

RP 109/2017 rd

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av lagen om överlåtelseskatt

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås att lagen om överlåtelseskatt ändras så att överlåtelseskatt inte ska betalas vid en i inkomstskattelagen avsedd ändring av verksamhetsformen, då en person som driver näring, utövar yrke eller bedriver jord- eller skogsbruk för att fortsätta denna verksamhet bildar ett aktiebolag vars aktier han tecknar. Skattefriheten ska gälla såväl fast egendom som värdepappersegendom.

Därtill föreslås det en ändring av bestämmelsen som gäller utredning om överlåtelse av fastighet som ska visas upp för inskrivningsmyndigheten. Enligt förslaget utgörs en tillräcklig utredning om att skatt inte ska betalas av en överlåtelsehandling för apportegendom som innehåller en specifikation över den egendom som omfattas av skattefriheten och den skattskyldiges försäkran om att det är frågan om en överlåtelse som uppfyller förutsättningarna för skattefrihet.

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2018 och avses bli behandlad i samband med den.

Lagen avses träda i kraft vid ingången av 2018.

MOTIVERING

1 Nuläge

1.1 Överlåtelsebeskattning

1.1.1 Överlåtelsebeskattning då en person som driver näring, utövar yrke eller bedriver jord- eller skogsbruk fortsätter med sin verksamhet i form av ett aktiebolag

Enligt lagen om överlåtelseskatt (931/1996) betalas överlåtelseskatt på överlåtelse av äganderätt till fastigheter och värdepapper. Förvärvaren är skattskyldig. Grunden för skatt är köpeskillingen eller annat vederlag. När det gäller värdepapper hänförs till skattegrunden också på det sätt som avses i 20 § i den lagen förvärvarens betalningar till någon annan än överlåtaren, vilka utgör villkor i överlåtelseavtalet, samt betalningsåtaganden som förvärvaren i enlighet med villkoren i överlåtelseavtalet ansvarar för gentemot överlåtaren eller någon annan, om betalningen eller betalningsåtagandet kommer överlåtaren till godo. I grunden för överlåtelseskatt inräknas dessutom i enlighet med 20 § 4 och 5 mom. i lagen om överlåtelseskatt bolagslån som belastar aktierna, om föremålet för överlåtelsen är ett sådant fastighetsbolag som avses i 20 § 3 mom. i den lagen.

Vid överlåtelse av en fastighet utgör skattesatsen 4 procent och vid överlåtelse av värdepapper 1,6 procent. Skattesatsen är dock 2,0 procent, om föremålet för överlåtelsen är ett sådant fastighetsbolag som avses i 20 § 3 mom. i lagen om överlåtelseskatt.

I 4 § i lagen om överlåtelseskatt föreskrivs om befrielse från överlåtelseskatt vid ändring av samfundsform. Skatt ska inte betalas för överlåtelse av fastighet till ett samfund som fortsätter den överförda verksamheten då det grundar sig på ändring av samfundsform, om arrangementet genomförs enligt lagstiftningen för samfundet i fråga. Begreppet samfund är när det gäller överlåtelsebeskattning bolagsrättsligt och sålunda betraktas också personbolag som samfund vid överlåtelsebeskattning. Sålunda är en ombildning av personbolag till aktiebolag för närvarande fri från överlåtelseskatt.

Om det i stället är frågan om ändring av samfundsformen, då en person som driver näring eller utövar yrke eller bedriver jord- eller skogsbruk för att fortsätta med denna verksamhet bildar ett aktiebolag vars aktier han tecknar, behandlas ändringen av samfundsformen som en överlåtelse i enlighet med 4 § 4 mom. i lagen om överlåtelseskatt. I enlighet med 4 § 4 mom. och 16 § 2 mom. i den lagen beräknas skatten utgående från det verkliga värdet av den överlåtna egendomen vid tidpunkten för överlåtelsen. Denna skattskyldighet påverkas inte av huruvida överlåtelsen lämpar sig för sådana bestämmelser som avses i 24 § i inkomstskattelagen (1535/1992).

1.1.2 Betalningstiden för överlåtelseskatt och kontrollförfarande

För överlåtelse av värdepapper ska på eget initiativ betalas överlåtelseskatt och lämnas in en anmälan till Skatteförvaltningen inom två månader från överlåtelsen. I fråga om fastigheter ska skatten betalas senast när lagfart eller inskrivning söks eller, om lagfart eller inskrivning inte har sökts inom stadgad tid eller inte ska sökas, inom sex månader efter att överlåtelseavtalet ingicks.

Utredning om betald överlåtelseskatt ska läggas fram när lagfart eller inskrivning av hyresrätt söks. Numera behöver det inte göras någon separat anmälan till Skatteförvaltningen. Om förutsättningen för lagfart eller inskrivning av hyresrätt är att skatt betalas, kan lagfart eller inskrivning inte beviljas om skatten är obetald.

Övervakningen av överlåtelseskatten sker således antingen på basis av övervakningen av anmälan om överlåtelseskatt vid Skatteförvaltningen eller vid Lantmäteriverket vid behandling av fastighetsregistrering. Skatteförvaltningen kan i enlighet med 29 § i lagen om överlåtelseskatt lämna ett utlåtande om omständigheter som inverkar på påförandet av skatt.

1.2 Inkomstbeskattning

1.2.1 Reglering av inkomstskatt då en person som driver näring eller utövar yrke eller bedriver jord- eller skogsbruk fortsätter med sin verksamhet i form av ett aktiebolag

I 24 § i inkomstskattelagen föreskrivs om behandling av inkomstskatt vid ändringar av verksamhetsformen. Enligt 1 mom. anses inte en person som driver rörelse, utövar yrke eller bedriver jord- eller skogsbruk upphöra med sin verksamhet till den del de tillgångar och skulder som hänför sig till den tidigare verksamheten vid en ändring av verksamhetsformen överförs till samma värde, bland annat då ovan nämnda person för att fortsätta denna verksamhet bildar ett aktiebolag vars aktier han tecknar.

Enligt 51 c § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) tillämpas när det gäller ändring av företagsverksamhet vad som i 24 och 28 § i inkomstskattelagen föreskrivs om ändringar av verksamhetsformen. Bestämmelserna i 24 § i inkomstskattelagen tillämpas sålunda också på näringsverksamhetens inkomstkälla. I inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967) finns inte några uttryckliga bestämmelser om ändringar av verksamhetsformen och inte heller hänvisningsbestämmelser som gäller bestämmelserna i 24 § i inkomstskattelagen, men bestämmelserna tillämpas dock också på bolagisering av jordbruk.

1.2.2 Kontinuitetsprincipen

Enligt 24 § i inkomstskattelagen orsakar inte en ändring av verksamhetsformen några direkta inkomstskattepåföljder, om de tillgångar och skulder som hänför sig till den tidigare verksamheten överförs till samma värde till det företag som fortsätter verksamheten. Bestämmelsen förutsätter sålunda att den så kallade kontinuitetsprincipen följs.

Vid beskattningen förutsätter kontinuitetsprincipen att tillgångarna och skulderna till samma värde överförs från samma förvärvskälla som tillgångar och skulder till det aktiebolag som ska bildas. I praktiken förutsätter skattemässig kontinuitet vid en ändring av verksamhetsformen att det för bolaget vid en ändring av verksamheten inte uppstår nya avdragningsgilla anskaffningsutgifter, utan att till exempel avskrivningar fortsätter att göras till samma värden som i den tidigare verksamhetsformen.

1.2.3 Kravet på identiskhet

Tillämpningen av 24 § i inkomstskattelagen förutsätter i enlighet med beskattnings- och rättspraxis att företagets identiskhet bevaras, det vill säga att det trots en ändring av företagsformen fortfarande kan betraktas som samma företag. För att identiskheten ska bevaras förutsätts att följande omständigheter uppfylls:

- 1) företagsverksamheten fortsätter på samma sätt i aktiebolaget under bildning,
- 2) tillgångarna och skulderna i företagsverksamheten överförs huvudsakligen till aktiebolaget under bildning, och
- 3) ägarförhållandena förblir huvudsakligen oförändrade.

RP 109/2017 rd

Om någon av dessa förutsättningar inte uppfylls, kan 24 § i inkomstskattelagen inte helt eller delvis tillämpas på ändringen av verksamhetsformen. Nedan beskrivs delmomenten i kravet på identiskhet i enlighet med beskattnings- och rättspraxis.

Oförändrad fortsatt verksamhet

Rörelse- och yrkesverksamhet eller jord- eller skogsbruk som överförs ska vid en ändring av verksamhetsformen huvudsakligen fortsätta på samma sätt i aktiebolaget under bildning för att identiskheten ska bevaras. Omfattningen och karaktären av företagsverksamheten som överförs får således inte förändras väsentligt till följd av att verksamhetsformen ändras.

