

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi varainsiirtoverolain muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi varainsiirtoverolakia siten, että varainsiirtoveroa ei olisi suoritettava tuloverolaissa tarkoitetussa toimintamuodon muutoksessa, jossa liikkeen- tai ammatinharjoittaja taikka maa- tai metsätalouden harjoittaja perustaa tätä toimintaa jatkamaan osakeyhtiön, jonka osakkeet hän merkitsee. Verovapaus koskisi sekä kiinteää omaisuutta että arvopaperiomaisuutta.

Lisäksi muutettaisiin säännöstä, joka koskee kiinteistön luovutuksesta kirjaamisviranomaiselle annettavaa selvitystä. Riittävänä selvityksenä siitä, että veroa ei ole suoritettava, pidettäisiin apporttiomaisuuden luovutuskirjaa, jossa on yksilöity verovapauden piiriin kuuluva omaisuus, ja verovelvollisen vakuutusta siitä, että kyse on verovapauden edellytykset täyttävästä luovutuksesta.

Esitys liittyy valtion vuoden 2018 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2018 alusta.

PERUSTELUT

1 Nykytila

1.1 Varainsiirtoverotus

1.1.1 Varainsiirtoverotus liikkeen- tai ammatinharjoittajan taikka maa- tai metsätalouden harjoittajan jatkaessa toimintaansa osakeyhtiönä

Varainsiirtoveroa suoritetaan varainsiirtoverolain (931/1996) mukaan kiinteistön ja arvopaperin omistusoikeuden luovutuksesta. Verovelvollinen on luovutuksensaaja. Veron peruste on kauppahinta tai muu vastike. Arvopapereiden osalta veron perusteeseen luetaan myös lain 20 §:n mukaisesti luovutuksensaajan muulle kuin luovuttajalle tekemä suoritus, joka on luovutussopimuksen ehtona, samoin kuin suoritusvelvoite, josta luovutuksensaaja on luovutussopimuksen ehtojen mukaan ottanut vastattavakseen luovuttajalle tai muulle taholle, jos suoritus tai suoritusvelvoite tulee luovuttajan hyväksi. Lisäksi varainsiirtoveron perusteeseen luetaan lain 20 §:n 4 ja 5 momentin mukaisesti osakkeisiin kohdistuva yhtiölaina, jos luovutuksen kohteena on 20 §:n 3 momentin mukainen kiinteistöyhtiö.

Varainsiirtoverokanta kiinteistön luovutuksesta on 4 prosenttia ja arvopaperin luovutuksesta 1,6 prosenttia. Verokanta on kuitenkin 2,0 prosenttia, jos luovutuksen kohteena on 20 §:n 3 momentissa tarkoitettu kiinteistöyhtiö.

Varainsiirtoverolain 4 §:ssä säädetään yhteisömuodon muutosten varainsiirtoverovapaudesta. Veroa ei ole suoritettava siirrettäessä kiinteistö tai arvopaperi toimintaa jatkavalle yhteisölle yhteisömuodon muutoksen perusteella, jos järjestely toteutetaan asianomaista yhteisöä koskevan lainsäädännön mukaisesti. Varainsiirtoverotuksen yhteisön käsite on yhtiöoikeudellinen ja siten myös henkilöyhtiöitä pidetään varainsiirtoverotuksessa yhteisönä. Siten henkilöyhtiön muutos osakeyhtiöksi on nykyisin varainsiirtoverovapaa.

Jos kysymys on sen sijaan toimintamuodon muutoksesta, jossa liikkeen- tai ammatinharjoittaja taikka maa- tai metsätalouden harjoittaja perustaa tätä toimintaa jatkamaan osakeyhtiön, jonka osakkeet hän merkitsee, toimintamuodon muutos käsitellään varainsiirtoverotuksessa 4 §:n 4 momentin mukaisena luovutuksena. Lain 4 §:n 4 ja 16 §:n 2 momentin mukaan vero lasketaan luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta luovutushetkellä. Tähän veron suorittamisvelvollisuuteen ei vaikuta se, soveltuuko luovutukseen tuloverolain (1535/1992) 24 §:n mukainen sääntely.

1.1.2 Varainsiirtoveron maksuaika ja valvontamenettely

Arvopapereiden luovutuksesta on oma-aloitteisesti maksettava varainsiirtovero ja annettava ilmoitus Verohallinnolle kahden kuukauden kuluessa luovutuksesta. Kiinteistöjen osalta vero on suoritettava viimeistään lainhuutoa tai kirjaamista haettaessa tai, jos lainhuutoa tai kirjaamista ei ole säädettyssä ajassa haettu tai sitä ei ole haettava, kuuden kuukauden kuluessa luovutussopimuksen tekemisestä.

Selvitys maksetusta varainsiirtoverosta on esitettävä lainhuutoa tai vuokraoikeuden kirjaamista haettaessa. Erillistä ilmoitusta Verohallinnolle ei nykyisin tarvitse tehdä. Kun veron suoritus on lainhuudon tai vuokraoikeuden kirjaamisen edellytys, ei lainhuutoa tai kirjausta voida myöntää, jos vero on suorittamatta.

Varainsiirtoveron valvonta tapahtuu siten joko varainsiirtoveroilmoitusten valvonnan pohjalta Verohallinnossa tai Maanmittauslaitoksessa kiinteistökirjausten käsittelyssä. Verohallinto voi antaa lain 29 §:ssä tarkoitetun lausunnon veron määräämiseen vaikuttavista seikoista.

1.2 Tuloverotus

1.2.1 Tuloverosäätely liikkeen- tai ammatinharjoittajan taikka maa- tai metsätalouden harjoittajan jatkaessa toimintaansa osakeyhtiönä

Toimintamuodon muutoksen tuloverokohtelusta säädetään tuloverolain 24 §:ssä. Pykälän 1 momentin mukaan liikkeen-, ammatin- taikka maa- tai metsätalouden harjoittajan ei katsota lopettavan toimintaansa siltä osin kuin toimintamuodon muutoksessa aikaisemmin harjoitettuun toimintaan liittyvät varat ja velat siirtyvät samoista arvoista toiseen toimintamuotoon muun muassa silloin, kun edellä mainitun toiminnan harjoittaja perustaa tätä toimintaa jatkamaan osakeyhtiön, jonka osakkeet hän merkitsee.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 51 c §:n mukaan yritysmuodon muutosten osalta noudatetaan, mitä tuloverolain 24 ja 28 §:ssä toimintamuodon muutoksista säädetään. Tuloverolain 24 §:n säännöksiä sovelletaan siten myös elinkeinotoiminnan tulolähteessä. Maatilatalouden tuloverolaissa (543/1967) ei ole toimintamuodon muutosta koskevia nimenomaisia säännöksiä eikä myöskään viittaussäännöstä tuloverolain 24 §:n säännöksiin, mutta säännöksiä sovelletaan kuitenkin myös maatalouden yhtiöittämiseen.

1.2.2 Jatkuvuusperiaate

Toimintamuodon muutos ei tuloverolain 24 §:n perusteella aiheuta välittömiä tuloveroseuraamuksia, jos aikaisemmin harjoitettuun toimintaan liittyvät varat ja velat siirtyvät samoista arvoista toimintaa jatkavalle yritykselle. Säännös edellyttää siten niin sanotun jatkuvuuden periaatteen noudattamista.

Verotuksessa jatkuvuuden periaate edellyttää, että varat ja velat siirtyvät perustettavan osakeyhtiön saman tulolähteen varoiksi ja veloiksi samoista arvoista. Käytännössä toimintamuodon muutoksen verotuksellinen jatkuvuus edellyttää, että toimintamuodonmuutoksessa ei yhtiölle synny uusia vähennyskelpoisia hankintamenoja, vaan esimerkiksi poistoja jatketaan samoista arvoista kuin aiemmassa toimintamuodossa.

1.2.3 Identtisuuden vaatimus

Tuloverolain 24 §:n soveltuminen edellyttää verotus- ja oikeuskäytännön mukaan, että yrityksen identtisyys säilyy, eli sitä voidaan toimintamuodon muutoksesta huolimatta pitää edelleen samana yrityksenä. Identtisuuden säilyminen edellyttää tiettyjen seikkojen toteutumista:

- 1) yritystoimintaa jatketaan samanlaisena perustettavassa osakeyhtiössä,
- 2) yritystoimintaan liittyvä omaisuus ja velat siirtyvät pääpiirteissään perustettavalle osakeyhtiölle sekä
- 3) omistussuhteet säilyvät pääosin ennallaan.

Jos jokin näistä seikoista ei toteudu, 24 §:n säännös ei sovellu osittain tai kokonaisuudessaan toimintamuodon muutokseen. Seuraavassa kuvataan identtisuuden vaatimuksen osaelementtejä verotus- ja oikeuskäytännön mukaisesti.

Toiminnan jatkaminen samanlaisena

Identtisyyden säilyminen edellyttää, että toimintamuodon muutoksessa siirtyvä liike- ja ammattitoiminta taikka maa- tai metsätalous jatkuu pääpiirteissään samanlaisena perustettavassa osakeyhtiössä. Siirtyvän yritystoiminnan laajuus ja luonne eivät siten saa olennaisesti muuttua toimintamuodon muutoksen seurauksena.

