

## FINANSUTSKOTTETS BETÄNKANDE 5/2004 rd

### Regeringens proposition med förslag till lag om ändring av 55 § lagen om skatt på arv och gåva

#### INLEDNING

##### **Remiss**

Riksdagen remitterade den 11 maj 2004 en proposition med förslag till lag om ändring av 55 § lagen om skatt på arv och gåva (RP 84/2004 rd) till finansutskottet för beredning.

##### **Beredning i delegation**

Ärendet har beretts i finansutskottets skattedelegation.

##### **Sakkunniga**

Skattedelegationen har hört

- sakkunnig Sirpa-Liisa Venesjärvi, finansministeriet
- överinspektör Katri Nuotio, jord- och skogsbruksministeriet
- programdirektör Raimo Luoma, handels- och industriministeriet
- överinspektör Jarmo Salminen, Skattestyrelsen
- professor Heikki Niskakangas, Helsingfors handelshögskola
- professor Kari S. Tikka, Helsingfors universitet
- advokat, JD Raimo Immonen, Brander & Manner Oy/Attorneys at Law
- direktör Timo Sipilä, Centralförbundet för lant- och skogsbruksproducenter MTK rf

- avdelningschef Hannele Ranta-Lassila, Centralhandelskammaren
- skatteexpert Marja-Liisa Lindell, Kesko Abp, samtidigt som representant för Handels Centralförbund
- ordförande Ilse Alander, Bokföringsbyråernas Förbund
- verkställande direktör Anders Blom, Familjeföretagens förbund rf
- ekonomisk expert Helena Pentti, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf
- styrelsens vice ordförande, CGR-revisor Esko Tuominen, Suomen veroasiantuntijat ry, samtidigt som representant för CGR-föreningen rf
- chefsjurist Anna Lundén, Företagarna i Finland rf
- jurist Helena Ålgars, Svenska lantbruksproducenternas centralförbund SLC
- skattepolitiskt ombud Virpi Pasanen, Industrins och Arbetsgivarnas Centralförbund
- verkställande direktör Teemu Lehtinen, Skattebetalarnas Centralförbund
- jurist Erkki Tiitta, Vähittäiskaupan Tilipalvelu Oy, som representant för K-Kauppiasliitto.

Dessutom har utskottet fått ett skriftligt utlåtande från finansministeriet.

Justitieministeriet meddelar att det inte har någonting att anmärka om propositionen.

## PROPOSITIONEN

Regeringen föreslår att lagen om skatt på arv och gåva ska ändras så att beskattningen av generationsväxlingar i fråga om gårdsbruk och familjeföretag ska bli föremål för skattelättnad i större utsträckning än för närvarande. Vid beräkningen av skattelättnaden ska värdet av till ett gårdsbruk eller ett annat företag hörande förmögenhet sänkas till 40 procent av det beskattningsvärdet som tillämpas i förmögenhetsbeskattningen.

För närvarande utgör det fulla beskattningsvärdet grund för beräkning av skattelättnaden.

Lagen avses träda i kraft så snart som möjligt efter att den har antagits och blivit stadfäst. På begäran av den skattskyldige ska lagen tillämpas också på de generationsväxlingar där skattskyldigheten har inträtt under 2004 före lagens ikraftträdande.

## UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

### *Motivering*

Utskottet tillstyrker propositionen utan ändringar.

I sin proposition redovisar regeringen klart och tydligt orsakerna till att bestämmelsen om lättnad i beskattningen av generationsväxlingar i lagen om skatt på arv och gåva föreslås bli ändrad. Det väsentliga är att bestämmelsens ursprungliga skattelättnadseffekt har minskat genom diverse ändringar. Meningen är nu att göra bestämmelsen effektivare och den vägen stödjande familjeföretags verksamhets- och sysselsättningsbetingelser också genom lagen om skatt på arv och gåva.

Utskottet anser att propositionen är motiverad och bedömer att den också kommer att få en stor praktisk roll. Den förbättrar inte minst övertagarens villkor när generationsväxlingar allt oftare kan genomföras i form av gåva i stället för överlåtelse mot vederlag.

