

VEROHALLINNON OHJE

Valtuutussäännös
Laki Verohallinnosta (237/08) 2 § 2 momentti
Voimassaolo
Toistaiseksi
Korvaa normin (nro, pvm)
137/349/2011, 15.2.2011
Vastaanottaja
Verohallinnon yksiköt

Päivämäärä
25.8.2011
Diaarinumero
547/349/2011

YRITYKSEN SUKUPOLVENVAIHDOS VEROTUKSESSA

Ohjeeseen on koottu keskeisimmät sukupolvenvaihdostilanteet tulo-, perintö- ja lahja-, varainsiirto- sekä arvonlisäverotuksen kannalta. Ohjeessa ei käsitellä maatilojen sukupolvenvaihdoksia eikä kansainvälisiin sukupolvenvaihdostilanteisiin liittyviä kysymyksiä.

Verohallinnon 15.2.2011 antamaa ohjetta (137/349/2011) on päivitetty varojen arvostamista koskevan ohjeen versioviittauksien (Dnro 738/36/2010) osalta sekä täsmennetty kohdissa 1, 2 ja 3 kerrotulla tavalla.

1. Korkein hallinto-oikeus antoi 18.5.2011 lahjaverotusta koskevan vuosikirjaratkaisun KHO:2011:44.

Ratkaisussa kuvatussa sukupolvenvaihdokseen liittyvässä järjestelyssä perintö- ja lahjaverolaissa tarkoitetuksi lahjansaajaksi katsottiin B:n omistama osakeyhtiö. Sanottu yhtiö oli niin kutsuttuna apuyhtiönä saamassa luopujalta varoja lahjana. Ratkaisun olosuhteissa nimenomaista lahjoitusta osakeyhtiölle ei voitu pitää vastoin siviilioikeudellista muotoa lahjoituksena osakas B:lle. Tällöin osakeyhtiö oli velvollinen suorittamaan lahjasta veron II veroluokan mukaan.

Ratkaisun johdosta on ohjeen tekstiä tarkistettu sivuilla 11, 30, 31, 45 ja 61.

2. Korkein hallinto-oikeus antoi 27.5.2011 lahjaverotusta koskevan vuosikirjaratkaisun KHO:2011:51.

Ratkaisussa osakeyhtiötä koskevassa sukupolvenvaihdosjärjestelyssä osakeyhtiön omista osakeistaan luopujaosakkaalle maksama lunastushinta ei oikeuttanut jatkajaosakasta perintö- ja lahjaverolain 55 §:n 5 momentissa tarkoitettuun lahjaveron täyteen huojennukseen. Tapauksessa itse lahjansaaja ei suorittanut vastiketta varallisuutensa lisäyksestä. Ratkaisun olosuhteissa jatkajaosakas on muiden edellytysten täytyessä edelleen oikeutettu PerVL 55 § mukaiseen osittaiseen huojennukseen.

Ratkaisun johdosta on ohjeen tekstiä tarkistettu sivulla 11, 22, 31 ja 61.

3. Sivulla 5 luvun 2.2.5.4 toisen kappaleen lopussa on täsmennetty TVL 48 §:ssä tarkoitetun verovapauden soveltamisedellytyksiä koskevaa tekstiä.

Ylijohtaja Juha Lindgren

Ylitarkastaja Jarmo Salminen



Verohallinto
Yhteiset palvelut -yksikkö
PL 325, 00052 VERO
Haapaniemenkatu 4 A, Helsinki

www.vero.fi
puh. (09) 7311 36
faksi (09) 7311 3595
VEROH 0310/w 3.2004

SISÄLLYS

LYHENTEET.....	VI
1 YLEISTÄ SUKUPOLVENVAIHDOKSESTA VEROTUKSESSA.....	1
2 OSAKEYHTIÖN SUKUPOLVENVAIHDOS OSAKEKAUPALLA	1
2.1 YLEISTÄ	1
2.2 LUOVUTUSVOITTO OSAKKEIDEN MYYJÄN VEROTUKSESSA	1
2.2.1 Luovutusvoiton laskeminen.....	1
2.2.2 Luovutusvoiton verovuosi.....	3
2.2.3 Kauppahinnan muutokset	3
2.2.4 Luovutusvoittoveron määrä.....	3
2.2.5 Verovapaa osakkeiden luovutus sukupolvenvaihdoksessa	4
2.2.5.1 Verovapauden edellytykset	4
2.2.5.2 Luovutuksen kohteena olevat osakkeet	4
2.2.5.3 Luovutettavien osakkeiden omistusaika	4
2.2.5.4 Osapuolten välinen sukulaisuussuhde	5
2.3 LUOVUTUSTAPPIO OSAKKEIDEN MYYJÄN VEROTUKSESSA	5
2.4 OSAKKEIDEN OSTAJAN TULOVEROTUS.....	6
2.4.1 Osakkeiden hankintameno.....	6
2.4.2 Huojennuksen menettäminen - jatkoluovutus alle viidessä vuodessa.....	7
2.5 OSAKKEIDEN OSTAJAN LAHJAVEROTUS ALIHINTAISESSA OSAKEKAUPASSA	8
2.5.1 Yleistä.....	8
2.5.2 Lahjaveronalainen saanto	8
2.5.3 Vähennykset osakkeen käyvästä arvosta	9
2.5.4 Lahjojen yhteen laskeminen.....	10
2.5.5 Lahjaveron määrä	10
2.5.6 Lahjaveron huojennus.....	11
2.5.6.1 Yleistä	11
2.5.6.2 Luovutuksen kohteena yritys tai sen osa.....	11
2.5.6.3 Yritystoiminnan jatkaminen.....	12
2.5.6.4 Huojennuksen laskeminen	13
2.5.6.5 Huojennuksen menettäminen	16
2.5.6.6 Lahjaveron maksuajan pidentäminen.....	16
2.6 OSAKKEIDEN MYYNTI VARAINSIIRTOVEROTUKSESSA.....	17
2.6.1 Yleistä.....	17
2.6.2 Kauppahinnan tarkistuslauseke	17
2.6.3 Kaupan purkaminen.....	18
2.7 YHTIÖN TAPPIOIDEN JA YHTIÖVERON HYVITYSTEN SÄILYMINEN.....	18
3 OSAKKEIDEN VASTIKKEETON LUOVUTUS	19
3.1 LAHJAVERO VASTIKKEETTOMASSA LUOVUTUKSESSA	19
3.2 OSAKKEIDEN SIIRTYMINEN PERINTÖNÄ TAI TESTAMENTILLA.....	20
3.3 OSAKKEIDEN HANKINTAMENO LAHJANSAAJAN TULOVEROTUKSESSA	20
3.4 VARAINSIIRTOVEROTUS VASTIKKEETTOMASSA LUOVUTUKSESSA	20
4 OSAKEYHTIÖN OMIEN OSAKKEIDEN HANKKIMINEN JA LUNASTAMINEN	20
4.1 YLEISTÄ	20
4.2 LUOVUTTAJAN VEROTUS	21
4.2.1 Luovutusvoiton verotus	21
4.2.2 Peitelty osinko.....	21
4.3 OSAKEYHTIÖN VEROTUS	21
4.4 OMIEN OSAKKEIDEN ALIHINTAINEN HANKKIMINEN TAI LUNASTAMINEN LAHJAVEROTUKSESSA	22
4.5 OMIEN OSAKKEIDEN HANKKIMINEN TAI LUNASTAMINEN VARAINSIIRTOVEROTUKSESSA.....	22
5 OSAKEANNIN KÄYTTÄMISESTÄ SUKUPOLVENVAIHDOKSEN APUTOIMENA	23

	III
5.1	YLEISTÄ 23
5.2	TULOVEROTUS 23
5.3	ALIHINTAINEN OSAKEANTI TAI MERKINTÄOIKEUDESTA LUOPUMINEN LAHJAVEROTUKSESSA... 23
5.4	VARAINSIIRTOVEROTUS OSAKEANNIN YHTEYDESSÄ..... 24
6	OSAKEYHTIÖN LIKETOIMINNAN LUOVUTUS 24
6.1	LUOVUTTAVAN YHTIÖN TULOVEROTUS..... 24
6.2	LUOVUTUKSENSAAJAN HANKINTAMENO 24
6.3	VARAINSIIRTOVEROTUS LIKETOIMINNAN LUOVUTUKSEN YHTEYDESSÄ 25
6.3.1	Veron peruste 25
6.3.2	Varainsiirtoveron määrä ja maksuaika 25
6.4	ARVONLISÄVEROTUS LIKETOIMINNAN LUOVUTUKSEN YHTEYDESSÄ 26
6.4.1	Yleistä..... 26
6.4.2	Liiketoiminnan luovutuksen tunnusmerkit..... 26
6.4.3	Luovutus liiketoiminnan jatkajalle vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen 27
6.4.4	Kiinteistöt 27
6.4.5	Marginaaliverotettavat tavarat 28
7	YRITYSJÄRJESTELYSTÄ OSAKEYHTIÖN SUKUPOLVENVAIHDOKSEN ESITOIMINA 28
7.1	YLEISTÄ 28
7.2	JAKAUTUMINEN SUKUPOLVENVAIHDOKSEN ESITOIMINA..... 28
8	APUYHTIÖN KÄYTTÄMISESTÄ OSAKEYHTIÖN SUKUPOLVENVAIHDOKSESSA 29
8.1	YLEISTÄ 29
8.2	OSAKKEIDEN VASTIKKEETON TAI ALIHINTAINEN LUOVUTUS APUYHTIÖLLE LAHJAVEROTUKSESSA 30
8.3	VARAINSIIRTOVEROTUS..... 31
9	AVOIMEN YHTIÖN JA KOMMANDIITTIYHTIÖN SUKUPOLVENVAIHDOS YHTIÖOSUUDEN KAUPALLA..... 31
9.1	YLEISTÄ 31
9.2	LUOVUTUSVOITTO YHTIÖOSUUDEN MYYJÄN VEROTUKSESSA..... 32
9.2.1	Luovutusvoiton laskeminen..... 32
9.2.2	Lisäys luovutusvoittoon 33
9.2.3	Luovutusvoittoveron määrä..... 34
9.2.4	Verovapaa yhtiöosuuden luovutus sukupolvenvaihdoksessa 35
9.2.4.1	Luovutettavan yhtiöosuuden omistusaika..... 35
9.2.4.2	Huojennuksen kohteena oleva luovutusvoitto 36
9.3	LUOVUTUSTAPPIO YHTIÖOSUUDEN MYYJÄN VEROTUKSESSA 36
9.4	YHTIÖOSUUDEN OSTAJAN TULOVEROTUS 37
9.4.1	Yhtiöosuuden hankintameno..... 37
9.4.2	Huojennuksen menettäminen – jatkoluovutus alle viidessä vuodessa..... 37
9.5	YHTIÖOSUUDEN OSTAJAN LAHJAVEROTUS ALIHINTAISESSA YHTIÖOSUUDEN KAUPASSA 37
9.5.1	Yleistä 37
9.5.2	Lahjaveron huojennus..... 38
9.5.2.1	Yleistä 38
9.5.2.2	Luovutuksen kohteena yritys tai sen osa..... 38
9.5.2.3	Yritystoiminnan jatkaminen..... 39
9.5.2.4	Huojennuksen laskeminen 39
9.5.2.5	Huojennuksen menettäminen 41
9.5.2.6	Lahjaveron maksuajan pidentäminen..... 41
9.6	YHTIÖOSUUDEN MYYNTI VARAINSIIRTOVEROTUKSESSA 42
9.7	YHTIÖN TAPPIOIDEN SÄILYMINEN..... 42
10	AVOIMEN YHTIÖN JA KOMMANDIITTIYHTIÖN YHTIÖOSUUDEN VASTIKKEETON LUOVUTUS 42
10.1	LAHJAVERO VASTIKKEETTOMASSA LUOVUTUKSESSA 42
10.2	YHTIÖOSUUKSIEN SIIRTYMINEN PERINTÖNÄ TAI TESTAMENTILLA..... 43

10.3	YHTIÖOSUUDEN HANKINTAMENO LAHJANSAAJAN TULOVEROTUKSESSA.....	43
11	AVOIMEN YHTIÖN TAI KOMMANDIITTIYHTIÖN LIIKETOIMINNAN LUOVUTUS.....	43
11.1	LUOVUTTAVAN YHTIÖN TULOVEROTUS.....	43
11.2	TULONTASAUUS YHTIÖMIEHEN VEROTUKSESSA	43
11.3	LUOVUTUKSENSAAJAN HANKINTAMENO	44
11.4	VARAINSIIRTOVEROTUS LIIKETOIMINNAN LUOVUTUKSEN YHTEYDESSÄ	44
11.5	ARVONLISÄVEROTUS LIIKETOIMINNAN LUOVUTUKSEN YHTEYDESSÄ.....	44
12	APUYHTIÖN KÄYTTÄMISESTÄ AVOIMEN YHTIÖN JA KOMMANDIITTIYHTIÖN SUKUPOLVENVAIHDOKSESSA.....	44
12.1	YHTIÖOSUUDEN VASTIKKEELLINEN LUOVUTUS APUYHTIÖLLE.....	44
12.2	YHTIÖOSUUDEN VASTIKKEETON TAI LAHJANLUONTEINEN LUOVUTUS APUYHTIÖLLE LAHJAVEROTUKSESSA	45
12.3	LIIKETOIMINNAN VASTIKKEELLINEN LUOVUTUS APUYHTIÖLLE.....	45
13	LIIKKEEN- JA AMMATINHARJOITTAJAN ELINKEINOTOIMINNAN MYYNTI.....	46
13.1	YLEISTÄ	46
13.2	VASTIKE ELINKEINOTOIMINNAN LUOVUTUKSESSA	46
13.3	ELINKEINOTOIMINNAN MYYJÄN VEROTUS	46
13.3.1	Elinkeinotoiminnan tulon laskeminen	46
13.3.2	Tulontasaus	47
13.3.3	Tulontasausmenettely.....	48
13.3.4	Tappioiden vähentäminen lopettamistilanteessa	50
13.4	ELINKEINOTOIMINNAN OSTAJAN TULOVEROTUS.....	50
13.4.1	Yritysvarallisuuden hankintamenot.....	50
13.4.2	Hankintameno lahjanluonteisissa luovutuksissa.....	51
13.5	ELINKEINOTOIMINNAN OSTAJAN LAHJAVEROTUS ALIHINTAISISSA KAUPASSA.....	51
13.5.1	Yleistä.....	51
13.5.2	Lahjaveronalainen varallisuus	51
13.5.3	Lahjaveron huojennus.....	51
13.5.3.1	Yleistä	51
13.5.3.2	Luovutuksen kohteena yritys tai sen osa.....	52
13.5.3.3	Yritystoiminnan jatkaminen.....	52
13.5.3.4	Huojennuksen laskeminen.....	53
13.6	VARAINSIIRTOVEROTUS ELINKEINOTOIMINNAN MYYNNIN YHTEYDESSÄ	54
13.7	ARVONLISÄVEROTUS ELINKEINOTOIMINNAN MYYNNIN YHTEYDESSÄ.....	54
14	LIIKKEEN- JA AMMATINHARJOITTAJAN ELINKEINOTOIMINNAN VASTIKKEETON LUOVUTUS.....	55
14.1	YLEISTÄ	55
14.2	LAHJAVERO ELINKEINOTOIMINNAN VASTIKKEETOMASSA LUOVUTUKSESSA.....	55
14.3	HANKINTAMENO LAHJANSAAJAN TULOVEROTUKSESSA.....	55
15	ELINKEINOTOIMINNAN JATKAMINEN LIIKKEEN TAI AMMATINHARJOITTAJAN KUOLEMAN JÄLKEEN.....	56
15.1	ELINKEINOTOIMINNAN JATKAMINEN KUOLINPESÄN NIMISSÄ - TULOVEROTUS.....	56
15.2	PERINTÖVEROTUS	56
15.2.1	Yleistä.....	56
15.2.2	Verotettava jäämistöosuus.....	56
15.2.3	Sukupolvenvaihdosluovutus testamentilla	57
15.2.4	Yritysvarallisuuden siirtyminen osituksessa tai perinnönjaossa	58
15.2.5	Toiminnan jatkaminen jakamattoman kuolinpesän lukuun.....	58
15.2.6	Perintöveron huojentaminen	58
15.3	VARAINSIIRTOVEROTUS TESTAMENTIN, PERINNÖNJAON JA OSITUKSEN YHTEYDESSÄ	60
16	APUYHTIÖN KÄYTTÄMISESTÄ LIIKKEEN- JA AMMATINHARJOITTAJAN SUKUPOLVENVAIHDOKSESSA.....	60

16.1	ELINKEINOTOIMINNAN VASTIKKEELLINEN LUOVUTUS APUYHTIÖLLE	60
16.2	ELINKEINOTOIMINNAN VASTIKKEETON TAI ALIHINTAINEN LUOVUTUS APUYHTIÖLLE TULOVEROTUKSESSA.....	60
16.3	ELINKEINOTOIMINNAN VASTIKKEETON TAI ALIHINTAINEN LUOVUTUS APUYHTIÖLLE LAHJAVEROTUKSESSA	61
17	TOIMINTAMUODON MUUTOKSET.....	61
17.1	YLEISTÄ TOIMINTAMUODON MUUTOKSISTA.....	61
17.2	TOIMINTAMUODON MUUTOS TULOVEROTUKSESSA.....	62
17.3	TOIMINTAMUODON MUUTOS LAHJAVEROTUKSESSA	63
17.4	TOIMINTAMUODON MUUTOS ARVONLISÄVEROTUKSESSA	64
17.5	TOIMINTAMUODON MUUTOS VARAINSIIRTOVEROTUKSESSA	64
17.6	KUOLINPESÄN TOIMINTAMUODON MUUTOKSET	64
17.6.1	Kuolinpesän elinkeinotoiminnan jatkaminen toiminimenä.....	64
17.6.2	Kuolinpesä henkilöyhtiöksi	64
17.6.3	Kuolinpesä osakeyhtiöksi.....	65
17.6.4	Elinkeinotoiminnan harjoittaminen kuolinpesän lukuun	65
17.6.5	Lahjaverotus kuolinpesän toimintamuodon muutoksen yhteydessä	65
18	ENNAKKOTIEDOT JA -RATKAISUT	66
18.1	ENNAKKOTIETOJEN JA -RATKAISUJEN MAKSULLISUUS.....	66
18.2	TULOVEROTUS	66
18.3	ARVONLISÄVEROTUS.....	66
18.4	PERINTÖ- JA LAHJAVEROTUS	67
18.5	VARAINSIIRTOVEROTUS.....	67
19	TAPPIOITA JA KÄYTTÄMÄTTÖMIÄ YHTIÖVERON HYVITYKSIÄ KOSKEVA POIKKEUSLUPAMENETTELY	67
LIITE 1	YHTIÖOSUUDEN LUOVUTUSVOITON LASKEMINEN	70

LYHENTEET

AKYL	Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä 29.4.1988/389
ArvL	Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 22.12.2005/1142
AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
OYL	Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624
PerVL	Perintö- ja lahjaverolaki 12.7.1940/378
PK	Perintökaari 5.2.1965/40
Spv-arvo	Perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoshuojennuksessa käytettävä arvo, joka vastaa 40 prosenttia arvostamislain (ArvL) mukaan lasketusta yritysvarallisuuden arvosta
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
VSVL	Varainsiirtoverolaki 29.11.1996/931
VvMA	Valtiovarainministeriön asetus

1 Yleistä sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa

Sukupolvenvaihdoksessa osakeyhtiö, henkilöyhtiö tai yksityisen elinkeinonharjoittajan yritystoiminta siirretään omistajan elinaikana tai se siirtyy hänen kuoltuaan toimintaa jatkavalle lapselle tai muulle henkilölle. Sukupolvenvaihdos on jokaisessa yrityksessä yksilöllinen tapahtuma, jonka verotuskysymykset voivat koskea tuloverotusta, perintö- ja lahjaverotusta, varainsiirtoverotusta sekä arvonlisäverotusta. Veroseuraamukset voivat kohdistua yrityksestä luopuvan ja luovutuksensaajan lisäksi osake- ja henkilöyhtiössä myös yhtiöön itseensä.

Sukupolvenvaihdos voidaan yrittäjän elinaikana toteuttaa usealla eri tavalla, ja valittu toteuttamistapa voi vaikuttaa merkittävästikin sukupolvenvaihdoksesta aiheutuviin veroseuraamuksiin. Yrittäjän kuoleman jälkeen sukupolvenvaihdos tapahtuu perintönä tai testamentilla. Tuloverolaisissa (TVL) sekä perintö- ja lahjaverolaisissa (PerVL) on omat sukupolvenvaihdoksia koskevat huojennussäännökset, kun taas varainsiirtoverolaisissa (VSVL) sekä arvonlisäverolaisissa (AVL) nimenomaisesti sukupolvenvaihdoksiin liittyviä säännöksiä ei ole.

Tässä ohjeessa käsitellään yritystoiminnasta luopuvan, yritystoiminnan jatkajan sekä yhtiön mahdollisia veroseuraamuksia yritysmuodoittain ja verolajikohtaisesti sen mukaan, miten sukupolvenvaihdos toteutetaan. Ohjeen pääpaino on osakekaupalla, yhtiöosuuden kaupalla ja yksityisen elinkeinonharjoittajan elinkeinotoiminnan kaupalla tapahtuvissa sukupolvenvaihdoksissa, mutta ohjeessa sivutaan myös muita sukupolvenvaihdokseen liittyvien toimien verotusta.

