

Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lagar om ändring av lagen om skatt på arv och gåva samt 47 § i inkomstskattelagen

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås att lagen om skatt på arv och gåva ändras så att beskattningen av generationsväxlingar i fråga om gårdsbruksenheter och andra företag lättas. Det föreslås dessutom att de bestämmelser i inkomstskattelagen som gäller beskattningen av överlåtelsevinst ändras.

Den gällande skattelättnaden, som beviljas genom att gårdsbruksenhetens och företagets tillgångar värderas till 40 procent av värdet enligt lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen i stället för till deras gängse värde, ändras så att värderingsnivån sänks till 20 procent. Samtidigt utvidgas tillämpningsområdet för skattelättnaden för vissa av gårdsbruksenhetens tillgångar.

De bestämmelser om förlust av förmån i form av skattelättnad som tillämpas, om arvtagaren eller gåvotagaren överlåter företaget eller huvuddelen därav inom fem år från verkställandet av beskattning, ändras så att bestämmelserna på motsvarande sätt tillämpas om företagets verksamhet upphör eller minskar betydligt, såvida detta inte sker på grund av att företagsverksamheten är olönsam eller på grund av den skattskyldiges död,

arbetsoförmåga till följd av sjukdom eller andra därmed jämförbara orsaker.

De bestämmelser i inkomstskattelagen som gäller beskattningen av överlåtelsevinst ska ändras så att vid försäljning av en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav som erhållits i arv eller som gåva och på vilken de bestämmelser i lagen om skatt på arv och gåva som gäller skattelättnad vid generationsväxling har tillämpats ska som anskaffningsutgift betraktas det belopp på vilket arvs- eller gåvoskatt har betalats.

Lagarna avses träda i kraft så snart som möjligt. Ändringen av lagen om skatt på arv och gåva tillämpas på sådana generationsväxlingar där skattskyldigheten har börjat efter att lagen trätt i kraft och, på yrkande av den skattskyldige, också på de generationsväxlingar där skattskyldigheten har inträtt den 16 maj 2008 eller därefter men före lagens ikraftträdande.

Ändringen av inkomstskattelagen tillämpas efter det att lagen har trätt i kraft på överlåtelse av egendom på vilken skattelättnad enligt de nya bestämmelserna i lagen om skatt på arv och gåva har tillämpats.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL	1
INNEHÅLL	2
ALLMÄN MOTIVERING	3
1 NULÄGE	3
1.1 Lättnader av skatt på arv och gåva	3
Begreppen gårdsbruksenhet och företag	4
Nyare rättspraxis för generationsväxlingar i aktiebolag	5
Bestämmelsen om kringgående av skatt	6
1.2 Beskattningen av överlåtelsevinst på egendom som erhållits i arv eller som gåva	6
1.3 Skattelättnad för överlåtelsevinst	7
2 EN INTERNATIONELL JÄMFÖRELSE	8
Den aktuella reformen i Tyskland	8
3 BEDÖMNING AV NULÄGET	9
4 DE VIKTIGASTE FÖRSLAGEN	10
4.1 Allmänt	10
Aktuella alternativ under beredningen	10
4.2 Gårdsbruksenheter och andra företag	11
4.3 Skogsbruksenheter	11
4.4 Andra förslag som gäller arvs- och gåvobeskattningen	12
Förlust av förmånen i form av skattelättnad	12
4.5 Beskattningen av överlåtelsevinst på överlåtelse av en del av ett företag som erhållits i arv eller som gåva	12
5 PROPOSITIONENS KONSEKVENSER	13
5.1 Konsekvenser för företagen	13
5.2 Konsekvenser för hushållens ställning och könskonsekvenser	13
5.3 Konsekvenser för den offentliga ekonomin	14
Konsekvenser för intäkterna från arvs- och gåvoskatten	14
Gårdsbruksenheter	14
Andra företag	14
Konsekvenser för intäkterna av inkomstskatt	15
Konsekvenser för myndigheterna	15
6 ÄRENDETS BEREDNING	15
DETALJMOTIVERING	15
1 LAGFÖRSLAG	15
1.1 Lagen om skatt på arv och gåva	15
1.2 Inkomstskattelagen	18
1.3 Förhållande till grundlagen samt lagstiftningsordning	19
1.4 Ikraftträdande	21
LAGFÖRSLAGET	22
om ändring av lagen om skatt på arv och gåva	22
om ändring av 47 § i inkomstskattelagen	24
BILAGA	25
PARALLELTEXTER	25
om ändring av lagen om skatt på arv och gåva	25
om ändring av 47 § i inkomstskattelagen	29

ALLMÅN MOTIVERING

1 Nuläge

1.1 Lättnader av skatt på arv och gåva

Med stöd av 55 § i lagen om skatt på arv och gåva (378/1940) kan en del av arvs- och gåvoskatten lämnas odebiterad, om i det skattepliktiga arvet eller den skattepliktiga gåvan ingår en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav. Med en del av en gårdsbruksenhet eller ett annat företag avses även minst en tiondel av de aktier eller andelar som berättigar till innehav av en gårdsbruksenhet eller ett företag. För att skattelättnaden ska tillämpas krävs att den skattskyldige gjort en ansökan före verkställandet av beskattningen.

En förutsättning för skattelättnaden är att den skattskyldige med de medel som han erhållit i arv eller som gåva fortsätter att bedriva jordbruk eller jord- och skogsbruk eller annan företagsverksamhet på en gårdsbruksenhet, som erhållits i arv eller som gåva, eller i ett sålunda erhållet företag. Dessutom krävs att den för en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav påförda arvs- eller gåvoskattens proportionella andel av hela skatten överstiger 850 euro.

För beräkning av den del av skatten som ska lämnas odebiterad fastställs först den skatt som enligt de allmänna bestämmelserna i lagen om skatt på arv och gåva påförs arv eller gåva. Tillgångarna värderas då till gängse värde, med vilket i princip avses deras sannolika överlåtelsepris.

Från skatten som påförts på detta sätt avdras den skatt som borde påföras för arvsandelen eller gåvan, om gårdsbruksenhetens jordbruksmark och den motsvarande rättigheten till samlat gårdsstöd inom ramen för GJP, byggnader, konstruktioner, maskiner, redskap och anordningar samt skulder som hänför sig till dem, ävensom till ett annat företag än en gårdsbruksenhet hörande företagstillgångar skulle värderas till ett belopp som motsvarar 40 procent av beloppet enligt grunderna i 3 och 4 kap. i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005), nedan värderingslagen. Tillgångar som inte räknas som nettotillgångar men som omfattas

av skattelättnaden värderas till 40 procent av gängse värde.

Aktiebolags företagstillgångar värderas till ett belopp som motsvarar 40 procent av beloppet enligt grunderna i 4 och 5 § i nämnda värderingslag. Utgångspunkten är således att aktierna i ett bolag som är föremål för generationsväxling värderas till 40 procent av sitt jämförelsevärde.

Den på detta sätt erhållna skillnaden eller, om den är större än den del av den proportionella skatten för gårdsbruksenheten eller ett annat företag som överstiger 850 euro, det sistnämnda beloppet, debiteras inte. Denna relativt komplicerade bestämmelse leder i praktiken vanligen till att skatten bestäms genom att företagstillgångarna värderas till 40 procent av sitt värde enligt värderingslagen. Värdena enligt värderingslagen motsvarar tämligen exakt de beskattningsvärden som tidigare användes som grund för skattelättnad vid förmögenhetsbeskattning. Värdena enligt värderingslagen är ofta betydligt lägre än de gängse värden som vanligen används vid arvs- och gåvobeskattningen.

Överlåter en skattskyldig, innan fem år förflutit från den dag då arvs- eller gåvobeskattningen verkställdes, huvuddelen av en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav, för vilken beviljats skattelättnad som avses ovan, påförs den skattskyldige den skatt som lämnats odebiterad, förhöjd med 20 procent.

Betalningstiden för arvs- eller gåvoskatt som debiterats för en gårdsbruksenhet och ett annat företag förlängs i samband med generationsväxling på ansökan av den skattskyldige till högst fem år. För den förlängda betalningstiden tas ingen ränta ut.

En generationsväxling kan också genomföras som en affär av gåvokaraktär. Med en affär av gåvokaraktär avses att egendomen säljs till ett värde som understiger det verkliga gängse värdet. Enligt lagen om skatt på arv och gåva anses skillnaden mellan gängse pris och vederlaget som gåva, om köpesumman utgör högst tre fjärdedelar av det gängse priset. Vid en generationsväxling kan vederlaget vara lägre utan att gåvoskatt behöver betalas. Gåvoskatt debiteras inte alls om ve-

derlaget är mer än 50 procent av det gängse priset för gårdsbruksenheten eller företaget. I dessa fall värderas den egendom som ska överlåtas inte till värdet enligt värderingslagen och förutsättningen för skattelättnad är inte heller den nedre gräns på 850 euro som tillämpas vid partiell skattelättnad.

Begreppen gårdsbruksenhet och företag

Begreppet *gårdsbruksenhet* definieras inte i lagen om skatt på arv och gåva. I praktiken har begreppet till stor del tolkats på samma sätt som i inkomstbeskattningen. Enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967) avses med gårdsbruksenhet en självständig ekonomisk enhet på vilken bedrivs jord- eller skogsbruk. Vid beräkning av jordbrukets resultat utgör gårdsbruksenheten en redovisningsenhet om jordbruk bedrivs på flera separata gårdsbruksenheter. Beräkningen av både jordbrukets och skogsbrukets nettoinkomster innefattar avdrag och lättnader som räknas per gårdsbruksenhet.

I den bestämmelse i lagen om skatt på arv och gåva som gäller skattelättnader i samband med generationsväxlingar förutsätts att jordbruk bedrivs på gårdsbruksenheten. Skattelättnaden är sålunda inte tillämplig enbart på skogsbruk. Då på gården bedrivs både jord- och skogsbruk gäller skattelättnaden också det sistnämnda.

I 55 § 2 mom. och 3 mom. 1—3 punkten i lagen om skatt på arv och gåva finns en förteckning över de tillgångar på en gårdsbruksenhet som omfattas av skattelättnaden. Sådana är gårdsbruksenhetens jordbruksjord och den motsvarande rättigheten till samlat gårdsstöd inom ramen för GJP, byggnader, konstruktioner, maskiner, redskap och anordningar som nämns i 2 mom. och som räknas till gårdsbruksenhetens nettotillgångar samt skog som hör till en gårdsbruksenhet, bostadsbyggnaden på en gårdsbruksenhet, produktionsbyggnader inom skogsbruket och byggplatsen för en produktionsbyggnad inom skogsbruket samt produktionsbyggnader, maskiner och anordningar inom skogsbruket som nämns i 3 mom. Även bostadsbyggnaden i gårdsbruksenhetens driftcentrum räknas till de tillgångar på en gårdsbruksenhet som omfattas av skattelättnaden, däremot omfat-

tas inte bostadsbyggnadens byggplats eller t.ex. en fritidsbostad i privat bruk som ligger utanför driftcentrum. Av skattelättnaden omfattas inte heller de av gårdsbruksenhetens tillgångar som tidigare var skattefria enligt den gamla förmögenhetsskattelagen. Till de tillgångar som avses i paragrafen räknas inte t.ex. husdjur som hålls för jordbruksproduktionen eller produkter från jordbruket, inte heller utsäde, gödselmedel, kraftfoder och andra sådana tillbehör som skaffats för jordbruket.

Begreppet *företag* definieras inte heller i lagen om skatt på arv och gåva. Med företag avses i princip beskattningsbar verksamhet enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968). Förekomsten av företagsverksamhet ska avgöras från fall till fall på basis av en helhetsbedömning med särskild hänsyn till de allmänna kännetecknen på näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet rörelse och yrkesutövning. När det gäller företag i bolagsform har tillämpningsområdet för skattelättnad i samband med generationsväxlingar i regel fastställts enligt huruvida lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet har tillämpats på bolaget vid inkomstbeskattningen. Skattelättnad tillämpas t.ex. inte på överlåtelse av aktier i ett bolag som endast bedriver sådan fastighetsuthyrningsverksamhet som beskattas enligt inkomstskattelagen (1535/1992). I undantagsfall har skattelättnader blivit aktuella om fastigheterna har använts i samband med näringsverksamhet som bedrivs av ett annat bolag med samma ägare.

Före tillkomsten av den nya rättspraxis som redogörs för nedan har man ansett att tillämpningen av skattelättnad på bolag som bedriver värdepappershandel och investeringsverksamhet lämnar rum för tolkning. I rättspraxis har man tillämpat bestämmelsen t.ex. på aktier i bolag som bedriver omfattande värdepappershandel.