Omaisuuuden siirtyminen

Identtisyyden vaatimus edellyttää, että osakeyhtiötä edeltävän yritysmuodon omaisuuden ja velkojen tulee pääpiirteissään siirtyä perustettavalle osakeyhtiölle. Jos toiminnan kannalta olennainen osa siihen liittyvästä omaisuudesta jätetään siirtämättä perustettavalle osakeyhtiölle, tuloverolain 24 §:n soveltamisen edellytykset eivät täyty. Oikeuskäytännössä on katsottu, että 24 §:n soveltamisen edellytykset eivät täytyneet, kun maatalousmaata ja talousrakennuksia ei siirretty maatalouden yhtiöittämisessä perustettavaan osakeyhtiöön (KHO 30.7.1999 taltio 1927). Ratkaisun KHO:1981-B-II-513 perusteella 24 §:ää voidaan soveltaa sen estämättä, että liikekiinteistön maapohja jätetään siirtämättä perustettavaan osakeyhtiöön, kun omaisuus ei harjoitettavan toiminnan kannalta ole samalla tavalla olennaista kuin maatalousmaa ja tuotantorakennukset ovat maataloudessa. Kiinteistöjen siirtämättä jättäminen siten estää tuloverolain 24 §:n soveltamisen, kun siirtämättä jätetty kiinteä omaisuus on siirrettävän toiminnan harjoittamisen kannalta olennaista.

Toimintamuodon muutoksessa siirtyvässä elinkeinotoiminnassa saatetaan käyttää sellaista omaisuutta, jota käytetään myös verovelvollisen yksityistaloudessa. Jos tällaiseen omaisuuteen kuuluva omaisuuserä on pääosin toimintamuodon muutoksessa siirtyvän elinkeinotoiminnan käytössä, omaisuuserän katsotaan kuuluvan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 53 §:ssä tarkoitetulla tavalla elinkeinotoiminnan tulolähteeseen. Tällöin omaisuuserän siirtäminen on lähtökohtaisesti edellytyksenä sille, että toimintamuodon muutokseen sovelletaan tuloverolain 24 §:ää. Sen sijaan, jos omaisuuserä on pääosin muussa kuin elinkeinotoiminnan käytössä, sen siirtämättä jättäminen ei estä 24 §:n soveltamista. Vastaavia periaatteita sovelletaan osittain maatalouden käytössä olevaan omaisuuteen.

Maa- ja metsätalouden harjoittajan toimintamuodon muutoksessa perustettavaan osakeyhtiöön voidaan siirtää sekä maa- että metsätalous tai ainoastaan jompikumpi näistä toiminnoista. Tuloverolain 24 §:n soveltamisen edellytyksenä on tällöinkin se, että siirtyvään toimintaan liittyvä omaisuus siirtyy perustettavalle osakeyhtiölle. Pelkän maatalouden yhtiöittämisessä perustettavalle osakeyhtiölle siirtyvään omaisuuteen saattaa sisältyä sellaisia kiinteistöjä, jotka ovat osittain maatalouden ja osittain metsätalouden käytössä, eli kiinteistö käsittää sekä peltomaata että metsää. Tuloverolain 24 §:n soveltamista ei estä se, että toimintamuodon muutoksessa osakeyhtiöön siirretään tällaiset yhteiskäyttöiset kiinteistöt kokonaisuudessaan, vaikka metsätaloutta ei muilta osin siirrettäisi osakeyhtiöön.

Jos maatalouden toimintamuodon muutoksen yhteydessä perustettavaan yhtiöön siirretään muita metsätalouden varoja kuin yhteiskäyttöisiä kiinteistöjä, ei näiden varojen osalta sovelleta tuloverolain 24 §:ää. Metsätalouden varojen osittainen siirtäminen ei estä 24 §:n soveltamista maatalouden toimintamuodon muutokseen. Vastaanottavaan yhtiöön muutoin kuin osana yhteiskäyttöistä kiinteistöä siirtyvien metsätalouden varojen siirto katsotaan toimintamuodon muutoksesta erilliseksi apportiksi, joka verotetaan luovutusvoittoa koskevien säännösten mukaisesti.

Liikkeen- ja ammatinharjoittajan sekä maa- tai metsätaloudenharjoittajan omassa tai hänen perheensä käytössä oleva asunto tai vapaa-ajan asunto ei kuulu elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulolähteen varoihin. Asuntoa ei siten voida tuloverolain 24 §:ssä tarkoitetulla tavalla ilman veroseuraamuksia siirtää perustettavalle yhtiölle.

Identtisyysvaatimus edellyttää omaisuuden siirtämisen ohella yritystoimintaan liittyvien velkojen siirtämistä. Jos olennainen osa veloista jätetään siirtämättä perustettavalle yhtiölle, identtisyysvaatimus ei täyty.

Toimintamuodon muutoksessa perustettavalle osakeyhtiölle ei voida tuloverolain 24 §:ää soveltaen siirtää sellaista omaisuutta tai velkoja, jotka eivät liity siirrettävään yritystoimintaan. Tällaisen omaisuuden tai velkojen siirtäminen ei sinänsä estä mainitun säännöksen soveltamista siltä osin kuin toimintamuodon muutoksessa siirtyy yhtiöitettävään yritystoimintaan liittyvää omaisuutta tai velkoja, jos 24 §:n edellytykset muutoin täyttyvät. Jos toimintamuodon muutoksen yhteydessä siirretään yritystoimintaan liittymätöntä omaisuutta, siirto katsotaan toimintamuodon muutoksesta erilliseksi apportiksi, joka verotetaan luovutusvoittoa koskevien säännösten mukaisesti.

Omistussuhteiden säilyminen

Liikkeen- ja ammatinharjoittajan yrityksen taikka maa- tai metsätalouden yhtiöittämiseen osakeyhtiöön voidaan soveltaa tuloverolain 24 §:ää ainoastaan silloin, kun liikkeen- ja ammatinharjoittaja taikka maa- tai metsätaloudenharjoittaja merkitsee yksin kaikki perustettavan yhtiön osakkeet, mistä säädetään tuloverolain 24 §:n 1 momentin 1 kohdassa. Kun maa- tai metsätaloutta harjoittava yhtymä muutetaan osakeyhtiöksi, yhtymän osakkaiden tulee merkitä kaikki osakkeet. Jos osakeyhtiöön tulee toimintamuodon muutoksen yhteydessä muita osakkeenomistajia, 24 § ei sovellu.

Yksityisen liikkeen ja ammatin sekä maa- tai metsätalouden yhtiöittämisen osalta omistussuhteiden säilymistä koskevaa vaatimusta on muutoinkin tulkittu oikeuskäytännössä tiukasti. Oikeuskäytännön mukaan kahta tai useampaa erillistä yksityisliikettä ei voida veroseuraamuksista yhdistää yhdeksi osakeyhtiöksi (KHO:2002:35).

Jos yrittäjäpuolisot tai yhtymän osakkaat yhtiöittävät yhdessä harjoittamansa elinkeinotoiminnan tai maatalouden osakeyhtiöön ja merkitsevät yhdessä kaikki perustettavan yhtiön osakkeet, ei osakkeiden omistussuhteiden jakautumiselle heidän kesken ole ollut verotuskäytännössä merkitystä tuloverolain 24 §:n soveltamisen kannalta. Riittävää on, että jompikumpi puolisoista tai joku tai jotkut yhtymän osakkaista merkitsevät kaikki yhtiön osakkeet. Perustettavan yhtiön osakkeet voivat siten jakautua yrittäjäpuolisoiden tai yhtymän osakkaiden kesken myös muutoin kuin siirtyvän nettovarallisuuden omistussuhteissa. Yhtiöittämisessä voi kuitenkin syntyä verotettava lahja, jos jonkun osapuolen varallisuus lisääntyy toimintamuodon muutoksen seurauksena toisen kustannuksella.

1.3 Korkotukilaina varainsiirtoverotuksessa

Varainsiirtoverolain 14 §:n mukaisesti varainsiirtoveroa ei ole suoritettava, kun luovutuksen-saajalle siirretään vastattavaksi maatalouden kehittämisrahastosta annetun lain (657/1966) tai kolttalain (253/1995) nojalla porotalouden ja luontaiselinkeinojen rakennetuista annetun lain (986/2011) tai kolttalain mukaisiin tarkoituksiin mukainen valtionlaina tai korkotukilaina taikka vastaavaan tarkoitukseen korkotukilaina maatalouden rakennetuista annetun lain (1476/2007) 6 §:ssä tarkoitetun tuen yhteydessä.

Esimerkiksi maatalouden rakennetuista annetun lain 6 §:n mukainen nuoren viljelijän aloitus-tuki on kyseisen lain 5 §:n nojalla mahdollista antaa yhteisölle, kun yhteisön omistajien kautta voidaan täyttää nuoren viljelijän tuen edellytykset. Siten tällainen laina on myös mahdollista siirtää osakeyhtiölle.

Korkotukilainoituksen varainsiirtoverovapauden edellytysten tutkiminen perustuu ELY-keskuksen todistuksiin, joissa ELY-keskus määrittää, miltä osin luovutuksen kohteena on korkotukilainoitettua omaisuutta. Varainsiirtoverolain 14 §:n 3 momentin mukaan verovapauden edellytyksenä on elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskuksen antama todistus siitä, että luovutus tapahtuu 1 momentin 1 kohdassa mainittuun tarkoitukseen tai että luovutuksensaajalle on myönnetty 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu laina tai hänen vastattavakseen on siirretty 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu laina.

