

VALTIOVARAINVALIOKUNNAN MIETINTÖ 5/2004 vp

Hallituksen esitys laiksi perintö- ja lahjaverolain 55 §:n muuttamisesta

JOHDANTO

Vireilletulo

Eduskunta on 11 päivänä toukokuuta 2004 lähettänyt valtiovarainvaliokuntaan valmistelevasti käsiteltäväksi hallituksen esityksen laiksi perintö- ja lahjaverolain 55 §:n muuttamisesta (HE 84/2004 vp).

Jaostovalmistelu

Asia on valmisteltu valtiovarainvaliokunnan verojaostossa.

Asiantuntijat

Verojaostossa ovat olleet kuultavina

- erityisasiantuntija Sirpa-Liisa Venesjärvi, valtiovarainministeriö
- ylitarkastaja Katri Nuotio, maa- ja metsätalousministeriö
- ohjelmajohtaja Raimo Luoma, kauppa- ja teollisuusministeriö
- ylitarkastaja Jarmo Salminen, Verohallitus
- professori Heikki Niskakangas, Helsingin kauppakorkeakoulu
- professori Kari S. Tikka, Helsingin yliopisto
- asianajaja, OTT Raimo Immonen, Brander & Manner Oy / Attorneys at Law
- johtaja Timo Sipilä, Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitto MTK ry

- osastopäällikkö Hannele Ranta-Lassila, Keskuskauppakamari
- veroasiantuntija Marja-Liisa Lindell, Kesko Oyj edustaen Kaupan Keskusliittoa
- puheenjohtajaja Ilse Alander, Kirjanpito-toimistojen Liitto ry
- toimitusjohtaja Anders Blom, Perheyritysten liitto ry
- ekonomisti Helena Pentti, Suomen Ammatti-liittojen Keskusjärjestö SAK ry
- hallituksen varapuheenjohtaja, KHT-tilin-tarkastaja Esko Tuominen, Suomen vero-asiantuntijat ry edustaen myös KHT-yhdistys ry:tä
- päälakimies Anna Lundén, Suomen Yrittäjät ry
- lakimies Helena Ålgars, Svenska lantbruks-producenternas centralförbund SLC
- veropoliittinen asiamies Virpi Pasanen, Teol-lisuuden ja Työnantajain Keskusliitto TT
- toimitusjohtaja Teemu Lehtinen, Veronmak-sajain Keskusliitto
- lakimies Erkki Tiitta, Vähittäiskaupan Tili-palvelu Oy edustaen K-Kauppiasliittoa.

Valtiovarainministeriö on antanut lisäksi kirjallisen lausunnon.

Oikeusministeriö on ilmoittanut, ettei sillä ole huomautettavaa esityksen johdosta.

HALLITUKSEN ESITYS

Esityksessä ehdotetaan perintö- ja lahjavero- lakia muutettavaksi siten, että maatilojen ja per- heyritysten sukupolvenvaihdosten verotusta huojennetaan nykyistä suuremmassa määrin. Maatilaan ja muuhun yritykseen kuuluvan varal- lisuuden arvo huojennusta laskettaessa ehdo- tetaan alennettavaksi 40 prosenttiin varallisuus- verotuksessa sovellettavasta verotusarvosta.

Nykyisin huojennuksen laskennan perusteena on täysi verotusarvo.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan mah- dollisimman pian sen jälkeen, kun se on hyväk- sytty ja vahvistettu. Verovelvollisen vaatimuk- sesta lakia sovellettaisiin myös niihin suku- polvenvaihdoksiin, joissa verovelvollisuus on alkanut vuoden 2004 aikana ennen lain voimaan- tuloa.

VALIOKUNNAN KANNANOTOT

Perustelut

Valiokunta puoltaa hallituksen esityksen hyväk- symistä muuttamattomana.