I linje med koncerntänkandet har skattelättnadsbestämmelsen också tillämpats på överlåtelse av aktier i ett holdingbolag då det är fråga om moderbolaget i en koncern som bedriver näringsverksamhet. Vid inkomstbeskattningen av sådana bolag tillämpas i regel

lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

Nyare rättspraxis för generationsväxlingar i aktiebolag

Trots att förutsättningarna för tillämpning av skattelättnad har gällt länge i nästan ursprunglig form, har tillämpningspraxis i synnerhet i fråga om företag i aktiebolagsform inte varit enhetlig. Eftersom företagens ekonomiska ställning har förbättrats under ett drygt decennium och förmånen i form av skattelättnad har utökats i och med lagändringen 2004, har också tolkningsfrågornas betydelse framhävts. En följd av utvecklingen är att mer placeringstillgångar än tidigare allmänt har samlats i företagen och att man i beskattningen allt oftare har blivit tvungen att bedöma karaktären av sådana tillgångar med tanke på skattelättnader i samband med generationsväxlingar.

Under slutet av 2006 gav högsta förvaltningsdomstolen flera principiellt betydelsefulla avgöranden som gällde tillämpningen av skattelättnad på aktiebolag.

I fallet HFD 100/2006 drog man upp riktlinjer för hur skattelättnaden lämpar sig i fall där gåvan bestod av moderbolaget i en koncern och den egentliga affärsverksamheten bedrevs av dess intresseföretag. Två dotterbolag, i vilka koncernens vinstmedel placerades, bedrev värdepappershandel och investeringsverksamhet.

Förvaltningsdomstolen ansåg att beskattningsvärdet för moderbolagets aktier inte kan utgöra grund för skattelättnad, utan att bolagets balansräkning måste upplösas och aktiernas jämförelsevärde räknas utifrån nettotillgångarna i dotterbolagens egen balansräkning. Förvaltningsdomstolen ansåg också att det bolag i koncernen som bedriver värdepappershandel inte kan betraktas som ett sådant företag som avses i bestämmelserna om skattelättnad med beaktande av den ringa mängden inköp och försäljningar och den låga omsättningshastigheten för värdepapper.

Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till en i lagens förarbeten avsedd utgångspunkt, enligt vilken grunden för skattelättnad vanligen är aktiens beskattningsvärde som sådant, och ansåg att beskattningsvärdet för

en aktie i moderbolaget ska användas som grund för skattelättnaden. Av denna orsak och eftersom gåvan bestod av aktier i moderbolaget, och dotterbolaget dessutom med stöd av faktiska omständigheter gällande arten och omfattningen av dotterbolagets värdepappershandel kunde betraktas som ett företag som avses i bestämmelserna om skattelättnad, skulle bestämmelserna om skattelättnad tillämpas även på detta dotterbolag. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade också att det i målet inte ens hade påståtts att väsentliga förändringar skulle ha skett i moderbolagets egendoms massa eller att särskilda åtgärder skulle ha vidtagits enbart i skatteförmåns syfte.

Högsta förvaltningsdomstolen har i andra avgöranden som gäller samma ämnesområde under slutet av 2006 (HFD 27.12.2006 L 3565, L 3566, L 3568) bedömt att värdepappershandel och placerings- och uthyrningsverksamhet som bedrivs vid sidan av den egentliga affärsverksamheten ska omfattas av skattelättnad. I fallen hade såväl skatteverket som förvaltningsrätten ansett att värdepappershandel och placerings- och uthyrningsverksamhet inte är sådana företagstillgångar som avses i 55 § i lagen om skatt på arv och gåva.

I alla de sistnämnda fallen hade värdepappersverksamheten i inkomstbeskattningen betraktats som näringsverksamhet vid sidan av annan affärsverksamhet. I ett fall hade värdepappersverksamhetens andel varit ca 80 procent (212 miljoner euro) av hela omsättningen och 86 procent (19 miljoner euro) av vinsten och ca 99 procent (101 miljoner euro) av omsättningstillgångarna. I ett annat fall hade värdepappershandelns andel däremot varit knappt 1 procent (ca 2 000 euro) av omsättningen och ca 99 procent (ca 882 000 euro) av omsättningstillgångarna. I två fall hade fastighetsuthyrning och fastighetsinvestering i inkomstbeskattningen beskattats såsom inkomst från annan inkomstkälla. I ett fall hade beskattningsvärdet av de fastigheter som beskattats som separat inkomstkälla varit 4,36 procent av bolagets sammanlagda värde.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i motiveringarna till besluten att det enligt en i lagens förarbeten avsedd utgångspunkt vanli-

gen är aktiens beskattningsvärde som sådant som är grunden för skattelättnad. I motiveringarna redogörs i stor utsträckning för finansutskottets betänkanden 5/2004 rd och 44/2005 rd.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg bl.a. att värdepappersverksamheten med hänsyn till dess art och omfattning kunde betraktas som företagsverksamhet enligt lagen om skatt på arv och gåva. Eftersom bolagets fastigheter som beskattats som separat inkomstkälla inte utgjorde en betydande del av bolagets sammanlagda tillgångar, betraktades även den del av bolagets egendom som var uttyrd som sådana företagstillgångar som omfattas av skattelättnad.

I motiveringarna konstaterades också att det i fallen inte ens hade påståtts att väsentliga förändringar skulle ha skett i bolagets egendoms massa eller att särskilda åtgärder skulle ha vidtagits enbart i skatteförmånssyfte.

Värdepappershandel som ett bolag bedriver som näringsverksamhet kan enligt avgörandena betraktas som företagstillgångar enligt lagen om skatt på arv och gåva, och i denna bedömning ska man fästa vikt vid dess art och omfattning.

Utifrån avgörandena kan det även konstateras att placerings- och utyrningsverksamhet som beskattas som separat inkomstkälla vid sidan av bolagets näringsverksamhet omfattas av den skattelättnad som avses i lagen om skatt på arv och gåva, åtminstone om verksamhetens tillgångar inte utgör en betydande del av bolagets sammanlagda tillgångar.

Bestämmelsen om kringgående av skatt

Till lagen om skatt på arv och gåva fogades 1995 en bestämmelse som gäller kringgående av skatt och som tidigare hade saknats i lagen. Har ett avtal om arvskifte, en överlåtelse eller någon annan rättshandling som inverkar på arvs- eller gåvobeskattningen givits ett rättsligt innehåll eller en rättslig form som inte motsvarar sakens egentliga natur eller syfte, ska vid arvs- eller gåvobeskattningen förfaras enligt sakens egentliga natur eller syfte. Bestämmelsen tillämpas på motsvarande sätt om någon annan åtgärd har vidta-

gits i uppenbar avsikt att undgå arvs- eller gåvoskatt.

I motiveringen till lagförslaget (RP 68/1995 rd) beskrevs den tänkta tillämpningen av föreskriften endast i fråga om den regel som finns i början och som gäller s.k. simulerade rättshandlingar. Enligt motiveringen är det fråga om rättshandlingar som vidtas utan avsikt att åstadkomma rättsverkningar eller i avsikt att åstadkomma andra rättsverkningar än vad som uppgetts. Som exempel nämns i motiveringen sådana situationer där man uppger att det är fråga om ett låneavtal då det klart är fråga om en gåva.

I motiveringen nämns däremot inte de situationer som avses i slutet av bestämmelsen där det inte är fråga om simulerade rättshandlingar, utan om andra åtgärder som vidtas i syfte att undgå skatt.

1.2 Beskattningen av överlåtelsevinst på egendom som erhållits i arv eller som gåva

Vid beräkningen av överlåtelsevinstens belopp på försäljningen av egendom som erhållits i arv eller som gåva anses det beskattningsvärde som använts i arvs- och gåvobeskattningen som anskaffningsutgift enligt 47 § i inkomstskattelagen. Regeln avgör förhållandet mellan arvs- och gåvobeskattning och inkomstbeskattning: sådan värdestegring som skett under arvlåtarens livstid eller under gåvogivarens ägartid omfattas av arvs- och gåvobeskattning, och på den tillämpas inte inkomstbeskattning på nytt.

Vid försäljning av företagstillgångar som har erhållits i arv eller som gåva och som har omfattats av skattelättnad i samband med generationsväxling har enligt hävdvunnen praxis vid tillämpning av nämnda 47 § som anskaffningsutgift betraktats det gängse värde som fastställs då skattelättnaden tillämpas. Som anskaffningsutgift betraktas således inte det undervärderade belopp på vilket arvsskatt eller gåvoskatt de facto har betalats vid tillämpningen av skattelättnaden.

De bestämmelser i inkomstskattelagen som gäller beskattningen av överlåtelsevinst tillämpas vid överlåtelse av aktier och bolagsandelar. Enligt 21 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967) beskattas vinst vid

överlåtelse av en gårdsbruksenhet eller en del därav också enligt inkomstskattelagen. Bestämmelsen tillämpas på fast egendom. Vid överlåtelse av ägor som hör till en gårdsbruksenhet som erhållits i arv eller som gåva dras i anskaffningsutgift av det onedsatta värde som använts i arvs- eller gåvobeskattningen.

Vid överlåtelse av annan jordbruksegen- dom som hör till gårdsbruksenheten är överlåtelsepriset däremot jordbruksinkomst som bestämmelserna i inkomstskattelagen inte tillämpas på. Anskaffningsutgiften för en nyttighet som överlåtits avdras enligt de bestämmelser i inkomstskattelagen för gårdsbruk som gäller det aktuella slaget av tillgångar. Om gårdsbruksenheten har erhållits genom arv, gåva eller något annat förvärv utan vederlag, har ägaren rätt att med stöd av 19 § i lagen göra samma avdrag från anskaffningsutgiften för byggnader, maskiner, redskap och anordningar samt täckdiken, broar, dammar och andra sådana nyttigheter som den tidigare ägaren också hade haft rätt att göra. Då iakttas således kontinuitetsprincipen. För andra tillgångar som erhållits utan vederlag, såsom husdjur och förråd, får inget avdras som anskaffningsutgift. Överlåtelsepriset för jordbruksnyttigheterna beskattas som jordbruksinkomst, annat än då det gäller markområden, också då nyttigheterna överläts som en del av hela gårdsbruksenheten.

När det gäller privata rörelser är överlåtelsepriserna skattepliktig näringsinkomst och anskaffningsutgiften för nyttigheter dras av enligt de bestämmelser i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet som gäller förmögenhetsposterna. Vid överlåtelse av hela rörelsen är det fråga om företagets sista affärshändelse. Då överläts de nyttigheter som hör till rörelsen. Om enskilda finansierings-, bytes- eller anläggningstillgångar har erhållits i arv eller som gåva eller annars utan vederlag anses det sannolika överlåtelsepriset enligt 15 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet som anskaffningsutgift. Om hela rörelsen har erhållits utan vederlag anses mottagarens anskaffningsutgift som anskaffningsutgift i enlighet med kontinuitetsprincipen. Vid överlåtelse av sådana tillgångar som hör till en gårdsbruksenhet eller en privat rörelse som erhållits i

arv eller som gåva och vars överlåtelsepriser enligt vad som framgår ovan beskattas som inkomst från jordbruk eller näringsverksamhet har det ingen betydelse på vilket belopp mottagaren har betalat arvs- eller gåvoskatt.

1.3 Skattelättnad för överlåtelsevinst

Genom den skattelättnad som avses ovan och som gäller generationsväxlingar i företag lättas beskattningen av dem som fortsätter verksamheten.

Med stöd av bestämmelserna i 48 § i inkomstskattelagen är också överlåtaren befriad från den inkomstskatt som grundar sig på den överlåtelsevinst som ska betalas vid överlåtelser mot vederlag. Vinst som erhållits vid överlåtelse av egendom är inte skattepliktig inkomst, om den skattskyldige överlåter fast egendom som hör till lant- eller skogsbruk som han bedriver, andel i ett öppet bolag eller ett kommanditbolag eller minst tio procent av dess aktiestock. En förutsättning för detta är att gåvotagaren är en nära anhörig till överlåtaren och att den egendom som ska överlåtas varit i överlåtarens ägo i över tio år. Om den som fortsätter verksamheten överlåter samma egendom innan fem år har förflutit ska, då beloppet av fortsättarens överlåtelsevinst räknas ut, från anskaffningsutgiften dras av det belopp av den skattepliktiga överlåtelsevinsten som med beaktande av bestämmelsen om skattefrihet inte har ansetts som skattepliktig inkomst för den som upphör med verksamheten.

Bestämmelsen om skattefrihet för överlåtelsevinst skiljer sig till sitt tillämpningsområde från den lättnad som beviljas i fråga om arvs- och gåvoskatten bl.a. genom att den tillämpas endast om gåvotagaren är en nära anhörig. Gåvotagaren förutsätts inte heller fortsätta företagsverksamheten på det sätt som avses när det gäller den lättnad som beviljas i fråga om arvs- och gåvoskatt så att gåvotagaren själv skulle vara tvungen att delta i företagets verksamhet. Det krävs dessutom att överlåtaren har haft företaget i sin ägo i minst tio år före överlåtelsen. Företaget förutsätts inte bedriva sådan näringsverksamhet som avses i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

2 En internationell jämförelse

I 7 av Europeiska unionens 27 medlemsstater tillämpas ingen arvsbeskattning (Cypern, Estland, Lettland, Malta, Portugal, Slovakien, Sverige), medan Österrike troligen frångår denna skatteform 2008. Det finns inget behov av skattelättnad i samband med generationsväxling i de fem länder (Bulgarien, Litauen, Polen, Slovenien, Tjeckien) där maken och barnen eller bröstarvingarna är helt befriade från skatt. Detsamma gäller i regel Luxemburg.