Överföring av tillgångar

Kravet på identiskhet förutsätter att tillgångarna och skulderna som finns i verksamheten som bedrivs innan aktiebolaget bildas huvudsakligen överförs till aktiebolaget som ska bildas. Om en för verksamheten väsentlig del av dess tillgångar inte överförs till aktiebolaget som ska bildas uppfylls inte förutsättningarna för att tillämpa 24 § i inkomstskattelagen. I rättspraxis har det ansetts att förutsättningarna för att tillämpa 24 § i inkomstskattelagen inte uppfylldes när jordbruksareal och ekonomibyggnader inte överfördes till aktiebolaget som bildades vid bolagiseringen av jordbruket (HFD 30.7.1999 liggare 1927). Enligt avgörande HFD:1981-B-II-513 kan 24 § tillämpas även om en affärsfastighets mark inte överförs till aktiebolaget som bildas, då tillgångarna inte är väsentliga för den verksamhet som bedrivs på samma sätt som jordbruksmark och produktionsbyggnader är viktiga för jordbruket. Att fastigheter inte överförs förhindrar sålunda tillämpningen av 24 § i inkomstskattelagen, då den fasta egendom som inte överförs är väsentlig för bedrivandet av den verksamhet som överförs.

I näringsverksamhet som överförs vid en ändring av verksamhetsformen används eventuellt tillgångar som också används i den skattskyldiges hushåll. Om en tillgångspost i dessa tillgångar huvudsakligen används i näringsverksamheten som överförs vid en ändring av verksamhetsformen, anses tillgångsposten på det sätt som avses i 53 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet höra till näringsverksamhetens förvärvskälla. I detta fall är förutsättningen för en överföring av tillgångsposten i princip att 24 § i inkomstskattelagen tillämpas på ändringen av verksamhetsformen. Om tillgångsposten däremot huvudsakligen används på något annat sätt än i näringsverksamheten, utgör det inget hinder för tillämpningen av 24 § i inkomstskattelagen om posten inte överförs. Motsvarande principer tillämpas delvis på egendom i jordbrukets användning.

Både jord- och skogsbruk eller endast någondera av dessa verksamheter kan överföras till ett aktiebolag som bildas vid en ändring av en jord- och skogsbruksidkares verksamhetsform. Förutsättningen för att tillämpa 24 § i inkomstskattelagen är även i detta fall att tillgångarna som hänför sig till verksamheten som överförs huvudsakligen överförs till aktiebolaget som bildas. De tillgångar som vid bolagiseringen av endast ett jordbruk överförs till aktiebolaget som bildas kan omfatta fastigheter som delvis används av jordbruket och delvis av skogsbruket, det vill säga fastigheten omfattar såväl åkrar som skogar. Tillämpningen av 24 § i inkomstskattelagen hindras inte av att dessa sammanvända fastigheter överförs i sin helhet till aktiebolaget vid en ändring av verksamhetsformen, även om inte några andra delar av skogsbruket överförs till aktiebolaget.

Om andra tillgångar än för skogsbruket gemensamma fastigheter överförs vid ändring av jordbrukets verksamhetsform, tillämpas inte 24 § i inkomstskattelagen på dessa tillgångar. En partiell överföring av skogsbrukets tillgångar utgör inget hinder för att tillämpa 24 § i inkomstskattelagen på en ändring av jordbrukets verksamhetsform. En överföring av andra skogsbrukstillgångar än delar av en sammanvänd fastighet till det mottagande bolaget anses vara en

RP 109/2017 rd

apport som står utanför ändringen av verksamhetsformen, och denna beskattas enligt bestämmelserna om överlåtelsebeskattning.

En bostad eller fritidsbostad som används av en närings- och yrkesutövare samt jord- eller skogsbruksidkare eller dennes familj hör inte till tillgångarna i näringsverksamhetens eller jordbrukets förvärvskälla. Bostaden kan således inte på det sätt som avses i 24 § i inkomstskattelagen utan skattepåföljder överförs till bolaget som bildas.

Kravet på identiskhet förutsätter förutom att tillgångarna överförs också att skulder som hänför sig till företagsverksamheten överförs. Kravet på identiskhet uppfylls inte, om en väsentlig del av skulderna inte överförs till bolaget som bildas.

Då det gäller tillgångar eller skulder som inte hänför sig till företagsverksamheten kan inte dessa med tillämpning av 24 § i inkomstskattelagen överförs till ett aktiebolag som bildas vid en ändring av verksamhetsformen. En överföring av denna typ av tillgångar eller skulder hindrar i och för sig inte att den aktuella bestämmelsen tillämpas i den utsträckning man vid ändringen av verksamhetsformen överför tillgångar eller skulder som hänför sig till företagsverksamheten som bolagiseras, om förutsättningarna i 24 § i inkomstskatten i övrigt uppfylls. Om egendom som inte hör till företagsverksamheten överförs i samband med en ändring av verksamhetsformen, anses överföringen vara en apport som står utanför ändringen av verksamhetsformen, och denna beskattas enligt bestämmelserna om överlåtelsebeskattning.

Oförändrade ägarförhållanden

På bolagiseringen av näringsidkande och yrkesutövande eller jord- eller skogsbruksdrift till ett aktiebolag kan 24 § i inkomstskattelagen tillämpas endast när rörelseidkaren och yrkesutövaren eller jord- eller skogsbruksidkaren ensam tecknar alla aktier i bolaget som bildas, om vilket det föreskrivs i 24 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen. När ett samfund som bedriver jord- eller skogsbruk ändras till ett aktiebolag, ska delägarna teckna alla aktier. Om aktiebolaget i samband med en ändring av verksamhetsformen får andra aktieägare, kan 24 § i inkomstskattelagen inte tillämpas.

Då det gäller en bolagisering av en enskild rörelse samt jord- eller skogsbruk har kravet på oförändrade ägarförhållanden också i övrigt fått en mycket snäv tolkning i rättspraxis. Enligt rättspraxis kan två eller flera separata rörelser inte fusioneras till ett enda aktiebolag utan skattepåföljder (HFD:2002:35).

Om företagarmakar eller samfundets delägare bolagiserar en näringsverksamhet eller ett jordbruk som de bedriver tillsammans till ett aktiebolag och tillsammans tecknar alla aktier i bolaget som bildas, anser Skatteförvaltningen att fördelningen av ägarandelen mellan makarna inte har någon betydelse med tanke på tillämpningen av 24 § i inkomstskattelagen. Det räcker att någondera av makarna eller någon eller några av samfundets delägare tecknar alla bolagets aktier. Aktierna i bolaget som bildas kan således fördelas mellan makarna också på något annat sätt än i förhållande till ägarandelarna i nettoförmögenheten. Vid bolagiseringen kan det emellertid uppkomma gåvor som ska beskattas, om någondera partens förmögenhet ökar till följd av ändringen av verksamhetsformen på bekostnad av den andra parten.

1.3 Räntestödslån vid överlåtelsebeskattning

I enlighet med 14 § i lagen om överlåtelseskatt behöver överlåtelseskatt inte betalas då det på förvärvaren med stöd av lagen om gårdsbrukets utvecklingsfond (657/1966) eller skoltlagen (253/1995) överförs ansvar för statligt lån för ändamål som avses i lagen om strukturstöd för renhushållning och naturnäringar (986/2011) eller i skoltlagen eller räntestödslån eller ränte-

stödslån för motsvarande ändamål i samband med stöd enligt 6 § i lagen om strukturstöd till jordbruket (1476/2007).

Till exempel är startstöd för unga jordbrukare i enlighet med 6 § i lagen om strukturstöd till jordbruket möjligt att med stöd av 5 § i den lagen beviljas samfund, om kraven för stöd till unga jordbrukare kan uppfyllas via samfundets ägare. Sålunda är det också möjligt att överföra ett sådant lån till aktiebolaget.

Prövning av förutsättningarna för frihet från överlåtelseskatt grundar sig på intyg av NTM-centralen, där NMT-centralen definierar till vilken del överlåtelsen gäller egendom finansierad med räntestöd. Enligt 14 § 3 mom. i lagen om överlåtelseskatt förutsätter skattefrihet ett intyg av närings-, trafik- och miljöcentralen över att överlåtelsen sker för ett ändamål som avses i 1 mom. 1 punkten eller att förvärvaren har beviljats ett lån som avses i 1 mom. 2 punkten eller att på honom har överförts ansvaret för lån som avses i 1 mom. 3 punkten.

I NMT-centralens utlåtande har 14 § tolkats så, att skattefrihet är tillämplig också på sådana överlåtelser, där en person som fått en gårdsbruksenhet genom ett från överlåtelseskatt befriat räntestödsfinansierat köp bolagiserar sin gårdsbruksenhet genom en ändring av verksamhetsformen och överför räntestödslånet till det nybildade bolaget. En sådan situation uppstår exempelvis då en generationsväxlingsöverlåtelse sker mot vederlag mellan föräldrarna och barnen, räntestödslån beviljas för köpeskillingen och räntestödslånet samt den köpta gården där efter ombildas till ett aktiebolag. Normal överlåtelseskatt har då betalats endast för annan egendom än räntestödsfinansierad egendom eller egendom som överlåtits av personer som beviljats annat lån än räntestödslån. Tolkningspraxisen är dock inte helt entydig.