Hallituksen esityksessä on tuotu selkeästi esiin ne eri taustatekijät, joiden vuoksi perintö- ja lahjavero lain sukupolvenvaihdoksia koske- vaa huojennussäännöstä ehdotetaan muutet- tavaksi. Olennaista on, että säännöksen alku- peräinen huojentava vaikutus on vähentynyt eri muutosten myötä. Tarkoitus on nyt parantaa säännöksen vaikuttavuutta ja näin tukea perhe- yrittäjien toiminta- ja työllistämismahdollisuuksia myös perintö- ja lahjavero lain keinoin.

Valiokunta pitää esitystä perusteltuna ja ar- vioi sillä olevan myös käytännön merkitystä. Esitys parantaa erityisesti jatkajan asemaa, kun sukupolvenvaihdokset voidaan toteuttaa yhä useammin myös lahjoituksina vastikkeellisten luovutusten sijaan.

Valiokunta pitää aiheellisenä käsitellä eräitä yksittäisiä kysymyksiä, joissa on ilmennyt epä- selvyyttä valiokunnan asiantuntijakuulemises- sa. Esiin tuodut näkökohdat eivät anna kuiten- kaan aihetta muuttaa hallituksen esitystä.

Aiemman oikeuskäytännön merkitys

Hallituksen esitys koskee yksinomaan arvostus- tasoa huojennuksen laskennassa. Huojennus säi- lyisi siten muutoin ennallaan, mutta sen lasken- nan perusteena olevat varat ja velat arvostettais- siin nykyisen täyden arvon sijasta 40 prosenttiin

varallisuusverotuksen verotusarvosta. Tämä kasvattaa maksuunpanematta jätettävää veron määrää yleensä 60 prosentilla nykyisestä.

Koska muutos koskee vain arvostustasoa, sil- lä ei ole vaikutusta tähänastisen oikeuskäytän- nön sovellettavuuteen. Eri tulkintaongelmiin saatuja ratkaisuja voidaan siis noudattaa edel- leen. Siten esimerkiksi osakkeen verotusarvon vuosittaista kohoamista jarruttavaa varallisuus- verolain 27 §:n 3 momentin säännöstä voidaan soveltaa edelleen huojennuksen laskennassa rat- kaisun KHO 2003:53 mukaisesti. Omaisuuden arvostusajankohtaa koskevat perintö- ja lahja- verolain yleiset normit vaikuttavat puolestaan osaltaan noteeraamattoman yhtiön osakkeiden arvostamisen ajankohtaan huojennusta lasket- taessa ratkaisun KHO 2002:17 mukaisesti.

Valiokunta pitää oikeustilan vakautta ja en- nustettavuutta erittäin tärkeänä, jotta odotetta- vissa oleva merkittävä sukupolvenvaihdosten kausi voi toteutua ongelmitta. Tämän turvaami- seksi on myös ymmärrettävää, ettei vaikea- selkoista perussäännöstä ole uudistettu tässä yh- teydessä. Aihealueen ongelmallisuutta kuvaa mm. se, että aivan keskeisiä soveltamisratkaisuja on saatu vielä tällä vuosituhanalla eli yli 20 vuotta säännöksen säätämisaian jälkeen.

Yritysvarallisuus

Epäselvyyttä on aiheuttanut myös hallituksen esityksessä käytetty käsite "yritysvarallisuus".

Sillä tarkoitetaan perustelujen mukaan muun yrityksen kuin maatalan yritystoiminnan varojen ja velkojen erotusta.

Käsite ilmaisee valtiovarainministeriön mukaan perintö- ja lahjaverotuksessa noudatettavan nettoperiaatteen, jonka mukaisesti myös velat arvostetaan huojennusta laskettaessa samaan 40 prosentin tasoon kuin varatkin. Ministeriö on todennut lisäksi, että huojennuksen kohteena olevien varojen käsitettä on tulkittu oikeuskäytännön ratkaisuihin eikä lainmuutoksella ole tarkoitus muuttaa nykyistä oikeustilaa siltä osin kun arvioidaan, mikä varallisuus kuuluu huojennuksen piiriin.