I de övriga 13 medlemsstaterna har arvsbeskattningen i samband med generationsväxlingar i företag till största delen lättats. Skattelättnaden har ofta genomförts t.ex. genom att en del av företagstillgångarna eller en del av värdet på bolagets aktier har befriats från skatt. I Frankrike är lättnaden 50 procent, i Spanien 95 procent. I Storbritannien och Irland är lättnaden i princip fullständig, men lättnad tillämpas inte på företag som främst bedriver värdepappershandel eller placeringsverksamhet. Lättnader tillämpas förutom i de nämnda länderna och Finland också i åtminstone Belgien, Italien och Tyskland.

De eventuella kraven på bl.a. fortsatt verksamhet eller mottagarens ägarandel varierar.

Nedan följer en närmare granskning av reformen i Tyskland, som är förknippad med liknande omständigheter som i Finland.

Den aktuella reformen i Tyskland

Enligt gällande arvsskattelagstiftning i Tyskland tillämpas bestämmelserna om skattelättnad i samband med generationsväxling på sådan egendom i näringsverksamhet som erhållits i arv eller som gåva, på egendom som hör till jord- och skogsbruk samt en sådan ägarandel i ett bolag med begränsat ansvar som direkt omfattar mer än 25 procent av bolagets kapital. Företagsegendomens belopp minskas med 225 000 euro, varefter 65 procent av den återstående delen betraktas som skattepliktig. Man går miste om förmånen i form av skattelättnad om egendomen överläts inom mindre än fem år från förvärvet. Överlåtelse jämställs bl.a. med att upphöra med företagsverksamhet, att sälja central egendom i anslutning till företagsverk-

samheten, att överföra sådan egendom till personlig inkomstkälla eller att använda den till andra ändamål än näringsverksamhet.

Enligt den nuvarande tyska regeringens program från 2005 ska arvsbeskattningen reformeras för att underlätta i synnerhet generationsväxlingar. Målet är främst att bevara arbetsplatserna. Ett lagförslag i ärendet gavs i oktober 2006. Skattelättnad skulle i form av årliga belopp ha beviljats genom lättnader i den arvs- och gåvoskatt som påförts den s.k. produktiva företagsegendomen, om mottagaren fortsatt med verksamheten i minst 10 år. Skattelättnaden hade förutsatt att företagsverksamheten fortsätter i samma ekonomiska omfattning. Vissa nyttigheter som hör till den improduktiva egendomen hade inte omfattats av skattelättnaden.

Grundlagsdomstolen i Tyskland ansåg i sitt avgörande i november 2006 att de gällande skillnaderna i värderingsbestämmelser mellan de olika egendomsarterna i lagen om arvs- och gåvoskatt inte är förenliga med grundlagens likställighetsprincip. Grundlagsdomstolens avgörande skapade ett behov av att ändra den tidigare överlämnade regeringsproposition som gällde generationsväxlingar i företag och att reformera den lagstiftning som gäller arvs- och gåvobeskattningen.

Ett nytt förslag som grundade sig på de förslag som den s.k. Koch-Steinbrück-arbetsgruppen hade gjort överlämnades i november 2007. Skattelättnaden ska tillämpas på egendom som ägs av en näringsverksamhet, egendom som hör till jord- och skogsbruk och sådana aktier i ett bolag med begränsat ansvar som berättigar till mer än 25 procent av bolagets kapital.

I den tyska skattelagstiftningen har det varit förhållandevis lätt att göra privat egendom till näringsverksamhetens egendom, vilket har ansetts problematiskt med tanke på tillämpningen av både de gällande bestämmelserna och de bestämmelser som ingick i det ursprungliga förslaget. Det ansågs också svårt att i praktiken tillämpa den strikta indelning i produktiv och improduktiv egendom som framlades i det första förslaget. Det är bl.a. av dessa orsaker som man i den nya propositionen schematiskt fastställer produktiv och improduktiv egendom så, att 15 pro-

cent av företagsegendomen betraktas som skattepliktig improduktiv egendom och 85 procent betraktas som skattefri företagsegendom.

Skattelättnaden begränsas dock samtidigt genom bestämmelser som grundar sig på det nya begreppet förvaltningsförmögenhet (Verwaltungsvermögen). Över hälften av företagsegendomen ska utgöras av annat än förvaltningsförmögenhet för att skattelättnaden över huvud taget ska tillämpas. Till förvaltningsförmögenhet räknas bl.a. fastigheter, värdepapper och fordringar som överlåtit till tredje part, liksom också andelar på under 25 procent i bolag med begränsat ansvar och ägarandelar i sådana bolag i vilka mer än hälften av egendomen är förvaltningsförmögenhet. Om mindre än hälften av företags-egendomen är förvaltningsförmögenhet tillämpas skattelättnaden på sådana nyttigheter som räknas som förvaltningsförmögenhet endast om de har ägts i minst två år.

För att säkerställa full skattefrihet för generationsväxlingar i små och medelstora företag är företagstillgångarna helt skattefria upp till 150 000 euro till följd av en glidande skattelättnad. Då beloppet överskrider minskar skattelättnaden efterhand för att inte tillämpas alls då den skattepliktiga företags-egendomen överskrider 450 000 euro.

Skattelättnaden för arvs- och gåvoskatten är fullständig om mottagaren fortsätter företagets verksamhet och företagets årliga löneutgifter inte sjunker under 70 procent av jämförelselönebeloppet under de 10 följande räkningsperioderna. Om företaget överläts innan 15 år förflutit från att det förvärvades, debiteras skatten i efterskott.

Vid värdering av företagsegendom är utgångspunkten det gängse värdet som i första hand fastställs med hjälp av jämförelseuppgifter om handeln.

Om mottagaren fortsätter att bedriva näringsverksamhet i 15 år efter generationsväxlingen kan den egendom som omfattats av skattelättnaden överlåtas efter denna tid utan påföljder i form av arvs- eller gåvoskatt.

Den överlåtelsevinst som då eventuellt uppstår betraktas dock som skattepliktig inkomst i inkomstbeskattningen. Vid beräkningen av den skattepliktiga överlåtelsevinsten ska anskaffningsutgiften för den

egendom som omfattats av skattelättnaden vid generationsväxling utgöras av den icke-avskrivna anskaffningsutgift som egendomen i fråga har haft i arvlåtarens eller gåvogivarens beskattning. Således fastställs anskaffningsutgiften för den egendom som omfattats av skattelättnad i beskattningen för den som övertar företagsverksamheten enligt kontinuitetsprincipen utifrån förvärvet före generationsväxlingen.

3 Bedömning av nuläget

Genom de bestämmelser om skattelättnad som gäller generationsväxlingar i företag och gårdsbruksenheter strävar man efter att förhindra att kontinuiteten vid jordbruk och annan företagsverksamhet riskeras i de fall då sådan egendom som arv eller gåva övergår till en arvinge eller gåvotagare som fortsätter verksamheten.

Ursprungligen innebar skattelättnaden att företagstillgångarna värderades till det värde som använts i förmögenhetsbeskattningen och inte till deras gängse värde. Dessa bestämmelser trädde i kraft 1979 då beskattningsvärdena på fastigheter och aktier i allmänhet var avsevärt mycket lägre än deras gängse värden. Emedan beskattningsvärdena därefter har stigit och skattelättnadens ursprungliga betydelse har minskat lättades beskattningen av generationsväxlingar i företag och lantbruk genom en lagändring som trädde i kraft 2004 så att värderingsnivån sänktes till 40 procent av det värde som använts i förmögenhetsbeskattningen.

Den skattekostnad som hänför sig till generationsväxlingar i företag är en faktor som i familjeföretag kan inverka på arvtagarnas vilja att fortsätta företagsverksamheten efter att företagaren själv dragit sig tillbaka från företaget på grund av pensionering eller andra orsaker. Om det är fråga om ett företag som man inte kan finna en utomstående köpare till och det inte heller i företagarens närmaste krets finns någon som vill förbinda sig till att fortsätta företagsverksamheten, upphör den. Att småföretag övertas av någon i företagarens närmaste krets genom arrangemang under företagares livstid har också den fördelen att de som övertar verksamheten har tillgång till det kunnande som den företa-

gare som lämnar företaget har. Att någon ur företagarens närmaste krets övertar verksamheten stödjer också det mål i regeringsprogrammet som gäller att främja inhemskt ägande. Av dessa orsaker är det motiverat att främja generationsväxlingar i företag genom att utveckla den lättnad som beviljas i fråga om arvs- och gåvoskatt.

4 De viktigaste förslagen

4.1 Allmänt

Enligt regeringsprogrammet för statsminister Matti Vanhanens andra regering slopas arvs- och gåvoskatten helt och hållet vid generationsväxlingar inom företag och på jord- och skogsbrukslägenheter i syfte att främja familjeföretagande. Enligt programmet gäller lättnaden i fortsättningen bara egendom i anslutning till faktisk produktion inom företags- och lantbruksverksamhet, utan att det ändå sker någon ändring i fråga om lättnaderna för den som tar över lantbruket.

Propositionen är en del av en mer omfattande reform av arvs- och gåvobeskattningen som anges i regeringsprogrammet. Genom den delreform som trädde i kraft vid ingången av 2008 lindrades beskattningen bl.a. genom en höjning av den nedre gränsen för den beskattningsbara arvsandelen och en höjning av make- och minderårighetsavdraget. Samtidigt slopades den tredje skatteklassen.

Aktuella alternativ under beredningen

I samband med beredningen av reformen har två alternativa modeller för lättnaden av skatten på arv och gåva i samband med generationsväxlingar i företag varit aktuella.

Enligt det första alternativet befrias, i enlighet med regeringsprogrammet, förmögenhet i anslutning till faktisk produktion i företag fullständigt från skatt, medan annan förmögenhet beskattas normalt. I denna modell bör man i fråga om aktiebolag undersöka bolagets tillgångar och dela upp dem i tillgångar som omfattas av skattelättnaden och tillgångar som inte gör det. Eftersom företagsverksamhet ofta bedrivs i en koncernstruktur som består av flera företag, bör motsvarande

uppdelning även göras när det gäller företag som direkt eller indirekt ägs av det företag som är föremål för en generationsväxling. Till den skattskyldiges skattepliktiga arv eller gåva räknas den del av de tillgångar som motsvarar den skattskyldiges ägarandel och som inte omfattas av skattelättnaden.

Det centrala i nämnda modell är gränsdragningen mellan tillgångar som omfattas av skattelättnaden och tillgångar som inte gör det. I den aktuella modellen hade dessa gränsdragningar kopplats samman med de definitioner av tillgångsslag och inkomstslag som tillämpas i inkomstbeskattningen. Av skattelättnaden omfattas inte bara produktionsegendomen i den egentliga näringsverksamheten, utan också en sådan mängd finansiella tillgångar som är tillräcklig med tanke på företagets verksamhet.

Det centrala i modellen är att beräkna en hur stor andel av de finansiella tillgångarna som ska omfattas av skattelättnaden. Man har diskuterat olika alternativa grunder för beräkningen som baserar sig på företagets balansräkningsstruktur.

Modellen innebär att beskattningen slopas helt för vissa företag, medan beskattningen för mer solida företag t.o.m. kan skärpas jämfört med nuläget.

Det andra aktuella alternativet för att lätta beskattningen av arv och gåva grundar sig på den gällande regleringen och innebär att förmånen i form av skattelättnad utökas genom att man sänker värderingsnivån ytterligare. När det gäller aktiebolag innebär detta att bolagets värderingsgrund i regel ska utgöras av aktiens matematiska värde. Således tillämpas den riktlinje som utformats och framdeles utformas i rättspraxis och som har sitt ursprung i den gällande bestämmelsen om kringgående av skatt i lagen om skatt på arv och gåva.

Vid beredningen har man stannat för det senare alternativet.

Även om det förstnämnda alternativet innebär en mer ändamålsenlig inriktning av skattelättnaden och fördelar när det gäller likabehandlingen i jämförelse med det gällande systemet skulle regleringen bli mer komplicerad. Det är också svårt att finna sådana allmänt tillämpliga principer för att fastställa vilka tillgångar som omfattas av skattelättnaden och vilka som inte gör det som samtidigt

lämpar sig för företag i olika branscher och i olika situationer. En skattelättnad som utvecklas utifrån en helt ny utgångspunkt kan, åtminstone när det gäller finansiella tillgångar, leda till osäkerhet i fråga om tolkningen av bestämmelserna till dess att tolkningspraxis har etablerats.