Sålunda har 14 § i lagen om överlåtelseskatt i vissa fall gjort det möjligt att göra en ändring av verksamhetsformen utan att betala överlåtelseskatt.

1.4 Nuläget vid ändring av verksamhetsformen

I en utredning från år 2013 bedöms antalet jordbruksenheter som verkade i form av aktiebolag ha varit ungefär 600 och antalet bedöms i utredningen öka till 850 fram till 2020. Ändring av verksamhetsformen till aktiebolag har bedömts bli allt vanligare på grund av orsaker som hänför sig till inkomstskatten. Detta gäller särskilt väldigt lönsamma jordbruksenheter och jordbruksenheter som bedrivs som bisyssla, där en betydande andel av inkomsten från jordbruket beskattas enligt skattegraden för marginalsatt för förvärvsinkomster, som är högre än samfundsskatten.¹

Efter det som antecknats i regeringsprogrammet gällande överlåtelsebeskattningen har antalet bolagiseringar dock varit tämligen lågt, och en del av de bolagiserade gårdarna har varit sådana som på grund av räntestödslån har befriats från överlåtelseskatt. Det är befogat att anta att bolagiseringsplaner har skjutits upp till följd av anteckningen i regeringsprogrammet gällande den skattemässiga behandlingen av en ändring av verksamhetsformen.

I det första skedet beskattas inkomsten för bolag som bedriver verksamhet i aktiebolagsform enligt samfundsskattesatsen 20 procent. Detta gör det möjligt att med inkomstfinansiering mer effektivt finansiera de skulder som bolaget upptagit för investeringar. Dessutom beskattas numera 25 procent av den vinstutdelning som bolaget delar ut som kapitalinkomst, om vinstutdelningen utdelas enligt högst 8 procent av värdet av aktiens matematiska värde, och om ägaren får högst 150 000 euro om året i vinstutdelning från alla onoterade bolag i sin ägo. Resten

¹ Rinta-Kiikka, S., Pyykkönen, P. och Ylätaalo, M., Osakeyhtiömuotoinen maatalous Suomessa. Pellervo ekonomiska forskningsinstitutets rapport 242/2013

av vinstutdelningen som delats ut inom dessa begränsningar är skattefri inkomst. På detta vis uppgår den totala skattegraden till ungefär 26 procent. Dessutom kan beskattningen då optimeras genom att den beskattningsbara kapitalinkomsten betalas som lön till ägaren. Aktiebolagets ägare kan också enligt egna behov bestämma när inkomster från vinstutdelning eller lön lyfts från aktiebolaget. Vid jordbruk som bedrivs av fysiska personer beskattas inkomsterna i den takt de inflyter i enlighet med betalningsprincipen.

Vid beräkning av inkomster från jordbruk som bedrivs av fysiska personer görs först ett företagaravdrag, till följd av vilket 95 procent av jordbrukets inkomster utgör skattepliktig inkomst. Av denna inkomst utgör kapitalinkomsten ett belopp som motsvarar högst en 20-procents avkastning på jordbrukets nettoförmögenhet. Då skattesatsen för kapitalinkomsterna beroende på inkomsterna är 30—34 procent, är skattegraden för marginalskatt 28,5—32,3 procent för skatt på kapitalinkomster. Den andel som överskrider detta beskattas som förvärvsinkomst enligt en progressiv skatteskala, varvid den högsta skattegraden för marginalskatt är över 50 procent. Sålunda kan skattegraden för marginalskatt på jordbrukets förvärvsinkomster bli hög för personer som bedriver väldigt lönsamma jordbruksenheter eller i situationer där jordbruksenheter bedrivs som bisyssla och utövaren också har löneinkomster som förvärvats från andra källor.

Beräkningsgrunden för vinstutdelning som beskattas lindrigt är för ett aktiebolag som bedriver jordbruk det matematiska värdet för aktien. Vid beräkningen av det matematiska värdet värderas fastigheter antingen på basis av utgiftsrestvärdet eller till värdet enligt lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005), beroende på vilket av dem som är högre. För jordbruk som bedrivs av fysiska personer används däremot alltid värden i enlighet med lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen.

Särskilt när det gäller jordbruksmark skiljer sig värden i enlighet med lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen markant från gängse värden. Därför kan inkomstandelen som på basen av beskattningsvärdet av åker ska beskattas som kapitalinkomst vid jordbruksbeskattning av jordbruk som bedrivs av fysiska personer vara liten i jämförelse med en situation där den verkliga anskaffningsutgiften används vid beräkningen av nettoförmögenheten. Till exempel i Nyland, Egentliga Finland och Södra Österbotten är värdet per hektar som redan uppskattats enligt Skatteförvaltningens anvisning gällande värderingar av tillgångar vid arvs- och gåvobeskattningen ofta över tio gånger högre än beskattningsvärdet. Då åkermark köps i syfte att utveckla verksamheten är skillnaden ofta ännu större. För jordbruksarealens del leder därför användningen av den verkliga anskaffningsutgiften i stället för beskattningsvärdet ofta till en avsevärt högre nettoförmögenhet i aktiebolag, om jordbruksarealen har förvärvats genom köp. Den nedan beskrivna ändringen av 47 § i inkomstskattelagen påverkar anskaffningsutgifterna för egendom som erhållits vederlagsfritt. Till skillnad från när det gäller jordbruk i aktiebolagsform beaktas å andra sidan som en höjande faktor vid beräkningen av nettoförmögenheten för jordbruksidkares del också en del av de löner som betalats.

På grund av omständigheterna som nämns ovan är en bolagisering av jordbruket ofta förnuftig med tanke på inkomstbeskattningen i sådana fall då det är frågan om att bedriva lönsamt jordbruk eller jordbruk som bedrivs som bisyssla.

Ändringen av 47 § i inkomstskattelagen, som trädde i kraft vid ingången av 2017, utgör också en faktor som inverkar på bedömningen av lönsamheten av en bolagisering. Enligt de nya bestämmelserna anses anskaffningsutgiften för egendom som omfattats av den skattelättnad som avses i 55 § i lagen om skatt på arv och gåva (378/1940) utgöras av det värde som beräknats enligt 55 § 2 mom. i den lagen. Om det jordbruk som varit föremål för skattelättnad ombildas till aktiebolag, övergår motsvarande nedsatta oavskrivna anskaffningsutgifter från överlåtaren till bolagets anskaffningsutgifter.

Efter ändringen av 47 § i inkomstskattelagen kan man när bolagets nettoförmögenhet räknas ut vid bolagiseringen av jordbruket inte längre använda det gängse värdet på åker och skog som använts vid arvs- och gåvobeskattningen i sådana fall, då man vid överlåtelsen av egendomen har tillämpat 55 § i lagen om skatt på arv och gåva. Nettoförmögenhet som uppstått vid bolagisering som genomförts under tidigare år är sålunda inte jämförbar på grund av förändringen av principerna för uträkning.

För skogsbrukets del påverkas bedömningen av lönsamheten av bolagiseringen av att aktiebolaget inte har rätt till skogsavdrag. Inkomsterna från ett skogsbruk som bedrivs av en fysisk person utgör oberoende av belopp kapitalinkomst, och företagaravdrag fås på inkomsterna. Avsaknaden av rätt till skogsavdrag för aktiebolag kan sålunda vara en faktor som inverkar på skogsbrukets vilja att ombilda sitt skogsbruk till aktiebolagsform.

För närvarande utgör en betydande del av egendomen som hör till den gårdsbruksenhet som ska bolagiseras fast egendom som omfattas av överlåtelseskatten. Skogar, åkrar, produktionsbyggnader och deras byggplatser utgör sådan egendom. Med tanke på skattekostnaderna är det också väsentligt att överlåtelseskatten betalas till bolaget på det gängse värdet av egendomen som överförs. Överlåtelseskattkostnadernas belopp kan åskådliggöras genom ett exempel, där det är frågan om bolagisering av en gård som ligger i Egentliga Finland.

Exempel. Gårdens areal är 100 hektar. Åkerns värde per hektar är 10 800 euro och värdet av en produktionsbyggnad på gården är 500 000 euro. Överlåtelseskatten uppgår för åkerns del till ungefär 42 000 euro och för produktionsbyggnadens del till 20 000 euro, det vill säga sammanlagt 62 000 euro.