Oikeuskäytännössä ei ole perintö- ja lahjaverolain huojennussäännöksiä koskevia ratkaisuja, joissa olisi otettu nimenomaisesti kantaa elinkeinotoimintaa harjoittavan yhtiön TVL-tulolähteeseen kuuluvien varojen käsittelyyn. Asialla ei ole ollut suurta käytännön merkitystä, koska osakkeiden siirrot on toteutettu yleensä muulla tavoin kuin perintö- ja lahjaverolain huojennussäännöksiä hyväksi käyttäen. Tilanne saattaa kuitenkin muuttua tässä suhteessa, kuten hallituksen esityksessä on myös todettu.

Kysymys yritysvarallisuuden määrittelystä huojennussäännöksiä sovellettaessa on siis jatkossa nykyistä merkityksellisempi. Tähän viittaa myös hallituksen esitykseen sisällytetty maininta työllisyysryhmän lausumasta, jonka mukaan perintö- ja lahjaverolain uudistuksessa on varmistettava, että verotuki kohdentuu vain varsinaiseen yritysvarallisuuteen eikä esimerkiksi sijoitusluonteiseen omaisuuteen. Lausunman merkityksestä ei ole sinänsä mainittu hallituksen esityksen perusteluissa eikä valtiovarainministeriön lausunnossa mitään.

Valtiovarainministeriö katsoo lausunnoissaan, ettei huojennusta ole perusteltua kytkeä suoraan tuloverotuksen tulolähteratkaisuihin. Tämä johtuu mm. perintö- ja lahjaverolain tapauspohjaisen käsittelyn ja tuloverolain massamenettelyn eroavaisuuksista. Tulolähteisiin perustuva jaottelu aiheuttaisi ministeriön mukaan myös lisää tulkintavaikeuksia ja rajanveto-ongelmia.

Valiokunta katsoo edellä olevan perusteella, että yrityksen käsitettä ja huojennuksen soveltamisalaa voidaan tulkita myös jatkossa yleensä samoin kuin tuloverotuksessa, vaikkakaan huojennussäännöksen soveltamisalaa ei ole kytketty suoraan tuloverotuksen ratkaisuun. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamisala määräytyisi siis pääsääntöisesti sen mukaan, onko yhtiön sovellettu tuloverotuksessa elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia. Oikeuskäytännössä ja vakiintuneessa verotuskäytännössä syntyneet linjaukset ja tarkennukset olisivat myös tältä osin jatkossakin päteviä.

Valiokunnan kannanotto merkitsee myös sitä, että huojennuksen määrittämisen perusteena on yleensä osakeyhtiön osakkeen verotusarvo sellaisenaan. Jos yrityksen omaisuusmassassa on tapahtunut olennaisia muutoksia edellisen verotusarvon laskennan ja perimyksen tai lahjoituksen välisenä aikana, se voidaan ottaa huomioon, niin kuin esimerkiksi ratkaisussa KHO 2002:17 on tehty. Lisäksi, jos jossakin yksittäistapauksessa on ryhdytty erityisiin toimiin pelkästään veroedun saamiseksi, asiaan voidaan puuttua perintö- ja lahjaverolain veronkiertosäännöksiin.

Eräät erityistilanteet

Metsätalousyrittäjät. Esityksessä ei ole puututtu pelkästään metsätaloutta harjoittavien asemaan. Aktiivistakin metsänhoitoa harjoittava yrittäjä jää siten huojennuksen ulkopuolelle, kuten nykyisinkin, ellei hän ole samalla maatalouden harjoittaja. Ratkaisun taustalla on näkemys, jossa metsän omistusta pidetään lähinnä sijoitustoimintana. Lisäksi metsätalouden harjoittajan tai metsäyrittäjän käsitteen määrittelyyn liittyy rajanveto-ongelmia.

