvosta;

3) maatilán maatalouden asuinrakennus ja sen rakennuspaikka sekä maa- tai metsätalouden tuotantorakennuksen rakennuspaikka arvostetaan 20 prosenttiin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 5 luvun mukaisten perusteiden mukaisesta määrästä;

4) maatilán metsätalouden koneet ja laitteet arvostetaan 20 prosenttiin niiden verotuksessa poistamatta olevasta hankintamenosta;

5) maatalouden kotieläimet, maataloudesta saadut tuotteet sekä sitä varten hankitut siemenet, lannoitteet, väkirehut ja muut sellaiset tarvikkeet arvostetaan 20 prosenttiin käyvästä arvosta;

6) muun yrityksen kuin maatilán yritysvarallisuus arvostetaan 7 kohdassa mainituin poikkeuksin 20 prosenttiin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 3 luvun perusteiden mukaisesta määrästä tai, jos tätä perustetta ei voida soveltaa, 20 prosenttiin käyvästä arvosta;

7) osakeyhtiön yritysvarallisuus arvostetaan määrään, joka vastaa 20 prosenttia varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 4 ja 5 §:n mukaisten perusteiden mukaan lasketusta määrästä.

Maatalousmaa ja sen yhteydessä luovutettava maatalousmaata vastaava CAP-maatilatukioikeus arvostetaan yhdessä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun määrään.

Varojen arvostamisesta verotuksessa annettuun lakiin perustuvassa arvostamisessa sovelletaan verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitettavassa tai toimitetussa tuloverotuksessa noudatettavia tai noudatettuja perusteita.

55 b §

Jos verovelvollinen vapaaehtoisesti luovuttaa pääosan maatilasta, muusta yrityksestä tai sellaisen osasta, josta on myönnetty 55 §:ssä tarkoitettu huojennus, ennen kuin viisi vuotta on kulunut perintö- tai lahjaverotuksen toimittamispäivästä, verovelvollisen maksettavaksi pannaan 55 §:n nojalla maksuunpanematta jätetty vero korotettuna 20 prosentilla.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan vastaavasti, jos yrityksen toiminta lakkaa tai muutoin kuin tilapäisesti olennaisesti supistuu, jollei se johdu yritystoiminnan ilmeisestä kannattamattomuudesta taikka verovelvollisen kuolemasta, sairastumisesta johtuvasta työkyvyttömyydestä tai muusta niihin verrattavasta syystä.

Verovelvollisen on tehtävä edellä tarkoitetusta luovutuksesta, toiminnan lakkaamisesta tai supistumisesta ilmoitus verovirastolle kolmen kuukauden kuluessa luovutuksesta, toiminnan lakkaamisesta tai siitä, kun on käynyt ilmeiseksi, että toiminnan supistuminen on pysyvää. Maksuunpanossa noudatetaan soveltuvin osin, mitä 40 §:ssä säädetään.

56 §

Jos verovelvollisen maksettavaksi 55 b §:n mukaisesti pannaan 55 §:n nojalla maksuunpanematta jätetty vero, verovirasto määrää kaikki vielä tällöin maksamatta olevat maksuerät kannettaviksi seuraavan kantoerän yhteydessä.

57 §

Edellä 55, 55 b ja 56 §:ssä tarkoitetaan maatilaa tai muun yrityksen osalla myös vähintään yhtä kymmenesosaa maatilaa tai yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista tai osuuksista.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 2008.

Lakia sovelletaan, kun verovelvollisuus on alkanut lain voimaantulon jälkeen.

Verovelvollisen vaatimuksesta lakia sovelletaan myös niihin tapauksiin, joissa verovelvollisuus on alkanut 16 päivänä toukokuuta 2008 tai sen jälkeen ennen lain voimaantuloa.

2.

Laki**tuloverolain 47 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 30 päivänä joulukuuta 1992 annetun tuloverolain (1535/1992) 47 §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 728/2004, seuraavasti:

47 §

Omaisuu den hankintamenon laskemista koskevia erityisiä säännöksiä

Omaisuu den hankintam enoon luetaan myös omaisuu den perusparannusmenot verovelvollisen omistusaikana. Vastikkeetta saadun omaisuu den hankintamenoksi katsotaan perintö- ja lahjaverotuksessa käytetty verotusarvo. Luovutettaessa maatila taikka muu yritys tai sellaisen osa, johon on sovellettu perintö- tai lahjaverolain (378/1940) 55 §:ssä tarkoitettua huojennusta, hankintamenona pidetään sitä määrää, josta perintö- ja lahjaver o on suoritettu. Omaisuu den hankintam eno lasketaan kuitenkin aina lahjoittajan hankintam enosta, jos lahjansaaja luovuttaa saamansa omaisuu den ennen kuin lahjoituksesta on kulunut yksi vuosi.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 2008.