Överlåtelseskattkostnaden är sålunda en faktor som inverkar på bedömningen av huruvida en bolagisering av jordbruket är lönsam. För närvarande har bedömningen av lönsamheten av bolagiseringen berott på om de förmåner som uppnåtts vid inkomstbeskattningen och andra verksamhetsmässiga förmåner har ansetts vara mer betydande än de överlåtelseskattkostnader som följer på bolagiseringen.

Till egendomen som överförs vid en ändring av verksamhetsformen som genomförs av rörelseidkare och yrkesutövare hör sällan i någon större mån egendom som omfattas av överlåtelseskatten. Antalet bolagiseringar som genomförs av rörelseidkare och yrkesutövare har varit förhållandevis betydande. I antalet har inte för annat än gårdsbruksenheternas del kunnat observeras motsvarande effekter på beteendet till följd av det som antecknats i regeringsprogrammet om överlåtelsebeskattning.

Flera centrala former av förvärvsverksamhet som förutsätter innehav av egendom som ingår i skattebasen för överlåtelseskatt, såsom hyresverksamhet och värdepappershandel som idkas av fysiska personer, är med få undantag verksamhet som ska beskattas enligt inkomstskattelagen. Då denna verksamhet inte betraktas som rörelseverksamhet eller yrkesutövning, kan en sådan ändring av verksamhetsformen som avses i 24 § inkomstskattelagen inte komma på fråga.

2 Bedömning av nuläget och föreslagna ändringar

2.1 Nuläge

Numera har överlåtelseskatt av engångsnatur varit en faktor som särskilt har inverkat på viljan att bolagisera jordbruk till aktiebolagsform. Särskilt på gårdsbruk omfattas största delen eller nästan all gårdsbruksenhetens egendom av inkomstskattelagen och sålunda ska fyra procent på egendomens gängse värde betalas i överlåtelseskatt vid en övergång till bolagsform. Detta är fallet också trots att det vid en ändring av verksamhetsformen vid inkomstbeskattningen av

bolaget inte uppstår avskrivnings- eller avdragsrätt enligt gängse värde, utan beskattningen övergår till den nya verksamhetsformen med samma avdragsrätt.

Det faktum att verksamhet som bedrivs i aktiebolagsform omfattas av samfundsbeskattningen samt beskattningen av vinstutdelningen möjliggör bättre verksamhetsförutsättningar för jordbruket. En lägre samfundsskattegrad och aktiebolagets egna inkomstfinansiering möjliggör bättre än tidigare skuldfinansierade utvecklingsinvesteringar och förbättrar jordbrukets kostnadskonkurrenskraft. Med tanke på de skattebestämmelser som hänför sig till den vinstutdelning bolaget betalar ut är en bolagisering fördelaktig när det är frågan om att bedriva lönsamt jordbruk eller jordbruk som bedrivs som bisyssla. För såväl ägaren som utomstående intresentsgrupper skapar ett aktiebolag också klarhet när det gäller riskhanteringen som följer på att bedriva verksamhet.

2.2 Föreslagna ändringar

I enlighet med regeringsprogrammet för statsminister Juha Sipiläs regering avskaffas överlåtelseskatten i situationer där en person som driver näring, utövar yrke eller bedriver jord- eller skogsbruk överför egendom till ett person- eller aktiebolag i samband med att företagsformen ändras.

För att underlätta valet av en ändamålsenlig verksamhetsform föreslås att lagen om överlåtelseskatt ändras så att skatt inte ska betalas för överlåtelse av fastighet och värdepapper då en fysisk person vid en sådan ändring av verksamhetsformen som avses i 24 § i inkomstskattelagen överför egendom till ett aktiebolag som ska bildas. I fråga om fastigheter föreskrivs om saken i ett nytt 5 mom. som föreslås ingå i 4 § i lagen om överlåtelseskatt, varvid det nuvarande 5 mom. blir 6 mom.

Dessutom föreslås en ändring av 29 § i lagen om överlåtelseskatt, där det föreskrivs om utredning om överlåtelse av fastighet som ska visas upp för inskrivningsmyndigheten. Enligt 1 mom. i paragrafen ska sökanden när lagfart och inskrivning söks förete utredning om betalningen av skatten samt annan behövlig utredning om omständigheter som påverkar skattens belopp. I paragrafen föreslås ett nytt 2 mom., där det föreskrivs separat om den utredning som ska lämnas vid bolagisering. Enligt förslaget utgörs en tillräcklig utredning om att skatt inte ska betalas av en överlåtelsehandling för apportegendom som innehåller en specifikation över den egendom som omfattas av skattefriheten och den skattskyldiges försäkran om att det är frågan om en överlåtelse som uppfyller förutsättningarna för skattefrihet.

I fråga om värdepapper baserar sig skattefriheten på 15 § 3 mom., enligt vilket det som bestäms i 4 § 3—5 mom. om överlåtelse av fastighet ska tillämpas när värdepapper överläts. Det föreslås att hänvisningarna till 4 § mom. i 3 och 4 mom. i 15 § ses över så att de med anledning av att det föreslagna 5 mom. fogas till 4 §.

Det är befogat att koppla skattefriheten till bestämmelsen som gäller ändringar av verksamhetsformen i 24 § i inkomstskattelagen eftersom det är logiskt i relation till inkomstbeskattningen och en naturlig del av skattesystemets helhet. Samtidigt innebär detta att överlåtelser som inte hänför sig till en ändring av verksamhetsformen inte omfattas av skattefriheten.

I regel omfattas ägarbyte av överlåtelseskatten. Trots detta kan det anses motiverat att en sådan ändring av verksamhetsformen där verksamhet som bedrivs av samma personer övergår att bedrivas i annan form inte omfattas av överlåtelseskatten. När en övergång till aktiebolagsform är möjlig omfattas överlåtelser av bolagets aktier enligt det normala förfarandet av överlåtelseskatten efter en ändring av verksamhetsformen.

Kravet på neutralitet och ombildning till personbolag

Enligt anteckningen i regeringsprogrammet ska man samtidigt utreda också de neutralitetskrav som ändringen för med sig. Av neutralitetsskäl föreslås att skattefriheten begränsas till att gälla vid en ändring av verksamhetsformen till aktiebolag. Detta är befogat eftersom ett aktiebolags aktier utgör överlåtelseskattpliktig egendom. Sålunda är indirekt överlåtelse av egendom som överförs till bolaget som sker i form av överlåtelse av bolagets aktier som ingår i basen för överlåtelseskatt fortfarande skattepliktig, och enbart ändringar av juridisk form för verksamhet som tas över av samma aktörer föreslås omfattas av skattefriheten.

I fråga om personbolag är läget ett annat, eftersom personbolags bolagsandelar inte ingår i basen för överlåtelseskatt. Avsikten är nu att befria endast ändring av verksamhetsform som genomförs av samma aktör eller aktörer från överlåtelseskatt så att samma företagare eller jordbrukare fortsätter verksamheten. Att utvidga skattefriheten att gälla också bolagisering till personbolag möjliggör arrangemang som vidtas för att undvika överlåtelseskatt, där egendom först överförs genom ombildning till personbolag och där ägarbyte i form av att överlåta personbolagets bolagsandel därefter genomförs utan överlåtelseskatt.

Att utvidga skattefriheten att gälla ändringar av verksamhetsform till personbolag kräver därmed av neutralitetsskäl att också basen för överlåtelseskatt utvidgas så att också överlåtelse av ett personbolags bolagsandelar ingår i den. En ändring som genomförs i detta sammanhang är dock oförutsägbar till sin inverkan på skattebasen, eftersom den skulle tillämpas på en avsevärt vidare krets av skatteskyldiga än vad denna avvärjning av åtgärder för skatteplaneringen ger grunder för. Ändringens verkningar skulle sträcka sig bland annat till ägararrangemang gällande fastigheter vid redan genomförda ändringar av verksamhetsformen till personbolag. En sådan ändring förutsätter en från detta lagförslag separat bedömning.

När det inte heller finns särskilda behov att ombilda till exempel gårdsbruksenheter till personbolag är det ändamålsenligt att endast ändringar av verksamhetsformen till aktiebolag omfattas av skattefriheten. Därmed är det inte heller nödvändigt att till den föreslagna bestämmelsen foga särskilda avgränsningsbestämmelser utifall att det skulle eftersträvas skattefördeklarationer som inte är förenliga med bestämmelsen.

Tillämpningsområdet för skattefriheten

Skattefriheten föreslås vara kopplad till uppfyllandet av de villkor som anges i 24 § i inkomstskattelagen. Bestämmelsen i 24 § i inkomstskattelagen har länge tillämpats vid inkomstbeskattningen, som det har redogjorts för ovan i beskrivningen av nuläget. De nu föreslagna bestämmelserna är inte avsedda att ändra gällande tillämpningspraxis.

Skattefriheten ska gälla all egendom, det vill säga fastigheter och värdepapper, som hör till en gårdsbruksenhet eller ett företag som är föremål för en sådan ändring av verksamhetsformen som omfattas av överlåtelseskatten. Skattefriheten ska gälla endast sådan egendom som på det sätt som avses i 24 § i inkomstskattelagen i enlighet med kontinuitetsprincipen överförs till samma värde till det aktiebolag som ska bildas.