4.2 Gårdsbruksenheter och andra företag

Det föreslås att arvs- och gåvobeskattningen i samband med generationsväxlingar i företag lättas utifrån de gällande bestämmelserna genom att värderingsnivån sänks från 40 procent till 20 procent av värdena enligt värderingslagen. Det föreslås inga ändringar i skattelättnadens tillämpningsområde med undantag av de ändringar för gårdsbruksenheter som redogörs för nedan.

Skattelättnaden ska liksom för närvarande omfatta också bostadshuset i gårdsbruksenhetens driftcentrum. För tillfället finns det ingen rättspraxis som gäller en situation där den egentliga jordbruksverksamheten är ringa och förmånen i form av skattelättnad främst gäller bostadshuset på gårdsbruksenheten. I rättspraxis har förutsättningarna för beviljande av skattelättnad ansetts vara uppfyllda t.ex. i en situation där 10 hektar av en gårdsbruksenhets 18 hektar åker var utarrenderade till en utomstående och jordbrukaren själv odlade 5 hektar. I motiveringen till avgörandet togs det inte ställning till gårdsbruksenhetens bostadshus.

Tillämpningsområdet för skattelättnaden utvidgas för gårdsbruksenheternas del till att omfatta även byggplatsen för gårdsbruksenhetens bostadshus, gårdsbruksenhetens husdjur, jordbruksprodukter samt utsäde, gödselmedel och andra sådana tillbehör som skaffats för jordbruket. När det gäller gårdsbruksenheter har tillämpningsområdet för skattelättnaden till skillnad från andra företag fastställts genom att man förtecknar de tillgångar som omfattas av skattelättnaden. Detta beror till en del på att vissa tillgångar, såsom husdjur, jordbruksprodukter, utsäde, gödselmedel och andra motsvarande tillbehör en gång i tiden var befriade från förmögenhetsskatt och att de därför inte hade ett sådant

fastställt värde i förmögenhetsskattelagen som skattelättnaden baserade sig på innan skatteformen frångicks. Nämda tillgångar räknas inte heller till gårdsbruksenhetens nettotillgångar. Tillämpningsområdet ändrades varken i samband med reformen 2004 eller i samband med att förmögenhetsskattelagen upphävdes. Byggplatsen för gårdsbruksenhetens bostadshus tas inte heller upp i den gällande förteckningen. Det är ändamålsenligt att nämnda tillgångar omfattas av skattelättnaden.

Som det konstateras nedan i kapitlet Propositionens konsekvenser innebar skattelättnaden för de beskattningsbeslut från 2006 där man tillämpade skattelättnad i samband med generationsväxling att skattebeloppet minskade till drygt 20 procent av det belopp som man hade betalat utan skattelättnaden. Genom den skattelättnad som nu föreslås halveras den skatt som betalas, vilket betyder att 10 procent av den skatt som beräknats enligt det gängse värdet hade betalats för fallen 2006.

Det är ändamålsenligt att skattelättnadens tillämpningsområde i företag i aktieföretagsform även i framtiden avgörs av rättspraxis.

4.3 Skogsbruksenheter

Enligt regeringsprogrammet ska skattelättnaden också bli tillämplig på enbart skogsbruksenheter.

Syftet med skattelättnaden är att lätta beskattningen av generationsväxlingar i fråga om jordbruk eller annan företagsverksamhet som ägarföretagaren aktivt bedriver. I samband med beredningen har det visat sig att syftet är svårt att förena med bedrivandet av enbart skogsbruk. För en mycket stor del av skogsägarna är skogstillgångarna egendom av investeringsnatur. Andelen skogsägare som själva deltar i skogsbruksarbetet och för vilka skogsbruket är den huvudsakliga källan till försörjning, eller för vilka skogsbruket är en sådan källa till försörjning som väsentligen kompletterar inkomsterna av någon annan förvärvsverksamhet, är mycket liten i förhållande till alla skogsägare.

I vår lagstiftning definieras inte begreppet skogsföretagare egentligen, vilket är förståeligt med tanke på definitionsproblemen.

Under beredningen har det huvudsakliga alternativet varit att koppla samman skattelättnaden med den obligatoriska försäkringskyldigheten enligt lagen om pension för lantbruksföretagare (1280/2006), nedan LFöPL. En skogsägare som bedriver skogsbruk genom att själv delta i arbetet på en skogsbruksenhet vars areal, beroende på enhetens läge, överskrider 50, 70 eller 100 hektar, är skyldig att ta en LFöPL-försäkring om arbetsinkomsten överskrider ca 3 100 euro.

Det har i många avseenden visat sig vara mycket problematiskt att dra en gräns mellan skogsbruksenheter som omfattas av skattelättnaden och sådana som inte gör det. Att begränsa skattelättnaden till att omfatta egentlig företagsverksamhet kräver ett förhållandevis stort antal hektar. Skogsbruksenheter bör till sin storlek rentav vara mångdubbel jämfört med det antal hektar som krävs för LFöPL-försäkringsskyldigheten för att skogsbruksenheten ska kunna vara en företagares enda källa till försörjning.

Däremot leder LFöPL:s krav på enhetsstorlek till att merparten av de enskilda skogsägarna inte heller omfattas av skattelättnaden eftersom skogsägandet är splittrat i Finland. Medelstorleken på skogsbruksenheter som ägs av enskilda är i dagsläget ca 24 hektar.

Med tanke på de skogspolitiska målen med skattelättnaden, som är att öka enheternas storlek, förändra åldersstrukturen bland ägarna och öka virkesutbudet, blir effekterna av skattelättnaden mycket anspråkslösa om man följer begränsningarna enligt LFöPL.

Det är också med tanke på jämlikheten mycket problematiskt att dra gränsen utifrån enhetens storlek.

För att verkligen främja de skogspolitiska målen och minska jämlikhetsproblemet förutsätts att det krav som gäller enheternas storlek sänks väsentligt. Då blir man ändå tvungen att i praktiken avstå från den grundläggande utgångspunkten att skattelättnaden ska omfatta företagsverksamhet. Samtidigt ökar de jämlikhetsproblem som beror på att den skattemässiga behandlingen av dem som ärver skogsförmögenhet avviker från behandlingen av dem som ärver annan förmögenhet.

Av dessa orsaker har regeringen kommit till att man avstår från att utvidga skattelättnaden till att omfatta skogsbruksenheter.

4.4 Andra förslag som gäller arvs- och gåvobeskattningen

Förlust av förmånen i form av skattelättnad

I nuläget går förmånen i form av skattelättnad förlorad om den skattskyldige överlåter huvuddelen av en gårdsbruksenhet eller ett annat företag innan fem år förflutit från den dag då arvs- eller gåvobeskattningen verkställdes. Bestämmelsen ändras i enlighet med beskattningspraxis så att man med överlåtelse avser frivillig överlåtelse. Förmånen i form av skattelättnad går således inte förlorad om överlåtelsen grundar sig t.ex. på exekutiv auktion, tvångsinlösnings eller konkursförfarande.

Med överlåtelse av ett företag eller en del därav jämställs dessutom upphörande med en verksamhet eller en betydande minskning av den annat än tillfälligt, såvida detta inte sker på grund av att företagsverksamheten uppenbart är olönsam eller på grund av den skattskyldiges död, arbetsoförmåga till följd av sjukdom eller andra därmed jämförbara orsaker. Det vore annars lätt att kringgå bestämmelsen genom att bolaget realiserar sin egendom och fördelar medlen i form av utdelning till delägarna. I dessa fall uppfylls inte heller det krav på fortsatt verksamhet som utgör en central grund för beviljande av skattelättnaden.

4.5 Beskattningen av överlåtelsevinst på överlåtelse av en del av ett företag som erhållits i arv eller som gåva

Vid överlåtelse av egendom som erhållits i arv eller som gåva ska det värde som använts i arvs- och gåvobeskattningen anses som egendomens anskaffningsutgift vid beräkning av skatten på överlåtelsevinsten. I bakgrunden finns tanken att egendomen redan har beskattats i form av arvsskatt eller gåvoskatt.

Om egendomen inte beskattas eller om beskattningen har varit ofullständig leder det inte till ett motiverat slutresultat att godkänna

det gängse värdet som anskaffningsutgift. Som det konstateras ovan har vid försäljning av företagstillgångar på vilken lättnad av skatten på arv eller gåva har tillämpats som anskaffningsutgift betraktats det gängse värde som fastställdes vid tillfället för förvärvet vid tillämpningen av skattelättnadsbestämmelserna, och inte det undervärderade belopp på vilket skatt de facto har betalats. Det finns, i synnerhet när förmånen i form av skattelättnad utökas, ingen orsak att bevara tilläggsförmånen i samband med beskattningen av överlåtelsevinst.

Skattelättnaden för företagstillgångar grundar sig till en del på mottagarens skattebetalningsförmåga, alltså på att företagets tillgångar inte behöver realiseras för skattebetalningen. Det är således konsekvent att man beskattar den överlåtelsevinst som enligt principen om skattebetalningsförmåga uppkommer vid överlåtelse av ägande och som eventuellt har ökat till följd av den förmån som lättnaden av arvsskatten medför. Då man genom skattelättnaden i samband med generationsväxlingar uppmuntrar mottagaren att i sin ägo bevara den företagsverksamhet som han eller hon erhållit i arv eller som gåva är det inkonsekvent att samtidigt också med avstående från innehav kombinera skatteförmåner genom att på beskattningen av överlåtelsevinst av sådan egendom tillämpa en skattemässig behandling som är betydligt mer fördelaktig än den allmänna beskattningen av överlåtelsevinst.

På de grunder som anförts ovan föreslås att de bestämmelser i inkomstskattelagen som gäller beskattningen av överlåtelsevinst ändras så att man vid överlåtelse av företagstillgångar som erhållits helt eller delvis utan vederlag och på vilka de bestämmelser om generationsväxling som finns i lagen om skatt på arv och gåva tillämpats som anskaffningsutgift ska betrakta det belopp på vilket arvs- eller gåvoskatt har betalats.

Om överlåtelsen sker inom fem år från det att arvs- eller gåvoskatten verkställdes, ska den skattskyldige betala den arvs- eller gåvoskatt som till följd av skattelättnaden inte påfördes vid den tidpunkt då beskattningen verkställdes. Då arvs- eller gåvoskatt till följd av förlorad förmån i form av skattelättnad således ska betalas på företagstillgångar-

nas hela gängse värde, ska vid beräkningen av skatten på överlåtelsevinst som anskaffningsutgift betraktas egendomens gängse värde vid tidpunkten för förvärvet.

Om överlåtelsen sker efter det att fem år gått, avdras som anskaffningsutgift det värde av företagstillgångarna för vilket skatt har betalats. De allmänna bestämmelser i 46 § 1 mom. i inkomstskattelagen som gäller anskaffningsutgiftsantaganden blir då tillämpliga. Från överlåtelsepriset dras då alltid minst 20 procent och, om den egendom som ska överlåtas har varit hos överlåtaren i minst tio års tid, minst 40 procent av överlåtelsepriset. Vid överlåtelse av företagstillgångar som förvärvats genom en affär av gåvokaraktär ska som anskaffningsutgift betraktas det belopp för vilket skatt har betalats ökat med den betalda anskaffningsutgiften om den är större än de belopp som nämns ovan.

5 Propositionens konsekvenser

5.1 Konsekvenser för företagen

Förslagen kan ha gynnsamma verkningar på företagets tillväxt- och sysselsättningsmöjligheter i situationer där ett företags finansiering i stor utsträckning är beroende av företagarens egen insats. Det är svårt att i praktiken mäta förslagets effekter på företagets tillväxtpöjligheter och på sysselsättningen.

5.2 Konsekvenser för hushållens ställning och könskonsekvenser

Eftersom ändringarna gäller dem som får företagstillgångar i arv eller som gåva kommer reformen givetvis att ha direkta konsekvenser endast för hushållen, till vilka företagarna hör. Av företagarna är cirka en tredjedel kvinnor och två tredjedelar män. Kvinnor är klart oftare egenföretagare än män, och de arbetar i regel i mindre omfattning inom kapitalintensiva branscher. Det är därmed huvudsakligen män som är företagare och deras hushåll som kommer att ha direkta fördelar av generationsväxlingen.

5.3 Konsekvenser för den offentliga ekonomin

Konsekvenser för intäkterna från arvs- och gåvoskatten

År 2006 inflöt arvs- och gåvoskatt till ett belopp av 505 miljoner euro, varav arvsskattens andel var ca 80 procent. År 2007 inflöt enligt preliminära uppgifter 460 miljoner euro, vilket motsvarar det uppskattade beloppet enligt fjärde tilläggsbudgeten för 2007.