2 Osakeyhtiön sukupolvenvaihdos osakekaupalla

2.1 Yleistä

Osakekaupassa yritystoiminnasta luopuva myy omistamansa osakeyhtiön osakkeet yritystoiminnan jatkajalle. Myyjän eli luovuttajan tuloverotuksessa osakekaupasta voi seurata luovutusvoiton verotus, sillä luovutusvoitto on TVL 45 §:n mukaan veronalaista pääomatuloa. Tuloverolain 48 §:ssä on kuitenkin sukupolvenvaihdoksia koskeva erityissäännös, jonka soveltuessa osakkeiden myynnistä saatu tulo on verovapaata.

Ostajalle eli luovutuksensaajalle osakekauppa ei aiheuta välittömiä tuloveroseuraamuksia, mutta osakkeiden kauppahinta voi toisinaan olla niin alhainen, että ostaja joutuu maksamaan PerVL 18.3 §:n perusteella lahjaveroa. Myös perintö- ja lahjaverolaisissa on sukupolvenvaihdosta koskeva erityissäännös (PerVL 55 §), jonka perusteella lahjaveroa voidaan tiettyjen edellytysten täytyessä huojentaa.

Tuloverolain luovutusvoiton verovapaussäännöksen ja perintö- ja lahjaverolain huojennussäännöksen soveltamisedellytykset poikkeavat toisistaan, joten säännöksiä soveltumista arvioidaan kummassakin verolajissa itsenäisesti. Myyjän luovutusvoitto voi siten esimerkiksi olla verovapaa, vaikka ostajan lahjaveroa ei voitaisikaan huojentaa.

Seuraavassa käsitellään osakekaupan veroseuraamuksia myyjän, ostajan ja yhtiön verotuksessa.

2.2 Luovutusvoitto osakkeiden myyjän verotuksessa

2.2.1 Luovutusvoiton laskeminen

TVL 46 §:n mukaan luovutusvoitto lasketaan siten, että luovutushinnasta vähennetään omaisuuden poistamattoman hankintamenon ja voiton hankkimisesta aiheutuneiden menojen yhteismäärä. Ns. hankintameno-olettamaa koskevan lainkohdan mukaan luovutushinnasta vähennetään kuitenkin aina vähintään 20 prosenttia luovutushinnasta tai 40 prosenttia luovutushinnasta, jos luovutettu omaisuus on ollut luovuttajan omistuksessa vähintään 10 vuoden ajan. Hankinta-

meno-olettamaa käytetään siis silloin, kun todellinen hankintameno myyntikuluineen on pienempi kuin käytettävä hankintameno-olettama. Jos luovutettava omaisuus on saatu osituksessa, omistusaika ja hankintameno lasketaan ositussaantoa edeltäneestä saannosta (TVL 46.2 §).

TVL 47 §:ssä on tarkempia määräyksiä luovutusvoiton laskemisesta. Vastikkeetta saadun omaisuuden hankintameno katsotaan perintö- ja lahjaverotuksessa käytetty verotusarvo. Lahjaksi saadun omaisuuden hankintameno lasketaan kuitenkin lahjoittajan hankintamenoa, jos lahjan-saaja luovuttaa saamansa omaisuuden ennen kuin lahjoituksesta on kulunut yksi vuosi. Tällaisessa luovutuksesta hankinta-aika lasketaan yleisten periaatteiden mukaan lahjoitushetkestä, joten lahjoittajan hankintameno sijasta luovutusvoittoa laskettaessa voidaan käyttää 20 prosentin hankintameno-olettamaa.

Verovelvollisen aikaisemmin omistaman osakkeen tai osuuden hankintameno sekä sen perusteella merkityn osakkeen tai osuuden hankintameno jaetaan sekä aikaisemmin omistetun että sen perusteella merkityn osakkeen tai osuuden hankintamenoiksi. Siirtymäsäännöksen mukaan hankintamenoa ei jaeta uudelle ja vanhalle osakkeelle, jos osakepääoman korotus on merkitty kaupparekisteriin ennen 1.1.2005.

Jos omaisuus on luovutettu käypää arvoa alempaan hintaan lahjanluonteisella kaupalla (PerVL 18.3 §), luovutus jaetaan maksetun hinnan ja käyvän arvon suhteessa vastikkeelliseen ja vastikkeettomaan osaan (TVL 47.5 §). Luovutusta pidetään lahjanluonteisena, kun luovutushinta on enintään $\frac{3}{4}$ luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta. Lahjanluonteisissa luovutuksissa vastikkeellisesti luovutetun osuuden hankintameno katsotaan siihen kohdistuva osa omaisuuden hankintamenoa. Muu osa hankintamenoa jää tällaisissa tilanteissa vähentämättä.

Esimerkki 1:

Äiti on ostanut 7 % yhtiön X osakkeista kahdeksan vuotta sitten 50.000 eurolla. Hän myy osakkeet tyttärelleen 30.000 eurolla. Osakkeiden käypä arvo on myyntihetkellä 80.000 euroa, joten kyse on lahjanluonteisesta luovutuksesta.

Kauppahinnan ja käyvän arvon suhde on $30.000 / 80.000 = 37,5 \%$.

Luovutushinta	30.000
<u>./. Hankintameno (37,5 % 50.000:sta)</u>	<u>18.750</u>
<u>Luovutusvoitto</u>	<u>11.250</u>

Tyttären katsotaan saaneen kaupassa 50.000 euron (80.000 - 30.000) arvoisen lahjan.

Lahjanluonteisissa luovutuksissa voidaan käyttää vaihtoehtoisesti hankintameno-olettamaa (20 prosenttia tai 40 prosenttia). Hankintameno-olettaman mukaan vähennettävä määrä lasketaan luovutushinnasta. TVL 47.5 §:n mukainen todellisen hankintameno jako vastikkeettomaan ja vastikkeelliseen osaan ei vaikuta siten hankintameno-olettaman määrään.

Esimerkki 2:

Äiti on ostanut 7 % yhtiön X osakkeista kahdeksan vuotta sitten 10.000 eurolla. Hän myy osakkeet tyttärelleen 30.000 eurolla. Osakkeiden käypä arvo on myyntihetkellä 60.000 euroa, joten kyse on lahjanluonteisesta luovutuksesta.

Kauppahinnan ja käyvän arvon suhde on $30.000 / 60.000 = 50 \%$.

Luovutushinta	30.000
(./. Hankintameno (50 % 10.000:sta)	5.000)
<u>./. Hankintameno-olettama 20 %</u>	<u>6.000</u>
<u>Luovutusvoitto</u>	<u>24.000</u>

Tyttären katsotaan saaneen kaupassa 30.000 euron (60.000 - 30.000) arvoisen lahjan.

2.2.2 Luovutusvoiton verovuosi

Luovutusvoitto katsotaan sen verovuoden tuloksi, jona kauppa tai vaihto on tehty tai muu luovutus on tapahtunut (TVL 110.2 §). Luovutusvoiton verovuosi määräytyy siten pääsääntöisesti sitovan lopullisen kauppakirjan allekirjoitusajankohdan mukaan. Sopimuksenvaraisilla kaupan ehdoilla ei yleensä ole vaikutusta luovutusvuotta ratkaistaessa.

TVL 110.2 §:n sanamuodon mukaan koko luovutusvoitto verotetaan luovutusvuonna. Voitto on luovutusvuoden tuloa, vaikka kauppahintaa ei olisi vielä maksettu. Jos kauppahintasaaminen käy myöhemmin arvottomaksi, verovelvollinen voi säädettyjen määräaikojen rajoissa vaatia verotusta muutettavaksi.

2.2.3 Kauppahinnan muutokset

Osakkeiden luovutussopimuksessa voidaan osa kauppahinnasta sitoa johonkin tulevaisuudessa tapahtuvaan epävarmaan tapahtumaan. Kauppakirjan ehtojen mukainen lisäkauppahinta on yrittösakkeiden myynnistä syntyvää luovutusvoittoa laskettaessa katsottu kaupantekovuoden tuloksi siltä osin, kuin sen määrä on ollut tiedossa ennen kaupantekovuodelta toimitettavan verotuksen päättymistä (mm. KHO 1994 B 534). Sitä kauppahinnan osaa, jonka suorittamisvelvollisuudesta ei tällöin ole ollut tietoa, ei ole pidetty kaupantekovuoden tulona.

KHO 1994 B 534

Verovelvollinen oli myynyt 26.3.1990 päivätyllä kauppakirjalla vuonna 1987 hankkimansa yhtiön osakkeet. Kauppakirjan mukaan kauppahinta laskettiin konsernin tasesubstanssin, solmittujen tai tilattujen urakkasopimusten projekti kohtaisten katetuottojen sekä 31.12.1990 ja 31.12.1991 päättyviltä tilikausilta laadittavien tuloslaskelmien lopullisten tulosten mukaan määräytyvän konsernin kauppahinnan perusteella. Kauppahinta maksettiin osaksi kaupantekovuonna 1990. Lisäksi osakkeista maksettiin lisäkauppahintaa kahtena kaupantekovuotta seuraavana vuonna 1991 ja 1992. Koska kaupantekovuotta seuraavana vuonna 1991 maksetun lisäkauppahinnan suoritusvelvollisuus ja suuruus oli selvillä ennen kaupantekovuoden verotuksen päättymistä, tämä osasuoritus luettiin satunnaisena myyntivoittona kaupantekovuoden tuloksi. Sen sijaan myöhemmin vuonna 1992 suoritetun lisäkauppahinnan verottamiseen kaupantekovuoden tulona ei ollut perusteita. Verovuosi 1990. Äänestys 3-2-2.

Tapauksessa ei ratkaistu, miten kaupantekovuoden verotuksessa huomioon ottamatta jääneestä lisäkauppahinnasta muodostuva voitto verotetaan. Lisäkauppahinnan osalta muodostuvan voiton määrittämiseksi luovutusvoitto laskettaneen uudelleen ottamalla luovutushintana huomioon myös lisäkauppahinta. Voitto laskettaneen myös tältä osin niiden säännösten mukaan, jotka olivat voimassa kaupantekovuonna. Myös hankintameno-olettama määräytyy kaupantekohetken mukaan eikä lisäkauppahinnan saamishetken perusteella. Lisäkauppahinnan perusteella verotettavan luovutusvoiton määrä luetaan kuitenkin lisäkauppahinnan maksuvuoden tuloksi ja siihen sovelletaan maksuvuoden verokantaa.

Kauppahinta saattaa kaupan ehtojen mukaan myös alentua jonkin tulevaisuudessa tapahtuvan epävarman seikan perusteella. Näissä tapauksissa verotus toimitetaan kauppakirjasta ilmenevän myyntihinnan mukaisesti. Jos kauppahinta on kauppakirjassa olevan ehdon mukaisesti myöhemmin alentunut, verovelvollinen voi säädettyjen määräaikojen rajoissa vaatia verotusta muutettavaksi (laki verotusmenettelystä, VML 64 §).

2.2.4 Luovutusvoittoveron määrä

Verotettava luovutusvoitto on pääomatuloa, jonka veroprosentti on 28. TVL 48.6 §:n mukaan luonnollisen henkilön tai kuolinpesän saama omaisuuden luovutusvoitto ei ole kuitenkaan ve-

ronalaista tuloa, jos verovuonna luovutetun omaisuuden yhteenlasketut luovutushinnat ovat enintään 1.000 euroa.

2.2.5 Verovapaa osakkeiden luovutus sukupolvenvaihdoksessa

2.2.5.1 Verovapauden edellytykset

Sukupolvenvaihdoksessa osakkeiden luovutuksesta syntynyt voitto on TVL 48.1 §:n 3 kohdan ehtojen täytyessä verovapaata tuloa. Verovapauden edellytyksiä on kolme:

- 1) Verovelvollinen luovuttaa sellaisen yhteisön osakkeita tai osuuksia, jotka oikeuttavat vähintään kymmenen prosentin omistusosuuteen mainitussa yhtiössä.
- 2) Saajana on luovuttajan lapsi, lapsen rintaperillinen, luovuttajan sisar, veli, sisarpuoli tai velipuoli. Verovapaus koskee myös edellä mainitun saajan puolisoa, jos luovutuksensaajina ovat sekä mainittu lähisukulainen että hänen puolisonsa yhdessä.
- 3) Omaisuus on ollut yhteensä yli kymmenen vuotta luovuttajan tai hänen ja sellaisen henkilön omistuksessa, jolta hän on saanut sen vastikkeettomasti.

Jos yksikin edellä mainituista edellytyksistä jää täyttymättä, on luovutusvoitto veronalaista tuloa.

TVL 48.5 §:ssä on säädetty sukupolvenvaihdoshuojennuksen menettämisestä. Huojennus menetetään, jos luovutuksensaaja luovuttaa samaa omaisuutta edelleen ennen kuin viisi vuotta on kulunut hänen saannostaan. Huojennuksen menettäminen ei kuitenkaan vaikuta huojennuksensaajan verotukseen, vaan jatkoluovuttajan luovutusvoiton laskemiseen. Huojennuksen menettämistä käsitellään ostajan verotusta koskevassa luvussa 2.4.2.

2.2.5.2 Luovutuksen kohteena olevat osakkeet

Verovapauden piiriin kuuluvat tapaukset, joissa luovutetaan sellaisen yhtiön osakkeita tai osuuksia, jotka oikeuttavat vähintään kymmenen prosentin omistusosuuteen kyseisessä yhtiössä. Lainkohdan sanamuodon mukaan ratkaisevaa on osakkeiden tuottama oikeus yhtiön varallisuuteen, ei esimerkiksi äänioikeus, joka voi olla pienempikin kuin kymmenen prosenttia.

Verotuskäytännössä lainkohtaa on tulkittu siten, että jokaisen yksittäisen luovutuksen on oltava suuruudeltaan vähintään kymmenen prosenttia. Siten, jos osakkeita luovutetaan esimerkiksi lapselle ja tämän puolisolle, on kummallekin luovutettava erikseen vähintään kymmenen prosentin omistusosuus tai yhdellä luovutuksella vähintään kymmenen prosenttia yhteisomistukseen. Jos luovuttajina ovat molemmat vanhemmat, on kummankin vanhemman jokaisen erillisen luovutuksen oltava vähintään kymmenen prosenttia.

Huojennus on luovutuksen kohteita rajaamalla pyritty kohdistamaan varsinaiseen tulonhankkimistoimintaan liittyviin sukupolvenvaihdostilanteisiin. Säännöksissä ei kuitenkaan edellytetä, että ostaja jatkaisi toiminnan harjoittamista tai että myyjä lopettaisi sanotun toiminnan. Edellytyksenä ei ole myöskään se, että sukupolvenvaihdoksen kohteena oleva yhtiö harjoittaisi elinkeinotoimintaa. (Vrt. perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen edellytykset luvussa 2.5.6.)

2.2.5.3 Luovutettavien osakkeiden omistusaika

Osakkeiden tuottaman omistusosuuden lisäksi luovutusvoiton verovapauden edellytyksenä on, että luovutettavat osakkeet ovat olleet yhteensä yli kymmenen vuotta verovelvollisen tai hänen ja sellaisen henkilön omistuksessa, jolta hän on saanut ne vastikkeettomasti. Siten lahjana tai perintönä saatujen osakkeiden omistusaikaan luetaan luovuttajan omistajan lisäksi lahjanantajan tai perinnönjättäjän omistusaika. Myös osituksessa osituksen sisäisin varoin saatujen osakkeiden omistusaikaan luetaan osituksessa osakkeet luovuttaneen henkilön omistusaika.

Osakeyhtiön perustajaosakkaan osakkeiden omistusaika katsotaan alkavan osakkeiden merkinnästä, joka tapahtuu osakeyhtiön perustamissopimuksen allekirjoituksella. Ostettujen osakkeiden omistusaika katsotaan yleensä alkavan sitovan kauppakirjan allekirjoitushetkestä. Jos osakas on merkinnyt osakkeita aiemman omistussuutensa perusteella, lasketaan uusien osakkeiden omistusaika siitä, kun osakas on hankkinut alkuperäiset osakkeet, joihin osakemerkintä perustuu.

KHO 2009:71

X Oyj Abp:ssä oli luovuttu yhtiöjärjestyksen muutoksella vuonna 2002 kahdesta osakesarjasta. Muutokseen liittyen kompensationsa äänivaltaisen K-osakesarjan osakkeenomistajille oli suunnattu osakeanti, jossa he olivat saaneet merkitä kahdella K-sarjan osakkeella yhden A-sarjan osakkeen. Näiden osakkeiden luovutuksesta saatua voittoa laskettaessa verovelvollisen, joka oli hankkinut K-osakkeet yli kymmenen vuotta sitten, oli verotuksessa katsottava omistaneen vuonna 2002 annissa merkityt osakkeet yli kymmenen vuoden ajan ja hankintameno-olettamana oli käytettävä 50 prosenttia. Verovuosi 2004.

Jos osakkeenomistaja on saanut osakkeet muutettaessa avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö osakeyhtiöksi, on osakkaan aiempaa yhtiöosuutta vastaavat osakkeet katsottu hankituksi silloin, kun osakas hankki osuutensa avoimessa yhtiössä tai kommandiittiyhtiössä eli käytännössä yhtiösopimuksen allekirjoituspäivänä. Aiemman yhtiöosuuden ylittävältä osin saatujen osakkeiden hankinta-ajankohtana pidetään kuitenkin uusien osakkeiden merkitsemis- tai merkintäoikeuksien hankkimisajankohtaa. Kun yksityisliike tai verotusyhtymä muutetaan osakeyhtiöksi, alkaa osakkeiden omistusaika osakeyhtiön perustamisajankohdasta.

2.2.5.4 Osapuolten välinen sukulaisuussuhde

Verovapaa sukupolvenvaihdos edellyttää, että luovutuksensaaja on luovuttajan lapsi, lapsen rintaperillinen, luovuttajan sisar, veli, sisarpuoli tai velipuoli. Edellä mainittu henkilö voi olla saajana joko yksin tai yhdessä puolisonsa kanssa. Luettelo on tyhjentävä, joten verovapaussäännöstä ei sovelleta esimerkiksi veljen lapsille tapahtuvaan luovutukseen.

Lainkohdan sanamuotoa ”yhdessä puolisonsa kanssa” on verotuskäytännössä tulkittu siten, että luovutus voidaan tehdä joko laissa mainitulle sukulaiselle ja tämän puolisolle yhteisesti luovuttamalla vähintään kymmenen prosenttia yhteisomistukseen tai molemmille puolisoille erikseen siten, että kummankin puolison saanto on vähintään kymmenen prosenttia. Kun osakkeet luovutetaan kummankin puolison omaan omistukseen, lainkohdan tarkoittaman puolison osalta verovapauden edellytykset täyttyvät vain, jos osakkeet luovutetaan molemmille puolisoille samassa yhteydessä (ainakin samana päivänä) ja samoin ehdoin.

TVL 8.2 §:n mukaan lapsena pidetään myös ottolasta ja puolison lasta. Puolisoina pidetään TVL 7 §:n mukaan (eräin poikkeuksin) aviopuolisoiden lisäksi avopuolisoita, jotka ovat aiemmin olleet keskenään avioliitossa tai joilla on tai on ollut yhteinen lapsi.

Koska TVL 48.1 §:n 3 kohdan mukaan luovutuksensaajana tulee olla lainkohdassa mainittu sukulainen, ei verovapaussäännöstä sovelleta tilanteeseen, jossa sukupolvenvaihdos toteutetaan siten, että yhtiö lunastaa luopujan osakkeet tai luovuttaja myy osakkeet sukulaisensa omistamalle yhtiölle.

2.3 Luovutustappio osakkeiden myyjän verotuksessa

Sukupolvenvaihdosluovutuksen yhteydessä saattaa osakkeiden luovutushinta olla pienempi kuin luovuttajan hankintameno. Tällöin luovuttajalle syntyy luovutustappio. TVL 50 §:n 1 momentin mukaan omaisuuden luovutuksesta syntynyt tappio vähennetään omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta verovuonna ja kolmena sitä seuraavana vuotena sitä mukaa kuin voittoa kertyy. Luovutustappiota ei oteta huomioon pääomatulolajin alijäämää vahvistettaessa.

Jos luovuttaja myy osakkeensa jatkajalle PerVL 18 §:n 3 momentissa tarkoitettulla lahjanluonteisella kaupalla (luovutushinta enintään $\frac{3}{4}$ omaisuuden käyvästä arvosta), luovutus jaetaan mak-

setun hinnan ja käyvän arvon suhteen perusteella vastikkeelliseen ja vastikkeettomaan osaan (TVL 47.5 §). Vastikkeellisesti luovutetun osuuden hankintamenoiksi katsotaan siihen kohdistuva osa omaisuuden hankintamenoista. Luovutusvoittoa (luovutustappiota) laskettaessa luovutushinnasta saa siten edellä mainitussa tilanteessa vähentää vain osan hankintamenoista.