Enligt utskottet är det angeläget att behandla vissa enskilda frågor som det rått osäkerhet om vid utfrågningen av sakkunniga i utskottet. Synpunkterna ger ändå inte anledning att ändra på propositionen.

### *Betydelsen av tidigare rättspraxis*

Propositionen gäller uteslutande värderingens storlek i beräkningen av skattelättnaden. Lättnaden ska därmed bibehållas oförändrad utom att de tillgångar och skulder som ligger till grund

för beräkningen ska värderas till 40 procent av beskattningsvärdet vid förmögenhetsbeskattningen i stället för det fulla värdet som nu. Därmed ökar den skatt som lämnas odebiterad i allmänhet med 60 procent.

Ändringen gäller enbart värderingens storlek och har därför ingen inverkan på tillämpligheten av rättspraxis hittills. Det betyder att avgöranden i olika tolkningsproblem fortsatt kan tillämpas. Så kan till exempel 27 § 3 mom. i förmögenhetsskattelagen som bromsar upp den årliga höjningen i en akties beskattningsvärde fortsatt tillämpas vid beräkning av skattelättnaden i enlighet med högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2003:53. De allmänna normerna i lagen om skatt på arv och gåva som gäller tidpunkten för värdering av egendomen inverkar i sin tur på tidpunkten för värdering av aktierna i ett onoterat bolag när lättnaden beräknas enligt avgörande HFD 2002:17.

Utskottet anser att det är mycket viktigt att det rättsliga läget är stabilt och förutsebart för att den förestående viktiga perioden för generationsväxlingar ska kunna genomföras utan problem. För att säkerställa detta är det också begripligt att den svårtydda grundbestämmelsen inte har setts över i detta sammanhang. Det är beskrivande för problemen inom detta område att mycket viktiga tillämpningsavgöranden har meddelats ännu under detta millennium, dvs. mer än 20 år efter det att bestämmelsen utfärdades.

*Företagsförmögenhet*

Begreppet "företagsförmögenhet" i propositionen har också gett upphov till oklarhet. Enligt motiveringen avser företagsförmögenhet skillnaden mellan företagsverksamhetens tillgångar och skulder när det gäller andra företag än gårdsbruk.

Begreppet ger enligt finansministeriet uttryck för nettoprincipen i beskattningen av arv och gåva. Det betyder att också skulder värderas till samma procentsats på 40 som tillgångar när skattelättnaden räknas ut. Ministeriet framhåller vidare att begreppet tillgångar som omfattas av skattelättnaden har tolkats i vissa avgöranden i rättspraxis och att lagändringen inte avser att rucka på det rådande rättsläget till den del det gäller en bedömning av vilka tillgångar som ska omfattas av skattelättnad.

I rättspraxis finns inga sådana avgöranden om skattelättnadsbestämmelserna i lagen om skatt på arv och gåva som uttryckligen skulle ta ställning till hur man i fråga om ett bolag som bedriver näringsverksamhet ska behandla tillgångar som hör till inkomstkällan enligt inkomstskattelagen. Saken har inte haft någon större praktisk betydelse eftersom aktier normalt har förts över på något annat sätt än med hjälp av skattelättnadsbestämmelserna i lagen om skatt på arv och gåva. Det är möjligt att det sker en ändring på denna punkt som också framhålls i propositionen.

Frågan om definitionen på företagsförmögenhet kommer alltså att spela en större roll vid tillämpningen av skattelättnadsbestämmelserna. På detta tyder också det som sägs om sysselsättningsgruppens uttalande i propositionen att det vid reformen av lagen om skatt på arv och gåva ska ses till att skattestödet endast gäller egentliga företags tillgångar och inte t.ex. egendom av investeringsnatur. Varken i propositionens motivering eller finansministeriets utlåtande sägs någonting om uttalandets betydelse.

Finansministeriet anser i sitt utlåtande att skattelättnaden inte bör kopplas direkt till avgörandena om inkomstkällan i inkomstbeskattningen. Detta beror bl.a. på att behandlingen enligt lagen om skatt på arv och gåva är fallspecifik medan behandlingen enligt inkomstskattela-

gen är ett massförfarande. En uppdelning enligt inkomstkälla ger enligt ministeriet dessutom upphov till fler tolkningsvårigheter och problem med gränsdragningen.