ELY-keskuksen lausunnoissa 14 §:ää on tulkittu siten, että verovapaus soveltuu myös sellaisiin luovutuksiin, joissa korkotukilainoitettulla varainsiirtoverovapaalla kaupalla maatilaa saanut henkilö toimintamuodon muutoksella yhtiöittää maatilansa ja siirtää korkotukilainan perustetulle yhtiölle. Tällainen tilanne syntyy esimerkiksi silloin, kun ensin maatilaa sukupolvenvaihdosluovutus tehdään vastikkeellisella luovutuksella vanhempien ja lasten välillä, kauppahintaan saadaan korkotukilaina ja tämän jälkeen korkotukilaina sekä ostettu maatala muutetaan osakeyhtiöksi. Normaali varainsiirtovero on silloin suoritettu vain perustettavaan yhtiöön siirretystä muusta kuin korkotukilainoitetusta tai muiden kuin korkotukilainaa saaneen henkilöiden luovuttamasta omaisuudesta. Tulkintakäytäntö ei kuitenkaan ole täysin yhtenäinen.

Varainsiirtoverolain 14 § on siten joissakin tilanteissa mahdollistanut toimintamuodon muutoksen ilman varainsiirtoveroa.

1.4 Toimintamuodon muutosten nykytila

Vuodelta 2013 olevassa selvityksessä osakeyhtiömuotoisia maatiloja arvioitiin olevan noin 600 ja määrän arvioitiin kasvavan 850:een vuoteen 2020 mennessä. Yhtiömuotoon siirtymisen on arvioitu yleistyvän tuloverotuksesta johtuvista syistä. Erityisesti tämä koskee sellaisia hyvin kannattavia ja sivutoimisia maatiloja, joissa merkittävä osuus maatalouden tulosta on verotettu yhteisöveroa korkeammilla ansiotulon rajaveroasteilla.¹

Varainsiirtoverotusta koskevan hallitusohjelmakirjauksen jälkeen yhtiöittämisten määrä on ollut kuitenkin melko vähäinen, ja osa yhtiötetyistä tiloista on ollut sellaisia, joissa varainsiirtoverosta on vapauduttu korkotukilainoituksen vuoksi. On perusteltua olettaa, että toimintamuodon muutosten varainsiirtoverokohtelua koskevan hallitusohjelmakirjauksen johdosta yhtiöittämissuunnitelmia on lykätty.

Osakeyhtiömuodossa toimittaessa yhtiön tuloa verotetaan ensivaiheessa 20 prosentin yhteisöverokannalla. Tämä mahdollistaa tehokkaammin yhtiön investointeja varten otettujen velkojen rahoittamisen tulorahoituksella. Lisäksi yhtiön jakamista osingoista 25 prosenttia verotetaan nykyisin pääomatulona, jos osinkoa jaetaan korkeintaan 8 prosenttia osakkeen matemaattisesta arvosta ja omistaja saa näitä osinkoja kaikista omistamistaan listaamattomista yhtiöistä enintään 150 000 euroa vuodessa. Muu osa näissä rajoissa jaetuista osingoista on verovapaata tuloa. Näin kokonaisveroasteeksi muodostuu noin 26 prosenttia. Lisäksi tällöin voidaan verotusta optimoida maksamalla omistajille palkkana verotettavaa ansiotuloa. Osakeyhtiön omistaja

¹ Rinta-Kiikka, S., Pyykkönen, P. ja Ylätalo, M., Osakeyhtiömuotoinen maatalous Suomessa. Pellervon taloustutkimus PTT:n raportti 242/2013

voi myös tarpeidensa mukaan määrittää, milloin osinkotulot tai palkka nostetaan osakeyhtiöstä. Luonnollisten henkilöiden maataloudessa tulot verotetaan siinä tahdissa kuin ne maksuperiaatteen mukaisesti kertyvät.

Luonnollisten henkilöiden maatalouden tulon laskennassa tulosta tehdään ensin yrittäjävähennys, jonka seurauksena maatalouden tulosta on veronalaista 95 prosenttia. Pääomatuloa on tästä tulosta korkeintaan 20 prosenttia vastaava tuotto laskettuna maatalon nettovarallisuudesta. Kun pääomatuloverokanta on tulojen määrästä riippuen 30—34 prosenttia, muodostuu pääomatulovero-osuuden rajaveroasteeksi 28,5—32,3 prosenttia. Tämän ylittävä osuus verotetaan ansiotulona progressiiviselta veroasteikolta, jolloin korkein rajaveroaste on yli 50 prosenttia. Siten erityisesti hyvin kannattavaa maataloutta harjoittavilla tai tilanteissa, joissa maataloutta harjoitetaan sivutoimisesti ja harjoittajalla on myös muusta lähteestä saatuja palkkatuloja, maatalouden ansiotulon rajaveroaste voi muodostua korkeaksi.

Maataloutta harjoittavassa osakeyhtiössä kevennetysti verotettujen osinkojen laskentaperuste on osakkeen matemaattinen arvo. Matemaattisen arvon laskennassa kiinteistöt arvostetaan joko menojäännösarvoon tai varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) mukaiseen arvoon sen mukaan kumpi näistä on korkeampi. Sen sijaan luonnollisten henkilöiden harjoittamassa maataloudessa käytetään aina nettovarallisuuslaskennassa varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain mukaisia arvoja.

Erityisesti maatalousmaan osalta varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain mukaiset arvot poikkeavat huomattavasti käyvästä arvoista. Siksi luonnollisten henkilöiden maatalousverotuksessa pellon verotusarvon perusteella muodostuva pääomatulona verotettava tuloosuus saattaa olla vähäinen verrattuna tilanteeseen, jossa nettovarallisuuslaskennassa käytetään todellista hankintamenoa. Esimerkiksi Uudellamaalla, Varsinais-Suomessa ja Etelä-Pohjanmaalla jo Verohallinnon perintö- ja lahjaverotuksen arvostamisohjeen mukainen hehtaariarvo on usein yli kymmenkertainen suhteessa verotusarvoon. Ostettaessa lisämaata toiminnan kehittämiseksi ero usein on vielä suurempi. Tästä johtuen juuri maatalousmaan osalta todellisen hankintamenon käyttö verotusarvon sijaan usein johtaa oleellisesti korkeampaan nettovarallisuuteen osakeyhtiöissä, jos maatalousmaa on hankittu kaupalla. Vastikkeettomasti saadun omaisuuden hankintameno vaikuttaa jäljempänä kuvattu tuloverolain 47 §:n muutos. Toisaalta toisin kuin osakeyhtiömuotoisessa maataloudessa maatalouden harjoittajan nettovarallisuuslaskennassa otetaan korottavana tekijänä huomioon myös osa maksetuista palkoista.

Mainituista seikoista johtuen maatalouden yhtiöittäminen on usein tuloverotuksen näkökulmasta järkevää silloin, kun kyse on kannattavan tai sivutoimisen maatalouden harjoittamisesta.

Yhtiöittämisen kannattavuusarviointiin vaikuttava tekijä on myös tuloverolain 47 §:n muutos, joka tuli voimaan vuoden 2017 alusta. Uuden sääntelyn mukaan omaisuuden, johon on sovellettu perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 55 §:n huojennusta, hankintamenona pidetään kyseisen lain 55 §:n 2 momentin mukaista huojennettua arvoa. Jos huojennuksen kohteena ollut maatila muutetaan osakeyhtiöksi, yhtiön hankintamenoksi siirtyvät vastaavat huojennettut poistamattomat hankintamenot luovuttajalta.

Tuloverolain 47 §:n muutoksen jälkeen maatalouden yhtiöittämisessä yhtiön nettovarallisuuden laskennassa ei omaisuuden hankintamenona voida enää käyttää luovutetun pellon ja metsän lahjaverotuksessa käytettyä käypää arvoa silloin, kun omaisuuden luovutukseen on sovellettu perintö- ja lahjaverolain 55 §:ää. Siten aiempina vuosina toteutetuissa yhtiöittämisissä muodostuneet nettovarallisuudet eivät ole vertailukelpoisia laskuperiaatteiden muutoksen vuoksi.

Metsätalouden osalta yhtiöittämisen kannattavuusarviointiin vaikuttaa se, että osakeyhtiöllä ei ole metsävähennysoikeutta. Luonnollisen henkilön harjoittaman metsätalouden tulot ovat myös määrästä riippumatta pääomatuloa, ja metsätalouden tuloista saa yrittäjävähennyksen. Metsävähennysoikeuden puuttuminen osakeyhtiöltä voi siten olla tekijä, joka vaikuttaa metsätalouden harjoittajan halukkuuteen yhtiöittää harjoittamansa metsätalous osakeyhtiömuotoon.

Nykyisellään merkittävä osuus yhtiötettävän maatilán omaisuudesta on varainsiirtoveron piiriin kuuluvaa kiinteää omaisuutta. Tällaista omaisuutta ovat metsät, pellot, tuotantorakennukset ja niiden rakennuspaikat. Verokustannusnäkökulmasta olennaista on myös se, että varainsiirtovero suoritetaan yhtiöön siirrettävän omaisuuden käyvästä arvosta. Varainsiirtoverokustannuksen määrää voidaan kuvata esimerkiksi, jossa kyse on Varsinais-Suomessa sijaitsevan maatilán yhtiöittämisestä.

Esimerkki. Tilán pinta-ala on 100 hehtaaria, pellon hehtaariarvo 10 800 euroa ja tilalla olevan tuotantorakennuksen arvo 500 000 euroa. Varainsiirtovero pellon osalta on noin 42 000 euroa ja tuotantorakennuksen osalta 20 000 euroa, eli yhteensä 62 000 euroa.