Esimerkki 3:

Isä myy 120.000 eurolla ostamansa osakkeet tyttärelleen 40.000 eurolla. Osakkeiden käypä arvo luovutushetkellä on 100.000 euroa. TVL 47 §:n mukaan luovutus jaetaan vastikkeelliseen ja vastikkeettomaan osaan maksetun hinnan ja käyvän arvon suhteessa.

Kauppahinnan ja käyvän arvon suhde on $40.000 / 100.000 = 40 \%$.

Luovutushinta	40.000
<u>./ Hankintameno (40 % 120.000:sta)</u>	<u>48.000</u>
<u>Luovutustappio</u>	<u>8.000</u>

Luovutustappion saa vähentää luovutusvoitosta verovuonna ja kolmena sitä seuraavana vuonna.

Tyttären katsotaan saaneen kaupassa 60.000 euron (100.000 - 40.000) lahjan. Lahjaveroa voidaan huojata PerVL 55 §:n edellytysten täytyessä (katso luku 2.5.6).

Luovutustappion vähennyskelpottomuudesta tietyissä tilanteissa on säädetty TVL 50.2 §:ssä. Koska sukupolvenvaihdosluovutuksissa syntynyt luovutustappiota ei ole lainkohdassa mainittu, voidaan sukupolvenvaihdoksessa syntynyt todellinen luovutustappio vähentää omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta riippumatta siitä, olisiko vastaava luovutusvoitto ollut veronalainen vai verovapaa.

Luovutuksen alihintaisuuden vuoksi syntynyt keinotekoisista tappiota ei kuitenkaan hyväksytä vähennettäväksi, koska tappion ei voida katsoa alihintaisessa kaupassa syntyneen vakaassa tulonhankkimistarkoituksessa tehdystä luovutuksesta. Luovutustappio on siten alihintaisissa, mutta ei lahjanluonteisissa luovutuksissa vähennyskelpoinen vain siltä osin, kuin osakkeiden hankintameno ylittää osakkeiden käyvän arvon ja kyse on todellisesta luovutustappiosta.

Esimerkki 4:

Isä myy 10.000 eurolla ostamansa osakkeet pojalleen 7.000 eurolla. Osakkeiden käypä arvo luovutushetkellä on 9.000 euroa. Isälle syntyy luovutuksesta tappiota 3.000 euroa. Jos isä olisi myynyt osakkeet niiden käyvästä arvosta 9.000 euroa, hänelle olisi syntynyt luovutustappiota 1.000 euroa, joten isän tappiosta on vähennyskelpoista vain tämä määrä. Luovutuksen alihintaisuudesta johtuva osa tappiosta eli 2.000 euroa ei ole vähennyskelpoinen.

2.4 Osakkeiden ostajan tuloverotus

2.4.1 Osakkeiden hankintameno

Luovutuksensaajan verotuksessa osakkeiden hankintamenoilla on merkitystä aikanaan osakkeita edelleen luovutettaessa. Vastikkeellisella kaupalla ostettujen osakkeiden hankintamenoiksi katsotaan osakkeista maksettu kauppahinta lisätynä maksetulla varainsiirtoverolla. Jos osakkeista suoritettava vastike on enintään $\frac{3}{4}$ osakkeiden käyvästä arvosta, katsotaan käyvän hinnan ja vastikkeen välinen ero lahjaksi. Tällöin luovutuksensaajan verotuksessa osuuden hankintamenoiksi katsotaan maksetun kauppahinnan lisäksi omaisuudella lahjaverotuksessa käytetyn arvon ja maksetun kauppahinnan erotus.

Jos lahjansaaja luovuttaa lahjaksi saamansa omaisuuden ennen kuin lahjoituksesta on kulunut yksi vuosi, lasketaan lahjaksi saadun omaisuuden hankintameno lahjoittajan hankintamenosta (TVL 47.1 §). Periaatetta sovelletaan myös lahjanluonteisella kaupalla saatuun omaisuuteen.

Esimerkki 5:

Isä myy osakkeet tyttärelleen 20.000 eurolla. Osakkeiden käypä arvo myyntihetkellä on 100.000 euroa, joten lahjan osuus on 80.000 euroa. Jos tytär luovuttaisi osakkeet ennen kuin vähintään vuosi on kulunut hänen saannostaan, osakkeiden hankintameno lasketaan lahjaksi katsottavan osuuden osalta isän hankintamenosta. Jos isän kyseisten osakkeiden hankintameno olisi ollut 50.000 euroa, lahjan osuuteen kohdistuu 40.000 euron hankintameno. Tyttären osakkeiden hankintameno olisi siis maksettu 20.000 euroa lisättyinä lahjoittajan lahjaan kohdistuvalla 40.000 euron hankintamenolla eli yhteensä 60.000 euroa.

2.4.2 Huojennuksen menettäminen - jatkoluovutus alle viidessä vuodessa

TVL 48.5 §:n mukaan luovutusvoiton sukupolvenvaihdoshuojennus menetetään, jos ostaja luovuttaa samaa omaisuutta edelleen ennen kuin viisi vuotta on kulunut hänen saannostaan. Lainkohdan mukaan jatkoluovutuksesta saatua voittoa laskettaessa hankintamenosta vähennetään se veronalaisen luovutusvoiton määrä, jota ei TVL 48.1 §:n 3 kohdan nojalla pidetty osakkeet luovuttaneen henkilön veronalaisena tulona. Huojennuksen menettäminen ei vaikuta siten huojennuksensaajan verotukseen, vaan se lisää jatkoluovuttajan luovutusvoiton määrää.

Viiden vuoden määräaika lasketaan pääsääntöisesti ostokaupparin tekemisestä myyntikaupparin tekemiseen.

Esimerkki 6:

Isä on myynyt pojalleen yli kymmenen vuotta omistamansa osakkeet. Poika myy osakkeet edelleen kolmen vuoden kuluttua saannosta. Luovutusvoitot lasketaan alla olevilla osto- ja myyntihinnoilla seuraavasti:

	Isä	Poika
Ostohinta	75.000 euroa	250.000 euroa
Luovutushinta	250.000 euroa	450.000 euroa

Isän luovutusvoittoa laskettaessa vähennetään hankintamena 40 prosenttia luovutushinnasta (250 000 euroa), koska isä on omistanut osakkeet yli kymmenen vuotta ja näin määräytyvä hankintameno-olettama (100.000 euroa) on korkeampi kuin alkuperäinen hankintahinta (75 000 euroa). Näin luovutusvoitoksi saadaan 150.000 euroa. Isän luovutusvoitto on TVL 48.1 §:n 3 kohdan nojalla verovapaa.

Pojan luovutusvoittoa laskettaessa sovelletaan TVL 48.5 §:n säännöstä, koska osakkeiden ostosta on kulunut alle viisi vuotta. Pojan hankintamenosta 250.000 euroa vähennetään siten 150.000 euroa eli määrä, jota ei pidetty hänen isänsä veronalaisena tulona. Pojan veronalaisen luovutusvoiton määräksi saadaan siten 350.000 euroa.

Luovutushinta	450.000 euroa
<u>/. Hankintameno (250.000 - 150.000)</u>	<u>100.000 euroa</u>
<u>Luovutusvoitto</u>	<u>350.000 euroa</u>

Käytännössä viiden vuoden sisällä tapahtuva jatkoluovutus saattaa koskea vain osaa sukupolvenvaihdostarkoituksessa ostetusta osakkeista. Tällöin edelleen luovuttajan hankintamenosta vähennetään luovutettua omaisuutta vastaava suhteellinen osuus saantomiehellä verottamatta jääneestä voitosta.

Esimerkki 7:

Edellä olevaa esimerkkiä muutetaan siten, että poika myy 225.000 eurolla puolet ostamista osakkeista ulkopuoliselle henkilölle ja puolet osakkeista jää hänelle itselleen. Pojan luovutusvoitto lasketaan seuraavasti:

Luovutushinta	225.000 euroa
<u>./. Hankintameno ($\frac{1}{2} * 250.000 - \frac{1}{2} * 150.000$)</u>	<u>50.000 euroa</u>
<u>Luovutusvoitto</u>	<u>175.000 euroa</u>

Sukupolvenvaihdosluovutuksessa verottamatta jääneestä määrästä (150.000 euroa) otetaan tässä tapauksessa huomioon vain luovutettua osuutta vastaava suhteellinen osa eli puolet.

TVL 48.5 §:n mukainen vähennys tehdään 1.1.2011 alkaen myös hankintameno-olettamasta. Aikaisemmin vähennys tehtiin vain todellisesta hankintamenosta (KHO 2009:65).

Jatkoluovutuksena pidetään myös luovutusta omalle osakeyhtiölle (KHO 1991 T 3891). Samoin luovutuksena pidetään yhtiön purkamista. Sen sijaan luovutuksena ei pidetä sellaisia EVL:n mukaisia yritysjärjestelyjä, joissa yhtiön ei katsota purkautuvan. Huojennusta ei siten menetetä esimerkiksi tilanteessa, jossa yhtiön sulautumiseen sovelletaan EVL 52a §:ää. Myöskään omaisuuden lahjoittaminen ei yleensä aiheuta huojennuksen menetystä.

2.5 Osakkeiden ostajan lahjaverotus alihintaisessa osakekaupassa

2.5.1 Yleistä

Sukupolvenvaihdostilanteissa osakkeiden myynti tapahtuu monesti käypää arvoa alempaan hintaan, jolloin myynnistä voi aiheutua tuloverotuksen lisäksi veroseuraamuksia myös lahjaverotuksessa. Osakkeiden ostajan on lähtökohtaisesti suoritettava lahjaveroa, jos kauppahinta on enintään $\frac{3}{4}$ osakkeiden käyvästä arvosta. Lahjaveroa voidaan kuitenkin huojentaa PerVL 55 §:ssä säädettyjen edellytysten täytyessä.

Seuraavassa käsitellään niitä periaatteita, joiden pohjalta arvioidaan lahjan määrää, kun osakkeista on maksettu kauppahinta alittaa osakkeiden käyvän arvon.

2.5.2 Lahjaveronalainen saanto

Osakkeiden vastikkeellinen luovutus muodostaa lahjaveronalaisen saannon, jos vastike on niin alhainen, että saantoa voidaan pitää lahjanluonteisena. Kauppa, vaihto tai muu vastikkeellinen luovutus on lahjanluonteinen, jos vastike on enintään $\frac{3}{4}$ luovutuksen kohteen käyvästä arvosta (PerVL 18.3 §). Käyvällä arvolla tarkoitetaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa toisistaan riippumattomien osapuolien välillä. Osakkeiden käyvän arvon määrittämisessä sovelletaan Verohallinnon ohjetta Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa (Dnro 738/36/2010). Lahjanluonteisessa kaupassa lahjaksi katsotaan luovutettujen osakkeiden käyvän arvon ja kauppahintana suoritettun vastikkeen erotus.

Osakkeista suoritettu vastike on tyypillisesti rahana maksettu kauppahinta. Kun vastike suoritetaan muuna omaisuutena, vastikkeen määräksi katsotaan vaihdossa annetun omaisuuden käypä arvo. Vastikkeena pidetään rahana tai muuna omaisuutena maksettavan kauppahinnan lisäksi muitakin ostajan aktiivista suoritusvelvollisuutta edellyttäviä velvoitteita. Vastiketta on siten esimerkiksi myyjän yritystoimintaan liittyvä velka, josta ostaja ottaa vastatakseen.

Osakkeiden luovuttaja voi pidättää itselleen tai toiselle henkilölle osan osakkeisiin kohdistuvista oikeuksista. Pidätettävä oikeus on tyypillisesti oikeus osakkeiden tuottoon. Luovuttajan pidättämää tuotto-oikeutta ei pidetä luovutuksensaajan suorittamana vastikkeena, vaan oikeuden pitä-

tys otetaan huomioon osakkeen käypää arvoa määritettäessä (katso seuraava luku). Jos osakkeiden luovuttaja tai muu oikeuden haltija myöhemmin luopuu pidätetystä oikeudesta ennen sen lakkaamista, katsotaan luopuminen erilliseksi luovutukseksi.

Jos osakkeiden luovutus on lahjanluonteinen ja luovutuksensaajan suoritettava vastike on sovittu maksettavaksi luovutuksensaajan sisaruksille (ns. sisarosuuskorvaukset), katsotaan vastikkeen tulevan sisaruksille erillisinä lahjoina osakkeiden luovuttajalta. Tässä tilanteessa katsotaan siten osakkeiden luovuttajan antaneen omaisuutta lahjaksi luovutuksensaajalle osakkeiden käyvän arvon ja vastikkeen välisen erotuksen mukaisen määrän ja sisaruksille heille maksetun vastikkeen määrän.

Jos lahjanluonteisessa luovutuksessa sovittu kauppahinta on jätetty luovutuksensaajan velaksi ja osakkeiden luovuttaja myöhemmin luopuu saatavastaan ilman suoritusta, katsotaan velallisena olevan luovutuksensaajan saaneen lahjan luopujalta. Jos kauppahintavelasta ei ole sovittu suoritettavaksi korkoa, ei korottomuudesta syntyvää laskennallista etua katsota veronalaiseksi lahjaksi. Lahjana ei pidetä myöskään kauppahintavelan alikorkoisuudesta saatua etua.

Osakkeiden luovutusta voidaan pitää jo heti luovutushetkellä saatuna lahjana, jos on todennäköistä, ettei kauppahintaa ei ole tosiasiallisesti tarkoitus suorittaa ottaen huomioon esimerkiksi kauppakirjassa sovitut maksuehdot sekä ostajan taloudelliset mahdollisuudet suoritua maksueristä.

Jos luopuvia osakkaita on useampia, katsotaan eri luovuttajilta saadut osakkeet toisistaan erillisiksi saannoiksi (PerVL 20.3 §). Toiminnan jatkajan esimerkiksi kummaltakin vanhemmaltaan saamat osakkeet muodostavat kaksi erillistä lahjaa. Vastaavasti jos osakkeet lahjoitetaan kahdelle tai useammalle henkilölle, katsotaan jokaisen lahjansaajan saanto erilliseksi lahjaksi.

Aviopuolisille yhteisesti lahjoitetusta yritysvarallisuudesta määrätään puolisoille yhteinen vero lahjan kokonaisarvosta. Vero lasketaan läheisempää sukua olevan aviopuolison veroluokan mukaan (PerVL 15.1 §). Aviopuolisoiden saamaa yhteislahjaa koskevaa PerVL 15.1 §:ää sovelletaan lain sanamuodon mukaan vain aviopuolisiin, joten säännös ei sovellu muihin TVL 7 §:n mukaisiin verotuksellisiin puolisiin.

Vaiheittaisessa sukupolvenvaihdoksessa voidaan vastikkeeton lahja ja lahjanluonteinen kauppa tai muu luovutus katsoa yhdeksi saannoksi, jos luovutukset ovat tapahtuneet ajallisesti toisiaan lähellä.

2.5.3 Vähennykset osakkeen käyvästä arvosta

Osakkeiden käypää arvoa määritettäessä osakkeiden arvosta vähennetään luovuttajan pidättämä tuotto-oikeuden arvo. Osakkeen tuotto-oikeuden vuotuisarvo lasketaan 3–5 edellisen vuoden toteutuneen osingonjaon perusteella. Kolmen vuoden tarkastelujaksoa voidaan käyttää esimerkiksi silloin, kun vuosittainen osingonjakokäytäntö on ollut jo pitkään vakiintunutta ja viittä vuotta puolestaan tilanteessa, jossa osingon määrä on vuosittain merkittävästi vaihdellut. Tarkastelujaksosta jätetään pois poikkeuksellisen suuret osingot, jos poikkeuksellisen osingonmaksun on mahdollistanut tilikauden voittoon sisältynyt satunnainen erä.

Jos tuotto-oikeuden arvoa ei voida perustaa edellisten vuosien keskimääräiseen osinkotuottoon, pidetään tuotto-oikeuden laskennallisena vuotuisarvona viittä prosenttia osakkeen käyvästä arvosta. Laskennallista vuotuisuottoa voidaan joko alentaa tai korottaa viime vuosina todellisuudessa tapahtuneen osingonjaon ja tulevaisuuden osingonjakonäkymien perusteella.

Tuotto-oikeuden kokonaisarvo lasketaan PerVL 10 §:n arvostamisperiaatteiden mukaan. Elinikäisen oikeudenpidätyksen osalta vuotuisuotto kerrotaan PerVL 10.2 §:n kertoimilla. Määrävuosiksi pidätetyn oikeuden arvo määräytyy määrävuoitisen edun voimassaoloajan, keskimääräisen vuotuisarvon ja kahdeksan prosentin pääomituskoron perusteella (PerVL 10.3 §). Osakkeisiin pidätet-

ty tuotto- tai muu oikeus otetaan lahjaverotuksessa huomioon vain, jos oikeuden pidättämisestä on maininta kauppa- tai muussa luovutuskirjassa.

Jos lahjansaaja myy osakkeita alle vuoden kuluessa lahjan saantohetkestä, voidaan jo toimitettua lahjaverotusta verovelvollisen vaatimuksesta oikaista vähentämällä lahjan arvosta myös luovutusvoitosta määrättävä tulovero (PerVL 21a §). Tuloveroa ei kuitenkaan saada vähentää enempää kuin määrä, joka olisi ollut suoritettava, jos kauppahinta olisi ollut yhtä suuri kuin omaisuudelle lahjaverotuksessa vahvistettu käypä arvo. Jos lahjaveroa on huojennettu PerVL 55 §:n nojalla ja/tai veron maksuaikaa pidennetty 56 §:n nojalla, saattaa osakkeiden myynti johtaa huojennuksen tai maksuaikaedun menetykseen. Menettämisen edellytyksiä on käsitelty tarkemmin luvuissa 2.5.6.5 ja 2.5.6.6.

2.5.4 Lahjojen yhteen laskeminen

Vaiheittain toteutettavaan sukupolvenvaihdokseen voidaan soveltaa lahjojen yhteen laskemista koskevaa säännöstä. PerVL 20.2 §:n mukaan viimeksi saadun lahjan arvoon lisätään lahja, joka on saatu samalta antajalta kolmen viimeisen vuoden aikana. Päivälleen kolme vuotta aiemmin saatua lahjaa ei lasketa yhteen. Jos yritystoiminnan jatkaja saa lahjaksi esimerkiksi 25 prosenttia osakeyhtiön osakekannasta 1.1.2009, lisätään lahjan arvoon lahjat, jotka lahjansaaja on saanut samalta lahjanantajalta 2.1.2006 tai myöhemmin.

Lahjoja ei voida laskea yhteen arvioitaessa, täyttyykö huojennuksen edellytyksenä oleva kymmenen prosentin vähimmäisosuus osakeyhtiön osakkeista (PerVL 57 §). Sukupolvenvaihdoshuojennuksen edellytyksiä tarkastellaan siten jokaisen saannon osalta erikseen (katso huojennuksesta luku 2.5.6). Periaate ilmenee korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta, joka koski aikaisempaa 20 prosentin osuusvaatimusta:

KHO 1994 B 560

X oli 29.6.1989 päivätyn lahjakirjan mukaan saanut lahjaksi isältään 20 prosenttiyksikköä henkilökohtaisesti vastuunalaisen yhtiömiehen yhtiöosuudesta kommandiittiyhtiössä. Perintöverolautakunta hylkäsi X:n vaatimuksen perintö- ja lahjaverolain 63 a §:n soveltamisesta. Lääninoikeus katsoi, että kun otettiin huomioon äänettömien yhtiömiesten yhtiöosuudet, X:n saamaan lahjaan ei sisällynyt vähintään yhtä viidesosaa yhtiön omistamiseen oikeuttavista osuuksista, ja hylkäsi X:n valituksen. KHO pysytti lääninoikeuden päätöksen.

X sai 8.2.1991 lahjaksi isältään vielä 3 prosenttiyksikköä henkilökohtaisesti vastuunalaisen yhtiömiehen yhtiöosuudesta. X:n 29.6.1989 ja 8.2.1991 saamat lahjat yhteensä käsittivät vähintään yhden viidesosan yhtiön omistamiseen oikeuttavista osuuksista. Perintöverolautakunta hylkäsi vaatimuksen perintö- ja lahjaverolain 63 a §:n soveltamisesta. Lääninoikeus katsoi, että X:n 8.2.1991 saamaan lahjaan ei sisällynyt vähintään yhtä viidesosaa yhtiön omistamiseen oikeuttavista osuuksista. Tämän vuoksi ja kun yrityksen sukupolvenvaihdosta koskevia huojennussäännöksiä sovellettaessa ei voida ottaa lukuun aikaisemmin annettuja erillisiä lahjoja, osaakaan lahjaverosta ei ole ollut jätettävä maksuunpanematta. KHO pysytti lääninoikeuden päätöksen lopputuloksen, koska X:n 8.2.1991 saamaan lahjaan ei ollut sisällynyt vähintään yhtä viidesosaa kommandiittiyhtiön omistamiseen oikeuttavista osuuksista ja koska kommandiittiyhtiön yhtiöosuuksien lahjoituksessa sovellettaessa perintö- ja lahjaverolain 63 c §:ää ei ole merkitystä sillä, onko yhtiömies mahdollisesti aikaisemmin saanut lahjaksi saman yhtiön yhtiömiesosuuksia.