Pelkkää metsätaloutta harjoittavia voidaan pitää yrittäjinä mm. maaseutuelinkeinojen rahotuslain (329/1999) ja maatalousyrittäjien eläkelain (467/1969) mukaan. Yrittäjästatus edellyttää käytännössä mm. säännöllistä osallistumista metsän hoitotoimiin ja toimeentulon kannalta merkityksellistä — joskaan ei pääasiallista — tuloa metsästä.

Valiokunta pitää aiheellisenä selvittää, voitaisiinko perintö- ja lahjaverolain huojennussäännösten soveltamisala ulottaa myös edellä kuvattun kaltaiseen metsätalousyrittäjyyteen. Maatalouden lopettaminen on lisännyt pelkästään metsätalouteen erikoistuneiden tilojen määrää, ja säännös vaikeuttaa näiden tilojen sukupolvenvaihdoksia. Säännös on lisäksi nykyisellään epä johdonmukainen siinä mielessä, että vähäinenkin maatalouden harjoittaminen vetää mukanaan veronhuojennuksen piiriin myös metsätalouden.

Sisarukset tai näiden lapset jatkajina. Eräs sukupolvenvaihdosten suurimpia ongelmia on sopivan jatkajan löytäminen. Valiokunta pitää sen vuoksi aiheellisenä selvittää myös sitä mahdollisuutta, että huojennussäännöksiin tuettaisiin myös niitä tilanteita, joissa jatkaja on luopujan sisarus tai puolisisarus tai näiden jälkeläinen. Esteenä on tällä hetkellä II veroluokan mukaan määräytyvä perusvero. Huojennus voitaisiin toteuttaa sen vuoksi esimerkiksi siten, että perusvero määrättäisiin *näissä tapauksissa* I veroluokan mukaan. Huojennus laskettaisiin sitten tavanomaiseen tapaan.

Omistusosuusvaatimus. Valiokunta kiinnittää huomiota myös niihin toimiviin perheyrytyksiin,

joissa omistus on pirstaloitunut alle 10 prosentin suuruisiin osiin. Näiden yritysten sukupolvenvaihdoksissa ei voida käyttää hyväksi sen paremmin perintö- ja lahjaverolain kuin tuloverolainkaan huojennussäännöksiä. Useat yritykset työllistävät kuitenkin huomattavan määrän ihmisiä.

Verotukseen liittyvät rajat ovat sinänsä tarpeellisia ja ymmärrettäviä. Niihin liittyy kuitenkin yksittäistapauksissa edellä kuvattunlaisia ongelmia. Koska 10 prosentin omistusosuusvaatimus on yleinen muualla verolainsäädännössä ja myös eurooppalaisessa veronormistossa, valiokunta ei pidä sen alentamista sinänsä aiheellisenä. Sukupolvenvaihdos voitaisiin ottaa kuitenkin yhtenä puoltavana perusteena huomioon silloin, kun veronmaksuun haetaan vapautusta perintö- ja lahjaverolain 53 §:n nojalla, jos toiminnan jatkaminen vaarantuu veronmaksun vuoksi.

Päätösehdotus

Edellä esitetyn perusteella valtiovarainvaliokunta ehdottaa,

että lakiehdotus hyväksytään muuttamattomana.

Helsingissä 28 päivänä toukokuuta 2004

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

pj. Olavi Ala-Nissilä /kesk
vpj. Matti Ahde /sd
jäs. Eva Biaudet /r
Jyri Häkämies /kok
Kyösti Karjula /kesk
Jari Koskinen /kok
Pekka Kuosmanen /kok
Reijo Laitinen /sd
Mika Lintilä /kesk
Pekka Nousiainen /kesk

Pirkko Peltomo /sd
Iivo Polvi /vas
Virpa Puisto /sd
Kari Uotila /vas
Jukka Vihriälä /kesk
vjäs. Timo Kalli /kesk (osittain)
Bjarne Kallis /kd
Esko Kiviranta /kesk
Maija Rask /sd
Sari Sarkomaa /kok.