Kravet på identiskhet förutsätter att tillgångarna och skulderna som finns i verksamheten som bedrivs innan aktiebolaget bildas huvudsakligen överförs till aktiebolaget som bildas. Antingen både jord- och skogsbruk eller endast någondera av dessa verksamheter föreslås kunna överföras till ett aktiebolag som bildas vid en ändring av en jord- och skogsbruksidkares verksamhetsform. Förutsättningen för att tillämpa 24 § i inkomstskattelagen är även då att tillgångarna som hänför sig till verksamheten som överförs huvudsakligen överförs till aktiebo-

laget som bildas. De tillgångar som vid bolagiseringen av endast ett jordbruk överförs till aktiebolaget som bildas kan omfatta fastigheter som delvis används av jordbruket och delvis av skogsbruket, varvid fastigheten inbegriper såväl åkrar som skogar. Enligt beskattningspraxis hindras tillämpningen av 24 § i inkomstskattelagen inte av att dessa sammanvända fastigheter överförs i sin helhet till aktiebolaget vid en ändring av verksamhetsformen, även om inte några andra delar av skogsbruket överförs till aktiebolaget.

Om andra skogsbrukstillgångar än sammanvända fastigheter överförs till bolaget som ska bildas vid en ändring av verksamhetsformen tillämpas enligt beskattningspraxis inte 24 § i inkomstskattelagen på överföringen av dessa tillgångar.

Överlåtelseskatt ska inte betalas på teckning av aktier i samband med ändring av verksamhetsformen.

Den föreslagna skattefriheten kan också locka till arrangemang där man försöker undvika överlåtelseskatt genom att först bilda en privat rörelse och omedelbart efter att den har bildats ombilda den till ett aktiebolag. Förfarandet leder till samma resultat som när motsvarande egendom placeras som apport direkt i bolaget, då skatt ska betalas. Om en privat rörelse bildas som en interimistisk åtgärd i syfte att undgå skatt ska situationen bedömas också med hänsyn till 37 § i lagen om överlåtelseskatt, där det föreskrivs om kringgående av skatt.

Förfarandet för beviljande av skattefrihet och övervakning

Befrielse från överlåtelseskatt förutsätter att villkoren för ändring av verksamhetsformen till aktiebolag enligt 24 § i inkomstskattelagen uppfylls. Vid verkställandet av inkomstbeskattningen för det år då verksamhetsformen ändrades undersöks på vanligt sätt att dessa villkor uppfylls. Inkomstbeskattningen verkställs i praktiken efter att inkomstskattedeclarationerna från föregående år lämnas in nästa vår efter skatteårets utgång. Inkomstbeskattningen ska verkställas senast innan beskattningen fastställs, vilket sker i oktober året efter skatteåret. Sålunda tar det ungefär ett år i anspråk mellan bolagiseringen och undersökningen av villkoren för bolagisering i 24 § i inkomstskattelagen. Beviljandet av lagfart förutsätter att överlåtelseskatt betalats. Beviljandet av lagfart förutsätter en utredning över att överlåtelseskatten är betald eller över att skatt inte behöver erläggas. Det kan till exempel av orsaker som hänför sig till försäkringen vara nödvändigt att få lagfart kort efter det att bolaget har bildats, och ansökan om lagfart kan då inte skjutas upp till tidpunkten för när inkomstbeskattningen är klar.

Om villkoren i 24 § i inkomstskattelagen inte uppfylls blir man vid inkomstbeskattningen tvungen att räkna ut överlåtelsevinsterna när det gäller gårdsbruksenhetens tillgångar, eller så intäktsförs egendomen som näringsverksamhet till gängse värde. I båda situationer är man tvungen att för inkomstbeskattningen utreda värdet av egendomen. Om det är omtvistat eller oklart huruvida villkoren i 24 § i inkomstskattelagen uppfylls, ska den skattskyldige höras vid verkställandet av beskattningen. Vid verkställandet av inkomstbeskattningen är utgångspunkten att samma uppgifter som behövs också vid tillsynen över överlåtelseskatt utreds. Därför är det möjligt verkställa tillsynen av överlåtelseskatten först i samband med inkomstbeskattningen.

Om den skattskyldige så önskar kan överlåtelseskatten erläggas som vanligt när lagfart söks och på basis av en ansökan betalas tillbaka som återbäring i det skedet då villkoren i 24 § i inkomstskattelagen har utretts vid inkomstbeskattningen. I regel är det dock inte ändamålsenligt att omedelbart efter en överlåtelse påföra enskilda skattskyldiga betydande överlåtelseskatter och återbetala dem senare när beskattningen har slutförts. Ett sådant förfarande orsakar onö-

diga förvaltningskostnader och leder till att Skatteförvaltningen i sin besittning har obefogade skatter under långa tider.

Det är ändamålsenligt att till en början koppla skattefriheten till den skattskyldiges egna anmälan. Ändringar av verksamhetsformen, i synnerhet för jordbrukets del, förbereds i allmänhet noggrant genom att anlita experthjälp, och man ansöker ofta också om förhandsavgöranden som gäller inkomstbeskattningen. Därför kan lagfarter beviljas för fast egendom som överförs till bolaget utan att överlåtelseskatt betalas, om den skattskyldige lämnar in en utredning till Lantmäteriverket där han försäkrar att överlåtelsen uppfyller kraven i 24 § i inkomstskattelagen. Om kraven i inkomstskattelagen är endast uppfyllda för en del av egendomen, bör den skattskyldige i utredningen klarlägga till vilka delar kraven uppfylls och på vanligt sätt betala överlåtelseskatt för den övriga egendomen. På motsvarande grunder kan deklarationen över överlåtelseskatten för värdepappren uppges som skattefri genom att som grund definiera att överlåtelsen till sin karaktär är en ändring av verksamhetsformen i enlighet med inkomstskattelagens 24 §.

En begäran om utlåtande i enlighet med 29 § i lagen om överlåtelseskatt är inte möjlig till den del det är fråga om villkoren i 24 § i inkomstskattelagen, då det först i samband med verkställandet av inkomstbeskattningen kan avgöras huruvida villkoren för skattefrihet uppfylls. På samma sätt som tidigare kan begäran om utlåtande göras till exempel om det gängse värdet på egendomen som ska överföras till bolaget för vars del en anmälan om skattefrihet inte ska lämnas in till Lantmäteriverket. Eftersom frihet från överlåtelseskatt är direkt beroende av att villkoren i 24 § i inkomstskattelagen uppfylls, är förhandsavgörandet som erhållits för inkomstbeskattningen bindande också vid överlåtelsebeskattningen, om omständigheterna som beskrivs i ansöknings motvarar de faktiska förhållandena. Sålunda behövs inte en separat ansökan om förhandsavgöranden.

Riktigheten i den anmälan om skattefri överlåtelse som den skattskyldige lämnar granskas i praktiken vid verkställandet av inkomstbeskattningen. Om det i samband med verkställandet av inkomstbeskattningen upptäcks att överlåtelsen inte helt eller delvis uppfyller villkoren i 24 § i inkomstskattelagen kan den skattskyldige påföras överlåtelseskatt. I detta sammanhang kan dröjsmålsränta och skatteförhöjning påföras.

Om det när den skattskyldige redan har lämnat anmälan visar sig att det är tvivelaktigt huruvida villkoren i 24 § i inkomstskattelagen uppfylls kan den skattskyldige betala den obetalda överlåtelseskatten genast när osäkerheten när det gäller tolkningen har klarnat, till exempel när han har fått ett brev om hörande. På så vis kan man förhindra att dröjsmålspåföljderna hopar sig. Om det senare visar sig att överlåtelsen uppfyller kraven i 24 § i inkomstskattelagen kan överlåtelseskatten återbäras på ansökan.

Beviljandet av lagfart eller inskrivning av hyresrätt utan att överlåtelseskatt betalas förutsätter i praktiken en till Lantmäteriverket lämnad utredning om att villkoren i 24 § inkomstskattelagen uppfylls. Då utredningen omfattar all egendom som överförs till bolaget kan Lantmäteriverket när det har tagit emot utredningen bevilja lagfart eller inskrivning av hyresrätt utan att överlåtelseskatt betalas. Det finns inga separata bestämmelser om hur utredningen ska lämnas. Lantmäteriverket kan sålunda erbjuda möjlighet att lämna utredning på det sätt som är mest ändamålsenligt med tanke på dess egna process, till exempel genom en separat formbunden pappersblankett eller en elektronisk anmälan. Vid behov kan Skatteförvaltningen separat be Lantmäteriverket om information om den skattskyldiges utredning, om Skatteförvaltningen anser att anmälan är nödvändig med tanke på senare skattekontroll.