2.5.5 Lahjaveron määrä

Lahjavero lasketaan lahjansaajan veroluokan ja lahjan verotettavan määrän mukaan. Ensimmäiseen veroluokkaan kuuluvat lahjanantajan aviopuoliso, suoraan ylenevässä tai alenevassa polvessa oleva perillinen sekä aviopuolison suoraan alenevassa polvessa oleva perillinen. Keskenään ylenevässä tai alenevassa polvessa olevina pidetään myös ottolapsisuhteessa olevia. Ensimmäisen veroluokan mukaista veroa maksaa myös lahjanantajan avopuoliso, johon sovelletaan tuloverotuksessa puolisoita koskevia säännöksiä (TVL 7 §). Toiseen veroluokkaan kuuluvat muut sukulaiset ja vieraat (PerVL 11 §). Myös osakeyhtiö, joka sukupolvenvaihdoksen apuyhtiönä oli

nimenomaisesti katsottu lahjansaajaksi, oli velvollinen suorittamaan lahjasta veron toisen veroluokan mukaan (KHO 2011:44).

Jos lahjaveroa määrättäessä verotettavan lahjan arvoon on lisätty aiemmin saatuja lahjoja, vähennetään lahjojen yhteisarvosta määrättävästä verosta aiemmista lahjoista suoritettu lahjavero (PerVL 20.2 §). Jos aiemmista lahjoista määrättyä veroa on huojennettu sukupolvenvaihdoksia koskevan PerVL 55 §:n nojalla, vähennetään myös huojennetun veron määrä.

Jos verotettavan lahjan arvo jää alle 4.000 euron, lahjasta ei suoriteta lahjaveroa.

2.5.6 Lahjaveron huojennus

2.5.6.1 Yleistä

Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaan lahjana tai lahjanluonteisella kaupalla saaduista osakkeista maksettava lahjavero voidaan jättää panematta maksuun joko kokonaan tai osittain.

Osittaisen huojennuksen edellytyksenä on, että

- 1) veronalaiseen saantoon sisältyy yritys tai sen osa, ja
- 2) luovutuksensaaja jatkaa yritystoimintaa lahjana saadussa yrityksessä, ja
- 3) huojennettavan veron määrä on yli 850 euroa.

Täyden huojennuksen saaminen edellyttää, että

- 1) luovutuksen kohteena on yritys tai sen osa, ja
- 2) luovutuksensaaja jatkaa yritystoimintaa saamassaan yrityksessä, ja
- 3) luovutuksensaaja maksaa vastiketta yli 50 prosenttia osakkeiden käyvästä arvosta.

PerVL 55.5 §:ssä tarkoitettua 50 prosentin vastikkeellisuusehtoa ei kuitenkaan sovellettu tilanteessa, jossa jatkajaosakas ei itse suorittanut vastiketta, vaan osakeyhtiö lunasti sukupolvenvaihdosjärjestelynä omia osakkeitaan maksamalla lunastushinnan vapaalla omalla pääomallaan luopujaosakkaalle (KHO 2011:51).

Verovelvollisen on esitettävä huojennusta koskeva pyyntö molemmissa tapauksissa Verohallinnolle ennen lahjaverotuksen toimittamista.

2.5.6.2 Luovutuksen kohteena yritys tai sen osa

PerVL 55.1 §:n 1 kohdan mukaan huojennuksen saaminen edellyttää, että luovutuksen/saannon kohteena on yritys tai sen osa. Yrityksen osalla tarkoitetaan PerVL:n 57 §:n mukaan vähintään kymmentä prosenttia yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista. Kymmenen prosentin edellytyksen on täyttyvä jokaisessa erillisessä saannossa, mikä käy ilmi seuraavasta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta, joka koski laissa aikaisemmin ollutta 20 prosentin osuusvaatimusta.

KHO 8.12.1993/4934

Oy:n koko osakekanta käsitti 30 osaketta. X oli puolisonsa kanssa 9.11.1989 lahjoittanut oy:n osakkeita siten, että X lahjoitti A tyttärelle 3 ja B tyttärelle 4 osaketta ja X:n puoliso A tyttärelle 4 ja B tyttärelle 3 osaketta. Vaikka A:n ja B:n kummankin erikseen vanhemmiltaan saamat lahjat yhteensä eli 7 osaketta olivat vähintään yksi viidesosa oy:n omistamiseen oikeuttavista osakkeista, perintö- ja lahjaverolain 63 a, 63 b ja 63 c §:n huojennussäännöksiä ei voitu soveltaa A:n ja B:n lahjaverotuksiin.

Yrityksen käsitettä ei ole erikseen määritelty perintö- ja lahjaverolaissa. Yrityksellä tarkoitetaan kuitenkin lähtökohtaisesti liiketoimintaa harjoittavaa yhtiötä, jonka saamasta tulosta tulee suorittaa veroa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) mukaan. Yhtiötä pidetään siten PerVL 55

§:n tarkoitettuna yrityksenä, jos yhtiön tulon verottamiseen tulisi soveltaa tuloverotuksessa EVL:n säännöksiä yhtiön toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen. Esimerkiksi holdingyhtiötä pidetään yrityksenä, jos holdingyhtiötä tulisi koko konsernin toiminta huomioon ottaen verottaa EVL:n mukaan. Huojennussäännöstä ei voida soveltaa yhtiöön, joka harjoittaa pelkästään tuloverolain (TVL) mukaan verotettavaa toimintaa.

Arvopaperikauppaa harjoittavaan yhtiöön voidaan pääsäännön mukaan soveltaa huojennussäännöstä silloin, kun harjoitettua arvopaperikauppaa voidaan pitää elinkeinotoimintana. Elinkeinotoimintana pidettävältä arvopaperikaupalta edellytetään jatkuvuutta, suunnitelmallisuutta, aktiivisuutta, taloudellisen riskin ottoa ja voiton tavoittelemista. Toimintaa arvioidaan näiden tunnusmerkkien täyttymisen perusteella kokonaisuutena.

KHO 13.6.2002/1488

Osakeyhtiön yhtiöjärjestyksen mukaan sen toimialana oli harjoittaa arvopaperikauppaa, kiinteistöjen ja rakennusten omistamista ja vuokrausta sekä rahoitus- ja leasingtoimintaa. Yhtiön 31.3.2000 päättyneen tilikauden liikevaihto oli ollut 268 083 879 markkaa ja tilinpäätöksen mukainen tulos 763 675 markkaa. Liikevaihto oli muodostunut pääasiallisesti yhtiön päivittäin käymästä arvopaperikaupasta. Taseen mukainen oma pääoma oli ollut noin 8,6 miljoonaa markkaa. Varoista merkittävimmät olivat olleet vaihto-omaisuudeksi kirjatut arvopaperit 27 062 992 markkaa, rakennukset 2 796 048 markkaa sekä sijoitusosakkeet ja -osuudet 1 451 495 markkaa. Yhtiön liiketoiminta oli ollut pääosaltaan arvopaperikauppaa, josta saadusta tulosta yhtiötä oli vuodesta 1981 lähtien verotettu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaisesti. Yhtiötä oli pidettävä perintö- ja lahjaverolain 55 §:ssä tarkoitettuna yrityksenä. Ennakkoratkaisu.

Jos yhtiön harjoittama arvopaperikauppa on TVL:n mukaan verotettavaa passiiviluonteista sijoitustoimintaa, huojennussäännöstä ei voida soveltaa. Ratkaisevaa merkitystä ei ole sillä, onko tuloverotus tosiasiaassa toimitettu EVL:n mukaan.

KHO 30.11.2009/3394

Oy:n osakekanta jakaantui 1 000 osakkeeseen, josta A omisti 520 sekä hänen kolme lastaan kukin erikseen 160 osaketta. Yhtiö oli rekisteröity 13.5.1987. Sen toimialana oli myydä ja ostaa, välittää ja omistaa arvopapereita ja asunto-osakkeita sekä vuokrata asuntoja ja kiinteistöjä. Yhtiö voi harjoittaa konsultointi-, tuonti- ja agentuuritoimintaa. A:n tarkoituksena oli lahjoittaa kullekin lapselleen erikseen vähintään 100 osaketta. Yhtiöllä ei ollut ollut palkattua henkilökuntaa eikä palkkoja ollut maksettu. Hallituksen olivat 2006 muodostaneet A sekä hänen kaksi lastaan B ja C, mutta ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan hallituksen tulevat muodostamaan A kolmen lapsensa kanssa. Yhtiön liikevaihto oli 2004–2007 välisenä aikana vaihdellut noin 534 000 euron ja 832 000 euron välillä. Ostojen lukumäärä vuosina 2005–2007 oli vaihdellut 11 ja 75 oston välillä ja myyntien vastavasti 13 ja 33 välillä. Ostot euroina olivat 2004–2007 olleet noin 512 000 eurosta noin 613 000 euroon ja myynnit noin 507 000 eurosta 830 000 euroon. Vaihto-omaisuus vuonna 2005 oli ollut 925 408 euroa ja vuonna 2006 1.031.714 euroa. Pitkäaikaista lainaa yhtiöllä oli vuosina 2005 ja 2006 ollut 164 824,17 euroa sekä lyhytaikaista vastaavasti 257 247,55 euroa ja 324 544,05 euroa. Yhtiö oli vuonna 2005 jakanut osinkoa 36 000 euroa ja vuonna 2006 48 000 euroa. Tilikauden 1.1.2006–31.12.2006 voitto oli ollut 154 864,70 euroa ja edellisten tilikausien voitto oli 31.12.2006 ollut 546 967,48 euroa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei aiottuihin Oy:n osakkeiden lahjoituksiin voitu näissä oloissa soveltaa perintö- ja lahjaverolain 55 §:n sukupolvenvaihdosta koskevaa huojennussäännöstä, vaikka yhtiötä oli sen harjoittamasta arvopaperikaupasta saadusta tulosta verotettu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaisesti. Ennakkoratkaisu.

Katso EVL- ja TVL-toiminnan vaikutuksesta huojennuksen määrään myös luku 2.5.6.4. Huojennuksen laskeminen.

2.5.6.3 Yritystoiminnan jatkaminen

PerVL 55.1. §:n 2 kohdan mukaan luovutuksensaajan tulee jatkaa yritystoimintaa lahjana saadussa yrityksessä. Yritystoimintana pidetään EVL:n mukaan verotettavaa liike- ja ammattitoimintaa. Huojennusta ei myönnetä tilanteissa, joissa yhtiön toiminta on sukupolvenvaihdoksen yhteydessä muuttumassa niin, ettei jatkajan toimintaa voida etukäteen arvioituna pitää EVL:n mukaan verotettavana toimintana.

Huojennuksen edellytykset eivät täyty myöskään tapauksessa, jossa yhtiön yritystoiminta on aikaisemmin loppunut ja luovutuksensaaja aloittaa toiminnan uudelleen. Jos yritystoiminta on pakottavasta syystä keskeytynyt ennen luovutusta, ei keskeytyminen kuitenkaan estä huojennussäännöksen soveltamista. Pakottavana syynä voidaan pitää esimerkiksi yrittäjän työkyvyttömyyttä. Jos yritystoiminta on ollut keskeytyneenä yli vuoden ajan ennen yritysvarallisuuden luovutusta, katsotaan yritystoiminta lähtökohtaisesti lopetetuksi.

Yritystoiminnan jatkuvuus ei edellytä, että yrityksen omistaja on itse henkilökohtaisesti harjoittanut yritystoimintaa ennen yrityksen luovutusta. Yritystoiminnan voidaan siten katsoa jatkuvan, jos yhtiön kuuluvaa yritysvarallisuutta on käytetty yritystoiminnassa esimerkiksi vuokrasopimuksen nojalla.

Vaikka yritystoiminnasta luopuvan ei tarvitse harjoittaa toimintaa henkilökohtaisesti, yritystoiminnan jatkaminen edellyttää luovutuksensaajan henkilökohtaista osallistumista yhtiön liiketoiminnan johtamiseen yrityksessä. Luovutuksensaajan katsotaan ilman eri selvitystä jatkavan yritystoimintaa huojennussäännöksessä tarkoitettulla tavalla, jos luovutuksensaaja työskentelee luovutuksen jälkeen yhtiön hallituksen varsinaisena jäsenenä tai toimitusjohtajana.

Luovutuksensaajan tulee jatkaa yritystoimintaa välittömästi luovutuksen jälkeen. Jatkuvuuden katsotaan toteutuvan myös tilanteissa, joissa yritystoiminnan jatkaminen viivästyy tilapäisen, esimerkiksi asevelvollisuuden suorittamiseen tai opiskeluun perustuvan esteen vuoksi. Näissä tapauksissa on lahjansaajan huojennuksen saamiseksi jatkettava yritystoimintaa heti esteen lakattua, kuitenkin viimeistään noin vuoden kuluttua lahjoituksesta.

Luovutuksensaajan alaikäisyyden merkitystä PerVL 55 § soveltamisen edellytyksiä arvioitaessa koskee Korkeimman hallinto-oikeuden 5.1.2011 antama vuosikirjapäätös 2011:1. Sen mukaan osakeyhtiömuotoisen yritystoiminnan jatkamista koskeva edellytys ei täyty tilanteessa, jossa lahjansaaja on alaikäinen eikä hän ikänsä perusteella vajaanlaisena voi toimia yhtiön hallituksen jäsenenä.

KHO 2011:1

Alaikäiselle oli maistraatin päätöksellä määrätty edunvalvojan sijainen, joka tulisi toimimaan yhtiön hallituksessa alaikäisen täysi-ikäiseksi tulon saakka, minkä jälkeen alaikäinen tulitisiin valitsemaan yhtiön hallituksen varsinaiseksi jäseneksi. Koska osakeyhtiölain mukaan vajaanlainen ei voi toimia yhtiön hallituksen jäsenenä, eikä yhtiön hallituksen jäsenenä voi toimia jonkun osakkaan lukuun, kysymys ei ollut tilanteesta, jossa lahjansaaja tulisi jatkamaan yritystoimintaa perintö- ja lahjaverolain 55 §:ssä tarkoitettulla tavalla lahjaksi saaduilla varoilla. Se, että säännöksen soveltamisen edellytyksiä arvioitiin eri tavoin alaikäisen ja täysi-ikäisen osalta, ei ollut Suomen perustuslain 6 §:n vastaista. Ennakkoratkaisu.

Alaikäinen ei myöskään voi toimia yhtiön toimitusjohtajana. Tässä tilanteessa on PerVL 55 §:n soveltamisen edellytyksenä, että osakeyhtiömuotoisen yritystoiminnan varoja lahjaksi saanut jatkaja on täysi-ikäinen viimeistään silloin, kun verotuspäätös hänen lahjaverotusasiassaan annetaan.

2.5.6.4 Huojennuksen laskeminen

Lahjavero huojennetaan luovutuksensaajan pyynnöstä osittain silloin, kun osakkeista ei ole suoritettu vastiketta lainkaan tai suoritettujen vastikkeiden määrä on enintään puolet osakkeiden käyvästä arvosta. Huojennuksen laskemiseksi lahjoitetulle tai lahjanluonteisella luovutuksella saaduille osakkeille määritetään käyvän arvon lisäksi myös ns. sukupolvenvaihdosarvo (spv-arvo). Huojennettavan lahjaveron määrä on käyvästä arvosta lasketun veron ja spv-arvosta lasketun veron erotus tai käyvästä arvosta lasketun veron ja 850 euron erotus. Lahjasta jää siten maksettavaksi osakkeiden spv-arvosta laskettavaa lahjaveroa vastaava määrä, kuitenkin aina vähintään 850 euroa.

Osakkeen spv-arvo lasketaan siten, että osakeyhtiön yritysvarallisuus arvostetaan määrään, joka vastaa 40 prosenttia arvostamislain 4 ja 5 §:n mukaisten perusteiden mukaan lasketusta määrästä. Arvostamislain 4 ja 5 §:ssä säädetään osakeyhtiön osakkeen vertailuarvon laskemisesta, joten spv-arvo on yleensä 40 prosenttia osakkeen vertailuarvosta. Spv-arvon laskemisessa käytetään lähtökohtaisesti osakkeen vertailuarvoa sellaisenaan, jos yhtiön omaisuusmassassa ei ole tapahtunut olennaisia muutoksia eikä asiassa ole ryhdytty erityisiin toimiin pelkästään veroedun saamiseksi. Periaate käy ilmi esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun 2006:100 perusteluista.

Julkisesti noteeraamattoman osakkeen vertailuarvo lasketaan jakamalla yhtiön nettovarallisuus yhtiön ulkona olevien osakkeiden määrällä (ArVL 5 §). Vertailuarvoa laskettaessa nettovarallisuuteen luetaan yhtiön kaikkien tulolähteiden varat ja velat, jotka arvostetaan lähtökohtaisesti tuloverotuksessa poistamattomiin arvoihin tai vertailuarvoihin (tarkemmin ArVL 3-8 §). Varojen ja velkojen erotuksena saatua nettovarallisuutta korjataan mm. vähentämällä siitä tilikaudelta jaettava osinko. Lisäksi otetaan huomioon ArVL 5 §:ssä mainitut muutokset yhtiön varallisuusasemassa. Osakkeen vertailuarvoa rajoittaa ns. leikkurisäännös, jonka mukaan verovuoden vertailuarvo saa olla enintään 50 prosenttia korkeampi kuin edellisen vuoden vertailuarvo.

Osakkeen spv-arvon laskemisessa käytetään sitä vertailuarvoa, joka on määritetty lahjoitushetken nähden viimeisimmän tilinpäätöksen tietojen perusteella. Vertailuarvoa korjataan vastaamaan verovelvollisuuden syntyhetken varallisuustilannetta, jos yhtiön omaisuusmassassa on viimeisimmän tilikauden päättymisen jälkeen tapahtunut olennaisia muutoksia.

Esimerkki 8:

Yhtiön tilikausi on 1.4.–31.3. Osakkeet myydään lahjanluonteisella kaupalla 1.7.2009. Spv-arvo lasketaan siitä vertailuarvosta, joka on määritetty 31.3.2009 laaditun tilinpäätöksen tietojen perusteella. Vertailuarvoa korjataan vastaamaan verovelvollisuuden syntyhetken varallisuustilannetta, jos yhtiön omaisuusmassassa on 31.3.2009 jälkeen tapahtunut olennaisia muutoksia.

Esimerkki 9:

Yhtiön tilikausi on 1.1.–31.12. Osakkeet myydään lahjanluonteisella kaupalla 15.11.2010. Spv-arvo lasketaan siitä vertailuarvosta, joka on määritetty 31.12.2009 laaditun tilinpäätöksen tietojen perusteella. Vertailuarvoa korjataan vastaamaan verovelvollisuuden syntyhetken varallisuustilannetta, jos yhtiön omaisuusmassassa on 31.12.2009 jälkeen tapahtunut olennaisia muutoksia.

Julkisesti noteeratun osakkeen vertailuarvo on 70 prosenttia arvopaperin tilinpäätöspäivän mukaisesta päätöskurssista (ArVL 4 §). Julkisesti noteeratun osakkeen spv-arvona käytetään siten 28 prosenttia lahjoitushetken mukaisesta osakkeen päätöskurssista (40 prosenttia 70 prosentista).

Koska huojennuksen perusteena käytetään lähtökohtaisesti osakkeen vertailuarvoa sellaisenaan, myönnetään huojennus yleensä myös yhtiön TVL-tulolähteeseen kuuluvien varojen osalta. Oikeuskäytännössä TVL-varoja on pidetty yritysvarallisuutena siitä huolimatta, että niiden määrä on ollut huomattava suhteessa yhtiön kaikkiin varoihin. Esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden 9.6.2009 antamassa ratkaisussa taltio 1491 (ei julk.) yhtiön TVL-tulolähteen varat muodostivat noin 60 prosenttia taseen loppusummasta. TVL-varat luettiin PerVL 55 §:n mukaiseen yritysvarallisuuteen mm. sillä perusteella, että henkilökohtaisen tulolähteen varallisuus oli hankittu yhtiön elinkeinotoiminnasta saaduilla tuloilla.

Huojennus voidaan jättää myöntämättä TVL-tulolähteeseen kuuluvan omaisuuden osalta tilanteissa, joissa pääosa yhtiön varoista kuuluu TVL-tulolähteeseen ja TVL-varallisuutta ei ole hankittu yhtiön elinkeinotoiminnasta saaduilla tuloilla. Huojennusta ei myöskään myönnetä sellaisen omaisuuden osalta, joka on siirretty yhtiöön pelkästään veroedun saamiseksi.

Lahjanluonteisissa luovutuksissa, joissa sovelletaan ¼-sääntöä, otetaan osakkeiden spv-arvosta huomioon vain lahjaa vastaava osuus. Tätä suhteellisuusperiaatetta noudatetaan myös tilanteissa, jossa osakkeiden luovuttaja pidättää itselleen osakkeiden tuotto-oikeuden. Tuotto-oikeuden arvona vähennetään osakkeiden spv-arvosta se suhteellinen osuus, joka vastaa tuotto-oikeuden käyvän arvon osuutta osakkeiden käyvästä arvosta.

Esimerkki 10:

X Oy:n ainoa osakas A ja hänen poikansa B sopivat yhtiön sukupolvenvaihduksesta siten, että B ostaa 20 osaketta eli 20 prosenttia yhtiön osakekannasta A:lta 30.000 eurolla 1.6.2009 allekirjoitetulla kauppakirjalla. B jatkaa X Oy:n yritystoimintaa yhtiön toimitusjohtajana ja pyytää osakkeista menevän lahjaveron huojentamista Verohallinnolle antamassaan lahjaveroilmoituksessa.