När man bedömer konsekvenserna av de förslag som läggs fram här måste man också beakta de ändringar i skattegrunderna som trädde i kraft vid ingången av 2008. Ändringarna bedöms sänka beloppet av den skatt som flyter in med 165 miljoner euro i de fall där skattskyldigheten inträder år 2008. På grund av eftersläpningar i skatteinflödet infaller detta till största delen först år 2009. Ändringarna i skattegrunderna inverkar emellertid inte i nämnvärd grad på skattelättnaden vid generationsväxlingar eftersom närmare 90 procent av skattelättnaden gäller gåvor, i fråga om vilka det bara gjordes en inflationsjustering i skalan, och eftersom de skattskyldiga i den tredje, slopade skatteklassen är relativt få.

År 2006 tillämpades lättnad i samband med generationsväxling på beskattningen av drygt 2 700 gåvotagare och drygt 400 arvtagare. Beloppet av lättnaden uppgick till sammanlagt knappt 54 miljoner euro, varav 47 miljoner euro gällde gåvor och ca 6,5 miljoner euro gällde arv.

Med utgångspunkt i detta material är det svårt att exakt bedöma beloppet av den skatt som skulle ha betalats för tillgångar vid en gårdsbruksenhet eller ett företag som omfattades av lättnaden, eftersom det i den gåva eller arvsandel som omfattade företags- eller gårdstillgångar i många fall också ingick andra tillgångar. På basis av uppgifterna om gåvor omfattande enbart företagstillgångar kan man emellertid dra slutsatsen att det på de gårds- och företagstillgångar som omfattades av lättnaden skulle betalas knappt 15 miljoner euro i skatt. Bedömningen baserar sig på antagandet att den lindrade skatten i samtliga fall står i samma proportion till den skatt som den skattskyldige hade varit skyl-

dig att betala för företags- och gårdstillgångarna utan skattelättnad.

På motsvarande sätt kan man bedöma att det totala beloppet av företagstillgångarna i materialet uppgick till ca 430 miljoner euro, varav gåvornas andel var 360 miljoner euro och andelen arv 70 miljoner euro. Det genomsnittliga värdet av företags- eller gårdstillgångar som skattskyldiga fått i gåva var 130 000 euro medan det genomsnittliga värdet av företags- eller gårdstillgångar som erhallits i arv var 160 000 euro.

I det samlade materialet 2006 sänkte skattelättnaden beloppet av den skatt på arv eller gåva som skulle betalas på företagstillgångar till 21,5 procent av den skatt som man hade betalat utan lättnad.

Gårdsbruksenheter

Inga uppgifter om gårdsbruksenheter andel av materialet ovan finns att tillgå. Med beaktande av att det år 2006 av de arv och gåvor som omfattades av generationsväxling inflöt arvsskatt till ett belopp av knappt 15 miljoner euro kan gårdsbruksenheter andel av detta belopp grovt uppskattas till 2—3 miljoner euro. Den föreslagna ändringen skulle minska skatteintäkterna av gårdsbruksenheter med ca 1,5 miljoner euro i en situation motsvarande den år 2006 och beräknat utifrån de skattegrunder som gällde vid den tidpunkten.

Eftersom en betydande andel av generationsväxlingarna vid gårdsbruksenheter sker genom arv, och eftersom skattegrunderna efter jämförelseåret 2006 har ändrats till följd av att man höjt minimibeloppet för den beskattningsbara arvsandelen och slopat den tredje skatteklassen, skulle minskningen av skatteintäkten till följd av det som nu föreslås bli något mindre än det nämnda beloppet.

Andra företag

År 2006 skulle på de gåvor och arvsandelar som omfattades av lättnad i samband med generationsväxling betalas skatt till ett belopp av knappt 15 miljoner euro, varav 2—3 miljoner euro kan bedömas gälla gårdsbruksenheter. I en situation som motsvarar materialet år 2006 kan förslagen bedömas minska

beloppet av den skatt som inflyter av andra företag med ca 6 miljoner euro, när andra ändringar i skattegrunderna inte beaktas.

Med utgångspunkt i denna rent statistiska bedömning av år 2006 kan man emellertid inte dra ens generella slutsatser om vad lättningen kommer att innebära framöver. I många företag har man senarelagt generationsväxlingen i väntan på en större förmån i form av skattelättnad. Också enstaka generationsväxlingar i synnerhet i större familjeföretag kan ha betydande konsekvenser på årsnivå. Ändringen kan antas mångdubbla beloppet av den influtna arvs- och gåvoskatten jämfört med det belopp på 6 miljoner euro som uppskattats på basis av situationen år 2006.

Konsekvenser för intäkterna av inkomstskatt

De föreslagna ändringarna i beskattningen av överlåtelsevinst förväntas öka beloppet av den inkomstskatt som inflyter av försäljningsvinsten vid vidareöverlåtelse av företag som genomgått generationsväxling.

Dessa långsiktiga konsekvenserna för skatteintäkterna är särskilt svåra att bedöma.

Konsekvenser för myndigheterna

När det gäller gåvor vill de skattskyldiga ofta försäkra sig om skattebehandlingen genom ett förhandsställningstagande. I detta förfarande görs en förhandsbedömning av huruvida bestämmelserna om generationsväxling är tillämpliga och hur den egendom som erhålls som gåva ska värderas. Eftersom såväl tillämpningsområdet för lättningen i fråga om lantbruk och annan företagsverksamhet som värderingen huvudsakligen bibehålls oförändrade har propositionen inte till denna del några konsekvenser för myndigheternas verksamhet. I takt med att lättningen ökar kan emellertid också antalet ären-

den öka. Vetskapen om att bestämmelserna om generationsväxling är under revidering kan ha skjutit upp sådana generationsväxlingar som sker genom gåva, vilket kan resultera i en ökning i antalet gåvor så snart lagen träder i kraft. Detta medför utmaningar för myndighetsverksamheten både när det gäller behandlingen av förhandsställningstaganden och när det gäller skatteuppbörden.

6 Ärendets beredning

Propositionen har beretts som tjänsteuppdrag vid finansministeriet. Utlåtande om propositionen har getts av följande myndigheter och organisationer: justitieministeriet, jord- och skogsbruksministeriet, arbets- och näringsministeriet, Lantbruksföretagarnas pensionsanstalt MELA, Skogsforskningsinstitutet, Statens ekonomiska forskningscentral VATT, Skattestyrelsen, Akava rf, Finlands Näringsliv EK, Centralhandelskammaren, KHT-yhdistys—Föreningen CGR ry, Centralförbundet för lant- och skogsbruksproducenter MTK, Skogsindustrin rf, Löntagarnas forskningscentral, Perheyritysten Liitto ry, Pääkaupunkiseudun Metsänomistajat ry, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Finlands Kommunförbund rf, Suomen Metsätilanomistajien liitto ry, Ekonomiadministrationsförbundet i Finland rf, Tjänstemannacentralorganisationen FTFC rf, Suomen Veroasiantuntijat ry, Företagarna i Finland rf, Svenska lantbruksproducenternas centralförbund SLC rf och Skattebetalarnas Centralförbund rf. Dessutom har professor Aulis Aarnio, professor Edward Andersson, professor Heikki Niskakangas och professor Seppo Penttilä gett sina utlåtanden.

Det har gjorts ett sammandrag av utlåtandena. De synpunkter som framförts har tagits under övervägande vid den fortsatta beredningen av förslaget.

DETALJMOTIVERING

1 Lagförslag

1.1 Lagen om skatt på arv och gåva

55 §. Paragrafen omfattar de gällande bestämmelserna om skattelättnad vid debitering

av skatt, med undantag för bestämmelserna om förlängning av betalningstiden för skatt som ingår i 56 § och om definitionen av en del av ett företag som ingår i 57 §.

Det föreslås att skattelättnadsbestämmelsernas struktur ändras genom att gällande

55 § delas upp på tre separata paragrafer. Bestämmelser om tillgångar som ska omfattas av lättningen och om värderingen av tillgångarna föreslås i en ny 55 a § och bestämmelser om indragning av skatteförmån i en ny 55 b §.

Paragrafens 1 mom. motsvarar det nuvarande 1 mom.

Det föreslås att det i 2 mom. tas in de bestämmelser om beräkning av skattelättnaden som för närvarande finns i 2 och 4 mom. Förteckningen i gällande 2 mom. över de tillgångar vid en gårdsbruksenhet och ett företag som ska värderas enligt värderingslagens 3 och 4 kap. och som omfattas av lättningen föreslås tillsammans med bestämmelsen om värdering av företagstillgångar som hör till ett aktiebolag bli flyttad till 55 a §.

Bestämmelsen om affärer av gåvokaraktär i gällande 5 mom. föreslås bli 3 mom.

55 a §. I paragrafens 1 mom. föreslås bestämmelser om vilka tillgångar som hör till en gårdsbruksenhet eller ett annat företag som ska omfattas av skattelättnaden och om hur dessa tillgångar ska värderas.

Lättnaden utvidgas till att också gälla i momentets 2—5 punkt avsedda tillgångar som hör till en gårdsbruksenhet. I övrigt ändras inte definitionen av tillgångar som omfattas av skattelättnad.

Det föreslås att värderingsnivån sänks från 40 till 20 procent av värdet enligt värderingslagen eller, i fråga om tillgångar för vilka inget värde har fastställts i värderingslagen, av den vid beskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften eller av det gängse värdet.

I momentets 1 punkt föreslås bestämmelser om de tillgångar som hör till en gårdsbruksenhet som nämns i första meningen i gällande 55 § 2 mom., vilka liksom för närvarande ska värderas utifrån bestämmelserna i värderingslagens 4 kap. Det rör sig om tillgångar som räknas till en gårdsbruksenhets nettotillgångar.

I momentets 2 punkt föreslås bestämmelser om skog som hör till en gårdsbruksenhet, i 3 punkten föreslås bestämmelser om bostadshuset på en gårdsbruksenhet och om dess byggplats samt om byggplatsen för en produktionsbyggnad som hör till jord- eller skogsbruket och i 4 punkten föreslås bestämmelser om maskiner och anordningar

som hör till skogsbruket. Värderingen av motsvarande tillgångar som hör till en gårdsbruksenhet regleras särskilt i 1—3 punkterna i gällande 55 § 3 mom. eftersom dessa tillgångar inte räknas till gårdsbruksenhets nettotillgångar. Genom att byggplatsen för ett bostadshus nämns i momentets 3 punkt utvidgas tillämpningsområdet för lättningen till denna del.

I momentets 5 punkt föreslås en bestämmelse genom vilken lättningen utvidgas till att omfatta husdjur som hålls för jordbruksproduktionen, produkter från jordbruket och utsäde, gödselmedel, kraftfoder och andra sådana tillbehör som skaffats för jordbruket. Dessa tillgångar värderas till 20 procent av sitt gängse värde.

I momentets 6 punkt föreslås bestämmelser om värdering av företagstillgångar som hör till ett annat företag än en gårdsbruksenhet. Bestämmelser om detta finns för närvarande i 55 § 2 mom. Värderingen ska liksom tidigare stödja sig på de bestämmelser i värderingslagens 3 kap. som iakttas vid beräkningen av ett företags nettotillgångar.

I den föreslagna 6 punkten tas dessutom in bestämmelsen i gällande 55 § 3 mom. 4 punkten, enligt vilken övriga tillgångar värderas enligt gängse värde. Bestämmelsen är nödvändig med tanke på tillgångar som eventuellt kan räknas till företagstillgångarna och för vilka inget värde fastställs i värderingslagens 3 kap. Vid tillämpningen av bestämmelsen om skattelättnad ska sådana tillgångar värderas till 20 procent av sitt gängse värde. Gällande 55 § 3 mom. 4 punkten är inte avsedd att bli tillämplig på tillgångar som hör till en gårdsbruksenhet.

I momentets 7 punkt föreslås en bestämmelse om värdering av tillgångar som hör till ett aktiebolag motsvarande sista meningen i gällande 55 § 2 mom.

I paragrafens 2 mom. föreslås bestämmelser om värdering av jordbrukjord och den rättighet till samlat gårdsstöd inom GJP som överläts samtidigt som motsvarar bestämmelserna i gällande 55 § 8 mom.

Det föreslås att i 3 mom. tas in bestämmelsen i gällande 55 a § 2 mom. om att tillgångar som värderas enligt värderingslagen värderas till ett belopp enligt de grunder som ska iakttas eller som har iakttagits vid den in-

komstbeskattning som ska verkställas eller som har verkställts för året före skattskyldighetens inträde.

55 b §. Det föreslås att i paragrafen tas in de bestämmelser om debitering av skattelättnadsbeloppet i samband med överlåtelse av en gårdsbruksenhet eller ett annat företag som för närvarande ingår i 55 § 5 mom.

Bestämmelserna föreslås bli ändrade så, att endast frivillig överlåtelse medför debitering av den skatt som lämnats odebiterad på grund av lättnaden.