Varainsiirtoverokustannus on siten tekijä, joka vaikuttaa sen arviointiin, onko maatalouden yhtiöittäminen kannattavaa. Nykyisin yhtiöittämisen kannattavuuden arviointi on riippunut siitä, onko tuloverotuksessa saavutettujen etujen ja muiden toiminnallisten hyötyjen katsottu olevan merkittävämpiä kuin yhtiöittämisestä aiheutuva varainsiirtoverokustannus.

Liikkeen- ja ammatinharjoittajien toimintamuodonmuutoksissa siirtyvään omaisuuteen sisältyy harvoin merkittävässä määrin varainsiirtoveron piiriin kuuluvaa omaisuutta. Liikkeen- ja ammatinharjoittajien toteuttamien yhtiöittämisten lukumäärä on ollut suhteellisen huomattava. Niiden lukumäärässä ei ole ollut havaittavissa vastaavaa varainsiirtoverokohtelua koskevasta hallitusohjelmakirjauksesta johtuvaa käyttäytymisvaikutusta kuin maatalojen kohdalla.

Monet keskeiset varainsiirtoveropohjaan kuuluvan omaisuuden omistamista edellyttävät tulonhankkimistoiminnan muodot, kuten vuokraustoiminta ja luonnollisten henkilöiden arvopaperikauppa, ovat harvoin poikkeuksin tuloverolain mukaan verotettavaa toimintaa. Kun tällaista toimintaa ei pidetä liikkeen- tai ammatinharjoittamisena, ei tuloverolain 24 §:n mukainen toimintamuodon muutos voi tulla kysymykseen.

2 Nykytilán arviointi ja ehdotetut muutokset

2.1 Nykytilán arviointi

Nykyisin kertaluonteinen varainsiirtovero on ollut tekijä, joka on erityisesti vaikuttanut halukkuuteen yhtiöittää maatalouden harjoittaminen osakeyhtiömuotoon. Erityisesti maataloissa usein suuri osa tai lähes kaikki maatilán omaisuus kuuluu varainsiirtoveron piiriin ja siten yhtiömuotoon siirtymisessä tulee suoritettavaksi varainsiirtoveroa neljä prosenttia omaisuuden käyvästä arvosta. Näin on siitäkin huolimatta, että toimintamuodon muutoksessa yhtiön tuloverotuksessa ei synny käyvän arvon mukaisia poisto- ja vähennysoikeuksia, vaan verotus siirtyy uuteen toimintamuotoon samoin vähennysoikeuksin.

Osakeyhtiömuodossa harjoitetun toiminnan kuuluminen yhteisö- ja osinkoverotuksen piiriin mahdollistaa paremmat toimintaedellytykset maataloudelle. Matalampi yhteisöveroaste ja osakeyhtiön oma tulorahoitus mahdollistavat entistä paremmin velkarahoitteiset kehittämisinvestoinnit ja parantavat harjoitetun maatalouden kustannuskilpailukykyä. Yhtiön jakamaan osinkoon kohdistuvien verosäännösten näkökulmasta yhtiöittäminen on edullista silloin, kun kyse on kannattavan tai sivutoimisen maatalouden harjoittamisesta. Osakeyhtiönä toimiminen

myös selkiyttää toiminnan harjoittamiseen sisältyvien riskien hallinnan niin omistajan kuin ulkopuolisten sidosryhmien kannalta.

2.2 Ehdotetut muutokset

Pääministeri Juha Sipilän hallituksen ohjelman mukaan varainsiirtovero poistetaan tilanteissa, joissa liikkeen- tai ammatinharjoittaja taikka maa- ja metsätalouden harjoittaja siirtää omaisuutta henkilö- tai osakeyhtiöön yritysmuodon muutoksessa.

Tarkoituksenmukaisen yritysmuodon valinnan helpottamiseksi varainsiirtoverolakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että kiinteistön ja arvopaperin luovutuksesta ei ole suoritettava varainsiirtoveroa luonnollisen henkilön siirtäessä omaisuutta perustettavalle osakeyhtiölle tuloverolain 24 §:n mukaisessa toimintamuodon muutoksessa. Kiinteistön osalta asiasta säädettäisiin varainsiirtoverolain 4 §:ään otettavassa uudessa 5 momentissa, jolloin nykyinen 5 momentti siirtyisi 6 momentiksi.

Lisäksi ehdotetaan muutettavaksi varainsiirtoverolain 29 §:ää, jossa säädetään kiinteistön luovutuksesta kirjaamisviranomaiselle annettavasta selvityksestä. Pykälän 1 momentin mukaan lainhuutoa ja kirjaamista haettaessa on hakijan esitettävä selvitys veron suorittamisesta ja muu tarpeellinen selvitys veron määrään vaikuttavista seikoista. Pykälään lisättäisiin uusi 2 momentti, jossa säädettäisiin erikseen yhtiöittämistilanteissa annettavasta selvityksestä. Ehdotuksen mukaan riittävänä selvityksenä siitä, että veroa ei ole suoritettava, pidetään apporttiomaisuuden luovutuskirjaa, jossa on yksilöity verovapauden piiriin kuuluva omaisuus ja verovelvollisen vakuutusta siitä, että kyse on verovapauden edellytykset täyttävästä luovutuksesta.

Arvopaperien osalta verovapaus perustuu 15 §:n 3 momenttiin, jonka mukaan arvopaperin luovutukseen sovelletaan, mitä 4 §:n 3—5 momentissa säädetään kiinteistön luovutuksesta. Lain 15 §:n 3 ja 4 momenttien viittauksia 4 §:n momentteihin tarkistettaisiin 4 §:ään lisättäväksi ehdotetun 5 momentin johdosta.

Verovapauden kytkeminen tuloverolain 24 §:n toimintamuodon muutosta koskevaan säännökseen on perusteltua, koska se on johdonmukaista suhteessa tuloverotukseen ja luonteva osa verojärjestelmän kokonaisuutta. Samalla se rajaa verovapauden ulkopuolelle luovutukset, jotka eivät liity toimintamuodon muutokseen.

Varainsiirtovero on lähtökohtaisesti omistajanvaihdokseen kohdistuva vero. Tästä huolimatta voidaan pitää perusteltuna, että varainsiirtovero ei kohdistu toimintamuodon muutokseen, jossa samojen henkilöiden harjoittama toiminta siirtyy harjoitettavaksi toisessa toimintamuodossa. Kun muutos olisi mahdollinen osakeyhtiömuotoon, toimintamuodon muutoksen jälkeen tapahtuvat yhtiön osakkeiden luovutukset kuuluisivat normaaliin tapaan varainsiirtoveropohjaan.

Neutraalisuuden vaatimus ja yhtiöittäminen henkilöyhtiöön

Hallitusohjelman kirjauksen mukaan samalla selvitetään myös muutokseen liittyvät neutraliteetin vaatimukset. Neutraalisuussyistä ehdotetaan, että verovapaus rajoittuisi toimintamuodon muuttamiseen osakeyhtiöksi. Tämä on perusteltua, koska osakeyhtiön osakkeet ovat varainsiirtoveron alaista omaisuutta. Siten yhtiöön siirretyn varainsiirtoveropohjaan kuuluvan omaisuuden välillinen luovutus osakeyhtiön osakkeiden luovutuksena on edelleen veronalainen, ja verovapaus kohdistuisi vain saman jatkajan toiminnan oikeudellisen toimintamuodon muuttamiseen.

Henkilöyhtiöiden kohdalla asetelma on aivan toinen, koska henkilöyhtiöiden yhtiöosuudet eivät kuulu varainsiirtoveropohjaan. Varainsiirtoverolta on tarkoitus nyt vapauttaa vain saman jatkajan tai samojen jatkajien toimintamuodon muuttaminen siten, että toimintaa jatkavat samat yrittäjät tai maanviljelijät. Verovapauden ulottaminen koskemaan myös yhtiöittämistä henkilöyhtiöön mahdollistaisi varainsiirtoveron välttämiseksi toteutetut järjestelyt, joissa omaisuus ensin siirrettäisiin yhtiöittämällä henkilöyhtiöön ja sen jälkeen toteutettaisiin omistajanvaihdos varainsiirtoverotta henkilöyhtiön yhtiöosuuden luovutuksen muodossa.

Verovapauden ulottaminen toimintamuodon muutoksiin henkilöyhtiöksi vaatisi näin ollen neutraalisuussyistä myös varainsiirtoveropohjan laajentamista henkilöyhtiön yhtiöosuuden luovutuksiin. Muutos olisi tässä yhteydessä toteutettuna kuitenkin veropohjavaikutuksiltaan ennakoimaton, koska sitä sovellettaisiin olennaisesti laajempaan verovelvollispiiriin kuin mihin mainitunkaltaisten verosuunnittelutoimenpiteiden torjuminen antaisi perusteet. Muutoksen vaikutukset ulottuisivat muun muassa myös jo toteutettuihin henkilöyhtiömuotoisiin kiinteistöjen omistusjärjestelyihin. Tällainen muutos edellyttäisi tästä lakiehdotuksesta erillistä arviointia.

Kun myöskään erityisiä tarpeita esimerkiksi maatilojen muuttamiseen henkilöyhtiöiksi ei ole, on tarkoituksenmukaisinta rajata verovapaus toimintamuodon muutokseen osakeyhtiöksi. Tällöin ei ole myöskään tarpeen liittää ehdotettuun sääntelyyn erityisiä sulkusäännöksiä sääntelyn tarkoitukselle vieraiden veroetujen tavoittelun varalta.