Lakia sovelletaan luovutettaessa omaisuu ta, joka on saatu lahjana lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen tai perintönä mainitun päivän jälkeen sattuneen kuolemantapauksen perusteella.

Lakia sovelletaan lisäksi luovutettaessa lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen omaisuu ta, jonka luovuttaja on saanut lahjana 16 päivänä toukokuuta 2008 tai sen jälkeen taikka perintönä mainittuna päivänä tai sen jälkeen tapahtuneen kuolemantapauksen perusteella ja jonka osalta luovuttaja on saanut huojennuksen perintöverosta tai lahjaverosta perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta annetun lain (/) voimaantulosäännöksen 3 momentin mukaisesti.

Helsingissä 16 päivänä toukokuuta 2008

Tasavallan Presidentti

TARJA HALONEN

Valtiovarainministeri *Jyrki Katainen*

1.

Laki**perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 12 päivänä heinäkuuta 1940 annetun perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 55 §, 56 §:n 3 momentti ja 57 §, sellaisena kuin ne ovat, 55 § laeissa 1110/1994, 507/1998, 909/2001 ja 1144/2005, 56 §:n 3 momentti mainituissa laissa 507/1998 sekä 57 § laissa 1084/2000, ja *lisätään* lakiin uusi 55 a ja 55 b § seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

55 §

Perintö- tai lahjaverosta jätetään verovelvollisen verovirastolle ennen verotuksen toimittamista tekemästä pyynnöstä osa maksuunpanematta, jos

1) veronalaiseen perintöön tai lahjaan sisältyy maatila, muu yritys tai osa niistä;

2) verovelvollinen jatkaa perintönä tai lahjana saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista tai muuta yritystoimintaa perintönä tai lahjana saadulla maatilalla tai näin saadussa yrityksessä; ja

3) edellä 1 kohdassa tarkoitettusta maatilasta, muusta yrityksestä tai niiden osasta määrätyn perintö- tai lahjaveron suhteellinen osa koko verosta on suurempi kuin 850 euroa.

Maksuunpanematta jätettävän veron osan laskemiseksi vähennetään tämän lain mukaan määrätystä verosta vero, joka perintöosuudesta tai lahjasta olisi määrättävä, jos maatalousmaa ja sitä vastaava CAP-maatilatuomio-oikeus, rakennukset, rakennelmat, koneet, kalusto ja laitteet sekä niihin kohdistuvat velat samoin kuin muuhun yritykseen kuin maatalaan kuuluva yritysvarallisuus arvostettaisiin määrään, joka vastaa 40 prosenttia verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitettavassa tai toimitetussa tuloverotuksessa noudatettavien tai noudatettujen, varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) 3 ja 4 luvun mukaisten perusteiden mukaisesta määrästä. Osakeyhtiön yritysvarallisuus arvostetaan määrään, joka vastaa 40 prosenttia mainitun lain 4 ja 5 §:n mu-

55 §

Perintö- tai lahjaverosta jätetään verovelvollisen verovirastolle ennen verotuksen toimittamista tekemästä pyynnöstä osa maksuunpanematta, jos:

1) veronalaiseen perintöön tai lahjaan sisältyy maatila, muu yritys tai osa niistä;

2) verovelvollinen jatkaa perintönä tai lahjana saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista tai muuta yritystoimintaa perintönä tai lahjana saadulla maatilalla tai näin saadussa yrityksessä; ja

3) edellä 1 kohdassa tarkoitettusta maatilasta, muusta yrityksestä tai niiden osasta määrätyn perintö- tai lahjaveron suhteellinen osa koko verosta on suurempi kuin 850 euroa.

Maksuunpanematta jätettävän veron osan laskemiseksi vähennetään tämän lain mukaan määrätystä verosta se vero, joka perintöosuudesta tai lahjasta olisi määrättävä, jos *55 a §:ssä tarkoitettut maatalon tai muun yrityksen varat ja niihin varoihin kohdistuvat velat arvostettaisiin 55 a §:ssä tarkoitettulla tavalla. Saatu erotus tai, jos se on suurempi kuin 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettun perintö- ja lahjaveron 850 euron ylimenevä osa, viimeksi mainittu määrä jätetään maksuunpanematta.*

Voimassa oleva laki

kaisten perusteiden mukaan lasketusta määräst.