Utifrån det ovan sagda menar utskottet att begreppet företag och skattelättnadens räckvidd i regel fortsatt kan tolkas på samma sätt som vid inkomstbeskattningen trots att lättnadsbestämmelsens räckvidd inte är direkt kopplad till avgörandet om inkomstbeskattningen. Därmed bestäms räckvidden för skattelättnaden vid generationsväxling i regel utifrån om lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet har tillämpats på bolaget eller inte. De principer och preciseringar som lagts fast i rättspraxis och hävdvunnen beskattningspraxis gäller alltså fortfarande till denna del.

Utskottets ställningstagande innebär också att skattelättnaden i allmänhet bestäms utifrån själva beskattningsvärdet på ett aktiebolags aktier. Om det har skett väsentliga förändringar i ett företags egendomsmassa under tiden mellan det att beskattningsvärdet senast räknades ut och arv eller gåva verkställts kan det beaktas, som t.ex. i avgörande HFD 2002:17. Om man dessutom i något enskilt fall har vidtagit särskilda åtgärder bara för att få en skatteförmån är det möjligt att ingripa genom bestämmelserna om kringgående av skatt i lagen om skatt på arv och gåva.

*Vissa specialsituationer*

*Skogsbruksföretagare.* Propositionen befattar sig inte med dem som bara bedriver skogsbruk. Det betyder att en företagare som bedriver aktiv skogsvård precis som nu inte omfattas av skattelättnaden om han inte samtidigt bedriver jordbruk. Avgörandet måste ses mot uppfattningen att skogsägande i första hand ses som investeringsverksamhet. Dessutom finns det en rad problem med gränsdragningen mellan begreppen skogsbruksidkare och skogsföretagare.

Den som enbart bedriver skogsbruk kan betraktas som företagare enligt bl.a. lagen om finansiering av landsbygdsnärings (329/1999) och lagen om pension för lantbruksföretagare (467/1969). I praktiken kräver företagarestatus bl.a. regelbunden medverkan i skogsvårdsåtgärder och att en betydande del — om än inte hu-

vuddelen — av försörjningen består av skogsinkomst.

Utskottet ser det som angeläget att utreda om tillämpningen av skattelättnadsbestämmelserna i lagen om skatt på arv och gåva kan utsträckas också till skogsbruksföretagsamhet av ovan beskrivet slag. Ju fler jordbruk som lagts ner desto fler gårdar som specialiserar sig enbart på skogsbruk har det uppstått. Bestämmelsen försvårar generationsväxling på sådana gårdar. Dessutom är bestämmelsen i sin nuvarande utformning inkonsekvent på den punkten att om en gård i minsta lilla utsträckning bedriver jordbruk omfattas också skogsbruket av skattelättnad.

*Syskon eller deras barn som övertagare.* Ett av de svårare problemen vid generationsväxling är att hitta en lämplig övertagare. Därför bör man enligt utskottet också utreda om inte skattelättnadsbestämmelser kunde utnyttjas i sådana situationer där övertagaren är överlåtarens syskon eller halvsyskon eller en avkomling till dem. För tillfället är grundskatten enligt den andra skatteklassen ett hinder för detta. Skattelättnaden kunde därför genomföras till exempel genom att grundskatten i  *dessa fall*  bestäms enligt första skatteklassen. Därefter räknas lättnaden ut på normalt vis.

Helsingfors den 28 maj 2004

I den avgörande behandlingen deltog

ordf. Olavi Ala-Nissilä /cent  
vordf. Matti Ahde /sd  
medl. Eva Biaudet /sv  
Jyri Häkämies /saml  
Kyösti Karjula /cent  
Jari Koskinen /saml  
Pekka Kuosmanen /saml  
Reijo Laitinen /sd  
Mika Lintilä /cent  
Pekka Nousiainen /cent

*Kravet på ägarandel.* Utskottet uppmärksammar också de fungerande familjeföretag där ägandet har spjälkts upp i andelar på mindre än 10 procent. Vid generationsväxling i dem kan varken lagen om skatt på arv och gåva eller skattelättnadsbestämmelserna i inkomstskattelagen utnyttjas. Trots detta sysselsätter många företag ett betydande antal människor.