Valiokunnan sihteerinä jaostokäsittelyssä on toiminut

valiokuntaneuvos Maarit Pekkanen.

VASTALAUSE

Perustelut

Hallituksen esitys sukupolvenvaihdoksissa siirtyvän omaisuuden arvostuksen alentamisesta on kannatettava. Veronhuojennuksella edistetään yritystoiminnan jatkumista ja turvataan yritysten työllistämisedellytyksiä, sillä yrityksen omistajan mahdollisuudet selvittää omistajanvaihdokseen liittyvistä veroseuraamuksista vaikuttavat oleellisesti yrityksen toimintamahdollisuuksiin. Sukupolvenvaihdosten korkea verorasitus voi pahimmassa tapauksessa pakottaa yrityksen realisoimaan omaisuuttaan, supistamaan tai osittain lopettamaan liiketoimintansa. Verotuksen huojentamisen ohella oleellista sukupolvenvaihdostilanteissa on sen piirin laajuus, joille kyseinen huojennus myönnetään. Tähän seikkaan ei ole riittävässä määrin kiinnitetty huomiota valtiovarainvaliokunnan mietinnössä.

Sukupolvenvaihdoksissa saatava veronhuojennus edellyttää, että jatkajan omistukseen siirtyy vähintään 10 prosenttia yhtiön osakekannasta tai osuuksista. Suomessa on paljon työllistäviä ja kasvavia perheyriityksiä, joiden omistus on sirpaloitunut vuosien kuluessa niin, ettei 10 prosentin omistusvaatimus täyty. Nämä yritykset eivät PerVL:n 57 §:n mukaisesti hyödy huojennussäännöstä, vaikka niiden omistus ja johtaminen olisivat keskitetysti yhden suvun käsissä. Mikäli veronhuojennuksen tavoitteena on yritystoiminnan jatkumisen edistäminen nimenomaan yhden suvun tai perheen piirissä, tulisi huojennus saada hyödynnettyä myös tämänkaltaisissa vaihdostilanteissa.

Toisena esiintuotuna ongelmana on se, ettei omistajanvaihdoksissa lähisuvun ulkopuolisille

ole nykyisin käytettävissä samoja huojennuksia kuin lähisuvun välillä. Kannustimien rajoittaminen lähisukuun ei kaikissa tapauksissa huomioi kaikkein tärkeintä näkökohtaa eli yritystoiminnan jatkumisen mahdollisuuksia ja työpaikkojen säilymistä. Tilanteissa, joissa lähisukua ei ole tai joissa lähisuku ei ole valmis jatkamaan yritystoimintaa, yritystoiminnan lakkauttaminen on todennäköinen vaihtoehto yrittäjän ikääntyessä. Samanaikaisesti hallituksen yritysveropäätösten mukainen hankintameno-olettaman alentaminen kiristää muiden kuin lähisuvun välillä suoritettujen omistajanvaihdosten verotusta. Tämän vuoksi olisikin selvítettävä, miten yrityksiä voitaisiin kannustaa löytämään jatkajia myös lähisuvun ulkopuolelta.

Ehdotus

Edellä olevan perusteella ehdotamme,

että lakiehdotus hyväksytään valiokunnan ehdotuksen mukaisena ja

että lisäksi hyväksytään yksi lausuma (Vastalauseen lausumaehdotus)

Vastalauseen lausumaehdotus

Eduskunta edellyttää, että hallitus pikaisesti selvittää tarpeen laajentaa sukupolvenvaihdoksiin liittyvän veronhuojennuksen saajien piiriä ja tuo tarvittavat lakimuutokset eduskunnan käsittelyyn viimeistään vuoden 2005 valtion talousarvion yhteydessä.

Helsingissä 28 päivänä toukokuuta 2004

Jyri Häkämies /kok
Jari Koskinen /kok
Pekka Kuosmanen /kok

Bjarne Kallis /kd
Sari Sarkomaa /kok