Varat, joita ei lueta nettovarallisuuteen, arvostetaan seuraavasti:

1) maatalaan kuuluva metsä 40 prosenttiin sen varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 7 §:n mukaisesta arvosta;

2) maatilan asuinrakennus ja metsätalouden tuotantorakennuksen rakennuspaikka 40 prosenttiin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 5 luvun mukaisten perusteiden mukaisesta määrästä;

3) metsätalouden tuotantorakennukset, koneet ja laitteet 40 prosenttiin niiden verotuksessa poistamatta olevasta hankintamenosta; ja

4) muut varat 40 prosenttiin niiden käyvästä arvosta.

Edellä 2 momentissa tarkoitettu erotus tai, jos se on suurempi kuin 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetun perintö- ja lahjaveron 850 euron ylimenevä osa, viimeksi mainittu määrä jätetään maksuunpanematta.

Jos maatilan, muun yrityksen tai sen osan luovutus 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa on osittain vastikkeellinen ja vastike on enemmän kuin 50 prosenttia käyvästä arvosta, maatalaan, muuhun yritykseen tai sen osaan kohdistuva lahjaverotus jätetään kokonaan maksuunpanematta.

Jos verovelvollinen luovuttaa pääosan maatilasta, muusta yrityksestä tai sellaisen osasta, josta on myönnetty 2 tai 3 momentissa tarkoitettu huojennus, ennen kuin viisi vuotta on kulunut perintö- tai lahjaverotuksen toimittamispäivästä, verovelvollisen maksettavaksi pannaan tämän pykälän nojalla maksuunpanematta jätetty vero korotettuna 20 prosentilla.

Verovelvollisen on tehtävä 4 momentissa tarkoitettua luovutusta koskeva ilmoitus verovirastolle kolmen kuukauden kuluessa omaisuuden luovuttamisesta. Maksuunpanossa noudatetaan soveltuvin osin, mitä 40 §:ssä säädetään.

Edellä 2 momenttia sovellettaessa maatalousmaa ja samalla luovutettava maatalousmaata vastaava CAP-maatilatukioikeus arvostetaan yhdessä määrään, joka vastaa 40 prosenttia maatalousmaan varallisuusverotuksessa noudatetusta arvosta.

Jos maatilan, muun yrityksen tai sen osan luovutus 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa on osittain vastikkeellinen ja vastike on enemmän kuin 50 prosenttia käyvästä arvosta, maatalaan, muuhun yritykseen tai sen osaan kohdistuva lahjaverotus jätetään kokonaan maksuunpanematta.

55 a §

Edellä 55 §:ssä tarkoitettua huojennusta sovellettaessa varat ja niihin kohdistuvat velat arvostetaan seuraavasti:

1) maatilan maatalousmaa ja sitä vastaava CAP-maatilatukioikeus, maatalouden rakennukset, rakennelmat, koneet, kalusto ja laitteet arvostetaan 20 prosenttiin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) 4 luvun mukaisten perusteiden mukaisesta määrästä;

2) maatalaan kuuluva metsä arvostetaan 20 prosenttiin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 7 §:n mukaisesta arvosta;

3) maatilan maatalouden asuinrakennus ja sen rakennuspaikka sekä maa- tai metsätalouden tuotantorakennuksen rakennuspaikka arvostetaan 20 prosenttiin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 5 luvun mukaisten perusteiden mukaisesta määrästä;

4) maatilan metsätalouden koneet ja laitteet arvostetaan 20 prosenttiin niiden verotuksessa poistamatta olevasta hankintamenosta;

5) maatalouden kotieläimet, maataloudesta saadut tuotteet sekä sitä varten hankitut siemenet, lannoitteet, väkirehut ja muut sellaiset tarvikkeet arvostetaan 20 prosenttiin käyvästä arvosta;

6) muun yrityksen kuin maatilan yritysvarallisuus arvostetaan 7 kohdassa mainituin poikkeuksin 20 prosenttiin varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 3 luvun perusteiden mukaisesta määrästä tai, jos tätä perustetta ei voida soveltaa, 20 prosenttiin käyvästä arvosta;

7) osakeyhtiön yritysvarallisuus arvostetaan määrään, joka vastaa 20 prosenttia varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 4 ja 5 §:n mukaisten perusteiden mukaan lasketusta määrästä.

Maatalousmaa ja sen yhteydessä luovutettava maatalousmaata vastaava CAP-maatilatukioikeus arvostetaan yhdessä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun määrään.

Varojen arvostamisesta verotuksessa annettuun lakiin perustuvassa arvostamisessa sovelletaan verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitettavassa tai toimitetussa tuloverotuksessa noudatettavia tai noudatettuja perusteita.