Vissa gränser i beskattningen är i och för sig behövliga och begripliga. Men i enskilda fall betyder de problem. Med hänsyn till att kravet på 10 procents ägarandel är allmänt i annan skattelagstiftning och det europeiska skatteregolverket ser utskottet det inte som angeläget att kravet sänks. Men generationsväxling kunde betraktas som en grund som talar för skattelättnad när man ansöker om befrielse i beskattningen med stöd av 53 § i lagen om skatt på arv och gåva, om skattebetalningen äventyrar den fortsatta verksamheten.

#### **Förslag till beslut**

Med stöd av det ovan anförda föreslår finansutskottet

*att lagförslaget godkänns utan ändringar.*

Sekreterare var

utskottsråd Maarit Pekkanen.

Pirkko Peltomo /sd  
Iivo Polvi /vänst  
Virpa Puisto /sd  
Kari Uotila /vänst  
Jukka Vihriälä /cent  
ers. Timo Kalli /cent (delvis)  
Bjarne Kallis /kd  
Esko Kiviranta /cent  
Maija Rask /sd  
Sari Sarkomaa /saml.

## RESERVATION

**Motivering**

Regeringens förslag att värdet av egendom som överlåts vid generationsväxling ska sänkas bör stödjas. Genom skattelättnaden underlättar man för företag att fortsätta sin verksamhet och tryggar sysselsättningen i företagen, för det inverkar i avgörande grad på ett företags fortlevnad att ägaren klarar av skattepåföljderna vid ägarbyte. Den höga beskattningen av generationsväxling kan i värsta fall tvinga ett företag att realisera sin egendom eller att inskränka eller delvis lägga ner affärsverksamheten. Vid sidan av skattelättnaden spelar det vid generationsväxling en avgörande roll hur stor den krets är som omfattas av skattelättnaden. Finansutskottet har inte fäst tillräckligt stort avseende vid detta i sitt betänkande.

För skattelättnad vid generationsväxling krävs att övertagaren tar över minst 10 procent av ett bolags aktiestock eller andelar. Vi har gott om sysselsättande och växande familjeföretag i Finland där ägandet under årens lopp har splittrats så att kravet på 10 procents ägarandel inte uppfylls. Dessa företag har enligt 57 § i lagen om skatt på arv och gåva ingen nytta av lättnadsbestämmelsen även om ägandet och ledningen har koncentrerats till en släkt. Om avsikten med skattelättnaden är att främja fortsatt företagsamhet uttryckligen inom en släkt eller familj bör skattelättnaden kunna utnyttjas också vid växling av detta slag.

Ett annat problem är att de som står utanför den närmaste släktkretsen inte har tillgång till likadana lättnader vid generationsväxling som

inom den närmaste slakten. Det faktum att incitamentet inskränks till den närmaste slakten tar inte i alla fall hänsyn till den viktigaste synpunkten, som är att företaget ska kunna fortsätta och arbetsplatser bevaras. När nära släktingar inte finns eller inte är intresserade av att fortsätta verksamheten läggs den sannolikt ner när företagaren blir gammal. Samtidigt skärper den nedsetta anskaffningsutgiftspresumptionen enligt regeringens företagsskattebeslut beskattningen av andra ägarbyten än sådana som sker inom den närmaste slakten. Därför bör det utredas hur företag kan spurras att söka övertagare också utanför den närmaste slakten.

**Förslag**

Vi föreslår

*att lagförslaget godkänns enligt utskottets betänkande och*

*att följande uttalande dessutom godkänns (**Reservationens förslag till uttalande**):*

**Reservationens förslag till uttalande**

*Riksdagen förutsätter att regeringen skyndsamt låter utreda behovet av att utvidga kretsen av dem som kan beviljas skattelättnad vid generationsväxling och lämnar förslag till nödvändiga lagändringar till riksdagen senast i samband med budgetpropositionen för 2005.*

Helsingfors den 28 maj 2004

Jyri Häkämies /saml  
Jari Koskinen /saml  
Pekka Kuosmanen /saml

Bjarne Kallis /kd  
Sari Sarkomaa /saml