Verovapauden soveltamisala

Verovapaus olisi kytketty tuloverolain 24 §:n edellytysten täyttymiseen. Tuloverolain 24 §:n säännöksellä on tuloverotuksessa pitkä soveltamishistoria, jota on osittain selostettu edellä nykytilan kuvauksessa. Nyt ehdotetulla sääntelyllä ei ole tarkoitettu muuttaa voimassa olevaa soveltamiskäytäntöä.

Verovapaus koskisi kaikkea varainsiirtoverotuksen piiriin kuuluvaa toimintamuodon muutoksen kohteena olevan maatilain tai yrityksen omaisuutta eli kiinteistöjä ja arvopapereita. Verovapaus koskisi vain sellaista omaisuutta, joka siirtyy perustettavaan osakeyhtiöön tuloverolain 24 §:ssä tarkoitettulla tavalla jatkuvuusperiaatteen mukaisesti samoista arvoista.

Identtisyysvaatimus edellyttää, että osakeyhtiötä edeltävään toiminnan harjoittamiseen liittyvän omaisuuden ja velkojen tulisi pääpiirteissään siirtyä perustettavalle osakeyhtiölle. Maa- ja metsätalouden harjoittajan toimintamuodon muutoksessa perustettavaan osakeyhtiöön voitaisiin siirtää sekä maa- että metsätalous tai ainoastaan jompikumpi näistä toiminnoista. Tuloverolain 24 §:n soveltamisen edellytyksenä olisi tällöinkin se, että siirtyvään toimintaan liittyvä omaisuus siirtyy perustettavalle osakeyhtiölle. Pelkän maatalouden yhtiöittämisessä perustettavalle osakeyhtiölle siirtyvään omaisuuteen saattaa sisältyä sellaisia kiinteistöjä, jotka ovat osittain maatalouden ja osittain metsätalouden käytössä, jolloin kiinteistö käsittää sekä pelto- maata että metsää. Verotuskäytännön mukaan tuloverolain 24 §:n soveltamista ei estä se, että toimintamuodon muutoksessa osakeyhtiöön siirretään tällaiset yhteiskäyttöiset kiinteistöt kokonaisuudessaan, vaikka metsätaloutta ei muilta osin siirrettäisi osakeyhtiöön.

Jos maatalouden toimintamuodon muutoksen yhteydessä perustettavaan yhtiöön siirrettäisiin muita metsätalouden varoja kuin yhteiskäyttöisiä kiinteistöjä, ei näiden varojen osalta tuloverotusta koskevan verotuskäytännön mukaan sovellettaisi tuloverolain 24 §:ää.

Toimintamuodon muutokseen liittyvästä osakemerkinnästä ei ole suoritettava varainsiirtoveroa.

Ehdotettu verovapaus saattaa myös houkutella järjestelyihin, joilla varainsiirtovero pyritään välttämään perustamalla ensin yksityisliike ja muuttamaan se välittömästi perustamisen jälkeen osakeyhtiöksi. Menettely johtaa samaan lopputulokseen kuin vastaavan omaisuuden sijoittaminen suoraan osakeyhtiöön apportina, jolloin vero on suoritettava. Jos yksityisliike perustetaan välitoimenpiteenä verosta vapautumisen tarkoituksena, tilannetta on arvioitava myös varainsiirtoverolain 37 §:n veron kiertämistä koskevan säännöksen kannalta.

Verovapauden myöntämismenettely ja valvonta

Varainsiirtoverovapaus edellyttää, että tuloverolain 24 §:n mukaiset toimintamuodon muuttamiselle osakeyhtiöksi asetetut edellytykset täyttyvät. Näiden edellytysten täytyminen tutkitaan normaalisti toimitettaessa tuloverotusta toimintamuodon muutosvuodelta. Tuloverotus toimitetaan käytännössä sen jälkeen, kun tuloveroilmoitukset edelliseltä vuodelta annetaan verovuoden päättymistä seuraavana keväänä. Viimeistään tuloverotus on toimitettava ennen verotuksen valmistumista, joka tapahtuu verovuotta seuraavan vuoden lokakuussa. Siten yhtiöittäminen ja tuloverolain 24 §:n edellytysten tutkimisen välissä kuluu usein noin vuosi. Varainsiirtoveron suorittaminen on lainhuudon myöntämisen edellytys. Lainhuudon myöntäminen edellyttää selvitystä varainsiirtoveron suorittamisesta tai siitä, että veroa ei ole suoritettava. Lainhuudon saaminen pian yhtiön perustamisen jälkeen voi olla esimerkiksi vakuussyistä välttämätöntä, eikä lainhuudon hakemista tällöin voida lykätä tuloverotuksen valmistumisajan kohtaan, jolloin verovapauden edellytykset vasta varmistuvat.

Jos tuloverolain 24 §:n edellytykset eivät täyty, tuloverotuksessa joudutaan laskemaan omaisuudesta luovutusvoitot maatalaan kuuluvien varojen osalta tai omaisuus tuloutuu elinkeinotuloksi käypään arvoon. Molemmissa tilanteissa joudutaan tuloverotusta varten selvittämään omaisuuden arvo. Jos tuloverolain 24 §:n edellytysten täytyminen on riidanalaista tai epäselvää, on verotusta toimitettaessa verovelvollista kuultava. Tuloverotusta toimitettaessa selvitetään lähtökohtaisesti samat tiedot, jotka tarvitaan myös varainsiirtoveron valvonnassa. Tämän vuoksi varainsiirtoveron valvonta on mahdollista toimittaa vasta tuloverotuksen yhteydessä.

Verovelvollisen niin halutessa varainsiirtovero voidaan maksaa normaalisti lainhuutoa haettaessa ja hakea palautuksena takaisin siinä vaiheessa, kun tuloverolain 24 §:n edellytykset on tuloverotuksessa tutkittu. Pääsääntöisesti ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista kerätä yksittäisille verovelvollisille merkittäviä varainsiirtoveroja heti luovutuksen jälkeen ja palauttaa niitä myöhemmin tuloverotuksen valmistuttua. Tällainen menettely aiheuttaisi tarpeettomia hallintokustannuksia ja johtaisi siihen, että Verohallinnon hallussa olisi pitkiä aikoja aiheettomia veroja.

On tarkoituksenmukaista kytkeä verovapaus aluksi verovelvollisen omaan ilmoitukseen. Yleensä toimintamuodon muutokset, etenkin maatalouden osalta, valmistellaan huolellisesti asiantuntija-apua käyttäen, ja niistä haetaan usein myös tuloverotuksen ennakkoratkaisuja. Siksi yhtiöön siirrettävän kiinteän omaisuuden lainhuudot voidaan myöntää ilman varainsiirtoveron suorittamista, jos verovelvollinen toimittaa Maanmittauslaitokseen ilmoituksen, jossa hän vakuuttaa luovutuksen täyttävän tuloverolain 24 §:n edellytykset. Jos tuloverolain edellytykset täyttyvät vain osan omaisuuden osalta, verovelvollisen tulee ilmoituksessaan selvittää, miltä osin edellytykset täyttyvät ja suorittaa varainsiirtovero muusta omaisuudesta normaalisti. Vastaavin perustein myös arvopapereiden varainsiirtoveroilmoitus voidaan ilmoittaa verovapaana yksilöiden perusteeksi se, että luovutus on luonteeltaan tuloverolain 24 §:n mukainen toimintamuodon muutos.

Varainsiirtoverolain 29 §:n mukainen lausuntopyyntö ei ole käytettävissä siltä osin kuin kysymys on tuloverolain 24 §:n edellytyksistä, kun verovapauden edellytysten täytyminen on

ratkaistavissa vasta tuloverotuksen toimittamisen yhteydessä. Entiseen tapaan lausuntopyyntö voidaan tehdä esimerkiksi sellaisen yhtiöön sijoitettavan omaisuuden käyvästä arvosta, jonka osalta Maanmittauslaitokselle ei anneta ilmoitusta verovapaudesta. Koska varainsiirtoverovapaus suoraan riippuu tuloverolain 24 §:n edellytysten täyttymisestä, sitoo tuloverotukseen saatu ennakkoratkaisu myös varainsiirtoverotuksessa, kunhan hakemuksessa kuvatut tosiseikat vastaavat todellisia olosuhteita. Siten erillisen varainsiirtoveron ennakkoratkaisun hakemiselle ei ole tarvetta.

Verovelvollisen antaman luovutuksen verovapautta koskevan ilmoituksen oikeellisuus tutkitaan käytännössä tuloverotusta toimitettaessa. Jos tuloverotuksen toimittamisen yhteydessä havaitaan, ettei luovutus täytä osittain tai kokonaan tuloverolain 24 §:n edellytyksiä, verovelvolliselle voidaan määrätä varainsiirtovero. Tässä yhteydessä verolle voidaan määrätä viivästyskorko ja veronkorotus.

Jos tuloverolain 24 §:n edellytysten täytyminen osoittautuu kyseenalaiseksi verovelvollisen jo annettua ilmoituksen, voi verovelvollinen suorittaa puuttuvan varainsiirtoveron heti tulkinnallisuuden selvittyä, esimerkiksi kuulemiskirjeen saatuaan. Näin viivästysseuraamusten kertyminen voidaan katkaista. Jos myöhemmin selviää, että luovutus täyttää tuloverolain 24 §:n edellytykset, varainsiirtovero voidaan palauttaa hakemuksesta.