55 b §

Jos verovelvollinen vapaaehtoisesti luovuttaa pääosan maatilasta, muusta yrityksestä tai sellaisen osasta, josta on myönnetty 55 §:ssä tarkoitettu huojenus, ennen kuin viisi vuotta on kulunut perintö- tai lahjaverotuksen toimittamispäivästä, verovelvollisen maksettavaksi pannaan 55 §:n nojalla maksuunpanematta jätetty vero korotettuna 20 prosentilla.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan vastaavasti, jos yrityksen toiminta lakkaa tai muutoin kuin tilapäisesti olennaisesti supistuu, jollei se johdu yritystoiminnan ilmeisestä kannattamattomuudesta taikka verovelvollisen kuolemasta, sairastumisesta johtuvasta työkyvyttömyydestä tai muusta niihin verrattavasta syystä.

Verovelvollisen on tehtävä edellä tarkoitetusta luovutuksesta, toiminnan lakkaamisesta tai supistumisesta ilmoitus verovirastolle kolmen kuukauden kuluessa luovutuksesta, toiminnan lakkaamisesta tai siitä, kun on käynyt ilmeiseksi, että toiminnan supistuminen on pysyvä. Maksuunpanossa noudatetaan soveltuvin osin, mitä 40 §:ssä säädetään.

56 §

Jos verovelvollinen luovuttaa pääasiallisen osan edellä tarkoitettusta maatilasta, muusta yrityksestä tai sellaisen osasta, verovirasto määrää kaikki vielä tällöin maksamatta olevat maksuerät kannettaviksi seuraavan kantoerän yhteydessä.

57 §

Edellä 55 ja 56 §:ssä tarkoitetaan maatilaa tai muun yrityksen osalla myös vähintään yhtä kymmenesosaa maatilaa tai yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista tai osuuksista.

56 §

Jos verovelvollisen maksettavaksi 55 b §:n mukaisesti pannaan 55 §:n nojalla maksuunpanematta jätetty vero, verovirasto määrää kaikki vielä tällöin maksamatta olevat maksuerät kannettaviksi seuraavan kantoerän yhteydessä.

57 §

Edellä 55, 55 b ja 56 §:ssä tarkoitetaan maatilaa tai muun yrityksen osalla myös vähintään yhtä kymmenesosaa maatilaa tai yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista tai osuuksista.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 2008.

Lakia sovelletaan, kun verovelvollisuus on alkanut lain voimaantulon jälkeen.

Verovelvollisen vaatimuksesta lakia sovelletaan myös niihin tapauksiin, joissa verovelvollisuus on alkanut 16 päivänä toukokuuta 2008 tai sen jälkeen ennen lain voimaantuloa.

2.

Laki**tuloverolain 47 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 30 päivänä joulukuuta 1992 annetun tuloverolain (1535/1992) 47 §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on laissa 728/2004, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

47 §

47 §

Omaisuu den hankintamenon laskemista koskevia erityisiä säännöksiä

Omaisuu den hankintamenon laskemista koskevia erityisiä säännöksiä

Omaisuu den hankintam enoon luetaan myös omaisuu den perusparannusmenot verovelvollisen omistusaikana. Vastikkeetta saadun omaisuu den hankintamenoksi katsotaan perintö- ja lahjaverotuksessa käytetty verotusarvo. Hankintam eno lasketaan kuitenkin lahjoittajan hankintam enosta, jos lahjansaaaja luovuttaa saamansa omaisuu den ennen kuin lahjoituksesta on kulunut yksi vuosi.

Omaisuu den hankintam enoon luetaan myös omaisuu den perusparannusmenot verovelvollisen omistusaikana. Vastikkeetta saadun omaisuu den hankintamenoksi katsotaan perintö- ja lahjaverotuksessa käytetty verotusarvo. *Luovutettaessa maatila taikka muu yritys tai sellaisen osa, johon on sovellettu perintö- tai lahjaverolain (378/1940) 55 §:ssä tarkoitettua huo jennusta, hankintam enona pidetään sitä määrää, josta perintö- ja lahjaver o on suoritettu. Omaisuu den hankintam eno lasketaan kuitenkin aina lahjoittajan hankintam enosta, jos lahjansaaaja luovuttaa saamansa omaisuu den ennen kuin lahjoituksesta on kulunut yksi vuosi.*

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 2008.

Lakia sovelletaan luovutettaessa omaisuu ta, joka on saatu lahjana lain voimaantulo-päivänä tai sen jälkeen tai perintönä maini-tun päivän jälkeen sattuneen kuolemantapa-uksen perusteella.

Lakia sovelletaan lisäksi luovutettaessa

lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen omaisuutta, jonka luovuttaja on saanut lahjana 16 päivänä toukokuuta 2008 tai sen jälkeen taikka perintönä mainittuna päivänä tai sen jälkeen tapahtuneen kuolemantapauksen perusteella ja jonka osalta luovuttaja on saanut huoennuksen perintöverosta tai lahjaverosta perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta annetun lain (/) voimaantulosäännöksen 3 momentin mukaisesti.