I 2 mom. föreslås en bestämmelse om att skattelättnaden kan dras in också om företagets verksamhet upphör eller minskar betydligt. Som upphörande av verksamheten enligt bestämmelsen ska här också betraktas situationer där verksamheten vid de dotterbolag till koncernen som bedriver egentlig affärsverksamhet upphör eller bolagen säljs, även om det i sig inte skulle ske några förändringar i verksamheten hos det företag som är föremål för ägarbyte. Huruvida minskningen av företagets verksamhet är betydande eller inte ska på motsvarande sätt bedömas mot en helhetsgranskning av det bolag som är föremål för generationsväxlingen och av dess dotterföretag. Av skälighets skull föreslås emellertid att en förändring av ovan nämnda slag inte ska leda till debitering om verksamheten upphör på grund av att den uppenbart är olönsam, på grund av den skattskyldiges död eller dennes arbetsförmåga till följd av sjukdom eller av andra därmed jämförbara orsaker.

För en utomstående värderare är det inte alltid lätt att entydigt avgöra om verksamheten är lönsam. De nya bestämmelserna syftar till att öka möjligheterna att debitera skatt framför allt för att inte den gällande bestämmelsen, som enligt sin ordalydelse endast gäller överlåtelse av målföretaget, ska kunna kringgås genom att företagstillgångarna eller en väsentlig del av dem överläts och målföretagets verksamhet fortsätts enbart formellt. Om företagets affärsverksamhet eller dotterföretag har sålts till en utomstående som fortsätter verksamheten, och varken köpesumman eller andra omständigheter tyder på uppenbar olönsamhet, ska bestämmelserna tillämpas om den sålda verksamheten utgör en betydande del av målföretagets eller av dess

och dess dotterföretags verksamhet. Ett exempel på en situation som uppenbarligen inte hör till tillämpningsområdet för bestämmelsen är när ett förlustbringande företags rörelsetillgångar realiserar för att reglera skulder på så sätt att ingen fungerande verksamhetsgren är föremål för försäljning.

Det är skäl att vara återhållsam vid tillämpningen av bestämmelsen. Vid bedömningen av minskningen av verksamheten bör utvecklingen i fråga om omsättningen och antalet anställda inte tillmätas alltför stor betydelse eftersom dessa kan variera kraftigt i synnerhet i konjunktur känsliga branscher. Eftersom lättnaden gäller företagstillgångarna bör man ta förändringar i dessa som utgångspunkt när man bedömer hur betydande minskningen är. En naturlig bedömningsgrund är huruvida ändringen skulle ha lett till indragning av skatteförmånen ifall delägarna i stället för att realisera företagets affärstillgångar hade avstått från en motsvarande andel i bolagets ägo.

Förändringar i bolagets ekonomiska ställning kan emellertid inte vara den enda bedömningsgrunden så länge man inte beaktar de faktiska konsekvenserna av dessa förändringar för bolagets verksamhet. Om exempelvis ett företags tillgångar huvudsakligen består av en affärsfastighet och företagets egentliga affärsverksamhet upphör medan verksamheten fortsätter som uthyrningsverksamhet rör det sig om en sådan väsentlig minskning av verksamheten som avses i bestämmelsen, även om bara en liten del av företagets tillgångar skulle överlätas. Däremot ska en väsentlig förändring i bolagets ekonomiska situation som följer av att bolaget realiserar sina kontorsfastigheter medan det fortsätter verksamheten i hyreslokalerna inte betraktas som en i bestämmelsen avsedd väsentlig minskning av verksamheten, om den egentliga affärsverksamheten i övrigt huvudsakligen fortsätter som förut.

Det bör också noteras att ett flerbranschföretags orientering mot vissa branscher, exempelvis på grund av att den som fortsätter verksamheten besitter något specialkunnande, ofta är en naturlig del av den förändring i företagsverksamheten som generationsväxling medför. Egendomsarrangemang i samband därmed bör inte a priori betraktas som

fallande inom ramen för bestämmelsens tillämpningsområde om företaget ändå kan anses fortsätta samma verksamhet.

Om bolaget helt eller till övervägande del byter bransch kan man inte anse att det rör sig om en fortsättning av verksamheten vid det företag som erhållits i arv eller som gåva på det sätt som bestämmelserna om skattelättnad förutsätter.

I paragrafens 4 mom. föreslås det bestämmelser om att den skattskyldige hos Skatteförvaltningen ska anmäla en överlåtelse eller annan händelse som eventuellt kan utgöra en grund för debitering av skatt.

56 §. I paragrafen, som gäller förlängning av betalningstiden, föreslås bestämmelsen i 3 mom. om uppbörd av obetalda betalningsposter bli ändrad med anledning av den nya 55 b §.

57 §. Hänvisningen i paragrafen föreslås bli ändrad med anledning av den nya 55 b §.

Ikraftträdandebestämmelse. Lagen avses träda i kraft så snart som möjligt efter det att den har antagits. Lagen tillämpas på generationsväxlingar där skattskyldigheten har inträtt efter det att lagen trätt i kraft.

På yrkande av den skattskyldige ska lagen också tillämpas på generationsväxlingar där skattskyldigheten har inträtt den 16 maj 2008 eller därefter före lagens ikraftträdande. Det är ändamålsenligt att bestämma om retroaktivt ikraftträdande så att generationsväxlingar som har inletts men senarelagts på grund av de förväntade ändringarna kan genomföras snabbt. Den ändring av 55 § i lagen om skatt på arv och gåva genom vilken värderingsnivån sänktes till den nuvarande nivån och som trädde i kraft den 1 juli 2004 tillämpades i enlighet med ikraftträdandebestämmelsen på motsvarande sätt på yrkande av den skattskyldige retroaktivt på generationsväxlingar där skattskyldigheten hade inträtt från ingången av 2004.

1.2 Inkomstskattelagen

47 §. *Särskilda stadganden om uträkning av anskaffningsutgiften för egendom.* Det föreslås att paragrafens 1 mom. kompletteras med en bestämmelse om den anskaffningsutgift som ska användas vid beräkning av överlåtelsevinsten när överlåtelseobjektet är ett

företag som överlåtaren har fått i arv eller som gåva och på vilket bestämmelserna om skattelättnad vid generationsväxling i lagen om skatt på arv och gåva har tillämpats. I ifrågavarande fall ska som anskaffningsutgift betraktas det värde för vilket arvs- eller gåvoskatten har betalats.

Bestämmelsen ska tillämpas i de fall där överlåtelsen sker när minst ett år förflutit sedan gåvan. Om överlåtelsen sker tidigare tillämpas bestämmelsen i momentets nuvarande sista mening, enligt vilken anskaffningsutgiften i det fallet räknas ut av gåvogivarens anskaffningsutgift. Den sistnämnda bestämmelsen syftar till att förhindra att mellandonationer används vid skatteplanering. Det är inte motiverat att företagstillgångar i detta hänseende ska ha en annan ställning än annan egendom. Om överlåtelsen sker innan fem år förflutit från den dag arvs- eller gåvoskatten verkställdes ska den arvs- eller gåvoskatt som lämnats odebiterad debiteras i enlighet med 55 b § i lagen om arv på skatt och gåva. Eftersom arvsskatt eller gåvoskatt i detta fall ska betalas på det gängse värdet av egendomen ska detta värde också betraktas som en sådan anskaffningsutgift som avses i den bestämmelse som nu föreslås i 47 § i inkomstskattelagen, såvida inte överlåtelsen på det sätt som anges ovan sker inom ett år från gåvan.

Om överlåtelsen sker när fem år förflutit från det att beskattningen verkställdes går den skattskyldige inte miste om den förmån den fått i arvs- eller gåvobeskattningen. I detta fall används som anskaffningsutgift det undervärderade värde på företagstillgångarna enligt bestämmelserna om skattelättnad som använts vid tillämpningen av lättnaden.

Förslaget ger inte anledning att justera de bestämmelser i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet eller i inkomstskattelagen för gårdsbruk som det redogjorts för i avsnitt 1.2. ovan och som gäller den anskaffningsutgift för en privat rörelse som erhållits i arv eller som gåva eller för vissa gårdsbrukstillgångar som används vid beräkning av inkomsten av näringsverksamheten och av jordbruksinkomsten. Överlåtelsepriset för nyttigheter som hör till lantbruket behandlas med undantag för gårdsbruksenhetens ägor som jordbruksinkomst, och överlå-

telsepriset för nyttigheter som hör till en privat rörelse behandlas som inkomster av näringsverksamheten. Om nyttigheterna har erhållits vederlagsfritt ska som anskaffningsutgift i sin nuvarande omfattning och i enlighet med kontinuitetsprincipen betraktas fångesmannens oavskrivna anskaffningsutgift, också i det fall att den skattskyldige har fått gårdsbruket eller den privata rörelsen i arv eller som gåva och bestämmelserna om skattelättnad vid generationsväxling i lagen om skatt på arv och gåva har tillämpats på förvärvet.

Ikraftträdandebestämmelse. Lagen avses träda i kraft så snart som möjligt efter det att den har antagits och blivit stadfäst.

Lagen tillämpas med stöd av ikraftträdandebestämmelsens 2 mom. på överlåtelse av egendom som erhållits i gåva den dag lagen träder i kraft eller därefter eller i arv på basis av ett dödsfall som inträffat under denna tid. Lagen föreslås ha samma ikraftträdandedatum som bestämmelserna i lagen om skatt på arv och gåva. Därmed tillämpas ändringen av bestämmelserna om beskattning av överlåtelsevinst i 47 § i inkomstskattelagen på överlåtelse av egendom på vilken de nya bestämmelserna om skattelättnad i lagen om skatt på arv och gåva har tillämpats.

I ikraftträdandebestämmelsens 2 mom. föreslås en särskild bestämmelse med tanke på situationer där skattelättnad enligt de nya bestämmelserna i lagen om skatt på arv och gåva i enlighet med lagens ikraftträdandebestämmelse på den skattskyldiges yrkande har tillämpats på företagstillgångar som erhållits som gåva den 16 maj 2008 eller därefter eller i arv på basis av ett dödsfall som inträffat nämnda dag eller därefter. Den nya bestämmelsen i inkomstskattelagens 47 § tillämpas vid sådana fall endast om vidareöverlåtelsen sker den dag lagen träder i kraft eller därefter. Därmed är ikraftträdandet inte retroaktivt.

I princip är det möjligt att den som fått egendom som gåva efter den 16 maj månad hinner vidareöverlåta den redan innan bestämmelsen i inkomstskattelagens 47 § träder i kraft. För sådana situationer krävs ingen särskild bestämmelse eftersom överlåtelsen i så fall borde ske mycket snabbt efter mottagandet av gåvan. Om överlåtelsen sker

mycket snabbt efter förvärvet kan mottagaren inte anses ha fortsatt verksamheten med dessa medel på det sätt som avses i 55 § i lagen om skatt på arv och gåva. Vid den tidpunkten kan inte heller gåvoskatten i praktiken ännu ha verkställts. I sådana fall är en skattelättnad således inte tillämplig.

1.3 Förhållande till grundlagen samt lagstiftningsordning

Skattelättnad i samband med generationsväxling i företag innebär en lindrigare skattebehandling av företagstillgångar än av annan förmögenhet, och lindrigare beskattning av mottagare av sådan förmögenhet än av mottagare av andra slag av förmögenhet.

När frågan betraktas med tanke på lagstiftningsordningen är regeringens uppfattning den, att det närmast är förslagets förhållande till jämlikhetsprincipen som har relevans. Enligt 6 § 1 mom. i grundlagen (731/1999) är alla lika inför lagen. Enligt förbudet mot diskriminering i paragrafens 2 mom. får ingen utan godtagbart skäl särbehandlas på grund av de omständigheter som särskilt anges i bestämmelsen. Enligt en allmän bestämmelse i slutet av momentet får ingen heller särbehandlas av någon annan orsak som gäller hans eller hennes person.

Jämlikhetsprincipen omfattar ett krav på jämlik behandling vid tillämpningen av lag, men den ställer också krav på lagstiftaren. En lag kan stå i strid med grundlagen om den på grunder som inte är allmänt godtagbara, alltså på ett godtyckligt sätt, antingen positivt eller negativt särbehandlar medborgare eller grupper av medborgare. Jämlikhetsbestämmelsen förutsätter ändå inte att alla medborgare behandlas lika, om inte omständigheterna är likadana. Grundlagsutskottet har i sin praxis betonat att jämlikhetsprincipen inte får innebära stränga gränser för lagstiftarens prövning när en lagstiftning som avspeglar den rådande samhällsutvecklingen eftersträvas. Särbehandlingen ska stå i rätt proportion till det mål som eftersträvas vid regleringen. Det centrala är huruvida åtskillnaden kunde motiveras på ett sätt som är godtagbart med hänsyn till de grundläggande fri- och rättigheterna.