Yhtiön tilikausi on kalenterivuosi. Yhtiössä ei ole edellisen tilinpäätöspäivän ja lahjan saantopäivän välisenä aikana tapahtunut yhtiön varallisuusasemaan tai osakkeiden arvoon vaikuttaneita olennaisia muutoksia. 31.12.2008 päättyneeltä tilikaudelta annetun veroilmoituksen varallisuuslaskelman mukaan yhtiön nettovarallisuus on 700.000 euroa (7.000 euroa/osake). Yhtiön edellisen vuoden (tilinpäätös 31.12.2007) nettovarallisuuden perusteella laskettu vertailuarvo on 4.000 euroa/osake (vertailuarvo vuodelle 2008).

Yhtiön substanssi- ja tuottoarvon perusteella laskettu käypä arvo on 1.000.000 euroa, jolloin yhden osakkeen käypä arvo on 10.000 euroa. B:n 30.000 eurolla ostamien osakkeiden käypä arvo on siten 200.000 euroa.

Osakkeiden käyvän arvon ja kauppahinnan välinen erotus 170.000 euroa (200.000 - 30.000) katsotaan lahjaksi. Lahjaveron määrä 170 000 eurosta on I veroluokan mukaan 19.910 euroa.

B:n suoritettavaksi tulevan lahjaveron määrä:

Spv-arvo lasketaan siitä vertailuarvosta, joka perustuu lahjoitushetken nähden viimeisimmän päättyneen tilikauden tilinpäätöksen tietoihin. Vertailuarvo lasketaan käytännössä yhtiön tuloverotuksen toimittamisen yhteydessä. Koska yhtiön tuloverotus verovuodelta 2008 ei ole lahjaverotusta toimitettaessa vielä valmistunut, ei vertailuarvoa vuodelle 2009 ole vielä käytettävissä ja spv-arvo joudutaan laskemaan yhtiön verovuoden 2008 veroilmoituksessa annettujen tietojen perusteella.

Osakkeiden vertailuarvo vuodelle 2009 yhtiön nettovarallisuuden perusteella:

$$20 \% * 700.000 = 140.000$$

Osakkeiden vertailuarvo vuodelle 2009 ottaen huomioon 50 prosentin leikkurisääntö:

$$20 \text{ kpl} * 4.000 * 1,5 = 120.000$$

Osakkeiden vertailuarvo vuodelle 2009 määräytyy yhtiön verovuoden 2008 nettovarallisuuden sijaan leikkurisäännön mukaan, koska nettovarallisuuden perusteella laskettu vertailuarvo olisi yli 50 prosenttia suurempi kuin vuodelle 2008 laskettu vertailuarvo.

Lahjan suhteellinen osuus saannosta $170.000 / 200.000 = 85 \%$

Lahjan suhteellinen osuus osakkeiden vertailuarvosta $85 \% * 120.000 = 102.000$

Lahjan suhteellisen osuuden perusteella laskettu spv-arvo $40 \% * 102.000 = 40.800$

Lahjavero käyvästä arvosta 19.910

/. Lahjavero spv-arvosta 3.390

Erotus I 16.520
(käyvistä arvosta ja spv-arvosta perittävän lahjaveron erotus)

Erotus II 19.910 - 850 19.060
(käyvistä arvosta perittävän lahjaveron ja 850 euron erotus)

Erotuksista pienempi vähennetään käyvän arvon perusteella määrättävästä verosta, jolloin maksuunpantavan veron määräksi saadaan 3.390 euroa (vastaa spv-arvosta laskettavaa lahjaveron määrää).

Jos B olisi suorittanut kauppahintana enemmän kuin 100.000 euroa (eli yli 50 prosenttia osakkeiden käyvistä arvosta), olisi lahjaveron huojennettu kokonaan. Jos kauppahinta olisi ollut yli 150.000 euroa (eli enemmän kuin $\frac{3}{4}$ käyvistä arvosta), luovutus ei olisi ollut lahjanluonteinen eikä lahjaveroilmoitusta olisi tarvinnut antaa.

Jos osakkeiden lahja lasketaan yhteen myöhemmin saatavan lahjan kanssa, saadaan lahjojen yhteisarvosta määrättävästä verosta vähentää myös huojennettu vero.

2.5.6.5 Huojennuksen menettäminen

Huojennus menetetään, jos verovelvollinen luovuttaa pääosan osakkeista ennen kuin viisi vuotta on kulunut lahjaverotuksen toimittamispäivästä. Huojennuksen menettäminen tarkoittaa käytännössä sitä, että huojennettu määrä pannaan maksuun. Huojennettua määrää korotetaan lisäksi 20 prosentilla (PerVL 55.6 §).

Pääosalla tarkoitetaan yli puolta osakkeiden määrästä. Jos osakkeet luovutetaan useassa erässä, maksuunpano toimitetaan silloin, kun erien yhteismäärä ylittää puolet osakkeista.

Osakkeiden luovuttamisella tarkoitetaan myös sen yritysvarallisuuden luovuttamista, jonka välilliseen omistamiseen osakkeet oikeuttavat. Jos huojennus on myönnetty esimerkiksi emoyhtiön osakkeista tytäryhtiön omistaman yritysvarallisuuden perusteella, johtaa tytäryhtiön osakkeiden pääosan luovutus huojennuksen menettämiseen.

Luovuttamisella tarkoitetaan vapaaehtoista luopumista yritysvarallisuudesta tai -toiminnasta. Merkitystä ei ole sillä, missä muodossa yrityksen omistus siirretään. Luovutukseksi katsotaan siten muun muassa tässä ohjeessa mainitut toimenpiteet, jotka vaikuttavat yrityksen omistussuhteisiin. Koska osakeyhtiön EVL 52c §:n mukainen jakautuminen ei vaikuta yrityksen omistussuhteisiin, ei jakautumista voida pitää myöskään huojennuksen menettämisen aiheuttavana luovutuksena.

Huojennusta ei panna maksuun, jos yritystoiminta joudutaan lopettamaan konkurssin, pakko- huutokaupan, pakkolunastuksen, osituksen, sairauden, kuoleman, kannattamattomuuden tai muun niihin verrattavan syyn vuoksi.

Alkuperäisen luovutuksensaajan tulee tehdä luovutusta koskeva ilmoitus Verohallinnolle kolmen kuukauden kuluessa omaisuuden luovuttamisesta.

2.5.6.6 Lahjaveron maksuajan pidentäminen

Ellei osakkeista määrättävää lahjaveroa huojenneta kokonaan, voidaan maksuun pantavan osan maksuaikaa pidentää pääasiassa samoilla edellytyksillä kuin veron huojennuskin on myönnetty. PerVL 56 §:n mukaan maksuajan pidentäminen edellyttää:

- 1) veronalaiseen saantoon sisältyy yritys tai sen osa ja
- 2) luovutuksensaaja jatkaa yritystoimintaa lahjana saadussa yrityksessä ja

- 3) yrityksestä tai sen osasta maksuun pantavan lahjaveron määrä on 1.700 euroa tai enemmän.

Lisäksi verovelvollisen tulee esittää maksuajan pidentämistä koskeva pyyntö Verohallinnolle ennen lahjaverotuksen toimittamista.

Maksuajan pidennys toteutetaan siten, että maksuun pantava vero kannetaan yhtä suurina vuosina erinä enintään viiden vuoden aikana. Yksittäisen vuosierän määrä on vähintään 850 euroa. Viiden vuoden pidennyksen saa siten, jos maksuun pantava vero on vähintään 4.250 euroa.

Pidennetyltä maksuajalta ei peritä korkoa (PerVL 56 §). Ensimmäinen erä on suoritettava viimeistään sen kalenterikuukauden ensimmäisenä päivänä, joka alkaa lähinnä kuuden kuukauden kuluttua perintö- tai lahjaverotuksen toimittamispäivää seuraavan kuukauden alusta lukien (VvMA veronkannosta 15.9.2005/747, 4.2 §).

Jos lahjaveron maksuaikaa on pidennetty ja lahjansaaja luovuttaa yli 50 prosenttia lahjaksi saamistaan osakkeista ennen kuin kaikki erät on maksettu, on maksamatta olevat erät suoritettava seuraavan kantoerän yhteydessä (PerVL 56.3 §). Maksuaikaedun menettämistä arvioidaan samoilla perusteilla kuin varsinaisen huojennuksenkin menettämistä (katso edellinen luku).

2.6 Osakkeiden myynti varainsiirtoverotuksessa

2.6.1 Yleistä

Varainsiirtoverolain (VSVL) mukaan arvopaperin luovutuksessa on luovutuksensaajan suoritettava varainsiirtoveroa 1,6 prosenttia kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta. Osakeyhtiön osake kuuluu varainsiirtoverolain tarkoittaman arvopaperikäsitteen piiriin.

Arvopaperin luovutuksessa veron suorittamiseen velvollisen on oma-aloitteisesti suoritettava varainsiirtovero kahden kuukauden kuluessa luovutussopimuksen tekemisestä (poikkeuksena sijoituspalveluyrityksen tai luottolaitoksen välityksellä tehty kauppa). Saman ajan kuluessa on myös esitettävä varainsiirtoveroilmoitus Verohallinnolle.

Varainsiirtoveroa suoritetaan vain varainsiirtoverolain alaisen omaisuuden vastikkeellisista luovutuksista. Varainsiirtoveron perusteena on osakkeista suoritettava vastike. Lahjanluontoisessa kaupassa varainsiirtoveroa suoritetaan kauppahinnan tai muun vastikkeen osoittamasta määrästä, mutta ei lahjaksi katsottavalta osalta. Kauppahinnan lisäksi muuta laissa tarkoitettua vastiketta ovat esimerkiksi myyjän velat, joista ostaja ottaa vastattavakseen. Osakekaupassa varainsiirtoveron perusteeseen luetaan myös myyjän tuotto-oikeuden nimellä pidättämä oikeus silloin, kun oikeuden pidätyksellä on ollut vaikutusta muutoin sovitun vastikkeen määrään ja ostaja on sitoutunut suorittamaan kaupanteon jälkeen jaettavan osingon myyjälle (KHO 5.11.2002 t. 2826 (ei julk.); ei valituslupaa).

Jos osakkeiden kauppahinta suoritetaan rahan sijasta varainsiirtoverolain alaisella omaisuudella (vaihto), vero on suoritettava kummastakin luovutuksesta.

2.6.2 Kauppahinnan tarkistuslauseke

Osakkeiden luovutussopimuksessa voidaan osa kauppahinnasta sitoa johonkin tulevaisuudessa tapahtuvaan epävarmaan tapahtumaan. Varainsiirtoverolaissa ei tällaisen varalle ole säännöksiä, vaan varainsiirtoverolaki lähtee siitä, että oikeamääräinen vero suoritetaan oikeaan aikaan. Jos enimmäiskauppahinnan suuruudesta ei ole sovittu, vero tulee suorittaa sen suuruisena, mikä vastaa sen hetkisen tiedon mukaista objektiivista arviota lopullisesta kauppahinnasta. Varainsiirtoverotuksessa vastikkeeksi luettava määrä voi siten olla tuloverotuksen luovutushintana pidettävää määrää suurempi (katso luku 2.2.3). Jos kauppahinta nousee tätä suuremmaksi, on veroa suoritettava lisää vastaavasti. Jos arviointia ei ole suoritettu, seurauksena lisäkauppahinnan osalta

saattaa olla veronlisäys. Jos veroa on suoritettu liikaa, veroa palautetaan säädettyine korkoineen. Hakemus on tehtävä viiden vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana vero on suoritettu.

2.6.3 Kaupan purkaminen

Varainsiirtovero voidaan hakemuksesta palauttaa kaupan purkautuessa, jos kaupan purkamiseen on oikeudellinen peruste. Varainsiirto palautetaan esimerkiksi silloin, kun luovutus on tuomioistuimen päätöksellä kumottu tai määrätty purkautumaan. Sopimuksella puretuissa kaupoissa vero palautetaan hakemuksesta, jos kauppa olisi voinut tulla puretuksi tuomiolla luovutuskirjassa olevan ehdon tai sopimusrikkomuksen perusteella. Varainsiirtovero palautetaan hakemuksesta myös silloin, kun kaupan kohteen omistusoikeus ei kauppakirjassa olevan lykkäävän ehdon ja myöhemmin ilmi käyneen purkuperusteen vuoksi tosiasiallisesti siirtynyt ostajalle.

KHO 2009:27

X ja Y olivat kauppakirjalla 24.4.2006 ostaneet Z:lta asuinhuoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet yhteensä 149.000 eurolla, josta oli kuitattu kauppakirjan allekirjoituksin maksetuksi yhteensä 15.000 euroa. Loppukauppahinta 134.000 euroa oli suoritettava viimeistään 31.10.2006 tai heti, kun omistus- ja hallintaoikeus oli siirrettävissä. Omistusoikeus osakkeisiin siirtyi kauppakirjan mukaan, kun koko kauppahinta oli maksettu. Osakkeet tuli luovuttaa ostajille omistusoikeuden siirtymisenä siirtomerkinnällä varustettuna. Ennen kuin koko kauppahinta oli maksettu, osakekaupan osapuolet olivat vapaaehtoisesti 12.5.2006 allekirjoittaneet sopimuksen kaupan purkamisesta, jonka mukaan myyjä palautti maksetun kauppahinnan 15.000 euroa. Tämän jälkeen osapuolet olivat vielä 16.8.2006 oikaisseet mainittua sopimusta kaupan purkamisesta. Tässä oikaisussa sopimukseen kaupan purkamisesta oli todettu muun ohella, että kaupan purkamisen syynä oli X:n ja Y:n välittömästi kaupanteon jälkeen makuuhuoneen kantavissa seinissä havaitsemat halkeamat, joita he eivät olleet havainneet kohdetta heille esiteltäessä.

Koska asunto-osakkeiden kauppakirjaan otetun lykkäävän ehdon mukaan osakkeiden omistusoikeus ei ollut lainkaan siirtynyt X:lle ja Y:lle ennen kaupan purkamista, ei varainsiirtoverolain 15 §:n 1 momentin mukaista varainsiirtoveron alaista arvopaperin omistusoikeuden luovutusta ollut tapahtunut. Sillä, olisiko kauppa voinut sopimuskirjassa olevan ehdon tai sopimusrikkomuksen vuoksi tulla puretuksi tuomiolla, ei ollut tässä asiassa merkitystä. X ja Y olivat, varainsiirtoverolain 21 §:n 3 momentin estämättä, kaupan 24.4.2006 perusteella suorittaneet varainsiirtoverolain 40 §:n 1 momentissa tarkoitettuihin tavoin aiheettomasti varainsiirtoveroa.

2.7 Yhtiön tappioiden ja yhtiöveron hyvitysten säilyminen

Osakeyhtiön omistuksen vaihtuminen myymällä ei vaikuta suoranaisesti itse osakeyhtiön tuloverotukseen. Yhtiön toiminnan kannalta merkittävässä asemassa ovat kertyneet tappiot ja yhtiöveron hyvitykset, jotka tavallisesti voidaan vähentää kymmenen vuoden aikana niiden syntymisestä lukien. Oikeus tappioiden ja käyttämättömien yhtiöveron hyvityksien vähentämiseen menetetään, jos osakeyhtiön osakkeista yli puolet vaihtaa omistajaa tappiovuoden aikana tai sen jälkeen muun saannon kuin perinnön tai testamentin kautta (TVL 122 § ja L yhtiöveron hyvityksestä 5a §).

Laki yhtiöveron hyvityksestä on kumottu 30.7.2004 ja yhtiöveron hyvityksiä ei ole enää syntynyt verovuoden 2004 jälkeen. Aikaisemmin syntyneet hyvitykset voidaan vähentää myöhemmiltä verovuosilta määrättyistä tuloveroista sen mukaisesti, mitä yhtiöveron hyvityksestä annetun laissa oli säädetty ennen sen kumoamista.

Jos yhteisön osakkeista vähintään 20 prosenttia omistavassa yhteisössä on tapahtunut vastaava omistajanvaihdos, myös viimeksi mainitun yhteisön omistamien osakkeiden tai osuuksien katsotaan vaihtaneen omistajaa (asiaa on käsitelty tarkemmin Verohallituksen ohjeessa 14.2.1996 Vahvistettu tappio ja omistajanvaihdos Dnro 634/348/96).

Perintöverotuksen toimittamista voidaan painavasta syystä lykätä enintään vuodeksi (PerVL 25.3 §). Tyypillinen lykkäysperuste on sukupolvenvaihdokseen liittyvien kysymysten ja veronhuojituksen perusteena olevien seikkojen selvittäminen. Lykkäysperusteena voi olla esimerkiksi pe-

rinnönjaon toimittaminen sen selvittämiseksi, kenen osakkaan jäämistöosuuteen yritysvarallisuus tosiasiallisesti tulee.

Perintöverotuksen toimittamista voidaan painavasta syystä lykätä enintään vuodeksi (PerVL 25.3 §). Tyypillinen lykkäysperuste on sukupolvenvaihdokseen liittyvien kysymysten ja veronhuojenuksen perusteena olevien seikkojen selvittäminen. Lykkäysperusteena voi olla esimerkiksi perinnönjaon toimittaminen sen selvittämiseksi, kenen osakkaan jäämistöosuuteen yritysvarallisuus tosiasiallisesti tulee.

Esimerkki 11:

A omistaa 60 % X Oy:stä. X Oy omistaa 55 % Y Oy:stä. A myy osakkeensa X Oy:stä B:lle. Sekä X Oy:ssä että Y Oy:ssä on tapahtunut näin omistajanvaihdos, joka estää tappioiden ja yhtiöveron hyvitysten hyödyntämisen (ilman poikkeuslupaa).

Yhtiö voi saada tappioiden ja/tai yhtiöveron hyvitysten käyttämiseen erityisistä syistä poikkeusluvan, jos se on tarpeen yhteisön toiminnan jatkumisen kannalta (poikkeusluvasta on tarkemmin luvussa 19 Tappioita ja käyttämättömiä yhtiöveron hyvityksiä koskeva poikkeuslupamenettely).

3 Osakkeiden vastikkeeton luovutus

3.1 Lahjavero vastikkeettomassa luovutuksessa

Osakekaupan sijaan yritystoiminnasta luopuva voi lahjoittaa osakkeet vastikkeetta yritystoiminnan jatkajalle. Osakkeiden luovutus on vastikkeeton silloin, kun osakkeiden luovuttaja ei saa luovutuksen johdosta rahanarvoista etua itselleen (vastikkeeksi katsottavista suorituksista on kerrottu edellä luvussa 2.5.2 Lahjaveronalainen saanto). Vastikkeettomissa luovutuksissa luovutusvoittoa koskevat säännökset eivät tule lainkaan sovellettaviksi.

Lahjansaajan on suoritettava lahjaksi saamistaan osakkeista lahjaveroa, joka määräytyy lahjoitetujen osakkeiden käyvän arvon perusteella. Osakkeiden käyvän arvon määrittämisessä sovelletaan Verohallinnon ohjetta Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa (Dnro 738/36/2010).

Jos luopuvia osakkaita on useampia, katsotaan eri luovuttajilta saadut osakkeet toisistaan erillisiksi saannoiksi (PerVL 20.3 §). Toiminnan jatkajan esimerkiksi kummaltakin vanhemmaltaan saamat osakkeet muodostavat kaksi erillistä lahjaa. Vastaavasti jos osakkeet lahjoitetaan kahdelle tai useammalle henkilölle, katsotaan jokaisen lahjansaajan saanto erilliseksi lahjaksi.

Aviopuolisille yhteisesti lahjoitetusta yritysvarallisuudesta määrätään puolisoille yhteinen vero lahjan kokonaisarvosta. Vero lasketaan läheisempää sukua olevan aviopuolison veroluokan mukaan (PerVL 15.1 §). Aviopuolisoiden saamaa yhteislahjaa koskevaa PerVL 15.1 §:ää sovelletaan lain sanamuodon mukaan vain aviopuolisoihin, joten säännös ei sovellu muihin TVL 7 §:n mukaisiin verotuksellisiin puolisoihin.

Vaiheittaisessa sukupolvenvaihdoksessa voidaan vastikkeeton lahja ja lahjanluonteinen kauppa tai muu luovutus katsoa yhdeksi saannoksi, jos luovutukset ovat tapahtuneet ajallisesti toisiaan lähellä.

Osakkeiden saajan lahjaverotusta on selvitetty osakkeiden käyvästä arvosta vähennettävien erien, lahjojen yhteen laskemisen, lahjaveron määrän sekä lahjaveron huojennuksen osalta edellä luvuissa 2.5.3 - 2.5.6. Vastaavia periaatteita sovelletaan myös täysin vastikkeettomissa saannoissa.

3.2 Osakkeiden siirtyminen perintönä tai testamentilla

Osakkeenomistajan jäämistöön sisältyvät osakkeet siirtyvät perillisille tai testamentinsaajille lakimääräisen perimysjärjestyksen tai testamentimääräysten mukaisesti. Jäämistösaantoon sisältyvät osakkeet tulevat perintöverotuksen kohteeksi. Osakkeiden perintöverotuksen osalta noudatetaan soveltuvin osin, mitä perintöverotuksesta on jäljempänä luvussa 15.2 liikkeen- ja ammatinharjoittajien osalta selvitetty.