Lainhuudon tai vuokraoikeuden kirjauksen myöntäminen ilman varainsiirtoveron suorittamista edellyttää käytännössä Maanmittauslaitokselle toimitettua ilmoitusta tuloverolain 24 §:n edellytysten täyttymisestä. Kun ilmoitus kattaa kaiken yhtiöön siirtyvän omaisuuden, voi Maanmittauslaitos ilmoituksen saatuaan myöntää lainhuudon tai vuokraoikeuden kirjauksen ilman veron suorittamista. Ilmoituksen toteuttamistapaa ei erikseen säädetä. Siten Maanmittauslaitos voi tarjota ilmoituksen välineeksi oman prosessinsa kannalta tarkoituksenmukaisinta ilmoituksen jättötapaa, kuten esimerkiksi erillistä määrämuotoista paperilomaketta tai sähköistä ilmoitusta. Verohallinto voi tarvittaessa erikseen pyytää Maanmittauslaitokselta tiedon verovelvollisen ilmoituksesta, jos se katsoo ilmoituksen tarpeelliseksi myöhempää verovalvontaa ajatellen.

3 Esityksen vaikutukset

3.1 Vaikutukset maa- ja metsätalouden harjoittajille

Varainsiirtoverokustannuksen poistuminen lisääisi maatalouden yhtiöittämisiä. Määrällisiä arvioita yhtiöittämisten kasvusta ei kuitenkaan voida esittää.

Yhtiöittämistä koskeviin ratkaisuihin vaikuttavat merkittävästi myös yhteisöveron ja osinkoverotuksen taso ja suhde ansiotuloverotuksen tasoon. Yhtiömuodossa harjoitetun toiminnan ja ammatin- tai liikkeenharjoittajan taikka maatalouden harjoittajan verotuksen tasoeron muutokset heijastuvat myös yhtiöittämisten määrään.

Seuraavat esimerkit kuvaavat verotuksen tason eroja.

Esimerkki 1.

Luonnollinen henkilö maatalouden harjoittajana

Kunnassa x asuvan evankelisluterilaiseen kirkkoon kuuluvan maataloudenharjoittajan maatalon nettovarallisuus on 500 000 euroa. Maatalouden tulo on 200 000 euroa. Maanviljelijällä ei ole muita tuloja. Tästä tulosta yrittäjävähennyksen jälkeen jää verotettavaksi 190 000 euroa.

HE 109/2017 vp

Pääomatulona verotetaan 100 000 euroa ja ansiotulona 90 000 euroa. Pääomatuloveroa tulee maksettavaksi 32 800 euroa ja ansiotuloveroa noin 38 700 euroa. Omiin elantomenoihin ja maatalan kehittämiseen jää käytettäväksi noin 128 500 euroa. Yhteensä tuloveron määrä on noin 71 500 euroa.

Esimerkki 2.

Maatilaosakeyhtiössä harjoitettu maatalous

Yhtiön tulo ennen omistajalle maksetun palkan vähentämistä on 200 000 euroa ja yhtiön matemaattinen arvo 500 000 euroa. Omistajalla ei ole muita tuloja.

Omistajan yhtiöstä nostama palkka on 30 000 euroa, josta maksettava ansiotuloveron määrä on noin 6 500 euroa. Tämä tulo siirtyy yhtiön omistajan käyttöön ilman, että siihen kohdistuu muuta verotusta. Lopusta 170 000 eurosta maksettava yhteisövero (20 %) on 34 000 euroa. Omistajan ja yhtiön tuloon kohdistuva vero on 40 500 euroa, eli 31 000 euroa vähemmän kuin jos toiminnan harjoittajana olisi luonnollinen henkilö.

Yhtiön matemaattisen arvon perusteella tästä yhtiöstä on nostettavissa kevennettyjä osinkoja 40 000 euroa vuodessa. Niistä maksettava kevennetty osinkoveron määrä on noin 3 200 euroa. Näin menetellen 200 000 euron tulosta omistajalle on siirretty yhteensä palkkana ja osinkona 70 000 euroa, josta maksettavan veron kokonaismäärä on noin 9 700 euroa. Omistajan omiin elantomenoihin jää käytettäväksi noin 60 000 euron nettotulo. Yhtiöön on jäänyt palkan ja osingon maksun jälkeen tulosta 130 000 euroa, josta maksettu yhteisöveron määrä oli 34 000 euroa. Yhtiölle jää siten tuloksesta käytettäväksi 96 000 euroa esimerkiksi maatalan kehittämiseen.

Kun tämä yhtiöön jätetty 96 000 euron tulo myöhemmin vuosina jaetaan viljelijälle kevennettyinä osinkoina, siitä suoritettavan veron määrä on noin 7 680 euroa. Kokonaisuudessaan yhtiön kautta saadusta maatalouden tulosta maksettavan veron määrä on siten 51 380 euroa.

Vertailusta havaitaan, että esimerkissä suoritettavan veron määrä on osakeyhtiömuodossa 20 000 euroa pienempi kuin luonnollisen henkilön samasta tulosta maksama vero. Esimerkki ei ole edustava, vaan tarkoituksena on kuvata yhtiömuodon tarjoamia etuja.

Jos maataloudenharjoittajalla tai maatilaosakeyhtiön omistajalla on muista lähteistä saatuja ansiotuloja, se kasvattaa selvästi osakeyhtiömuodossa toimimisesta saatavaa veroetua. Samoin silloin, kun osakeyhtiön nettovarallisuuslaskennassa käytetään omaisuuden verotusarvon sijaan sitä olennaisesti korkeampaa hankintamenoa, osakeyhtiömuodossa toimiminen saattaa muodostua huomattavasti edullisemmaksi.

Metsätalouden osalta yhtiöittämisen kannattavuusarviointiin vaikuttaa se, että osakeyhtiöllä ei ole metsävähennysoikeutta. Luonnollisen henkilön harjoittaman metsätalouden tulot ovat myös määrästä riippumatta pääomatuloa, ja metsätalouden tuloista saa yrittäjävähennyksen. Metsävähennysoikeuden puuttuminen osakeyhtiöltä voi siten olla tekijä, joka vaikuttaa metsätalouden harjoittajan halukkuuteen yhtiöittää harjoittamansa metsätalous osakeyhtiömuotoon. Tästä huolimatta voidaan olettaa, että metsätalouden harjoittamisen osalta yhtiöittämiset tulevat lisääntymään varainsiirtoveron poiston myötä.

3.2 Vaikutukset liikkeen- ja ammatinharjoittajille

Muutoksen vaikutukset liikkeen- ja ammatinharjoittajille riippuvat lähtökohtaisesti samantyyppisistä tekijöistä kuin maatalouden harjoittajilla. Jos toiminnan nettovarallisuuteen kuuluu merkittävästi varainsiirtoveropohjaan kuuluvaa omaisuutta, ehdotettu varainsiirtoverovapaus vaikuttaa toimintamuodon muutoksen kannattavuuteen vastaavasti kuin maatalouden harjoittajilla. Liikkeen- ja ammatinharjoittajia, joilla merkittävä osuus toimintaan liittyvistä varoista kuuluu varainsiirtoveron veropohjaan, on todennäköisesti lukumääräisesti paljon vähemmän kuin maataloudessa. Erityisesti näin on siksi, että monet keskeiset varainsiirtoveropohjaan kuuluvan omaisuuden omistamista edellyttävät tulonhankkimistoiminnan muodot, kuten vuokraustoiminta samoin kuin luonnollisten henkilöiden arvopaperikauppa, jollei se ole verrattain laajaa ja täytä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä, ovat tuloverolain mukaan verotettavaa toimintaa. Kun tällaista toimintaa ei pidetä liikkeen- tai ammatinharjoittamisena, ei siihen voida soveltaa toimintamuodon muutosta koskevaa tuloverolain 24 §:ää ja siten tällaisen toiminnan yhtiöittäminen jäisi ehdotetun verovapauden ulkopuolelle.

Silloinkin, kun toimitilaosake tai -kiinteistö ei ole olennainen osa yrityksen varoja ja se on mahdollista jättää toimintamuodon muutoksessa siirtämättä osakeyhtiöön, varainsiirtoverovapaus voi kannustaa luovuttamaan myös toimitilat yhtiön omistukseen.

3.3 Vaikutukset julkiseen talouteen

Tilastojen valossa maatalouden yhtiöittämisten lukumäärä on jo sinänsä ollut vähäistä. Kaikkiaan Suomessa on alle tuhat osakeyhtiömuodossa toimivaa maatilaa. Sama koskee metsätalouden harjoittamista. Varainsiirtoverotusta koskevan hallitusohjelmakirjauksen jälkeen yhtiöittämisten määrä on ollut entistä vähäisempi ja osa yhtiötetyistä tiloista on ollut sellaisia, joissa varainsiirtoverosta on vapauduttu korkotukilainoituksen vuoksi.

Liikkeen- ja ammattitoiminnan yhtiöittämisistä on tapahtunut tasaisesti, ja niiden lukumäärä on ollut vuositasolla useita satoja. Näiden lukumäärässä ei ole ollut havaittavissa vastaavaa hallitusohjelmakirjaukseen kytkeytyvää käyttäytymisvaikutusta kuin maataloilla, koska liikkeen- ja ammatinharjoittajilla varainsiirtoverotus ei ole ollut käytännössä vastaava este yhtiöittämiselle kuin maatalouden harjoittajilla. Ehdotetun muutoksen ei arvioida mainittavasti vähentävän varainsiirtoveron kertymää. Ehdotetun muutoksen jälkeen toteutettavat yhtiöittämiset jäisivät ilman muutosta osin toteuttamatta.

