

VEROHALLINTO
Esikunta- ja oikeusyksikkö
PL 325
00052 VERO

LAUSUNTO

22.8.2016

Valtiovarainministeriö
valtiovarainministerio@vm.fi

Viite / Diaarinumero
VM071:00/2016
A47/00 00 01/2016

Verohallinto esittää lausuntonaan luonnoksesta hallituksen esitykseksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta seuraavaa:

Hallituksen esitysluonnos

Perintö- ja lahjaverolakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että verotusta kevennettäisiin veroasteikkojen kaikissa portaissa. Kevennykset painotettaisiin yritysten ja maatilojen sukupolvenvaihdosten edistämiseksi ensimmäisen veroluokan lahjaveroasteikon yläpäähän. Perintö- ja lahjaverolakia muutettaisiin lisäksi siten, että perittävän kuoleman johdosta maksettavan vakuutuskorvauksen ja siihen verrattavan taloudellisen tuen osittainen verovapaus poistettaisiin. Maatilan ja muun yrityksen sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevia säännöksiä muutettaisiin siten, että kun alaikäisen perillisen perintöosaan kuuluu huojennuksen edellytykseksi säädetty osa osakeyhtiön omistamiseen oikeuttavista osakkeista, yritystoiminnan jatkamisen arvioimisessa voitaisiin perillisen jatkamisena pitää myös edunvalvojan toimintaa osakeyhtiössä. Perintö- ja lahjaverolakiin lisättäisiin säännös siitä, että perintöveroa ei lähetetä ulosottoon eikä sen perusteella haeta verovelvollista konkurssiin tai tietoa siitä merkitä verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetussa laissa säädettyyn verovelkarekisteriin ennen kuin kaksi vuotta on kulunut veron ensimmäisestä eräpäivästä.

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

Lainsäädäntömuutokset olisi tarkoitus tulla voimaan vuoden 2017 alusta lukien. Perintö- ja lahjaverolakia sovellettaisiin tapauksiin, joissa verovelvollisuus on alkanut lain tultua voimaan. Perintöveron perimistä koskeva säännös tulisi kuitenkin voimaan vasta 1. päivänä marraskuuta 2017 ja sitä sovellettaisiin myös tilanteissa, joissa verovelvollisuus on alkanut ennen lain voimaantuloa, jos veron ensimmäinen eräpäivä on lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Perintö- ja lahjaveroasteikot

Esitysluonnoksessa ehdotetaan perintö- ja lahjaverotuksen veroasteikkoja muutettavaksi keventämällä verotusta asteikkojen kaikissa portaissa. Yritysten ja maatilojen sukupolvenvaihdosten edistämiseksi kevennykset kohdentuisivat painotetusti ensimmäisen veroluokan lahjaveroasteikon yläpäähän siten, että ylin veroprosentti alennettaisiin 20:stä 15:een ja alentamalla verotettava osuus, josta lähtien ylintä prosenttia sovelletaan miljoonasta eurosta 500 000 eroon. Lahjaverotuksessa pienin verotettava määrä korotettaisiin 4 000 eurosta 5 000 euroon. Perintöveroasteikkoja ehdotetaan alennettavaksi yhdestä kolmeen prosenttiyksiköllä ja ylin porras alennettavaksi miljoonasta eurosta 500 000 euroon. Toisen veroluokan portaat asetettaisiin ensimmäisen veroluokan portaita vastaaviksi.

Verohallinnolla ei ole huomautettavaa luonnostelluista asteikkomuutoksista. Verohallinto toteaa, että luonnoksessa kuvatut asteikkomuutokset aiheuttaisivat voimaan tullessaan Verohallinnossa lisätyötä päivitettäessä asianomaiset asiakasohjeet ja tietojärjestelmä sekä asiakkaiden ohjauksessa ja neuvonnassa.

Alaikäisen perinnönsaajan oikeus sukupolvenvaihdoshuojennukseen

Sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevaan perintö- ja lahjaverolain 55 §:ään ehdotetaan luonnoksessa lisättäväksi 9 momentti koskien tilannetta, jossa alaikäisen perillisen perintöosaan kuuluu huojennuksen edellytykseksi säädetty osa osakeyhtiön omistamiseen oikeuttavista osakkeista. Tällöin yritystoiminnan jatkamisen arvioimisessa voitaisiin perillisen jatkamisena pitää myös edunvalvojan toimintaa osakeyhtiössä. Muissa yritysmuodoissa alaikäisen perinnönsaajan asema ei muuttuisi.

Nykytilan arviointia koskevan esitysluonnoksen kohdan 2.3. toisen kappaleen alussa todetaan: ”Jos perillinen on lähellä täysi-ikäisyyttä ja aikoiisi jatkaa toimintaa, tilanteeseen voi tuoda avun mahdollisuus pyytää Verohallinnolta pidennystä määrääaikaan, jonka kuluessa perukirja on toimitettava Verohallinnolle samoin kuin mahdollisuus pyytää verotuksen toimittamisen lykkäämistä enintään vuodella perukirjan toimittamisesta.” Täydennyksenä tähän voisi todeta, että ennen näitä toimenpiteitä Verohallinto voi pidentää perunkirjoituksen kolmen kuukauden toimitamisaikaa sanotun määräajan aikana tehdystä hakemuksesta perintökaaren 20:1 §:n mukaisesti.