Den gällande skattelättnaden har i sin nuvarande utformning varit i kraft sedan 1979. Enligt regeringens uppfattning har lättnaden, som syftar till att främja generationsväxling, stiftats i ett samhälleligt intresse som är godtagbart med hänsyn till grundlagen. Regleringen syftar till att förhindra att kontinuiteten i lantbruk och annan företagsverksamhet äventyras på grund av arvs- och gåvoskatten i situationer där en gårdsbruksenhet övergår i arv eller som gåva till en arvtagare eller gåvomottagare som fortsätter verksamheten. I synnerhet inom jord- och skogsbruket har det av hävd ansetts viktigt att verksamheten fortsätter i samma släkt från en generation till en annan. Delvis av denna orsak har det ansetts att det finns skäl som är godtagbara med hänsyn till grundlagens jämlikhetsbestämmelser att åtminstone främja generationsväxling inom familjen (GrUU 18/2006 rd. s. 3). Lättnaden har också mer allmänna sysselsättnings- och näringspolitiska mål som enligt regeringens uppfattning är godtagbara med hänsyn till de grundläggande fri- och rättigheterna.

Företagsverksamhet behandlas i skattemässigt hänseende på många sätt olika än annan förvärvsverksamhet. Överlåtelse av företagstillgångar behandlas också på annat sätt än överlåtelse av annan förmögenhet. Skillnaderna består förutom i verksamhetens olika natur i medvetna skattepolitiska lösningar genom vilka man har velat skapa i beskattningshänseende gynnsamma förutsättningar för företagets verksamhet och säkerställa att företagsbeskattningssystemet är internationellt konkurrenskraftigt. I bakgrunden finns tunga samhällsekonomiska och närings- och sysselsättningspolitiska mål. Skattelättnaden vid arvs- och gåvobeskattningen av företag är också en del av detta regelverk.

Ser man till jämlikhetsprincipen kan närmast de situationer där företagstillgångarna omfattar mycket placeringstillgångar uppfattas som problematiska. Detta gäller i synnerhet företag i aktiebolagsform. När aktier i ett sådant bolag överförs i arv eller som gåva gäller lättnaden också bolagets placeringstillgångar, medan det för motsvarande direktägda tillgångar ska betalas normal arvs- eller gåvoskatt. Det är emellertid inte fråga om helt jämförbara situationer. Ett företags pla-

ceringstillgångar består i regel av dess ofördelade vinst. I fråga om tillgångar som överförs till företaget före generationsväxlingen genomfördes kan man ingripa med stöd av den bestämmelse som förbjuder kringgående av skatt, såvida inte placeringen motiveras av företagsekonomiska skäl. Ett av syftena med kapital- och företagsskatteformen 1992 var att stärka företagets kapitalstruktur och därmed bl.a. förbättra deras förutsättningar att anpassa sig till konjunkturväxlingar. Dividendskattesystemet bidrar för sin del till att sporra företagen att samla kapital i bolaget. I företagsbeskattningen särskiljs inte tillgångarna utifrån deras art, utan ett bolags tillgångar betraktas med några få undantag som nettotillgångar när företagsinkomstens kapitalinkomstandel beräknas.

Trots att direktägd egendom och egendom som ägs indirekt behandlas olika i arvs- och gåvobeskattningen är situationerna inte i den mån jämförbara att skillnaden i skattebehandlingen skulle stå i strid med jämlikhetsbestämmelserna i grundlagen.

I propositionen föreslås varken en ny skattelättnad eller en ny form av skattelättnad. Avsikten är att lättnaden inom ramen för sin nuvarande utformning ska lindras ytterligare vid sådan överlåtelse som hör till lagens tillämpningsområde.

Det är också skäl att granska förslagen som en helhet. Som motvikt till att förmånen i form av skattelättnad ökar kommer vinsten vid överlåtelse av sådan egendom som omfattas av lättnaden att beskattas strängare. I många fall, kanske också regelmässigt, kommer beloppet av den skatt som ska betalas på den överlåtelsevinst som uppkommer vid försäljning av ett företag att vara större än beloppet av den skatteförmån som den skattskyldige tidigare fått i arvs- eller gåvobeskattningen. Beroende på situationen kan skatten som en följd av de samlade effekterna av arvs- eller gåvoskatten och skatten på överlåtelsevinst t.o.m. bli strängare än vid överlåtelse av egendom som den skattskyldige fått vederlagsfritt och som omfattas av normal arvs- eller gåvoskatt. I sådana fall är alltså den skatteförmån som den skattskyldige fått genom generationsväxlingen temporär. Däremot verkställs inte beskattningen om företaget överläts vidare inom familjen till

följande generationer genom förvärv som hör till tillämpningsområdet för skattelättnad vid generationsväxling enligt lagen om skatt på arv och gåva eller inkomstskattelagen.

På ovan nämnda grunder anser regeringen att den föreslagna regleringen inte kommer att stå i strid med grundlagens jämlikhetsbestämmelser utan att den rymms inom den prövningsrätt som getts till lagstiftaren. Enligt regeringens uppfattning kan lagen därmed stiftas i vanlig lagstiftningsordning. Regeringen finner det likväl önskvärt att grundlagsutskottets utlåtande om ärendet begärs.

1.4 Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft så snart som möjligt. Lagarna avses träda i kraft samtidigt.

Ändringen av lagen om skatt på arv och gåva tillämpas i regel på generationsväxling-

ar där skattskyldigheten har inträtt efter lagens ikraftträdande.

Ändringen av inkomstskattelagen tillämpas på överlåtelse av egendom som den skattskyldige fått som gåva den dag ändringarna i lagen om skatt på arv och gåva träder i kraft eller därefter eller i arv på basis av ett dödsfall som inträffat under denna tid.

Avsikten är emellertid att skattelättnaden vid arvs- och gåvobeskattningen på den skattskyldiges yrkande ska kunna tillämpas retroaktivt på det sätt som anges i detaljmotiveringen till arvs- och gåvoskattelagens ikraftträdandebestämmelse. Hur inkomstskattelagen ska tillämpas i dessa situationer beskrivs i detaljmotiveringen till lagens ikraftträdandebestämmelse.

Med stöd av vad som anförts ovan föreläggs Riksdagen följande lagförslag:

1.

Lag**om ändring av lagen om skatt på arv och gåva**

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen av den 12 juli 1940 om skatt på arv och gåva (378/1940) 55 §, 56 § 3 mom. och 57 §,
sådana de lyder, 55 § i lag 1110/1994, 507/1998, 909/2001 och 1144/2005, 56 § 3 mom. i nämnda lag 507/1998 och 57 § i lag 1084/2000, och
fogas till lagen nya 55 a och 55 b § som följer:

55 §

På ansökan som en skattskyldig gjort hos skatteverket före verkställandet av beskattningen lämnas en del av arvs- eller gåvoskatten odebiterad, om

1) i det skattepliktiga arvet eller den skattepliktiga gåvan ingår en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav,

2) den skattskyldige med de medel som han eller hon har fått i arv eller som gåva fortsätter att bedriva jordbruk eller jord- och skogsbruk eller annan företagsverksamhet på en gårdsbruksenhet som erhållits i arv eller som gåva eller i ett sålunda erhållet företag, och

3) den för en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav, som avses i 1 punkten, påförda arvs- eller gåvoskattens proportionella andel av hela skatten överstiger 850 euro.

För beräkning av den del av skatten som ska lämnas odebiterad dras från skatt som påförts enligt denna lag av den skatt som borde påföras för arvsandelen eller gåvan om de i 55 a § avsedda tillgångar som hör till en gårdsbruksenhet eller till ett annat företag och de skulder som hänför sig till tillgångarna skulle värderas på det sätt som föreskrivs i 55 a §. Den erhållna skillnaden eller, om skillnaden är större än den del av den i 1 mom. 3 punkten avsedda arvs- och gåvoskatten som överstiger 850 euro, det sistnämnda beloppet, debiteras inte.

Om överlåtelse av en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav, i sådana fall som avses i 1 mom. 2 punkten, delvis sker mot vederlag och vederlaget överstiger 50

procent av det gängse värdet, lämnas gåvoskatten för gårdsbruksenheten, företaget eller delen därav i sin helhet odebiterad.

55 a §

När den skattelättnad som avses i 55 § tillämpas ska tillgångarna och de skulder som hänför sig till dem värderas på följande sätt:

1) en gårdsbruksenhets jordbruksmark och den motsvarande rättigheten till samlat gårdsstöd inom GJP samt byggnader, konstruktioner, maskiner, redskap och anordningar inom jordbruket värderas till 20 procent av beloppet enligt de grunder som fastställs i 4 kap. i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005),

2) skog som hör till en gårdsbruksenhet värderas till 20 procent av värdet enligt 7 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen,

3) om bostadsbyggnad som hör till jordbruket på en gårdsbruksenhet och dess byggplats samt byggplatsen för en produktionsbyggnad som hör till gårds- eller skogsbruket värderas till 20 procent av beloppet enligt de grunder som fastställs i 5 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen,

4) maskiner och anordningar som hör till skogsbruket på en gårdsbruksenhet värderas till 20 procent av den del av anskaffningsutgiften för dem som inte avskrivits vid beskattningen,

5) lantbrukets husdjur, produkter från jordbruket och utsäde, gödselmedel, kraftfoder och andra sådana tillbehör som skaffats för jordbruket värderas till 20 procent av det gängse värdet,

6) företagstillgångar som hör till ett annat företag än en gårdsbruksenhet värderas med de undantag som nämns i 7 punkten till 20 procent av beloppet enligt grunderna i 3 kap. i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen eller, om dessa grunder inte är tillämpliga, till 20 procent av det gängse värdet,

7) ett aktiebolags företagstillgångar värderas till ett belopp som motsvarar 20 procent av det belopp som uträknats enligt de grunder som fastställs i 4 och 5 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen.

Jordbruksmarken och den motsvarande rättighet till samlat gårdsstöd inom GJP som överläts i samband med den värderas tillsammans till det belopp som avses i 1 mom. 1 punkten.

Vid värdering av tillgångar enligt lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen tillämpas de grunder som ska iaktas eller som har iakttagits vid den inkomstbeskattning som ska verkställas eller som har verkställts för året före skattskyldighetens inträde.

55 b §

Överlåter en skattskyldig frivilligt, innan fem år förflutit från den dag då arvs- eller gåvoskatten verkställdes, huvuddelen av en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav, för vilken beviljats den lättnad som avses i 55 §, påförs den skattskyldige med stöd av 55 § den skatt som lämnats odebiterad, höjd med 20 procent.

Vad som bestäms i 1 mom. tillämpas på motsvarande sätt på situationer där företagets verksamhet upphör eller annat än tillfälligt

minskas betydligt, om detta inte beror på att verksamheten är uppenbart olönsam eller på den skattskyldiges död eller arbetsförmåga till följd av den skattskyldiges sjukdom eller har andra därmed jämförbara orsaker.

Den skattskyldige ska hos skatteverket anmäla ovan nämnda överlåtelse eller att verksamheten upphör eller minskar. Anmälan ska göras inom tre månader från det att överlåtelser skett, verksamheten upphört eller från det att det blivit uppenbart att minskningen i verksamheten är av bestående art. Vid debiteringen skall 40 § iaktas i tillämpliga delar.

56 §

Om av den skattskyldige i enlighet med 55 b § debiteras den skatt som med stöd av 55 § lämnats odebiterad, bestämmer skatteverket att alla härvid ännu obetalda betalningsposter ska uppbäras i samband med den följande uppbördsraten.

57 §

I 55, 55 b och 56 § avses med en del av en gårdsbruksenhet eller ett annat företag även minst en tiondel av de aktier eller andelar som berättigar till innehav av en gårdsbruksenhet eller ett företag.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas när skattskyldigheten har inträtt efter lagens ikraftträdande.

På yrkande av den skattskyldige ska lagen tillämpas också i de fall där skattskyldigheten har inträtt den 16 maj 2008 eller därefter före lagens ikraftträdande.

2.

Lag**om ändring av 47 § i inkomstskattelagen**

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i inkomstskattelagen av den 30 december 1992 (1535/1992) 47 § 1 mom., sådant det lyder i lag 728/2004, som följer:

47 §

Särskilda stadganden om uträkning av anskaffningsutgiften för egendom

Till anskaffningsutgiften för egendom räknas även utgifterna för grundlig förbättring av denna under den skattskyldiges ägartid. Som anskaffningsutgift för egendom som erhållits vederlagsfritt betraktas beskattningsvärdet vid arvs- och gåvobeskattningen. När en gårds- eller skogsbruksenhet eller ett annat företag eller en del därav som omfattas av den lättnad som avses i 55 § i lagen om skatt på arv och gåva (378/1940) överläts, betraktas som anskaffningsutgift det belopp för vilket arvs- eller gåvoskatt har betalats. Anskaffningsutgiften för egendomen räknas dock alltid ut på gåvogivarens anskaffningsutgift, om gåvotagaren överläter den egen-

dom han eller hon fått innan ett år har förflutit från gåvan.