Siltä osin kuin ehdotettu muutos johtaa maatalouden yhtiöittämisiin, muutos on rakenteellinen siten, että yhtiötettyjen maatalojen omistajanvaihdokset olisivat kiinteistöjen varainsiirtoveroprosenttia alemman arvopapereita koskevan verokannan piirissä. Lisäksi omistuksen muuttuminen arvopaperiomistukseksi aiheuttaa vastaisuudessa muutoksia omistajanvaihdosten verotukseen myös tuloverotuksessa ja perintö- ja lahjaverotuksessa.

Vaikutukset julkiseen talouteen sekä lyhyellä että pidemmällä aikavälillä muodostuvat pääosin vaikutuksesta tuloverokertymään. Kun maa- ja metsätalouden harjoittajan tai liikkeen- tai ammatinharjoittajan toiminnan yhtiöittäminen usein tehdään tuloverotuksesta johtuvista syistä, yhtiöittämisten kasvava määrä pienentää tuloverokertymää. Vaikutusten määrän tarkempi arvioiminen on kuitenkin epävarmaa useista syistä.

Yhtiömuodon muutosten määrän arviointi on ensinnäkin vaikeaa. Osakeyhtiömuodon verotuksellinen edullisuus on vähentynyt yrittäjävähennyksen käyttöönoton ja tuloverolain 47 §:n muutoksen myötä. Näistä viimeksi mainittu on vaikutuksiltaan suurin, koska varsin usein viljelijä on saanut tilan sukupolvenvaihdosluovutuksena perinnön, lahjan tai lahjanluonteisen

kaupan muodossa. Yhtiöittämisten määrään vaikuttavat myös alan tulevaisuudennäkymät, jotka ovat viime vuosina heikentyneet vientirajoitusten vuoksi. Maatilan yhtiöittämisen jälkeen yhtiötä ei voida myöhemmin purkaa ilman välittömiä tulo- ja varainsiirtoveroseuraamuksia. Yhtiöittämisten määrän on edellä mainitussa Pellervon Taloustutkimuksen raportissa lisäksi arvioitu riippuvan tilan tuotantomuodosta siten, että erityisesti sika- ja siipikarjataloutta harjoittavien tilojen yhtiöittämisten määrä kasvaisi.

Yhtiömuodon muutoksen kannustavuuteen vaikuttaa olennaisesti nettovarallisuuden muutos yhtiöittämisen yhteydessä, mitä ei luotettavasti voida arvioida. Arvioinnissa ei myöskään voida tukeutua toteutuneita toimintamuodon muutoksia koskeviin verotustietoihin, koska tapauksia on vuosittain vähän, niistä olennainen osa koskee tapauksia, joissa on ennen yritysmuodon muutosta tapahtunut sukupolvenvaihdos, ja muissakin on syytä olettaa painottuvan tapaukset, joissa yhtiöittäminen on verotuksellisesti kannattavaa, mihin tyypillisesti liittyy keskimääräistä suurempi nettovarallisuus.

Yksi epävarmuustekijä on perustetun yhtiön osingonjakopolitiikka, mikä osaltaan vaikuttaa edullisuusvertailuun.

On syytä olettaa, että yhtiöitettävät maatilat ovat melko kannattavia tai sivutoimisia. Silloin yhtiöittämisen ensisijaisena tarkoituksena on tuloverotuksen siirtyminen ansio- ja pääomatu- loveron rajaveroasteiden puolelta yhteisö- ja osinkoverotukseen. Nykyisellä yhteisö-, osinko- ja ansiotuloverotuksen rakenteella tämä tarkoittaa toimintamuodonmuutoksen seurauksena siirtymistä noin 26 prosentin kokonaisveroasteeseen luonnollisen henkilön enimmillään noin 50 prosentin rajaveroasteesta. Osakeyhtiömuodossa toimittaessa omistaja voi lisäksi päättää tulonmuodostuksestaan palkan tai osingon muodossa ja myös tulonmuodostuksen ajankohdas- ta.

Vaikutuksia on arvioitu vuoden 2015 verotustietojen avulla ottaen myös huomioon niiden ja- kautuminen toimintaa harjoittavien henkilöiden kesken. Laskelmissa on oletettu, että yhtiöit- tämisen jälkeen osakkaille maksetaan palkkaa 15 000 euroa ja että koko voitto jaetaan edulli- semmin verotettuna osinkona. Laskelmissa oletettiin edelleen, että tiloista, joiden tulos on vä- hintään 50 000 euroa ja joita on runsaat 3 700, yhtiöitettäisiin neljännes eli runsaat 900.

Maatilojen jakautuminen tuloluokittain ilmenee alla olevasta taulukosta.

Tuloluokka euroa v. 2015	Maatilojen lukumäärä	Tuloksen keskiarvo euroa v. 2015	Tuloksen mediaani euroa v. 2015
0 - 50 000	69 858	7 385	2 338
50 000 - 100 000	3 098	66 815	63 870
100 000 - 150 000	413	119 609	117 185
150 000 - 200 000	84	168 923	164 737
yli 200 000	45	282 426	234 621

Yhteisöveron määrän arvioidaan kasvavan vuositasolla noin 10 miljoonalla eurolla, ja pää- omatuloista kertyvän veron määrän alenevan vajaalla 14 miljoonalla eurolla. Vaikutus ansio- tuloista kertyvään veroon olisi hyvin vähäinen, koska yhtiön voidaan olettaa maksavan osak- kaille myös palkkaa verotuksen optimoimiseksi. Nettovaikutus maksuunpanoon on laskelmien mukaan 3,6 miljoonaa euroa. Kuntien osuus yhteisöveron kertymän kasvusta olisi 3 miljoonaa euroa.

Liikkeen- ja ammatinharjoittajien osalta esityksellä ei arvioida olevan merkittäviä verovaikutuksia kuin yksittäistapauksissa. Valtiovarainministeriössä on meneillään yhteisöjen tulolähdejaon poistamista valmisteleva lainsäädäntöhanke, joka saattaa kuitenkin muuttaa tilanteen. Jos kiinteistöliiketoimintaan sovellettava verolaki hankkeessa valmistuneen muistion (29.6.2017) mukaisesti tulevaisuudessa määräytyisi elinkeinotoiminnan yleisten tunnusmerkkien perusteella, kiinteistöjen ja huoneistojen vuokraustoimintaa pidettäisiin nykyistä huomattavasti useammassa tapauksessa elinkeinotoimintana. Tällainen toiminta olisi silloin mahdollista yhtiöittää tuloverolain 24 §:n mukaisesti. Yksityishenkilön enimmillään 34 prosentin pääomatuloverokannalla verotettavat vuokratulot siirtyisivät 20 prosentin yhteisöverokannan ja, nettovarallisuuden määrästä riippuen, matalan osinkoverotuksen piiriin.

Varainsiirtoverokertymän arvioidaan alenevan noin yhdellä miljoonalla eurolla. Arvio perustuu tietoihin vuonna 2015 maatalojen yhtiöittämisten yhteydessä suoritetuista varainsiirtoveroista. Arvio yhden miljoonan euron verokertymän alenemisesta sisältää myös ammatin- ja liikkeenharjoittajien toiminnan yhtiöittämiset.

Vuoden 2018 verovaikutukset olisivat pidemmän aikavälin vaikutuksia pienemmät, koska yhtiömuodon muutosten arvioidaan jakautuvan usealle vuodelle. Varainsiirtoverokertymän arvioidaan alenevan vuonna 2018 noin puolella miljoonalla eurolla. Yhteisöveron maksuunpanon arvioidaan kasvavan noin 5 miljoonalla eurolla, josta kuntien osuus on noin 1,5 miljoonaa euroa. Pääomatuloveron kertymän arvioidaan alenevan vuonna 2018 vajaalla 7 miljoonalla eurolla.

Yhtiöittämisten lisääntyvällä määrällä voi olla vaikutuksia tilarakenteen kehitykseen ja investointeihin ja sitä kautta maataloustuotannon tehokkuuteen. Jos yhtiöittäminen näin parantaisi maatalouden tuottavuutta, voisi muutoksilla olla positiivisia dynaamisia vaikutuksia julkistalouteen.

3.4 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Ehdotetut muutokset aiheuttaisivat Verohallinnossa lisätyötä asiakasohjeiden ja tietojärjestelmien päivittämisessä sekä ohjauksessa ja neuvonnassa. Pitkällä aikavälillä muutos saattaa keventää Verohallinnon työtä. Nykyisin tuloverolain 24 §:n mukaisissa toimintamuodon muutoksissa on pitänyt määrittää siirtyvälle omaisuudelle käypä arvo varainsiirtoverotusta varten, vaikka usein tuloverotuksen ja muun verotuksen osalta vastaavia tarpeita ei ole, koska tuloverotuksessa yhtiö jatkaa samoista arvoista kuin aiemmassa toimintamuodossa. Siten varainsiirtoverovapaus poistaa yhden työvaiheen.

Jos verovapaus johtaisi merkittävämmiin luonnollisten henkilöiden maatalojen muuttamiseen osakeyhtiöiksi, muutoksella on vaikutusta Verohallinnon sisäiseen työnjakoon. Tästä muutoksesta ainakin aluksi luultavasti syntyy lisäkustannuksia. Vastaavia vaikutuksia voi syntyä myös muissa viranomaisissa, joiden toimintaan vaikuttaa se, missä toimintamuodossa maataloutta ja muuta yritystoimintaa harjoitetaan. Näiden vaikutusten määrä ja laatu on olennaisilta osin riippuvainen muun verolainsäädännön sekä eläkelainsäädännön, maatalouden alan lainsäädännön ja muun lainsäädännön muutoksista. Siten vaikutusten suuruusluokan tai edes suunnan määrittäminen on epävarmaa.