Verohallinto pitää alaikäisen perinnönsaajan sukupolvenvaihdoksen perusteella myönnettävän veronhuojennusoikeuden laajentamista asianomaisella säännöksellä perusteltuna. Vaikka säännös on omiaan selkiyttämään näiden sukupolvenvaihdokseen perustuvien veronhuojennustilanteiden verotuskäsittelyä, voisi perusteluissa kuitenkin selvittää ”alaikäisen perillisen edunvalvojan” käsitettä sen mukaisesti, mitä alaikäisen taloudellisten asioiden hoitamisesta tai edunvalvonnan merkitsemisestä holhousasioiden rekisteriin säädetään holhoustoimesta annetussa laissa (442/1999).

Perintö- ja lahjaverolain 52 §:n 3 momentti

Perintö- ja lahjaverolakiin lisättäväksi esitettävän 52 §:n 3 momentin mukaan maksamatta olevaa perintöveroa, sen korotusta ja viivästysseuraamusta ei kuitenkaan lähetetä ulosottoon eikä sen perusteella haeta verovelvollisen asettamista konkurssiin tai tietoa siitä merkitä verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetussa laissa säädettyyn verovelkarekisteriin ennen kuin kaksi vuotta on kulunut veron ensimmäisestä eräpäivästä. Ajalta perittäisiin normaali viivästyskorko. Esitysluonnoksen mukaan säännös esitetään lisättäväksi perintöverosta aiheutuvien rahoitusvaikeuksien helpottamiseksi. Perintöverotuksen epäkohdaksi on monesti koettu se, että vero on maksettava ennen kuin perintövaroja voidaan käyttää veron maksun rahoittamiseen. Edelleen luonnoksen mukaan maksuvaikeudet ovat yhteinen ongelma kaikille epälikvidejä varoja periville, joiden omakaan rahoitusasema ei ole riittävä verosta suoriutumiseksi. Maksuajan myöntäminen esimerkiksi vain yritysvarallisuutta periville olisi sen vuoksi yhdenvertaisuusnäkökohdista ongelmallista.

Esitysluonnoksen mukaan perintöveron perintää koskeva ehdotus ei sellaisenaan vähentäisi verotuloja, mutta se siirtäisi verotulojen kertymää kertaluonteisesti seuraavalle vuodelle kahdessa vaiheessa, arviolta 15 miljoonalla eurolla vuonna 2018 ja 15 miljoonalla eurolla vuonna 2019. Tämän jälkeen vaikutus tasaantuisi.

Säännöksen ulottaminen koskemaan kaikkia perintöverovelvollisia on perustuslakiin sisältyvän yhdenvertaisuusperiaatteen mukaista. Verohallinto katsoo, että säännökseen sisältyvä perintöveron lopullisen perinnän suhteellisen pitkä lykkääminen on kuitenkin olennainen poikkeus yleisistä perintäsäännöksistä ja saattaa aiheuttaa veronsaajille verotulojen menetyksiä.

Perittävän kuoleman johdosta maksettavat vakuutuskorvaukset

Esitysluonnoksen mukaan perintö- ja lahjaverolakia ehdotettaisiin muutettavaksi siten, että perittävän kuoleman johdosta maksettavan vakuutuskorvauksen ja siihen verrattavan taloudellisen tuen osittainen verovapaus poistettaisiin. Tästä muutoksesta kertyvä lisätuotto käytettäisiin veroasteikkojen kevennykseen.

Verohallinto pitää muutosta perusteltuna. Osaltaan muutos olisi myös yksinkertaistamassa perintöverotusasioiden käsittelyä, kun kuolintapauksen perusteella maksettujen vakuutusetuksien perintöverosta osittain vapaiden osuuksien seuranta poistuisi verotusmenettelystä.

Perintönä tai lahjana saadun yrityksen edelleen luovutuksen luovutusvoittoverotus

Esitysluonnoksessa esitetään lisättäväksi tuloverolain 47 §:n 1 momenttiin säännös, jonka mukaan luovutettaessa perintönä tai lahjana saatu maatala, muu yritys tai sen osa, johon on sovellettu perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevia säännöksiä, hankintamenona pidettäisiin sitä määrää, josta perintö- tai lahjavero on suoritettu. Lahjoituksesta on pitänyt kulua vähintään vuosi. Säännöstä sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2017 toimitettavassa tuloverotuksessa.

Verohallinto esittää luonnosesityksestä ilmenevää tuloverolain 47 §:n sanamuotoa muutettavaksi seuraavasti: *"huojennetun omaisuuden hankintamenona käytetään*

sitä arvoa, joka on laskettu perintö- ja lahjaverolain 55 §:n toisen momentin mukaisesti.” Hankintamenon määrittäminen olisi esitysluonnoksen säännöstekstin perusteella toimitettavassa luovutusvoiton tuloverotuksessa ongelmallista. Näin olisi muun muassa tilanteessa, jossa käyvän arvon mukainen vero olisi 1200 euroa, huojennettu arvo nollaverotukseen johtava ja määrättävä vero siten 850 euroa. Tällaisessa tilanteessa ei olisi selvitettävissä käypää arvoa tai huojennettua arvoa, jonka perusteella perintö- tai lahjavero olisi suoritettu. Säännöstekstin muuttaminen on siten tarpeen hankintamenon määrittämisen selkeyttämiseksi.