Denna lag träder i kraft den 2008 .
Lagen tillämpas på överlåtelse av egendom som erhållits som gåva den dag lagen träder i kraft eller därefter eller i arv på basis av ett dödsfall som inträffat efter nämnda dag.

Lagen tillämpas också på egendom som överläts den dag lagen träder i kraft eller därefter, om överlåtaren har fått egendomen som gåva den 16 maj 2008 eller därefter eller i arv på basis av ett dödsfall som inträffat nämnda dag eller därefter och har beviljats lättnad vid debiteringen av arvsskatt eller gåvoskatt enligt 3 mom. i ikraftträdandebestämmelsen i lagen om ändring av lagen om skatt på arv på skatt och gåva (/).

Helsingfors den 16 maj 2008

Republikens President

TARJA HALONEN

Finansminister *Jyrki Katainen*

1.

Lag**om ändring av lagen om skatt på arv och gåva**

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen av den 12 juli 1940 om skatt på arv och gåva (378/1940) 55 §, 56 § 3 mom. och 57 §,
sådana de lyder, 55 § i lag 1110/1994, 507/1998, 909/2001 och 1144/2005, 56 § 3 mom. i nämnda lag 507/1998 och 57 § i lag 1084/2000, och
fogas till lagen nya 55 a och 55 b § som följer:

Gällande lydelse

55 §

På ansökan som en skattskyldig gjort hos skatteverket före verkställandet av beskattningen lämnas en del av arvs- eller gåvoskatten odebiterad, om

1) i det skattepliktiga arvet eller den skattepliktiga gåvan ingår en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav,

2) den skattskyldige med de medel som han erhållit i arv eller som gåva fortsätter att bedriva jordbruk eller jord- och skogsbruk eller annan företagsverksamhet på en gårdsbruksenhet, som erhållits i arv eller som gåva, eller i ett sålunda erhållit företag, och

3) den för en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav, som avses i 1 punkten, påförda arvs- eller gåvoskattens proportionella andel av hela skatten överstiger 850 euro.

För beräkning av den del av skatten som skall lämnas odebiterad avdras från skatt som påförts enligt denna lag den skatt som borde påföras för arvsandelen eller gåvan, om gårdsbruksenhetens jordbruksjord och den motsvarande rättigheten till samlat gårdsstöd inom ramen för GJP, byggnader, konstruktioner, maskiner, redskap och anordningar samt skulder som hänför sig till dem, ävensom till ett annat företag än en gårdsbruksenhet hörande företagsförmögenhet skulle värderas till ett belopp som motsvarar 40 procent av beloppet enligt de grunder i 3 och 4 kap. i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen

Föreslagen lydelse

55 §

På ansökan som en skattskyldig gjort hos skatteverket före verkställandet av beskattningen lämnas en del av arvs- eller gåvoskatten odebiterad, om

1) i det skattepliktiga arvet eller den skattepliktiga gåvan ingår en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav,

2) den skattskyldige med de medel som han eller hon har fått i arv eller som gåva fortsätter att bedriva jordbruk eller jord- och skogsbruk eller annan företagsverksamhet på en gårdsbruksenhet som erhållits i arv eller som gåva eller i ett sålunda erhållit företag, och

3) den för en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav, som avses i 1 punkten, påförda arvs- eller gåvoskattens proportionella andel av hela skatten överstiger 850 euro.

För beräkning av den del av skatten som ska lämnas odebiterad dras från skatt som påförts enligt denna lag av den skatt som borde påföras för arvsandelen eller gåvan om *de i 55 a § avsedda tillgångar som hör till en gårdsbruksenhet eller till ett annat företag och de skulder som hänför sig till tillgångarna skulle värderas på det sätt som föreskrivs i 55 a §. Den erhållna skillnaden eller, om skillnaden är större än den del av den i 1 mom. 3 punkten avsedda arvs- och gåvoskatten som överstiger 850 euro, det sistnämnda beloppet, debiteras inte.*

(1142/2005) som skall iakttas eller har iakttagits vid den inkomstbeskattning som skall verkställas eller har verkställts för året före skattskyldighetens inträde. Aktiebolags företagsförmögenhet värderas till ett belopp som motsvarar 40 procent av det belopp som uträknats enligt grunderna i 4 och 5 § i nämnda lag.

Tillgångar som inte räknas till nettoförmögenheten värderas som följer:

1) skog som hör till en gårdsbruksenhet till 40 procent av sitt värde enligt 7 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen,

2) bostadsbyggnaden på en gårdsbruksenhet och byggplatsen för en produktionsbyggnad inom skogsbruket till 40 procent av beloppet enligt grunderna i 5 kap. i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen,

3) produktionsbyggnader, maskiner och anordningar inom skogsbruket till 40 procent av den del av anskaffningsutgiften för dem som inte avskrivits vid beskattningen, och

4) andra tillgångar till 40 procent av sitt gängse värde.

Den skillnad som avses i 2 mom. eller, om den är större än den del av den i 1 mom. 3 punkten avsedda arvs- och gåvoskatten som överstiger 850 euro, det sistnämnda beloppet, debiteras inte.

Om överlåtelse av en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav, i sådana fall som avses i 1 mom. 2 punkten, delvis sker mot vederlag och vederlaget överstiger 50 procent av det gängse värdet, lämnas gåvoskatten för gårdsbruksenheten, företaget eller delen därav i sin helhet odebiterad.

Överlåter en skattskyldig, innan fem år förflutit från den dag då arvs- eller gåvobeskattningen verkställdes, huvuddelen av en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav, för vilken beviljats skattelättnad som avses i 2 eller 3 mom., påförs den skattskyldige den skatt som med stöd av denna paragraf lämnats odebiterad, förhöjd med 20 procent.

Den skattskyldige skall inom tre månader efter en sådan överlåtelse av egendom som avses i 4 mom. göra en anmälan om denna till skatteverket. Vid debiteringen skall 40 § iakttas i tillämpliga delar.

Vid tillämpningen av 2 mom. värderas jordbruksjord och den rättighet till samlat gårdsstöd inom ramen för GJP som samtidigt

Om överlåtelse av en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav, i sådana fall som avses i 1 mom. 2 punkten, delvis sker mot vederlag och vederlaget överstiger 50 procent av det gängse värdet, lämnas gåvoskatten för gårdsbruksenheten, företaget eller delen därav i sin helhet odebiterad.

överlåts för jordbruksjorden tillsammans till ett belopp som motsvarar 40 procent av värdet för jordbruksjorden vid förmögenhetsbeskattning.

55 a §

När den skattelättnad som avses i 55 § tillämpas ska tillgångarna och de skulder som hänför sig till dem värderas på följande sätt:

1) en gårdsbruksenhets jordbruksmark och den motsvarande rättigheten till samlat gårdsstöd inom GJP samt byggnader, konstruktioner, maskiner, redskap och anordningar inom jordbruket värderas till 20 procent av beloppet enligt de grunder som fastställs i 4 kap. i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005),

2) skog som hör till en gårdsbruksenhet värderas till 20 procent av värdet enligt 7 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen,

3) om bostadsbyggnad som hör till jordbruket på en gårdsbruksenhet och dess byggplats samt byggplatsen för en produktionsbyggnad som hör till gårds- eller skogsbruket värderas till 20 procent av beloppet enligt de grunder som fastställs i 5 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen,

4) maskiner och anordningar som hör till skogsbruket på en gårdsbruksenhet värderas till 20 procent av den del av anskaffningsutgiften för dem som inte avskrivits vid beskattningen,

5) lantbrukets husdjur, produkter från jordbruket och utsäde, gödselmedel, kraftfoder och andra sådana tillbehör som skaffats för jordbruket värderas till 20 procent av det gängse värdet,

6) företagstillgångar som hör till ett annat företag än en gårdsbruksenhet värderas med de undantag som nämns i 7 punkten till 20 procent av beloppet enligt grunderna i 3 kap. i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen eller, om dessa grunder inte är tillämpliga, till 20 procent av det gängse värdet,

7) ett aktiebolags företagstillgångar värderas till ett belopp som motsvarar 20 procent av det belopp som uträknats enligt de grunder som fastställs i 4 och 5 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen.

Jordbruksmarken och den motsvarande rättighet till samlat gårdsstöd inom GJP som överläts i samband med den värderas tillsammans till det belopp som avses i 1 mom. 1 punkten.

Vid värdering av tillgångar enligt lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen tillämpas de grunder som ska iaktas eller som har iakttagits vid den inkomstbeskattning som ska verkställas eller som har verkställts för året före skattskyldighetens inträde.

55 b §

Överlåter en skattskyldig frivilligt, innan fem år förflutit från den dag då arvs- eller gåvoskatten verkställdes, huvuddelen av en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav, för vilken beviljats den lättnad som avses i 55 §, påförs den skattskyldige med stöd av 55 § den skatt som lämnats odebiterad, höjd med 20 procent.

Vad som bestäms i 1 mom. tillämpas på motsvarande sätt på situationer där företagets verksamhet upphör eller annat än tillfälligt minskas betydligt, om detta inte beror på att verksamheten är uppenbart olönsam eller på den skattskyldiges död arbetsoförmåga till följd av den skattskyldiges sjukdom eller har andra därmed jämförbara orsaker.

Den skattskyldige ska hos skatteverket anmäla ovan nämnda överlåtelse eller att verksamheten upphör eller minskar. Anmälan ska göras inom tre månader från det att överlåtelsen skett, verksamheten upphört eller från det att det blivit uppenbart att minskningen i verksamheten är av bestående art. Vid debiteringen skall 40 § iaktas i tillämpliga delar.

56 §

Om den skattskyldige överlåter den huvudsakliga delen av en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav, som avses ovan, bestämmer skatteverket att alla härvid ännu obetalda betalningsposter skall uppbäras i samband med den följande uppbördsraten.

56 §

Om av den skattskyldige i enlighet med 55 b § debiteras den skatt som med stöd av 55 § lämnats odebiterad, bestämmer skatteverket att alla härvid ännu obetalda betalningsposter ska uppbäras i samband med den följande uppbördsraten.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

57 §

Ovan i 55 och 56 § avses med en del av en gårdsbruksenhet eller ett annat företag även minst en tiondel av de aktier eller andelar som berättigar till innehav av en gårdsbruksenhet eller ett företag.

57 §

I 55, 55 b och 56 § avses med en del av en gårdsbruksenhet eller ett annat företag även minst en tiondel av de aktier eller andelar som berättigar till innehav av en gårdsbruksenhet eller ett företag.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas när skattskyldigheten har inträtt efter lagens ikraftträdande.

På yrkande av den skattskyldige ska lagen tillämpas också i de fall där skattskyldigheten har inträtt den 16 maj 2008 eller därefter före lagens ikraftträdande.

2.

Lag

om ändring av 47 § i inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut *ändras* i inkomstskattelagen av den 30 december 1992 (1535/1992) 47 § 1 mom., sådant det lyder i lag 728/2004, som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

47 §

Särskilda stadganden om uträkning av anskaffningsutgiften för egendom

Till anskaffningsutgiften för egendom räknas även utgifterna för grundlig förbättring av denna under den skattskyldiges ägartid. Som anskaffningsutgift för egendom som erhållits vederlagsfritt anses beskattningsvärdet vid arvs- och gåvobeskattningen. Anskaffningsutgiften räknas dock ut av gåvogivarens anskaffningsutgift om gåvomottagaren överlåter den egendom han erhållit innan ett år har förflutit från gåvan.

47 §

Särskilda stadganden om uträkning av anskaffningsutgiften för egendom

Till anskaffningsutgiften för egendom räknas även utgifterna för grundlig förbättring av denna under den skattskyldiges ägartid. Som anskaffningsutgift för egendom som erhållits vederlagsfritt betraktas beskattningsvärdet vid arvs- och gåvobeskattningen. *När en gårds- eller skogsbruksenhet eller ett annat företag eller en del därav som omfattas av den lättnad som avses i 55 § i lagen om skatt på arv och gåva (378/1940) överläts, betraktas som anskaffningsutgift det belopp för vilket arvs- eller gåvoskatt har betalats. Anskaffningsutgiften för egendomen räknas dock alltid ut på gåvogivarens anskaffningsutgift, om gåvotagaren överlåter den egendom han eller hon fått innan ett år har förflutit från gåvan.*

*Denna lag träder i kraft den 2008 .
Lagen tillämpas på överlåtelse av egendom som erhållits som gåva den dag lagen träder i kraft eller därefter eller i arv på basis av ett dödsfall som inträffat efter nämnda dag.*

Lagen tillämpas också på egendom som överläts den dag lagen träder i kraft eller därefter, om överlåtaren har fått egendomen som gåva den 16 maj 2008 eller därefter eller i arv på basis av ett dödsfall som inträffat nämnda dag eller därefter och har beviljats lättnad vid debiteringen av arvsskatt eller gåvoskatt enligt 3 mom. i ikraftträdandebestämmelsen i lagen om ändring av lagen om skatt på arv på skatt och gåva (/).