3 Propositionens konsekvenser

3.1 Konsekvenser för utövare av jord- och skogsbruk

Avskaffandet av överlåtelseskattkostnader kommer att leda till en ökning av antalet bolagiseringar av jordbruksverksamhet. Kvantitativa konsekvensbedömningar av ökningen av antalet bolagiseringar kan dock inte läggas fram.

Lösningar som gäller bolagisering påverkas i väsentlig grad också av nivån på samfundsskatten och av nivån på beskattningen av vinstutdelningen och av nivån på beskattningen av förvärvsinkomster. Förändringar som gäller skillnader i nivån på beskattningen av verksamhet som bedrivs i bolagsform eller av en närings- eller yrkesutövare eller jord- eller skogsbruksidkare avspeglar sig också på antalet bolagiseringar.

Följande exempel beskriver skillnader i nivån på beskattningen.

Exempel 1.

En fysisk person som gårdsbruksidkare

En gårdsbruksidkare som hör till den evangelisk-lutherska kyrkan har en gård vars nettoförmögenhet uppgår till 500 000 euro. Jordbrukets inkomst är 200 000 euro. Jordbrukaren har inga andra inkomster. Efter företagaravdraget utgör den beskattningsbara andelen av denna inkomst 190 000 euro. 100 000 euro beskattas som kapitalinkomster och som förvärvsinkomster 90 000 euro. På kapitalinkomsterna betalas 32 800 euro i skatt och på förvärvsinkomsterna kring 38 700 euro. För egna levnadskostnader och för utvecklandet av gårdsbruksenheten återstår ungefär 128 500 euro. Beloppet av inkomstskatten uppgår till cirka 71 500 euro.

Exempel 2.

Jordbruk som bedrivs i gårdsbruksaktiebolag

Bolagets inkomst är 200 000 euro innan lönen betalas till ägaren och bolagets matematiska värde 500 000 euro. Ägaren har inga andra inkomster.

Ägaren lyfter 30 000 euro i lön från bolaget, och beloppet av förvärvsinkomstskatten uppgår då till cirka 6 500 euro. Denna inkomst överförs till ägaren utan att omfattas av annan beskattning. På resterande 170 000 euro ska betalas 34 000 euro (20 %) i samfundsskatt. För ägarens och bolagets inkomster tas 40 500 euro ut i skatt, det vill säga 31 000 euro mindre än om verksamheten hade utövats av en fysisk person.

På basis av det matematiska värdet av bolaget kan 40 000 euro i lindrad vinstutdelning årligen lyftas från detta bolag. På denna vinstutdelning uppbärs cirka 3 200 euro i lindrad skatt. På så vis har av en inkomst av 200 000 euro sammalagt 70 000 euro överförts till ägaren i form av lön och vinstutdelning, på vilka det ska betalas skatt till ett totalbelopp av cirka 9 700 euro. För ägarens egna levnadskostnader återstår cirka 60 000 euro i nettoinkomster. Efter löneutbetalning och betalning av utdelningen återstår 130 000 euro i inkomster kvar i bolaget, på vilka det har betalats 34 000 euro i samfundsskatt. Sålunda återstår 96 000 euro som bolaget kan använda till exempel för att utveckla gårdsbruksenheten.

När denna inkomst under senare år delats ut till jordbrukaren i form av lindrad utdelning, ska skatt på utdelningen betalas till ett belopp av cirka 7 680 euro. Sålunda uppbärs sammanlagt 51 380 euro i skatt på de inkomster som inlutit via bolaget.

I jämförelse konstateras att i exemplet är den skatt som ska betalas i aktiebolagsformen 20 000 euro mindre än den skatt som en fysisk person betalar på samma inkomster. Exemplet är inte representativt, utan avsikten är att beskriva aktiebolagsformens fördelar.

Om jordbruksidkaren eller aktiebolagets ägare har inkomster som förvärvats från andra källor, blir skatteförmånen avsevärt större då verksamheten bedrivs i aktiebolagsform. Likaså kan det bli anmärkningsvärt mycket förmånligare att bedriva verksamhet i aktiebolagsform då egendomens betydligt högre anskaffningsutgift används i stället för dess beskattningsvärde vid beräkningen av aktiebolagets nettoförmögenhet.

För skogsbrukets del påverkas bedömningen av lönsamheten av bolagiseringen av att aktiebolaget inte har rätt till skogsavdrag. Inkomsterna från ett skogsbruk som bedrivs av en fysisk person utgör oberoende av belopp kapitalinkomst, och företagaravdrag fås på inkomsterna. Avsaknaden av rätt till skogsavdrag för aktiebolag kan sålunda vara en faktor som inverkar på skogsbruksidkarens vilja att ombilda sitt skogsbruk till aktiebolagsform. Trots detta kan man för skogsbruksverksamhetens del anta att antalet bolagiseringar kommer att öka till följd av överlåtelseskatten avskaffas.

3.2 Konsekvenser för närings- och yrkesutövare

Den föreslagna ändringens konsekvenser för närings- och yrkesutövare beror i regel på liknande faktorer som de faktorer som påverkar jordbruksidkare. Om en betydande andel av egendomen som hör till verksamhetens nettoförmögenhet ingår i basen för överlåtelseskatt inverkar den föreslagna friheten från överlåtelseskatt på ändringen av verksamhetsformen på motsvarande sätt som friheten från överlåtelseskatt har verkningar för jordbruksidkarna. Närings- och yrkesutövare, vars tillgångar som hänger samman med verksamheten till en betydande andel ingår i skattebasen för överlåtelseskatten, är troligen mycket färre än inom jordbruket. Det förhåller sig på detta sätt i synnerhet eftersom många centrala former av förvärvsverksamhet som kräver ägande av egendom som ingår i basen för överlåtelseskatt, såsom hyresverksamhet liksom värdepappershandel som idkas av fysiska personer, om denna inte är relativt bred och inte uppfyller kriterierna för näringsverksamhet, utgör verksamhet som enligt inkomstskattelagen ska beskattas. När sådan verksamhet inte anses vara närings- eller yrkesverksamhet kan bestämmelserna som gäller en ändring av verksamhetsformen i 24 § i inkomstskattelagen inte tillämpas på verksamheten, och sålunda omfattas bolagiseringen av en sådan verksamhet inte av skattefriheten.

Också i sådana fall då aktier i en verksamhetslokal eller en verksamhetsfastighet inte utgör en väsentlig del av bolagets tillgångar och då det är möjligt att inte överföra den vid en ändring av verksamhetsformen kan skattefriheten uppmuntra till att överföra också lokalerna i bolagets ägo.

3.3 Konsekvenser för de offentliga finanserna

Statistiken ger vid handen att antalet bolagiseringar av jordbruk har varit få. Totalt finns det i Finland under tusen gårdsbruksenheter som är verksamma i aktiebolagsform. Det samma gäller skogsbruksverksamheten. Efter det som antecknats i regeringsprogrammet gällande överlåtelsebeskattningen har antalet bolagiseringar varit ännu färre och en del av de bolagiserade gårdarna har varit sådana där man på grund av räntestödslån har befriats från överlåtelseskatt.

Bolagiseringar av närings- och yrkesverksamhet har genomförts i jämn takt, och på årsbasis har de varit flera hundra till antalet. Liknande effekter på beteendet som har samband med det som antecknats i regeringsprogrammet och som har observerats på gårdsbruksenheter har inte kunnat ses i antalet bolagiseringar av närings- och yrkesverksamhet eftersom överlåtelsebe-

skattningen för närings- och yrkesutövare inte i praktiken har utgjort ett liknande hinder som det har utgjort för jordbruksidkare. Den föreslagna ändringen beräknas inte nämnvärt minska överlåtelseskatteintäkten. Bolagiseringar som genomförs efter den föreslagna ändringen skulle uppskattningsvis ha förblivit delvis ogenomförda utan den föreslagna ändringen.

Till den del den föreslagna ändringen leder till bolagiseringar av jordbruk är ändringen strukturell på så sätt att ägarbyten på bolagiserade gårdsbruksenheter omfattas av skattesatsen för värdepapper, som är lägre än överlåtelseskatteprocenten för fastigheter. Dessutom orsakar ändring av ägande till värdepappersinnehav i framtiden förändringar i beskattningen av ägarbyten också vid inkomstbeskattningen och arvs- och gåvobeskattningen.

Konsekvenser för den offentliga ekonomin uppkommer såväl på kort sikt som på lång sikt huvudsakligen till följd av inverkan på inkomstskatteintäkterna. Eftersom bolagiseringar av verksamheter som bedrivs av jord- och skogsbruksidkare eller närings- eller yrkesutövare ofta genomförs på grund av orsaker som hänför sig till inkomstbeskattningen minskar det stigande antalet bolagiseringar inkomstskatteintäkterna. En noggrannare bedömning av antalet konsekvenser är av många orsaker dock osäker.