Perintöveroa voidaan huojentaa PerVL 55 §:n edellytysten täytyessä. Huojennuksen edellytyksiä ja laskemista on käsitelty edellä luvuissa 2.5.6. Koska täysi huojennus koskee vain vastikkeellisia luovutuksia, voi perintöverotuksessa tulla sovellettavaksi vain osittainen huojennus.

3.3 Osakkeiden hankintameno lahjansaajan tuloverotuksessa

Kun yritystoiminnan jatkaja on saanut osakkeet lahjana, määräytyy osakkeiden hankintameno lahjaverotuksessa käytetyn verotusarvon mukaan. Lahjaverotuksen verotusarvoa käytetään hankintamenona myös niissä tilanteissa, joissa lahjaveroa on huojennettu.

Jos lahjansaaja luovuttaa lahjaksi saamansa omaisuuden ennen kuin lahjoituksesta on kulunut yksi vuosi (TVL 47 §), lasketaan lahjaksi saadun omaisuuden hankintameno kuitenkin lahjoittajan hankintamenosta. Tällaisessa luovutuksesta hankinta-aika lasketaan yleisten periaatteiden mukaan lahjoitushetkestä, joten lahjoittajan hankintamenon sijasta luovutusvoittoa laskettaessa voidaan käyttää 20 prosentin hankintameno-olettamaa.

3.4 Varainsiirtoverotus vastikkeettomassa luovutuksessa

Varainsiirtoveroa ei suoriteta osakkeen puhtaasti vastikkeettomasta luovutuksesta. Jos luovutus on osittainkin vastikkeellinen, suoritetaan varainsiirtoveroa, kuten edellä luvussa 2.6 on selvitetty.

4 Osakeyhtiön omien osakkeiden hankkiminen ja lunastaminen

4.1 Yleistä

Tilanteessa, jossa liiketoiminnan jatkaja on jo yhtiön osakas, voi väistynyt omistaja luopua omistuksestaan siten, että yhtiö hankkii (tai lunastaa) osakkeensa luopuvalta osakkaalta. Koska osakkeiden hankkiminen tai lunastaminen osakkaalta (osakkailta) on eräs tapa jakaa yhtiön varoja, voi menettelyyn tulla sovellettavaksi peiteltyä osinkoa koskevat säännökset.

Osakeyhtiölain (OYL) 15 luvussa säädetään omien osakkeiden hankkimisesta ja lunastamisesta. Omia osakkeita voidaan lunastaa tai hankkia voitonjakokelpoisilla varoilla tai velkojensuojajennettelyä noudattamalla sidotulla omalla pääomalla (OYL 14 luku). Koska omien osakkeiden hankkimista ja lunastamista voidaan pitää myös yhtiön varojen jakona, tulee omien osakkeiden hankkimisessa ja lunastamisessa ottaa huomioon OYL 13 luvun säännökset varojen jakamisesta.

Omien osakkeiden hankkimisella tarkoitetaan niitä tilanteita, joissa osakkeenomistajat vapaaehtoisesti luovuttavat osakkeitaan yhtiölle, yleensä kaupan perusteella. Lunastamisesta on puolestaan kyse silloin, kun osakkaan on yhtiökokouksen päätöksen nojalla luovutettava osakkeensa yhtiölle. Lunastaminen voi tapahtua joko vastikkeellisesti tai vastikkeetta. Yhtiö voi pitää, luovuttaa edelleen tai mitätöidä hankkimansa/lunastamansa osakkeet. Yhtiön hallussa olevat omat osakkeet eivät tuota yhtiölle äänioikeutta eikä niille makseta osinkoa.

Verohallituksen ohjeessa Uuden osakeyhtiölain vaikutuksia verotukseen (Dnro 206/345/2007) on käsitelty osakeyhtiölain mukaisia varojenjakoja ja pääoman palautusta sijoitetun vapaan pääoman rahastosta.

4.2 Luovuttajan verotus

4.2.1 Luovutusvoiton verotus

Osakkaan osakkeiden lunastamisen tai hankkimisen johdosta saama luovutushinta verotetaan yleensä luovutusvoittoa koskevien säännösten mukaisesti. Osakeyhtiön hankkiessa osakkeita osakkaalta luovutuksensaajana ei ole tuloverolain 48 §:n 1 momentin 3 kohdassa mainittu sukulainen, joten luovutukseen ei sovelleta lainkohdan verovapaussäännöstä. Osakkeiden luovutuksesta syntyvän luovutusvoiton/-tappion verotusta on käsitelty laajemmin edellä luvuissa 2.2 ja 2.3.

4.2.2 Peitelty osinko

Kun omien osakkeiden hankkimisessa on kyse yhtiön varojen jakamisesta osakkaille, voi peiteltyä osinkoa koskeva VML 29 § tulla joissakin tapauksissa sovellettavaksi. Jos osakeyhtiö maksaa osakkeistaan käypää arvoa korkeamman hinnan, käyvän arvon ylittävä määrä verotetaan VML 29.1 §:n nojalla peiteltyinä osinkona. Osakkeista maksetusta määrästä riippumatta yhtiön varojen jakaminen osakkaille osakkeita lunastamalla tai hankkimalla voidaan katsoa peiteltyksi osingoksi VML 29.2 §:n nojalla, jos on ilmeistä, että varojen jakaminen on tapahtunut osingosta menevän veron välttämiseksi.

Peitellyn osingon tulkinnassa oikeuskäytännöllä on tärkeä merkitys. Oikeuskäytännössä vakiintuneen tulkinnan perusteella osa lunastustilanteisiin liittyvistä seikoista katsotaan raskauttaviksi, osa lieventäviksi. Säännöstä ei esimerkiksi ole yleensä sovellettu osakkeiden lunastuksiin, jotka liittyvät sukupolvenvaihdoksiin tai tilanteisiin, joissa vähemmistöosakas lunastetaan yhtiöstä pois.

Osakeyhtiölain säännökset omien osakkeiden hankkimisesta pyrkivät turvaamaan osakkaiden tasapuolisen kohtelun. Vero-oikeudessa lunastamisen kohdistuminen tasapuolisesti kaikkiin osakkaisiin on taas katsottu peiteltyyn osinkoon viittaavaksi raskauttavaksi seikaksi. Lähtökohdiana on, että peiteltyä osinkoa muodostuu, jos osakkeita hankitaan tai lunastetaan kaikilta osakkailta yhtä paljon.

Verotuksessa ei sovelleta peiteltyä osinkoa koskevaa VML 29 §:ää silloin, kun:

- yritystoiminnan jatkajan omistusosuus sukupolvenvaihdoksen kohteena olevassa yhtiössä kasvaa omien osakkeiden hankkimisen myötä merkittävästi,
- luopuva osakas menettää hankkimisen ja mahdollisten muiden samassa yhteydessä toteutettujen omistusjärjestelyjen (esimerkiksi kaupan tai lahjoituksen) myötä enemmistöosakkuutensa, eikä jäljelle jäävää omistusosuutta ole pidettävä merkittävänä (enintään noin 20 prosenttia),
- käytetty lunastus- tai ostohinta on enintään osakkeiden käypä arvo ja
- sukupolvenvaihdoksen jälkeiset uudet osakkaat ryhtyvät hoitamaan yhtiötä aktiivisesti toimivina yrittäjinä ja tosiasiallisesti myös käyttävät valtaansa yhtiössä.

4.3 Osakeyhtiön verotus

Omia osakkeita hankittaessa ja lunastaessa tulee kiinnittää huomiota verovuoden aikana ostettujen osakkeiden kokonaismäärään, koska myös nämä luovutukset otetaan huomioon arvioitaessa, onko yli puolet yhtiön osakkeista vaihtanut omistajaa. Jos osakkeiden lunastus tai hankkimien muuttaa yhtiön omistussuhteita siten, että yhtiön omistus muuttuu yli 50 prosenttisesti, oikeus tappioiden vähentämiseen sekä yhtiöveron hyvitysten hyödyntämiseen menetetään.

Yhtiö voi saada tappioiden ja/tai yhtiöveron hyvitysten käyttämiseen erityisistä syistä poikkeusluvan, jos se on tarpeen yhteisön toiminnan jatkumisen kannalta (poikkeusluvasta on tarkemmin luvussa 19 Tappioita ja käyttämättömiä yhtiöveron hyvityksiä koskeva poikkeuslupamenettely).

4.4 Omien osakkeiden alihintainen hankkiminen tai lunastaminen lahjaverotuksessa

Yhtiö voi päättää hankkia tai päättää lunastaa osakkaalta omia osakkeitaan vastikkeellisesti tai vastikkeetta (OYL 15:1§). Osakkeiden hankkimista tai lunastukseen perustuvaa vastikkeellista siirtoa luopuvalta osakkaalta yhtiölle käsitellään lahjaverotuksessa lähtökohtaisesti samalla tavalla kuin osakkeiden tai yritysvarallisuuden luovutusta suoraan jatkajana olevalle osakkaalle.

Kun yhtiö suorittaa osakkeista vastiketta enintään $\frac{3}{4}$ osakkeiden käyvästä arvosta, voidaan käyvän arvon ja vastikkeen välinen erotus katsoa lahjaksi (PerVL 18.3 §). Lahjan katsotaan tulleen osakkeiden luovuttajan lähipiiriin kuuluville osakkeenomistajille heidän keskinäisen osakeomistuksensa mukaisessa suhteessa, kun lahjanantaja on vain yksi. Jos sekä lahjanantajia että lahjansaajia on useampia, katsotaan lahjansaajan saaman omaisuuden kokonaismäärästä tulleen kultakin antajalta tämän luovuttamaa määrää vastaava osuus luovutetun omaisuuden kokonaismäärästä.

Lahjaveroa voidaan huoventaa PerVL 55 §:n nojalla, jos yritystoimintaa jatkavan osakkeenomistajan lahjaan sisältyy vähintään 10 % yrityksestä. Edellytyksen täyttymistä tarkastellaan jokaiselta lahjanantajalta saadun lahjan osalta erikseen.

Sukupolvenvaihdosjärjestelyssä, jossa osakeyhtiö toiminnan jatkajan puolesta suorittaa vapaalla omalla pääomalla lunastushintana omista osakkeista vastiketta yli 50 % osakkeiden käyvästä arvosta, ei perintö- ja lahjaverolain 55 §:n 5 momentin säännös tule sovellettavaksi.

KHO 2011:51

Suunnitellussa sukupolvenvaihdoksessa oli tarkoitus siirtää luopujaosakkaan omistus jatkajaosakkaalle siten, että osakeyhtiö lunastaa vapaalla omalla pääomalla luopujaosakkaalta tämän omistamat 90 kappaletta yhtiön osakkeista. Lunastuksen jälkeen lunastetut osakkeet mitätöitiin. Kun jatkaja omisti ennestään 10 yhtiön osaketta, yhtiön kaikki osakkeet tulisivat näin jatkajaosakkaan omistukseen. Järjestelyyn ei sovellettu perintö- ja lahjaverolain 55 §:n 5 momentin säännöstä, jonka mukaan sukupolvenvaihdosluovutuksen lahjavero jätetään kokonaan maksuunpanematta, jos luovutus on osittain vastikkeellinen ja vastike on enemmän kuin 50 prosenttia käyvästä arvosta. Veroviraston ennakkoratkaisu. Äänestys 3-2.

Päätöksen perusteella lahjavero voidaan jättää kokonaan maksuunpanematta vain silloin, kun lahjansaaja on maksanut itse vastikkeen.

Muut osakkeiden hankintaan tai lunastukseen liittyvät lahjaverotuskysymykset ratkaistaan noudattaen soveltuvin osin mitä osakkeiden luovutuksesta on selostettu edellä luvussa 2.5.

4.5 Omien osakkeiden hankkiminen tai lunastaminen varainsiirtoverotuksessa

Yhtiön on suoritettava varainsiirtoveroa hankkiessaan tai lunastaessaan omia osakkeitaan vastiketta vastaan. Vero on suoritettava silloinkin, kun osakeyhtiö lunastaa omia osakkeitaan osakepääomaa alentamalla (KHO 16.4.1999/772). Veron perusteena on luovutetusta osakkeesta maksettava kauppa-/lunastushinta tai palautettu osakepääoman määrä. Varainsiirtovero tulee normaalisti suoritettavaksi myös luovutettaessa hankittuja/lunastettuja osakkeita edelleen kaupahintaa tai muuta vastiketta vastaan.

5 Osakeannin käyttämisestä sukupolvenvaihdoksen aputoimena

5.1 Yleistä

Osakeyhtiön sukupolvenvaihdokseen voidaan valmistautua muuttamalla yhtiön omistussuhteita liiketoiminnan jatkajalle suunnatulla osakeannilla. Omistus ei tietenkään pelkästään suunnatulla annilla voi siirtyä kokonaan uudelle yrittäjälle, joten luovuttajalle jäävän omistussuuden siirtäminen erillisellä luovutuksella (tai lunastuksella) on anninkin jälkeen tarpeen.

Osakeannilla tarkoitetaan sekä kokonaan uusien osakkeiden antamista että yhtiön haltuun tulleiden osakkeiden laskemista uudelleen liikkeeseen. OYL 9:3 §:n mukaan osakeannissa osakkeenomistajilla on etuoikeus annettaviin osakkeisiin samassa suhteessa kuin heillä on ennestään yhtiön osakkeita, ellei yhtiöjärjestyksessä ole toisin määrätty. Suunnattu osakeanti on OYL 9:4 §:n mukaan mahdollinen vain yhtiön kannalta painavasta taloudellisesta syystä ja päätös edellyttää vähintään $\frac{2}{3}$ yhtiökokouksessa annetuista äänistä ja kokouksessa edustetuista osakkeista. Koska sukupolvenvaihdoksen kohteena olevan yhtiön omistus on usein yksissä käsissä, nämä rajoitukset eivät yleensä aiheuta estettä osakeannin suuntaamiselle liiketoiminnan jatkajalle.

5.2 Tuloverotus

Osakeannin perusteella saadut pääomasijoitukset eivät ole yhtiön veronalaista tuloa (EVL 6 § 2 kohta). Osakkaiden verotuksessa osakeannin veroseuraamukset riippuvat osakeannin yhteydessä käytetystä merkintähinnasta.

Jos osakeannilla muutetaan yhtiön omistussuhteita siten, että yhtiön omistus muuttuu yli 50 prosenttisesti, oikeus tappioiden vähentämiseen sekä yhtiöveron hyvitysten hyödyntämiseen menetetään. Yhtiö voi saada tappioiden ja/tai yhtiöveron hyvitysten käyttämiseen erityisistä syistä poikkeusluvan, jos se on tarpeen yhteisön toiminnan jatkumisen kannalta (poikkeusluvasta on tarkemmin luvussa 19 Tappioita ja käyttämättömiä yhtiöveron hyvityksiä koskeva poikkeuslupamennettely).

5.3 Alihintainen osakeanti tai merkintäoikeudesta luopuminen lahjaverotuksessa

Sukupolvenvaihdos voidaan toteuttaa jatkajaksi tarkoitetulle henkilölle suunnatulla osakeannilla tai siten, että yhtiön osakkaat luopuvat oikeudestaan merkitä uusia osakkeita jatkajan hyväksi. Jatkajasta tulee osakemerkinnän seurauksena yhtiön osakas tai jatkajan aiempi omistussuus yhtiön osakekannasta kasvaa.

Osakemerkinnästä luopumista ja toiminnan jatkajan suorittamaa uusien osakkeiden merkintää käsitellään lahjaverotuksessa lähtökohtaisesti samalla tavalla kuin osakkeiden tai yritysvarallisuuden luovutusta suoraan jatkajana olevalle osakkaalle.

Jos toiminnan jatkaja suorittaa uusien osakkeiden merkintähintana enintään $\frac{3}{4}$ osakkeiden käyvästä arvosta, katsotaan käyvän arvon ja vastikkeen välinen erotus lahjaksi (PerVL 18.3 §). Lahjan katsotaan tulevan niiltä osakkailta, joiden osakeomistuksen arvo alenee osakeannissa. Omaisuuden katsotaan jakautuvan lahjansaajille heidän keskinäisen osakeomistuksensa mukaisessa suhteessa, kun lahjanantaja on vain yksi. Jos sekä lahjanantaja että lahjansaajia on useampia, katsotaan lahjansaajan saaman omaisuuden kokonaismäärästä tulleen kultakin antajalta tämän luovuttamaa määrää vastaava osuus luovutetun omaisuuden kokonaismäärästä.

KHO 28.7.1987/2859

Vanhemmat omistivat lapsiensa kanssa osakeyhtiön kaikki 45 osaketta. Osakeannin yhteydessä vanhemmat luopuivat merkintäoikeuksistaan, jolloin lapset saivat merkitä kaikki 105 osaketta. Lasten katsottiin tällöin saaneen kummaltakin vanhemmaltaan osakkeitten merkintäoikeuksina perintö- ja lahjaverolaissa tarkoitetun lahjan.

Jos osakkeenomistaja luovuttaa oikeutensa merkitä uusia osakkeita toiminnan jatkajalle, määritetään merkintäoikeuksien käypä arvo uusien osakkeiden käyvän arvon ja merkintähinnan erotuksen mukaan. Jos luovutuksensaaja suorittaa merkintäoikeuksista vastikkeena enintään $\frac{3}{4}$ niiden käyvästä arvosta, katsotaan käyvän arvon ja vastikkeen välinen erotus lahjaksi merkintäoikeuksien luovuttajalta (PerVL 18.3 §).

Osakemerkinnässä tulevasta lahjasta määrättävän veron huojentamisen edellytyksenä on, että lahjansaaja merkitsee vähintään kymmenen prosenttia yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista (PerVL 57 §). Jos jatkaja suorittaa uusista osakkeista merkintähintana yli 50 prosenttia osakkeiden käyvästä arvosta, jätetään lahjaveron maksuun panematta kokonaan.

Muut osakeantiin liittyvät lahjaverotuskysymykset ratkaistaan noudattaen soveltuvin osin mitä osakkeiden luovutuksesta edellä on selostettu.

Alihintaisen osakeannin tai merkintäoikeudesta luopumisen johdosta saatua etua pidetään kuitenkin palkkana silloin, kun edun antamiseen ei liity lahjoitustarkoitusta sukulaisuussuhteen tai muun läheisen suhteen puuttuessa.

5.4 Varainsiirtoverotus osakeannin yhteydessä

Jos osakeyhtiöön sijoitetaan arvopapereita tai kiinteistöjä osaketta vastaan, yhtiön on suoritettava luovutuksesta varainsiirtovero. Apporttina tapahtuvasta luovutuksesta vero lasketaan luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta luovutushetkellä.

Uusien osakkeiden merkitseminen osakepääomaa korotettaessa ei ole varainsiirtoverolaissa tarkoitettu arvopaperin luovutus. Näin ollen apportin antajan ei tarvitse maksaa osakkeiden merkinnässä vastikkeena saamistaan yhtiön uusista osakkeista varainsiirtoveroa (KHO 30.8.1994/3736). Jos osakeannissa luovutetaan kuitenkin yhtiön hallussa olevia omia osakkeita, luovutuksesta suoritetaan varainsiirtovero normaalisti.

6 Osakeyhtiön liiketoiminnan luovutus

6.1 Luovuttavan yhtiön tuloverotus

Kun sukupolvenvaihdos toteutetaan osakeyhtiöön kuuluvan omaisuuden myyntinä, kyseessä on myyjäyhtiön normaali liiketapahtuma. Saadut luovutushinnat tuloutetaan ja jäljellä olevat hankintamenot vähennetään myyntivuoden kuluna.

Vaikka yhtiö ei enää harjoita liiketoimintaa, se jää edelleen osakeyhtiönä olemaan ja sen on edelleen annettava vuosittain esimerkiksi veroilmoitus.

6.2 Luovutuksensaajan hankintameno

Omaisuuden hankintamenoiksi katsotaan siitä myyjälle maksettu hinta. Kauppahintaan mahdollisesti sisältyvän liikearvon (goodwill) osuuteen sovelletaan EVL 24 §:n jaksottamissäännöstä, jos arvon on katsottava kerryttävän tai säilyttävän tuloa vähintään kolmen vuoden ajan.

6.3 Varainsiirtoverotus liiketoiminnan luovutuksen yhteydessä

6.3.1 Veron peruste

Yhtiön luovutettavaan liiketoimintaan voi kuulua varainsiirtoverolain alaista omaisuutta. Varainsiirtoverolain mukaan veroa on suoritettava kiinteistön ja arvopaperin vastikkeellisesta omistusoikeuden luovutuksesta.

Varainsiirtoverolain mukaan kiinteistöä koskevia säännöksiä sovelletaan myös sen määräosaan ja määräalaan sekä sellaiseen vuokra- tai käyttöoikeuteen, jonka haltija on velvollinen hakemaan maakaaren (12.4.1995/540) mukaista käyttöoikeuden kirjaamista. Kiinteistöön rinnastetaan myös kiinteistön käyttöä pysyvästi palveleva rakennus tai rakennelma. Pelkkä rakennuksen luovutuskin on siten varainsiirtoverollinen riippumatta siitä, luovutetaanko maapohjaa tai kuka maapohjan omistaa.