Luonnosesityksen kohdassa 2.6. sivun 14 ensimmäisessä kappaleessa lienee painovirhe virkkeessä ”Maatalouteen liittyvien hyödykkeiden, lukuun ottamatta maatilán tilauksia, luovutushinnat käsitellään maatalouden tulona ja yksityisliik- keeseen kuuluvien hyödykkeiden luovutushinnat elinkeinotoiminnan tuloina.”

Verohallinnon käsityksen mukaan esitetyllä säännösmuutoksella ei olisi merkittä- viä vaikutuksia luovutusten tuloverotuskäsittelyyn varsinkaan, jos säännökseen tehdään edellä ilmenevä sanamuodon tarkennus. Perintö- ja lahjaverotuksessa vahvistetun arvon käyttäminen hankintamenona tuloverotuksessa on loogista. Tämän huojennetun arvon käyttäminen voi tosin johtaa verotuksen kiristymiseen joissain tilanteissa verrattuna nykyiseen verotuskäytäntöön, jossa hankintameno- na käytetään käypää arvoa. Hallituksen esitysluonnoksessa esitetyt seikat huomi- oon ottaen ja kun perintö- ja lahjaveroasteikon alentaminen osaltaan kompensoi myös tätä muutosta, voidaan ehdotettuja muutoksia pitää perusteltuina.

Lainsäädäntömuutosten voimaantulo sekä vaikutukset Verohallinnon tietojärjestelmiin

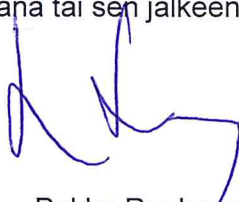
Esitysluonnoksen mukaan säännökset ehdotetaan tuleviksi voimaan vuoden 2017 alusta lukien. Perintö- ja lahjaverolakia sovellettaisiin tapauksiin, joissa verovelvol- lisuus alkaa lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Perintöveron perimistä kos- keva perintö- ja lahjaverolain 52 §:n 3 momentti tulisi kuitenkin voimaan vasta 1 päivänä marraskuuta 2017, koska uudentyyppisen menettelyn käyttöönotto ei ole Verohallinnossa vireillä olevan mittavan tietojärjestelmäuudistuksen vaatimien resurssitarpeiden vuoksi mahdollista aiemmin. Edelleen luonnoksen mukaan eh- dotettua säännöstä sovellettaisiin kuitenkin myös tilanteissa, joissa verovelvolli- suus on syntynyt ennen lain voimaantuloa, jos veron ensimmäinen eräpäivä on lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Ehdotetuilla lakimuutoksilla on vaikutusta Valmis-hankkeen kolmeen eri projektiin, joiden käyttöönotot ajoittuvat vuosille 2016 ja 2017 (RO2:n Lahjaverotuksen OmaVero:n pilotti – lokakuu 2016, RO2- tammikuu 2017 ja RO3 – marraskuu 2017).

Verohallinnon näkemyksen mukaan esitysluonnoksen perintö- ja lahjaverolain pe- rintö- ja lahjaverotusta koskevat 1.1.2017 voimaan tulevat muutokset pystytään vielä huomioimaan valmishankeprojekteissa. Tämä edellyttää sitä, että tietojärjes- telmämuutosten tekeminen voidaan aloittaa riittävän ajoissa.

Verohallinnon maksamisen valvonnan prosessiin vaikuttavien muutosten on tär- keää tulla voimaan vasta valmisohjelmiston kolmannen käyttöönottovaiheen (RO3) yhteydessä 1.11.2017. Lain 52 §:n 3 momentin voimaantulosäännöksen

mukaan ehdotettua säännöstä sovellettaisiin kuitenkin myös tilanteissa, joissa verovelvollisuus on syntynyt ennen lain voimaantuloa, jos veron ensimmäinen eräpäivä on lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Tämä voimaantulosäännös tulisi kirjoittaa siten, ettei jää epäselvyyttä siitä, tarkoitetaanko säännöksessä lain yleistä voimaantulohetkeä vai 52 §:n 3 momentin voimaantulohetkeä. Verohallinnon käsityksen mukaan voimaantulosäännös tulisi kirjoittaa siten, että perintö- ja lahjaverolain 52 §:n 3 momentti tulee voimaan 1. päivänä marraskuuta 2017 ja sitä sovelletaan myös, kun verovelvollisuus on alkanut ennen momentin voimaantulopäivää eli 1. päivänä marraskuuta 2017, jos veron ensimmäinen eräpäivä on momentin voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.



Pääjohtaja

Pekka Ruuhonen



Ylitarkastaja

Markus Kautto