För det första är det svårt att göra en uppskattning av antalet ändringar av bolagsformen. De skattemässiga fördelarna med aktiebolagsformen har minskat till följd av att företagardraget infördes och till följd av ändringen av 47 § i inkomstskattelagen. Av dessa har den sistnämnda störst genomslag, eftersom jordbrukaren rätt ofta har förvärvat gården genom generationsväxlingsöverlåtelse i form av arv, gåva eller köp av gåvokaraktär. Antalet bolagiseringar påverkas också av framtidsutsikterna inom branschen, som under de senaste åren har försämrats på grund av begränsningar i utförseln. Efter bolagiseringen av en gårdsbruksenhet kan bolaget inte senare upplösas utan omedelbara inkomst- och överlåtelseskattepåföljder. I Pellervo ekonomiska forskningsinstituts rapport som nämns ovan bedöms antalet bolagiseringar dessutom vara beroende av gårdens produktionsform på så sätt att antalet bolagiseringar av i synnerhet gårdar som bedriver svin- och fjäderfåhushållning kommer att öka.

Hur sporrande en ändring av bolagsformen är påverkas i väsentlig grad av förändringar i nettoförmögenheten i samband med bolagiseringen, vilket inte kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Vid bedömningen kan man inte heller förlita sig på beskattningsuppgifter som gäller redan genomförda ändringar av bolagsformen, eftersom fallen på årsbasis är rätt få till antalet och en väsentlig del av uppgifterna rör sådana fall där det innan ändringen av bolagsformen har skett en generationsväxling. Också i fråga om övriga beskattningsuppgifter som gäller genomförda ändringar av bolagsformen är det skäl att anta tyngdpunkten ligger på sådana fall där bolagiseringen är lönsam i beskattningshänseende, fall till vilka det vanligen hör en större nettoförmögenhet än i genomsnitt.

En osäkerhetsfaktor är det bildade bolagets utdelningspolitik, vilken i sin tur inverkar på lönsamhetsjämförelsen.

Det finns skäl att anta att gårdsbruksenheter som ska bolagiseras är relativt lönsamma eller bedrivs som bisyssla. Då är det primära syftet med bolagiseringen att flytta över inkomstbeskattningen från skattegraden för marginalsatt för förvärvs- och kapitalinkomster inkomster till samfundsbeskattningen och beskattningen av vinstutdelningen. För den nuvarande strukturen med samfunds- och förvärvsinkomstbeskattningen samt beskattningen av vinstutdelningen innebär detta till följd av en ändring av verksamhetsformen en övergång från en skattegrad för marginalsatt som för fysiska personer är högst cirka 50 procent till en total skattegrad på cirka 26 procent. Ägaren till ett bolag som verkar i aktiebolagsform kan dessutom avgöra om inkomsten ska realiseras i form av lön eller vinstutdelning och också bestämma tidpunkten för inkomstrealiseringen.

RP 109/2017 rd

Konsekvenserna har bedömts med hjälp av beskattningsuppgifterna för 2015 med beaktande av också deras fördelning mellan personer som bedriver verksamhet. I beräkningarna har man antagit att lön utbetalas till delägarna till ett belopp av 15 000 euro, och att hela vinsten utdelas som vinstutdelning, på vilken det betalas lägre skatt. I beräkningarna antog man fortsättningsvis att av de drygt 3 700 gårdsbruksenheter med en inkomst på minst 50 000 euro bolagiseras en fjärdedel, det vill säga drygt 900.

Gårdsbruksenheternas fördelning enligt inkomstklass framgår av tabellen nedan.

Inkomstklass euro år 2015	Antalet gårds- bruksenheter	Medelinkomsten i resul- tatet för år 2015 euro	Medianinkomsten i re- sultatet för år 2015 euro
0 - 50 000	69 858	7 385	2 338
50 000 - 100 000	3 098	66 815	63 870
100 000 - 150 000	413	119 609	117 185
150 000 - 200 000	84	168 923	164 737
över 200 000	45	282 426	234 621

Intäkterna av samfundsskatten beräknas öka med ca 10 miljoner euro på årsnivå, och intäkterna av skatten som inflyter från kapitalinkomster beräknas minska med knappt 14 miljoner euro. Effekterna på den skatt som inflyter från förvärvsinkomster är mycket liten, eftersom bolaget antas betala också lön till delägarna i syfte att optimera beskattningen. Nettoeffekten på debiteringen är enligt beräkningarna 3,6 miljoner euro. Kommunernas andel av det ökade inflödet av samfundsskatten är 3 miljoner euro.

För närings- och yrkesutövares del bedöms propositionen inte annat än i enskilda fall ha några betydande skattepåföljder. Vid finansministeriet pågår ett lagstiftningsprojekt för att slopa indelningen i förvärvskällor för samfund, vilket dock kan förändra situationen. Om den skattelag som ska tillämpas på fastighetsaffärsverksamhet enligt den promemoria som färdigställts i projektet (29.6.2017) i framtiden bestäms på basis av de allmänna kännetecknen för näringsverksamhet kommer uthyrningsverksamhet som gäller fastigheter och lokaler i avsevärt fler fall än för närvarande att betraktas som näringsverksamhet. Det är då möjligt att bolagisera sådan verksamhet enligt 24 § i inkomstskattelagen. En privatpersons hyresinkomster som ska beskattas enligt en skattesats på högst 34 procent för kapitalinkomster övergår till att omfattas av en samfundsskattesats på 20 procent och, beroende på nettoförmögenhetens omfattning, en låg beskattning av vinstutdelningen.

Intäkterna av överlåtelseskattorna beräknas minska med ca en miljon euro. Uppskattningen baserar sig på uppgifter om den överlåtelseskatt som betalats i samband med bolagiseringar av gårdsbruksenheter år 2015. Uppskattningen att skatteintäkterna minskar med en miljon euro inbegriper också bolagiseringar av verksamhet som bedrivs av närings- och yrkesutövare.

Skattekonsekvenserna för år 2018 beräknas vara färre än de långsiktiga konsekvenserna eftersom ändringarna av bolagsformen beräknas bli fördelade på flera år. Intäkterna av överlåtelseskattorna beräknas minska med ca en halv miljon euro 2018. Debiteringen av samfundsskatten beräknas öka med ca 5 miljoner euro, varav kommunernas andel är ca 1,5 miljoner euro. Intäkterna av kapitalinkomster beräknas minska med knappt 7 miljoner euro 2018.

Det stigande antalet bolagiseringar kan påverka också utvecklingen av gårdsbruksstrukturen och investeringarna däri och därigenom jordbruksproduktionens effektivitet. Om bolagiseringen på detta sätt förbättrar produktiviteten inom jordbruket kan ändringarna föra med sig positiva dynamiska effekter på den offentliga ekonomin.

3.4 Konsekvenser för myndigheterna

De föreslagna ändringarna bedöms leda till extra arbete vid Skatteförvaltningen när kundavisningar och informationssystem ska uppdateras samt vid handledning och rådgivning. På lång sikt kan ändringen underlätta arbetet vid Skatteförvaltningen. För närvarande har man vid ändringar av verksamhetsformen enligt 24 § inkomstskattelagen varit tvungen att för överlåtelsebeskattningen definiera det gängse värdet på egendomen som överförs, trots att det för inkomstbeskattningens och annan beskattnings del inte finns motsvarande behov, eftersom bolaget vid inkomstbeskattningen fortsätter med samma värden som i den tidigare verksamhetsformen. Sålunda medför befrielsen från överlåtelsebeskattning att ett arbetsskede avskaffas.

Om skattefriheten i högre grad skulle komma att leda till bolagiseringar av gårdsbruk som bedrivs av fysiska personer kommer detta att inverka på arbetsfördelningen inom Skatteförvaltningen. Av denna ändring följer antagligen åtminstone i början tilläggskostnader. Motsvarande konsekvenser kan uppkomma också hos andra myndigheter vars verksamhet påverkas av i vilken form jordbruk och annan företagsverksamhet bedrivs. Omfattningen och karaktären av dessa konsekvenser beror till väsentliga delar på ändringar i skattelagstiftningen samt på ändringar i pensionslagstiftningen, jordbruksområdets lagstiftning och annan lagstiftning. Sålunda är en bedömning av konsekvensernas storleksklass eller ens deras riktning osäker.

4 Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts som ett samarbete mellan finansministeriet och Skatteförvaltningen.

Utlåtanden har lämnats av de nio myndigheter och organisationer som nämns nedan, därutöver har Centralhandelskammaren utan att lämna utlåtande meddelat att den understöder förslaget.