Määräosan ja määräalan saannot on maakaaren mukaan lainhuudatettava.

Määräaikaisen vuokraoikeuden kirjaamista on maakaaren mukaan haettava, jos oikeus saadaan siirtää kolmannelle kiinteistön omistajaa kuulematta ja alueella on tai sille saadaan sopimuksen perusteella rakentaa oikeudenhaltijalle kuuluvia rakennuksia tai laitteita. Veropohjan kannalta merkitystä ei ole sillä, kuka maapohjan omistaa. Vuokraoikeuden perustamisesta ei sen sijaan makseta veroa, koska kyseessä ei ole vuokraoikeuden luovutus.

Arvopaperilla tarkoitetaan varainsiirtoverolaissa osakeyhtiön osaketta, osuustodistusta taloudellisessa yhteisössä, säästöpankkien kantarahastotodistusta ja osuuspankkien sijoitusosuustodistusta sekä näiden väliaikaistodistuksia. Varainsiirtoverolain arvopaperikäsitteeseen kuuluvat myös sellaiset osakkeet, jotka on laskenut liikkeeseen kaupparekisteriin vielä merkitsemätön yhtiö (VSVL 19 §).

Edelleen arvopaperina pidetään sellaista yhteisön antamaa velkakirjaa tai muuta saamistodistetta, jossa korko määräytyy yhteisön toiminnan tuloksen tai osingon suuruuden mukaan taikka joka oikeuttaa osallisuuteen vuosivoitosta tai ylijäämästä.

Lisäksi arvopaperilla tarkoitetaan arvopaperin merkintäoikeudesta annettua todistusta ja merkintäoikeutta koskevaa luovutuskirjaa. Merkintäoikeutena pidetään esimerkiksi optiotodistusta. Arvopaperina pidetään myös arvopaperia vastaavaa arvo-osuutta.

Sijoitusrahasto-osuus ei kuitenkaan ole varainsiirtoverolaissa tarkoitettu arvopaperi, koska sijoitusrahasto ei ole erillinen oikeushenkilö, vaan sijoitusrahaston omistavat rahastoon varojaan sijoittavat henkilöt yhteisesti.

6.3.2 Varainsiirtoveron määrä ja maksuaika

Kiinteistön luovutuksesta vero on 4 prosenttia ja arvopaperin luovutuksesta 1,6 prosenttia kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta.

Kiinteistön (myös määräosa tai määräala) kauppa on maakaaren 2:1 §:n mukaan tehtävä kirjallisesti ja se on kaupanvahvistajan allekirjoitettava. Vero on suoritettava viimeistään lainhuutoa haettaessa ja joka tapauksessa viimeistään kuuden kuukauden kuluessa luovutussopimuksen tekemisestä. Lainhuutoa haetaan 1.1.2010 alkaen kiinteistön sijaintipaikkakunnan maanmittaustoimistolta.

Luovutettaessa edellä kuvattu maanomistajaa kuulematta siirrettävä **vuokraoikeus**, tulee siirron kirjaamista hakea kiinteistön sijaintipaikkakunnan maanmittaustoimistolta. Vero on suoritettava viimeistään kirjaamista haettaessa ja joka tapauksessa kuuden kuukauden kuluessa luovutussopimuksen tekemisestä.

Erillistä kirjaamistoimenpidettä ei tarvita, kun luovutuksen kohteena on ainoastaan **rakennus** (maapohjasta erillään). Tällöin luovutuksen perusteella suoritettava varainsiirtovero on maksettava viimeistään kuuden kuukauden kuluessa luovutussovituksen tekemisestä.

Arvopaperin luovutuksesta vero on suoritettava kahden kuukauden kuluessa luovutussovituksen tekemisestä (poikkeuksena sijoituspalveluyrityksen tai luottolaitoksen välityksellä tehty kauppa sekä uuden asunnon kauppa). Saman ajan kuluessa on myös esitettävä varainsiirtoveroilmoitus Verohallinnolle.

Varainsiirtoveroa suoritetaan vain varainsiirtoverolain alaisen omaisuuden vastikkeellisista luovutuksista. Kauppahinnan lisäksi muuta laissa tarkoitettua vastiketta ovat mm. myyjän velat, joista ostaja ottaa vastattavakseen. Vastiketta ovat myös myyjälle suoritettavaksi tulevat edut kuten syytinki tai eläke. Sen sijaan pidätetyn hallintaoikeuden tai asumisoikeuden arvoa ei lisätä kauppahintaan, kun nämä eivät edellytä ostajalta aktiivista suoritusta. Varainsiirtoveroa suoritetaan vastikkeellisessa luovutuksessa siitä luovutushinnan osasta, joka kohdistuu varainsiirtoveron alaiseen omaisuuteen.

Jos myös kiinteistöjen tai osakkeiden kauppahinta suoritetaan rahan sijasta varainsiirtoverolain alaisella omaisuudella (vaihto), vero on suoritettava kummastakin luovutuksesta. Vaihdossa vero lasketaan luovutetun omaisuuden käyvän arvon perusteella.

Varainsiirtoveroa ei ole suoritettava sellaisesta puhtaasti vastikkeettomasta saannosta, joka perustuu lahjaan, perintöön, testamenttiin tai yhteisomistussuhteen purkamiseen. Kuitenkin jo osittainkin vastikkeellisen luovutuksen osalta varainsiirtovero on suoritettava.

6.4 Arvonlisäverotus liiketoiminnan luovutuksen yhteydessä

6.4.1 Yleistä

Arvonlisäverolaissa (AVL) ei ole nimenomaisia sukupolvenvaihdoksia koskevia säännöksiä. AVL 1 §:n mukaan veroa maksetaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palveluiden myynnistä, joten sukupolvenvaihdoksen toteuttaminen liiketoiminnan luovutuksena voi aiheuttaa arvonlisäveron suoritusvelvollisuuden.

AVL 19a §:n mukaan myyntinä ei kuitenkaan pidetä liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaa tavaroiden ja palveluiden luovuttamista liiketoiminnan jatkajalle, joka ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Lainkohdan edellytysten täytyessä luovuttaja ei siis suorita veroa eikä luovutuksensaajalla ole vähennysoikeutta. Säännös koskee myynnin lisäksi myös muuta luovuttamista kuten lahjoitusta, lahjanluonteista kauppaa, perintöä ja apporttia.

AVL 19a §:n soveltaminen on pakollista silloin, kun edellytykset täyttyvät. Lisätietoa liiketoiminnan luovutuksesta mm. luovutusasiakirjoista ja laskumerkinnöistä on Verohallinnon julkaisussa nro 191 Yritysjärjestelytilanteiden arvonlisäverotuksesta.

6.4.2 Liiketoiminnan luovutuksen tunnusmerkit

Yleisiä liiketoiminnan luovutuksen tunnusmerkkejä ovat käyttö- ja vaihto-omaisuuden, myyntisaatavien, asiakasrekisterien ja toimitilojen siirtyminen jatkajalle. Myös yrityksen henkilöstö tai sen osa voi siirtyä jatkajan palvelukseen. Kaikkien edellä lueteltujen tunnusmerkkien ei tarvitse täytyä samanaikaisesti. Olennaista on, että siirretty varallisuuskokonaisuus muodostaa yrityksen tai sellaisen osan yrityksestä, joka voi harjoittaa itsenäistä taloudellista toimintaa. Monialayrityksellä voi olla useita jatkajia.

Vuokrausta ei pidetä liikkeen tai sen osan luovutuksena. Kiinteistön (esimerkiksi liiketila) vuokraus on kuitenkin verotonta, jollei yrittäjä ole hakeutunut kiinteistön vuokrauksesta verovelvolliseksi.

Hakeutuminen tulee tehdä siinäkin tapauksessa, että vuokraaja on jo muusta toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen.

AVL 19a § ei sovellu vaiheittaiseen sukupolvenvaihdokseen, koska tällöin ei luovuteta kaikkea omaisuutta kerralla. Säännös ei myöskään sovellu erilliseen irtaimistonluovutukseen. Jos esimerkiksi luovutuskirjalla luovutetaan ensin yritys ja osa irtaimistoa ja sen jälkeen tehdään vielä muusta irtaimistosta erillinen luovutuskirja, AVL 19a §:ää ei voi soveltaa jälkimmäiseen luovutukseen.

6.4.3 Luovutus liiketoiminnan jatkajalle vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen

AVL 19a §:ssä edellytetään, että liiketoiminnan jatkaja on arvonlisäverovelvollinen, jonka vähennykelpoiseen käyttöön tavarat ja palvelut tulevat. Liiketoiminnan jatkajan on annettava luovuttajalle selvitys siitä, että luovutettuja tavaroita ja palveluja ryhdytään käyttämään vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Selvitys auttaa myös tekemään kauppakirja-, lasku- ym. asiakirjamerkinnot oikein.

Liiketoiminnan jatkajaa pidetään luovuttajan seuraajana. Liiketoiminnan jatkajalle siirtyvät kaikki luovuttajan arvonlisäveroon liittyvät oikeudet ja velvollisuudet, jotka koskevat siirrettyjä tavaroita ja palveluja.

Arvonlisäverollista on sellaisen omaisuuden luovutus, joka ei tule luovutuksensaajalle vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Jos luovutuksensaaja ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vain osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, luovutusta pidetään verollisena myyntinä siltä osin kuin tavaroita ja palveluja ei ryhdytä käyttämään vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Jos liiketoiminnan jatkaja ottaa tavaroita tai palveluja myöhemmin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, on hänen suoritettava veroa omaa käyttöä koskevien säännösten perusteella.

6.4.4 Kiinteistöt

Liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä luovutuksensaajalle siirtyy mahdollisten kiinteistöinvestointien tarkistus-oikeus ja -velvollisuus.

Luovuttajan on annettava liiketoiminnan jatkajalle luovutettavien kiinteistöjen osalta selvitys, josta ilmenevät

- selvityksen antamispäivä
- luovuttajan ja luovutuksensaajan nimet, osoitteet ja Y-tunnukset
- luovutuksen ajankohta
- luovutuksen luonne
- rakentamispalvelun valmistumis- tai kiinteistön vastaanottoajankohta
- kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero
- se osa kiinteistöinvestoinnin hankintaan sisältyvästä verosta, josta on rakentamispalvelun valmistumisen tai vastaanottamisen yhteydessä voitu tehdä vähennys
- liikeyhteyksistä poistettua kiinteistöä koskeva hankintaan sisältyvä vero ja
- selvitys siitä, onko luovuttaja tai aikaisempi luovuttaja suorittanut verovelvollisuuden päättyessä tai kiinteistön luovutuksen yhteydessä tarkistuksen, jota ei ole oikaistu.

Luovuttajan on annettava jatkajalle myös jäljennös hallussaan olevasta kiinteistön aikaisemman haltijan laatimasta vastaavasta selvityksestä. Jos kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero, oikeus veron vähentämiseen tai muu jatkajan verotukseen vaikuttava edellä mainittu tieto muuttuu selvityksen antamisen jälkeen, luovuttajan on annettava luovutuksensaajalle muutosta koskeva täydentävä selvitys.

Jatkaja on velvollinen antamaan luovuttajalle selvityksen siitä, että hän hankkii kiinteistön liiketoimintaa varten. Lisää kiinteistöinvestointien arvonlisäverotuksesta löytyy Verohallituksen 14.12.2007 antamasta ohjeesta Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus (Dnro 1845/40/2007).

6.4.5 Marginaaliverotettavat tavarat

Liiketoiminnan jatkaja voi soveltaa marginaaliverotusmenettelyä liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä siirrettyihin käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin samoin edellytyksin kuin luovuttaja. Jos luovuttaja on soveltanut jatkajalle luovutettuihin käytettyihin tavaroihin tai taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin ns. yksinkertaistettua marginaaliverotusmenettelyä eli vähentänyt tavaroiden ostohinnan ostokuukauden voittomarginaalia laskettaessa, luovuttajan tavaroiden ostokuukautena tekemä vähennys jää voimaan liiketoiminnan jatkajan verotuksessa. Jos luovuttaja on soveltanut tavarakohtaista marginaaliverotusmenettelyä, pidetään jatkajan myydessä tavaroiden voittomarginaalina tavaroiden edelleenmyyntihinnan ja luovuttajan maksaman ostohinnan erotusta.

Liikkeen tai sen osan luovuttajan on annettava liiketoiminnan jatkajalle selvitys luovutettavien käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden osalta marginaaliverotusmenettelyn edellytysten olemassaolosta. Selvitys on tarpeellinen, jotta jatkaja voi suorittaa veron oikean määrällisenä. Selvityksestä tulisi ilmetä myös seuraavat tiedot:

- selvityksen antamispäivä
- luovuttajan ja jatkajan nimet, osoitteet sekä Y-tunnukset
- luovutusten luonne ja
- luovutettavien tavaroiden ostohinnat.

Verokausikohtaista menettelyä sovellettaessa liiketoiminnan jatkaja tarvitsee edellä mainittujen tietojen lisäksi selvityksen luovutettavien tavaroiden ostohinnoista niiltä osin kuin luovuttaja ei ole voinut käyttää ostohintoja hyväkseen omassa marginaaliverotuksessaan (eli negatiivinen voittomarginaali).

7 Yritysjärjestelyistä osakeyhtiön sukupolvenvaihdoksen esitoimina

7.1 Yleistä

Yritysjärjestelyjen verokohtelua on selvitetty yksityiskohtaisesti Verohallituksen 10.1.1997 antamassa tiedotteessa Yritysjärjestelyt, Tiedote 1/1997 sekä Verohallituksen 28.11.2000 antamassa ohjeessa Yritysjärjestelyt verotuskäytännössä (Dnro 3311/345/2000).

7.2 Jakautuminen sukupolvenvaihdoksen esitoimina

Sukupolvenvaihdoksen kannalta jakautuminen saattaa olla tarpeen tilanteissa, joissa sukupolvenvaihdoksen kohteena olevan yhtiön kaikkia omaisuuksia ei tarvita yhtiön harjoittamassa liiketoiminnassa. Jakautuminen voi tapahtua OYL 17 luvun säännösten mukaan joko kokonaan tai osittain. Kokonaisjakautumisessa jakautuvan yhtiön kaikki varat ja velat siirtyvät kahdelle tai useammalle vastaanottavalle yhtiölle, kun taas osittaisjakautumisessa osa jakautuvan yhtiön varoista ja veloista siirtyy yhdelle tai useammalle vastaanottavalle yhtiölle. Osittaisjakautumisen edellytyksenä verotuksessa on, että siirrettävät varat ja vastuut muodostavat liiketoimintakokonaisuuden (EVL 52c §).

Verotuksessa on yleensä hyväksytty sijoitusvarallisuuden siirtäminen omaan yhtiönsä, kun kyseessä on kokonaisjakautuminen.

KHO 1999:2

Tilintarkastus- ja asiantuntijapalvelutoimintaa harjoittanut yhtiö aikoi jakautua osakeyhtiölain 14 a luvun jakautumista koskevien säännösten mukaisesti kahdeksi uudeksi yhtiöksi siten, että toinen uusista yhtiöistä tulisi harjoittamaan asiantuntijapalvelujen antamista ja toinen vain sijoitustoimintaa. Jakautuminen oli yhtiön mukaan tarpeen yhtiön pääomarakenteen muuttamiseksi sellaiseksi, että se muun muassa auttaisi toteuttamaan yhtiössä järkevää osakaspolitiikkaa ja edistäisi yhtiön liiketoiminnan kehittämistä. Jakautumisen ei esitetyissä olosuhteissa katsottu tapahtuvan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 g §:n mukaisesti veron kiertämiseksi tai verotuksen välttämiseksi. Ennakkoratkaisu vuosille 1998 ja 1999.

Jos sijoitusvarallisuuden vastaanottanut yhtiö aiotaan esimerkiksi myydä tai purkaa jakautumisen jälkeen, voidaan jakautumisen yksinomaisena tai yhtenä tarkoituksena pitää veron kiertämistä tai välttämistä EVL 52h §:n mukaisesti. Tällaisessa tilanteessa ei siten sovelleta jakautumista koskevaa EVL 52c §:ää.

KHO 1999:63

Tilintarkastusta ja verokonsultointia harjoittava yhtiö aikoi jakautua osakeyhtiölain 14 a luvun jakautumista koskevien säännösten mukaisesti kahdeksi uudeksi yhtiöksi. Toinen uusista yhtiöistä tulisi harjoittamaan samaa liiketoimintaa kuin jakautuva yhtiö ennen jakautumista. Toiseen yhtiöön siirrettäisiin sellainen omaisuus, jota ei välttämättä tarvita liiketoiminnassa. Viimeksi mainittu yhtiö realisoisi sille siirtyneen kiinteistöomaisuuden, minkä jälkeen yhtiö purettaisiin viimeistään viiden vuoden kuluessa jakautumisesta. Jakautuminen oli yhtiön mukaan tarpeen muun ohessa yhtiön pääomarakenteen muuttamiseksi sellaiseksi, että yhtiöön voitaisiin saada uusia asiantuntijaosakkaita. Tuosta tavoitteesta huolimatta esitetyin tavoin toteutettavien järjestelyjen pääasiallisena tarkoituksena katsottiin olevan veron kiertäminen tai verotuksen välttäminen, minkä vuoksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain jakautumista koskevat säännökset eivät tulleet järjestelyyn sovellettaviksi. Ennakkoratkaisu vuodelle 1999. Äänestys 7-1.

Osittaisjakautuminen on verotuksessa mahdollista vain tilanteissa, joissa siirrettävät varat ja vastuut muodostavat itsenäisen toiminnan eli omavaraiseen toimintaan kykenevän yksikön (EVL 52c § 2 mom.). Siten pelkän passiivisen omaisuuden tai yksittäisen omaisuuserän siirtäminen toiseen yhtiöön ei lähtökohtaisesti ole mahdollista EVL 52c §:n edellyttämällä tavalla.

KHO 2008:74

Kun A Oy, jonka toimialaksi yhtiöjärjestykseen oli merkitty puutarhaliiketoimintaan liittyvän toiminnan lisäksi arvopaperikauppa ja muu sijoitustoiminta, aikoi siirtää sijoitusvarallisuutensa perustettavalle uudelle osakeyhtiölle, ei näin toteutettavaan yritysjärjestelyyn voitu soveltaa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 c §:n osittaisjakautumista koskevaa säännöstä. Siirrettävä varallisuus käsitti pankkitalletuksia 1 602 000 euroa, indeksilainan 100 000 euroa sekä rahastosijoituksia 828 696 euroa. Kysymys ei ollut liiketoimintakokonaisuuden siirtämisestä, kun sijoitustoiminta ei ollut ollut siirrettävässä yhtiössä aktiivista ja kun siirrettävä varallisuus käsitti vain yksittäisiä varallisuuseriä eli rahavaroja ja rahastosijoituksia. Ennakkoratkaisu vuodelle 2007.

Verotus- ja oikeuskäytännössä sukupolvenvaihdosta on pidetty sellaisena verotuksesta riippumattomana syynä, ettei kokonaisjakautumiseen voida ilman erityistä syytä katsoa ryhdytyn yksinomaan tai pääasiallisesti veron kiertämiseksi tai verotuksen välttämiseksi. EVL 52h §:ää ei tule siten ilman erityistä syytä soveltaa sukupolvenvaihdoksen yhteydessä tehtyihin jakautumisiin. Jakautumisen yhteydessä syntyneessä yhtiössä tapahtuvat myöhemmät järjestelyt eivät siis vaikuta alkuperäisen jakautumisen EVL:n mukaiseen arviointiin. Jos kuitenkin jo jakautumisvaiheessa oli selvillä, että yhtiö tullaan purkamaan, voi VML 28 ja 29 § tulla sovellettavaksi.

8 Apuyhtiön käyttämisestä osakeyhtiön sukupolvenvaihdoksessa

8.1 Yleistä

Yrityskauppa tehdään usein perustettavan yhtiön lukuun, ja ostettu yritys fuusioidaan tai puretaan kaupan jälkeen osakekannan ostaneeseen yhtiöön.

Silloin kun toiminnan jatkaja hankkii sukupolvenvaihdoksen kohteena olevan yhtiön omistamansa apuyhtiön nimiin, on otettava huomioon, että TVL 48 §:n huojennussäännöstä ei voida soveltaa myyjän luovutusvoittoon, sillä kauppa ei tapahdu lainkohdassa mainittujen henkilöiden kesken.

Kun perustettava yhtiö ottaa lainaa yrityskaupan rahoittamiseksi, korkojen vähentämisessä tulee tutkittavaksi, ovatko korot vähennyskelpoisia EVL:n mukaan vai onko niitä pidettävä TVL:n mukaisina, tulonhankkimisvelkaan kohdistuvina korkoina. Apuyhtiöiden korkojen vähentämisestä koskee mm. KHO:n vuosikirjaratkaisu 1989 B 507, jossa katsottiin, että apuyhtiö oli liiketoimintaa harjoittava yhtiö siitä verovuodesta alkaen, jona fuusio oli toteutunut.

KHO:n vuosikirjaratkaisussa 1990 B 547 perustettavan yhtiön toiminta oli keskusverolautakunnassa katsottu ennen fuusiota ns. muuksi ansiotoiminnaksi, ja korot saatiin vähentää muun ansiotoiminnan korkoina. Korkein hallinto-oikeus, joka pysytti keskusverolautakunnan ratkaisun, ei joutunut ottamaan kantaa siihen, olisiko perustettavan yhtiön toiminta ollut katsottava elinkeinotoiminnaksi.