4 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriön ja Verohallinnon yhteistyönä.

Esityksestä ovat antaneet lausuntonsa jäljempänä mainitut yhdeksän viranomaista ja järjestöä, lisäksi Keskuskauppakamari on lausuntoa antamatta ilmoittanut kannattavansa ehdotusta.

Esitystä ovat kannattaneet Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitto MTK ry, Veronmaksajain Keskusliitto, työ- ja elinkeinoministeriö, maa- ja metsätalousministeriö ja MTK Keski-Pohjanmaa ry. Maa- ja metsätalousministeriö on kuitenkin pitänyt ehdotettua menettelyä ongelmallisena kirjaamisviranomaisen kannalta, ja MTK Keski-Pohjanmaa ry katsonut, että verovapautta tulisi soveltaa myös toimintamuodon muutoksessa avoimeen yhtiöön, kommandiit-yhtiöön ja osuuskuntaan.

Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry pitää esitystä hyväksyttävänä. Verohallinto pitää muutoksia hyvinä ja toteuttamiskelpoisina. Elinkeinoelämän Keskusliitto EK ry:llä ei ole huomautettavaa, Maaseutuvirasto on ilmoittanut, että sillä ei ole lausuttavaa.

Jatkovalmistelussa lakiehdotusta on muutettu hallinnollisen menettelyn osalta lisäämällä lakiehdotukseen 29 §:n 2 momentti ja perusteluja tarkennettu ja täydennetty erityisesti vaikutukset julkiseen talouteen -jakson osalta.

5 Riippuvuus muista esityksistä

Esitys liittyy valtion vuoden 2018 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Samanaikaisesti tämän esityksen kanssa eduskunnan käsiteltävänä on hallituksen esitys veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi, joka sisältää ehdotuksen varainsiirtoverolain 29 §:n 5 momentin kumoamisesta, mikä tulisi ottaa huomioon hallituksen esitysten eduskuntakäsittelyn yhteydessä.

6 Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulemaan voimaan vuoden 2018 alusta. Lakia sovelletaan lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen tapahtuviin luovutuksiin. Luovutushetkenä pidetään sopimuksentekohetkeä.

7 Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys

Ehdotettu laki vapauttaa toimintamuodon muutoksessa osakeyhtiöksi tapahtuvat apportit varainsiirtoverosta. Tarkasteltaessa ehdotusta säätämisjärjestyksen kannalta on merkityksellistä lähinnä ehdotusten suhde perustuslain yhdenvertaisuusperiaatteeseen. Perustuslain 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 muuhun 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 mielihyvällisesti, 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 yhteyksissä, esimerkiksi lausunnoissa PeVL 52/2016 vp, PeVL 53/2016 vp, PeVL 67/2014 vp ja PeVL 40/2014 vp korostanut, ettei yhdenvertai-

HE 109/2017 vp

suusperiaatteesta 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.

Ehdotettu varainsiirtoverovapaus kohdistuisi vain sellaisiin tilanteisiin, joissa kysymys on saman toiminnan jatkamisesta toiminnan laajuuden kannalta tarkoituksenmukaisessa toimintamuodossa. Se myös koskee pelkästään muutosta osakeyhtiömuotoon, jolloin todelliset omistajanvaihdokset edelleen ovat varainsiirtoveron piirissä, tehtiinpä ne luovuttamalla osakeyhtiölle siirtyneitä varainsiirtoveron alaisia omaisuususeriä tai yhtiön omistamiseen oikeuttavia osakkeita. Soveltamisala myös rajautuu vain tuloverolain 24 §:n mukaisiin apporteihin, jotka jo verojärjestelmän perusrakenteessa muutoinkin käsitellään muista apporteista poiketen. Verovapaus siis kohdistuu vain tilanteisiin, joissa aidosti on kysymys saman toiminnan siirtämisestä sen laajuuden kannalta tarkoituksenmukaisimpaan toimintamuotoon järjestelyllä, joka tuloverotukseen on luotu juuri tämän joustavan toimintamuodon valinnan edistämiseksi.

Hallituksen käsityksen mukaan ehdotusta on pidettävä säätämisyjärjestyksen näkökulmasta ongelmattomana, ja se voidaan säätää tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki

varainsiirtoverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan varainsiirtoverolain (931/1996) 15 §:n 3 ja 4 momentti sekä
lisätään 4 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 1426/2006, uusi 5 momentti, jolloin nykyinen 5 momentti siirtyy 6 momentiksi, ja 29 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 526/2010, uusi 2 momentti, jolloin nykyinen 2—4 momentti siirtyvät 3—5 momentiksi, seuraavasti:

4 §

Veron kohde ja verovelvollinen

Veroa ei ole suoritettava, kun luonnollisen henkilön omaisuutta siirretään osakeyhtiöön tuloverolain (1535/1992) 24 §:ssä tarkoitetussa toimintamuodon muutoksessa.

15 §

Veron kohde ja verovelvollinen

Mitä 4 §:n 3—6 momentissa säädetään kiinteistön luovutuksesta ja muusta saannosta, sovelletaan myös arvopaperin luovutukseen ja muuhun saantoon.

Osakkeenomistajan ei ole suoritettava veroa 4 §:n 6 momentissa tarkoitetun sulautumisen tai jakautumisen perusteella saamistaan vastaanottavan yhtiön uusista osakkeista. Vastaanottavan yhtiön on suoritettava veroa siltä osin kuin vastike sulautuvan tai jakautuvan yhtiön osakkeista suoritetaan muuna omaisuutena kuin vastaanottavan yhtiön uusina osakkeina.

29 §

Kiinteistön luovutuksesta esitettävä selvitys

Edellä 4 §:n 5 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa riittävänä kirjaamisviranomaiselle annettavana selvityksenä siitä, että veroa ei ole suoritettava, pidetään yhtiön perustamissopimuksen yhteydessä laadittua apporttiomaisuuden luovutuskirjaa, jossa on yksilöity mainitussa momen-

HE 109/2017 vp

tissa tarkoitettu omaisuus, ja verovelvollisen vakuutusta siitä, että kyse on mainitussa momentissa tarkoitetusta omaisuuden siirrosta.

Tämä laki tulee voimaan päivänä _____
kuuta 20 _____.

Helsingissä 19 päivänä syyskuuta 2017

Pääministeri

Juha Sipilä

Valtiovarainministeri Petteri Orpo

Laki**varainsiirtoverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan varainsiirtoverolain (931/1996) 15 §:n 3 ja 4 momentti sekä
lisätään 4 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 1426/2006, uusi 5 momentti, jolloin nykyinen 5 momentti siirtyy 6 momentiksi, ja 29 §:ään, sellaisena kuin se on osaksi laissa 526/2010, uusi 2 momentti, jolloin nykyinen 2—4 momentti siirtyvät 3—5 momentiksi, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

4 §

4 §

*Veron kohde ja verovelvollinen**Veron kohde ja verovelvollinen*

Veroa ei ole suoritettava, kun luonnollisen henkilön omaisuutta siirretään osakeyhtiöön tuloverolain (1535/1992) 24 §:ssä tarkoitetussa toimintamuodon muutoksessa.

15 §

15 §

*Veron kohde ja verovelvollinen**Veron kohde ja verovelvollinen*

 Mitä 4 §:n 3—5 momentissa säädetään kiinteistön luovutuksesta ja muusta saannosta, sovelletaan myös arvopaperin luovutukseen ja muuhun saantoon.

Osakkeenomistajan ei ole suoritettava veroa *edellä* 4 §:n 5 momentissa tarkoitettun sulautumisen tai jakautumisen perusteella saamistaan vastaanottavan yhtiön uusista osakkeista. Vastaanottavan yhtiön on suoritettava veroa siltä osin kuin vastike sulautuvan tai jakautuvan yhtiön osakkeista suoritetaan muuna omaisuutena kuin vastaanottavan yhtiön uusina osakkeina.

 Mitä 4 §:n 3—6 momentissa säädetään kiinteistön luovutuksesta ja muusta saannosta, sovelletaan myös arvopaperin luovutukseen ja muuhun saantoon.

Osakkeenomistajan ei ole suoritettava veroa 4 §:n 6 momentissa tarkoitettun sulautumisen tai jakautumisen perusteella saamistaan vastaanottavan yhtiön uusista osakkeista. Vastaanottavan yhtiön on suoritettava veroa siltä osin kuin vastike sulautuvan tai jakautuvan yhtiön osakkeista suoritetaan muuna omaisuutena kuin vastaanottavan yhtiön uusina osakkeina.

HE 109/2017 vp

Voimassa oleva laki

Ehdotus

29 §

29 §

Kiinteistön luovutuksesta esitettävä selvitys

Kiinteistön luovutuksesta esitettävä selvitys

Edellä 4 §:n 5 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa riittävänä kirjaamisviranomaiselle annettavana selvityksenä siitä, että veroa ei ole suoritettava, pidetään yhtiön perustamis- sopimuksen yhteydessä laadittua apportiomaisuuden luovutuskirjaa, jossa on yksilöity mainitussa momentissa tarkoitettu omaisuus, ja verovelvollisen vakuutusta siitä, että kyse on mainitussa momentissa tarkoitusta omaisuuden siirrosta.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