Propositionen har understötts av Centralförbundet för lant- och skogsbruksproducenter MTK, Skattebetalarnas Centralförbund r.f., arbets- och näringsministeriet, jord- och skogsbruksministeriet och MTK Mellersta Österbotten r.f. Jord- och skogsbruksministeriet har dock ansett att det föreslagna förfarandet är problematiskt med tanke på inskrivningsmyndigheten, och MTK Mellersta Österbotten r.f. har ansett att skattefriheten ska tillämpas också på en ändring av verksamhetsformen till öppet bolag, kommanditbolag och andelslag.

Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC r.f. anser förslaget vara godtagbart. Skatteförvaltningen anser att ändringarna är bra och genomförbara. Finlands näringsliv r.f. har inget att anmärka, Landsbygdsverket har meddelat att det inte har något att yttra i ärendet.

Vid den fortsatta beredningen har lagförslaget i fråga om det administrativa förfarandet ändrats genom att lägga till 29 § 2 mom. och motiveringen har preciserats och kompletterats särskilt gällande avsnittet Konsekvenser för den offentliga ekonomin.

5 Samband med andra propositioner

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2018 och avses bli behandlad i samband med den.

Samtidigt med denna proposition behandlas i riksdagen en regeringsproposition till lagstiftning om skatteuppbörd, verkställande av beskattningen och förnyelse av vissa påföljdsavgifter, som innehåller ett förslag till upphävande av 29 § 5 mom. i lagen om överlåtelsebeskattning, vilket bör beaktas vid riksdagsbehandling av regeringspropositioner.

6 Ikraftträdande

Lagen föreslås träda i kraft vid ingången av 2018. Lagen tillämpas på överlåtelser som sker den dag då lagen träder i kraft eller därefter. Tidpunkten för ingåendet av avtalet anses vara tidpunkten för överlåtelser.

7 Förhållande till grundlagen och lagstiftningsordning

Den föreslagna lagen befriar apporter som sker vid ändring av verksamhetsformen från överlåtelsskatt. Vid en granskning av förslaget med tanke på lagstiftningsordningen är främst förslaget förhållande till likställighetsprincipen i grundlagen av betydelse. Enligt 6 § 1 mom. i grundlagen är alla lika inför lagen. Enligt 2 mom. i samma paragraf får ingen utan godtagbart skäl särbehandlas på grund av de faktorer som anges i bestämmelsen.

Enligt generalklausulen i slutet av momentet får särbehandling inte heller grunda sig på andra orsaker som gäller personen. 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 dock inte att alla medborgare ska bemötas likadant i alla avseenden, om inte de förhållanden som inverkar på ärendet är likadana. Grundlagsutskottet har i sin praxis i flera sammanhang, till exempel i GrUU 52/2016 rd, GrUU 53/2016 rd, GrUU 67/2014 rd och GrUU 40/2014 rd, understrukit att inga skarpa gränser för lagstiftningens prövning kan härledas ur jämlikhetsprincipen då reglering i överensstämmelse med den rådande samhällsutvecklingen eftersträvas. Särbehandlingen ska stå i rätt proportion till det mål som eftersträvas vid regleringen. Det centrala är om särbehandlingen kan motiveras på ett godtagbart sätt med avseende på systemet med grundläggande rättigheter.

Befrielsen från överlåtelsskatt föreslås gälla enbart i sådana situationer där det är fråga om att fortsätta med samma verksamhet i en form som är ändamålsenlig med beaktande av verksamhetens omfattning. Detta gäller också enbart ombildning till aktiebolagsform, varvid de verkliga ägarbytena fortsättningsvis ingår i basen för överlåtelsskatt, oavsett om ombildningen görs genom att överlåta till bolaget överförda tillgångsposter som omfattas av överlåtelsskatten eller genom att överlåta aktier som berättigar till ägande i bolaget. Tillämpningsområdet begränsas också till endast sådana apporter som avses i 24 § i inkomstskattelagen och som redan i skattesystemets grundstrukturer också i övrigt behandlas med avvikelse från andra apporter. Skattefriheten föreslås alltså gälla enbart i sådana situationer där det är frågan om att genom det arrangemang som för inkomstbeskattningen skapats för att främja valet av just denna smidiga verksamhetsform ombilda samma verksamhet till en verksamhetsform som är ändamålsenlig med beaktande av verksamhetens omfattning.

Enligt regeringens uppfattning ska förslaget anses vara problemfritt med avseende på lagstiftningsordningen, och den föreslagna lagen kan stiftas i vanlig lagstiftningsordning.

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

Lag

om ändring av lagen om överlåtelseskatt

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om överlåtelseskatt (931/1996) 15 § 3 och 4 mom., och
fogas till 4 §, sådan den lyder delvis ändrad i lag 1426/2006, ett nytt 5 mom., varvid det nuvarande 5 mom. blir 6 mom., och till 29 §, sådan den lyder delvis ändrad i lag 526/2010, ett nytt 2 mom., varvid de nuvarande 2—4 mom. blir 3—5 mom., som följer:

4 §

Skatteobjekt och skattskyldig

Skatt ska inte betalas då en fysisk persons egendom överförs till ett aktiebolag enligt en sådan ändring av verksamhetsformen som avses i 24 § i inkomstskattelagen (1535/1992).

15 §

Skatteobjekt och skattskyldighet

Vad som i 4 § 3—6 mom. föreskrivs om överlåtelse och annat förvärv av fastighet tillämpas också på överlåtelse och annat förvärv av värdepapper.

Aktieägaren ska inte betala skatt för nya aktier som han har förvärvat i det övertagande bolaget vid sådan fusion eller fission som avses i 4 § 6 mom. Det övertagande bolaget ska betala skatt till den del vederlaget för det fusionerande eller fissionerande bolagets aktier utgör annan egendom än det mottagande bolagets nya aktier.

29 §

Utredning som ska företas om överlåtelse av fastighet

I situationer som avses i 4 § 5 mom. utgörs en för inskrivningsmyndigheten tillräcklig utredning om att skatt inte ska betalas av en överlåtelsehandling för apportegendom som har utarbetats i samband med att avtalet om bolagsbildningen av bolaget har gjorts upp, och som innehåller en specifikation över den egendom som avses i det momentet och den skattskyldiges försäkran om att det är frågan om en egendomsöverlåtelse som avses i det momentet.

Denna lag träder i kraft den 20 . _____

RP 109/2017 rd

Helsingfors den 19 september 2017

Statsminister

Juha Sipilä

Finansminister Petteri Orpo

Lag

om ändring av lagen om överlåtelseskatt

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om överlåtelseskatt (931/1996) 15 § 3 och 4 mom., och
fogas till 4 §, sådan den lyder delvis ändrad i lag 1426/2006, ett nytt 5 mom., varvid det nuvarande 5 mom. blir 6 mom., och till 29 §, sådan den lyder delvis ändrad i lag 526/2010, ett nytt 2 mom., varvid de nuvarande 2—4 mom. blir 3—5 mom., som följer:

Gällande lydelse

Förslagen lydelse

4 §

4 §

Skatteobjekt och skattskyldig

Skatteobjekt och skattskyldig

Skatt ska inte betalas då en fysisk persons egendom överförs till ett aktiebolag enligt en sådan ändring av verksamhetsformen som avses i 24 § i inkomstskattelagen (1535/1992).

15 §

15 §

Skatteobjekt och skattskyldighet

Skatteobjekt och skattskyldighet

Vad 4 § 3—5 mom. stadgar angående överlåtelse och annat förvärv av fastighet tillämpas också på överlåtelse och annat förvärv av värdepapper.

Aktieägaren skall inte betala skatt för nya aktier som han har förvärvat i det övertagande bolaget vid sådan fusion eller fission som avses i 4 § 5 mom. Det övertagande bolaget skall betala skatt till den del vederlaget för det fusionerande eller fissionerande bolagets aktier utgör annan egendom än det mottagande bolagets nya aktier.

Vad som i 4 § 3—6 mom. föreskrivs om överlåtelse och annat förvärv av fastighet tillämpas också på överlåtelse och annat förvärv av värdepapper.

Aktieägaren ska inte betala skatt för nya aktier som han har förvärvat i det övertagande bolaget vid sådan fusion eller fission som avses i 4 § 6 mom. Det övertagande bolaget ska betala skatt till den del vederlaget för det fusionerande eller fissionerande bolagets aktier utgör annan egendom än det mottagande bolagets nya aktier.

RP 109/2017 rd

Gällande lydelse

29 §

*Utredning som skall företas om överlåtelse
av fastighet*

Föreslagen lydelse

29 §

*Utredning som ska företas om överlåtelse av
fastighet*

I situationer som avses 4 § 5 mom. utgörs en för inskrivningsmyndigheten tillräcklig utredning om att skatt inte ska betalas av en överlåtelsehandling för apportegendom som har utarbetats i samband med att avtalet om bolagsbildningen av bolaget har gjorts upp, och som innehåller en specifikation över den egendom som avses i det momentet och den skattskyldiges försäkran om att det är frågan om en egendomsöverlåtelse som avses i det momentet.

Denna lag träder i kraft den 20 .