Kyseisten julkaistujen tapausten jälkeen korkein hallinto-oikeus on antanut julkaisemattomia ratkaisuja, joissa on katsottu, että apuyhtiö on jo yrityskauppavuotena harjoittanut elinkeinotoimintaa ja saanut vähentää yrityskaupan rahoittamiseksi otetun lainan korot EVL:n mukaan, jos ostettu yritys on fuusioitu siihen seuraavana tilikautena ja se on jatkanut ostetun yrityksen liiketoimintaa.

Tappioiden ja yhtiöveron hyvitysten siirtyminen tulee varmistaa poikkeuslupamenettelyn kautta. Poikkeusluvasta on tarkemmin luvussa 19 Tappioita ja käyttämättömiä yhtiöveron hyvityksiä koskeva poikkeuslupamenettely.

Apuyhtiötä käytettäessä voidaan sukupolvenvaihdoksen kohteena oleva yhtiö liittää apuyhtiöön sulautumisella (EVL 52–52 b §). Tässä yhteydessä on syytä muistaa, etteivät tappiot ja yhtiöveron hyvitykset välttämättä siirry vastaanottavalle yhtiölle automaattisesti, jos TVL 123 §:n mukaiset määrääjat eivät täyty.

8.2 Osakkeiden vastikkeeton tai alihintainen luovutus apuyhtiölle lahjavero- tuksessa

Jos apuyhtiö suorittaa omaisuudesta vastiketta enintään $\frac{3}{4}$ omaisuuden käyvästä arvosta, voidaan käyvän arvon ja vastikkeen välinen erotus katsoa lahjaksi (PerVL 18.3 §). Jos luovutuksen saajiksi on määrätty osakkaat, katsotaan omaisuuden tulevan luopuvan osakkaan lähipiiriin kuuluville osakkeenomistajille heidän osakeomistustaan vastaavassa suhteessa. Tässä tilanteessa myös lahjaveron määrääjän osakkaalle.

Jos luovutuksensaajaksi on nimenomaisesti määrätty itse osakeyhtiö eikä sen osakas tai osakkaat, on yhtiö velvollinen suorittamaan lahjasta veron II veroluokan mukaan.

KHO 2011:44

Asiassa oli kysymys siitä, katsottiinko B:n omistama osakeyhtiö vai B sukupolvenvaihdosta koskevassa lahjaverotuksessa lahjansaajaksi ja oliko vero määrättävä yhtiölle II veroluokan vai B:lle I veroluokan mukaan.

Perintö- ja lahjaverolain 55 § ei sinänsä edellyttänyt, että lainkohdassa tarkoitettu yritysvarallisuus siirtyi lahjoittajan sukulaiselle. Lainkohdassa ei myöskään ollut säädetty, että lahjoituksen tulisi tapahtua luonnolliselle henkilölle. Siitä, että lahjoitus tapahtui osakeyhtiölle, ei niin ollen sinänsä seurannut, että säännöksen piiriin kuuluvaksi katsotun luovutuksen lahjansaajaksi olisi katsottava osakkeet omistava luonnollinen henkilö.

Tässä tapauksessa lahjoittaja tuli ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan nimenomaan lahjoittamaan varat osakeyhtiölle. Sitä, ettei lahjoitus siviilioikeudellisesti tapahtunut osakkaalle B, korosti rinnakkainen vaihtoehtoinen ennakkoratkaisuhakemus, jonka mukainen lahjoitus tapahtuisi B:lle. Omaisuuden lahjoittaminen osakeyhtiölle oli sinänsä mahdollista, vaikkakin osakeyhtiön kirjanpidon näkökulmasta vastikkeettomasti saadut varat kasvattivat lähtökohtaisesti sijoitettua vapaata

omaa pääomaa ja koituivat osakkaiden hyväksi. Näin ollen pelkästään viimeksi mainitun seikan perusteella lahjoitusta osakeyhtiölle ei voitu pitää vastoin siviilioikeudellista muotoa lahjoituksena B:lle. Asian arviointiin ei myöskään vaikuttanut se seikka, että ulkopuolisen tehdessä nimenomaisesti pääomansijoituksen yhtiöön lahjaverotusta ei välttämättä kohdistettaisi tähän yhtiöön.

Perintö- ja lahjaverolaissa tarkoitetuksi lahjansaajaksi oli lahjoituksen tapahtuessa B:n omistamalle osakeyhtiölle siten katsottava tämä yhtiö. Yhtiö oli velvollinen suorittamaan lahjasta veron perintö- ja lahjaverolain 11 §:n 1 momentin nojalla II veroluokan mukaan. Ennakkoratkaisu. Äänestys 3-2.

Jos luovutuksensaajana on henkilöyhtiö, tulee omaisuus vastuunalaisille yhtiömiehille niiden osuuksien suhteessa, jotka yhtiömiehillä on yhtiön varoihin. Lahjaveroa ei siis määrätä tässä tilanteessa henkilöyhtiölle vaan osakkaalle, jonka hyväksi varallisuuden voidaan katsoa siirtyneen.

Lahjaveroa voidaan huoventaa PerVL 55 §:n nojalla, jos yritystoimintaa jatkavan osakkeenomistajan lahjaan sisältyy vähintään 10 % yrityksestä. Edellytyksen täyttymistä arvioidaan jokaiselta lahjanantajalta saadun lahjan osalta erikseen. Jos luovutuksen saaja suorittaa osakkeista vastiketta yli 50 prosenttia osakkeiden käyvästä arvosta, jätetään lahjaveron kokonaan maksuunpanematta.

Sukupolvenvaihdoksessa, jossa toiminnan jatkajan (lahjansaaja) puolesta osakeyhtiö suorittaa vapaalla omalla pääomalla lunastushintana omista osakkeista vastiketta yli 50 % osakkeiden käyvästä arvosta, ei perintö- ja lahjaverolain 55 §:n 5 momentin säännös tule sovellettavaksi (ks. vuosikirjaratkaisua KHO:2011:51, jota on selostettu luvussa 4.4). Myöskään apuyhtiön hankkimista osakkeista suorittama vastike ei oikeuttane PerVL 55 §:n 5 momentin tarkoittamaan huoventamiseen, jos lahjansaajana on muu kuin sanottu apuyhtiö.

Muut luovutukseen liittyvät lahjaverotuskysymykset ratkaistaan noudattaen soveltuvin osin mitä osakkeiden luovutuksesta edellä on selostettu.

8.3 Varainsiirtoverotus

Kun yhtiön omistaja luovuttaa sukupolvenvaihdoksen kohteena olevat osakkeet toiminnan jatkajan omistamalle apuyhtiölle, on kysymyksessä varainsiirtoveron alainen arvopaperiluovutus. Varainsiirtoveron määräytymistä luovutuksessa on käsitelty luvussa 2.6.

9 Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön sukupolvenvaihdos yhtiöosuuden kaupalla

9.1 Yleistä

Yhtiöosuuden kaupassa yritystoiminnasta luopuva myy avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuutensa yritystoiminnan jatkajalle. Myyjän eli luovuttajan tuloverotuksessa kaupasta voi seurata luovutusvoiton verotus, sillä luovutusvoitto on TVL 45 §:n mukaan veronalaista pääomatuloa. Tuloverolain 48 §:ssä on kuitenkin sukupolvenvaihdoksia koskeva erityissäännös, jonka soveltuessa luovutusvoitto on verovapaata tuloa.

Ostajalle eli luovutuksensaajalle yhtiöosuuden kauppa ei aiheuta välittömiä tuloveroseuraamuksia, mutta yhtiöosuuden kauppahinta voi toisinaan olla niin alhainen, että ostaja joutuu maksamaan PerVL 18.3 §:n perusteella lahjaveroa. Myös perintö- ja lahjaverolaissa on sukupolvenvaihdosta koskeva erityissäännös (PerVL 55 §), jonka perusteella lahjaveroa voidaan tiettyjen edellytysten täytyessä huoventaa.

Tuloverolain luovutusvoiton verovapaussäännöksen ja perintö- ja lahjaverolain huojennussäännöksen soveltamisedellytykset poikkeavat toisistaan, joten säännöksiä soveltumista arvioidaan kummassakin verolajissa itsenäisesti eikä toisen säännöksen soveltumisesta voida päätellä toi-

sen säännöksen edellytysten täyttymistä. Myyjän luovutusvoitto voi siten esimerkiksi olla verovapaa, vaikka ostajan lahjaveroa ei voitaisikaan huojentaa.

9.2 Luovutusvoitto yhtiöosuuden myyjän verotuksessa

9.2.1 Luovutusvoiton laskeminen

TVL 46 §:n mukaan luovutusvoitto lasketaan siten, että luovutushinnasta vähennetään omaisuuden poistamattoman hankintamenon ja voiton hankkimisesta aiheutuneiden menojen yhteismäärä. Ns. hankintameno-olettamaa koskevan lainkohdan mukaan luovutushinnasta vähennetään kuitenkin aina vähintään 20 prosenttia luovutushinnasta tai 40 prosenttia luovutushinnasta, jos luovutettu omaisuus on ollut luovuttajalla vähintään kymmenen vuoden ajan. Hankintameno-olettamaa käytetään siis silloin, kun todellinen hankintameno myyntikuluineen on pienempi kuin käytettävä hankintameno-olettama. Jos luovutettava omaisuus on saatu osituksessa osituksen sisäisin varoin, omistusaika ja hankintameno lasketaan ositussaantoa edeltäneestä saannosta (TVL 46.2 §).

TVL 47 §:ssä on tarkempia määräyksiä luovutusvoiton laskemisesta. Vastikkeetta saadun omaisuuden hankintamenoiksi katsotaan perintö- ja lahjaverotuksessa käytetty verotusarvo. Lahjaksi saadun omaisuuden hankintameno lasketaan kuitenkin lahjoittajan hankintamenoista, jos lahjansaaja luovuttaa saamansa omaisuuden ennen kuin lahjoituksesta on kulunut yksi vuosi. Tällaisessa luovutuksessa hankinta-aika lasketaan yleisten periaatteiden mukaan lahjoitushetkestä, joten lahjoittajan hankintameno sijasta luovutusvoittoa laskettaessa voidaan käyttää 20 prosentin hankintameno-olettamaa.

Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuuden hankintamenoon luetaan kauppahinnan tai muun hankintameno perusteen lisäksi yhtiömiehen yksityistilin positiivinen saldo eli yhtiömiehen yksityisottojen ylittävien sijoitusten ja voitto-osuuksien määrä. Yksityistilin luovutushetken mukaisen saldon lisäksi otetaan huomioon myös yhtiömiehelle kuuluva osuus yhtiön kuluvan tilikauden voittovaroista. Yhtiömiehelle kuuluva voitto-osuus voidaan todeta luovutushetkelle laaditusta osatilikauden tilinpäätöksestä.

Yhtiömiehen yksityistilin negatiivinen saldo ei vaikuta yhtiöosuuden hankintamenoon, eikä sitä vähennetä kauppahinnan, muun vastikkeen tai perintö- ja lahjaverotuksessa käytetyn verotusarvon mukaan määräytyvästä hankintamenoista. Negatiivinen saldo otetaan huomioon luovutusvoittoa laskettaessa TVL 46.4 §:n mukaisena lisäyksenä (katso seuraava luku).

Yhtiön perustajana olleen yhtiömiehen (perustajaosakkaan) yhtiöosuuden hankintameno määräytyy yhtiömiehen yhtiöön sijoittaman ja yhtiöstä nostaman pääoman mukaan. Perustajaosakkaalla yhtiöosuuden hankintameno muodostuu siten yhtiömiehen yksityistilin positiivisesta saldosta (sijoitukset + voitto-osuudet - yksityisnostot > 0), ja perustajaosakkaan hankintameno pidetään nollassa (0), jos yksityistilin saldo on negatiivinen.

Esimerkki 12:

Kommandiittiyhtiön vastuunalaisen yhtiömiehen sijoitukset yhtiöön ovat 20.000 euroa, voitto-osuudet 500.000 euroa ja yksityisotot 550.000 euroa. Koska yksityistilin saldo on 30.000 euroa negatiivinen, on yhtiöosuuden hankintameno 0. Luovutusvoittelaskelmassa käytetään siten hankintameno-olettamaa.

Jos omaisuus on luovutettu käypää arvoa alempaan hintaan lahjanluonteisella kaupalla (PerVL 18.3 §), luovutus jaetaan maksetun hinnan ja käyvän arvon suhteessa vastikkeelliseen ja vastikkeettomaan osaan (TVL 47.5 §). Luovutusta pidetään lahjanluonteisena, kun luovutushinta on enintään $\frac{3}{4}$ luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta. Lahjanluonteisissa luovutuksissa vastikkeellisesti luovutetun osuuden hankintamenoiksi katsotaan siihen kohdistuva osa omaisuuden hankintamenoista. Muu osa hankintamenoista jää tällaisissa tilanteissa vähentämättä.

Esimerkki 13:

Isä on ostanut yhtiöosuuden Ky:stä kahdeksan vuotta sitten 80.000 eurolla. Isä myy osuutensa pojalleen 50.000 eurolla. Yhtiöosuuden käypä arvo myyntihetkellä on 150.000 euroa, joten kyse on lahjanluonteisesta luovutuksesta.

Kauppahinnan ja käyvän arvon suhde on $50.000 / 150.000 = \frac{1}{3}$.

Luovutushinta	50.000
<u>./. Hankintameno ($\frac{1}{3}$ 80.000:sta)</u>	<u>26.667</u>

<u>Luovutusvoitto</u>	<u>23.333</u>
-----------------------	---------------

Pojan katsotaan saaneen kaupassa 100.000 euron lahjan. Lahjaveroa voidaan huoventaa PerVL 55 §:n edellytysten täytyessä (katso luku 9.5.2).

9.2.2 Lisäys luovutusvoittoon

TVL 46.4 §:n mukaan avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön osuuden luovutuksesta saadun voiton määrää laskettaessa luovutusvoittoon lisätään määrä, jolla yhtiömiehen yksityisöt ovat ylittäneet hänen vuotuisten voitto-osuuksien ja yhtiöön tekemien sijoitusten yhteismäärän. Lisäys tehdään luovutusvoittoon mahdollisen hankintameno-olettamien vähentämisen jälkeen.

Luovutusvoittoon lisättävä erä lasketaan luovutushetken mukaisen tilanteen perusteella. Lisättävään määrään vaikuttaa yksityistilin luovutushetken mukaisen saldon lisäksi yhtiömiehelle kuuluva osuus yhtiön kuluva tilikauden voittovaroista. Yhtiömiehen oikeus voittovaroihin vähentää siten mahdollisen lisäyksen määrää.

Esimerkki 14:

Isä on ostanut yhtiöosuuden Ky:stä kahdeksan vuotta sitten 80.000 eurolla. Isä myy osuutensa pojalleen 50.000 eurolla. Yhtiöosuuden käypä arvo myyntihetkellä on 150.000 euroa, joten kyse on lahjanluonteisesta luovutuksesta. Isän yksityisöt yhtiöstä ovat myyntihetkellä 15.000 euroa suuremmat kuin hänen sijoituksensa ja voitto-osuutensa yhteensä.

Kauppahinnan ja käyvän arvon suhde on $50.000 / 150.000 = \frac{1}{3}$.

Luovutushinta	50.000
<u>./. Hankintameno ($\frac{1}{3}$ 80.000:sta)</u>	<u>26.667</u>

Luovutusvoitto (välitulokset)	23.333
<u>Lisäys voittoon</u>	<u>15.000</u>

<u>Luovutusvoitto</u>	<u>38.333</u>
-----------------------	---------------

Pojan katsotaan saaneen kaupassa 100.000 euron lahjan. Lahjaveroa voidaan huoventaa PerVL 55 §:n edellytysten täytyessä (katso luku 9.5.2).

Koska luovutustappio lasketaan luovutusvoittoa koskevien säännösten mukaisesti, tehdään lisäys myös luovutustappioon, joka voi siten lisäyksen vuoksi muuttua luovutusvoitoksi.

Esimerkki 15:

A on ostanut yhtiöosuuden Ky:stä neljä vuotta sitten 100.000 eurolla. A myy osuutensa edelleen 80.000 eurolla. A:n yksityisöt yhtiöstä ovat 25.000 euroa suuremmat kuin hänen sijoituksensa ja voitto-osuutensa yhteensä. Kyse ei ole lahjanluonteisesta luovutuksesta.

Luovutushinta	80.000
<u>./. Hankintameno</u>	<u>100.000</u>

Luovutustappio (välitulos)	-20.000
<u>Lisäys voittoon</u>	<u>25.000</u>
<u>Luovutusvoitto</u>	<u>5.000</u>

Jos yhtiömies luovuttaa vain osan yhtiöosuudestaan, lisätään voitto-osuudet ja sijoitukset ylittävistä yksityisotoista luovutusvoittoon vain se määrä, joka vastaa luovutettavan osuuden suhteellista osuutta yhtiömiehen luovutusta edeltävästä yhtiöosuudesta (KHO 2005:68).

Esimerkki 16:

Ky:n osakkaana on yksi vastuunalainen ja yksi äänetön yhtiömies. Vastuunalainen yhtiömies myy puolet osuudestaan 80.000 eurolla. Hän on perustajaosakas ja sijoittanut yhtiöön 30.000 euroa. Lisäksi hänelle on kertynyt voitto-osuuksia 550.000 euroa ja hän on tehnyt yksityisnostoja 600.000 euroa. Yhtiö on toiminut yli kymmenen vuotta.

Yksityistilin saldo on $30.000 + 550.000 - 600.000 = -20.000$ euroa. Yhtiöosuuden hankintameno on siis 0.

Luovutushinta	80.000
<u>/. Hankintameno-olettama 40 %</u>	<u>32.000</u>
Luovutusvoitto (välitulos)	48.000
<u>Lisäys voittoon ($\frac{1}{2} * 20.000$)</u>	<u>10.000</u>
<u>Luovutusvoitto</u>	<u>58.000</u>

Kun yhtiömies on luovuttanut aikaisemmin osan yhtiöosuudestaan ja luovutusvoittoon on lisätty suhteellinen osuus luovutushetken mukaisen yksityistilin negatiivisesta saldosta, tehdään TVL 46.4 §:n mukainen lisäys myöhempää luovutusvoittoa laskettaessa vain siltä osin, kuin myöhemmän luovutushetken mukainen yksityistilin negatiivinen saldo on aikaisempaa lisäystä suurempi.

Esimerkki 17:

Yhtiömies A on myynyt aikaisemmin puolet yhtiöosuudestaan ja hänen luovutusvoittoonsa on lisätty tuolloin 10.000 euroa, joka oli puolet hänen senhetkisen yksityissaldon negatiivisesta määrästä (saldo siis -20.000). Yhtiömies A myy myöhemmin toisen puolikkaan yhtiöosuudestaan ja hänen yksityistilin saldonsa on tuolla hetkellä -30.000 euroa. A:n luovutusvoittoon lisätään se osa yksityistilin negatiivisesta saldosta, jota ei aikaisemman luovutuksen yhteydessä lisätty voittoon. Lisäyksen määrä on siten 20.000 euroa.

Jos A:n myöhemmän luovutushetken mukainen yksityistilin negatiivinen saldo olisi ollut alle 10.000 euroa, lisäystä ei olisi tehty.

Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuuden luovutuksesta syntyvän voiton ja voittoon (tappioon) tehtävän lisäyksen laskemisessa voidaan käyttää apuna ohjeen liitteenä olevaa lomaketta (**Liite 1**).

9.2.3 Luovutusvoittoveron määrä

Verotettava luovutusvoitto on pääomatuloa, jonka veroprosentti on 28. Luonnollisen henkilön tai kuolinpesän saama omaisuuden luovutusvoitto ei ole veronalaista tuloa, jos verovuonna luovutetun omaisuuden yhteenlasketut luovutushinnat ovat enintään 1.000 euroa.

9.2.4 Verovapaa yhtiöosuuden luovutus sukupolvenvaihdoksessa

Sukupolvenvaihdokseen tähtäävästä yhtiöosuuden luovutuksesta syntynyt voitto on TVL 48.1 §:n 3 kohdan ehtojen täytyessä verovapaata tuloa. Lainkohdan mukaan;

”Omaisuuksien luovutuksesta saatu voitto ei ole veronalaista tuloa, jos verovelvollinen luovuttaa... .. avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osuuden taikka sellaisen yhteisön osakkeita tai osuuksia, jotka oikeuttavat vähintään 10 prosentin omistusosuuteen mainitussa yhtiössä ja saajana on joko yksin tai yhdessä puolisonsa kanssa hänen lapsensa tai tämän rintaperillinen taikka hänen sisarensa, veljensä, sisarpuolensa tai velipuolensa ja jos omaisuus on ollut yhteensä yli 10 vuotta verovelvollisen tai hänen ja sellaisen henkilön omistuksessa, jolta hän on saanut sen vastikkeettomasti.”

Lainkohdan sanamuotoa on verotuskäytännössä tulkittu siten, että kymmenen prosentin omistusosuusvaatimus ei koske avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osuutta, joten myös alle kymmenen prosentin osuus avoimesta yhtiöstä tai kommandiittiyhtiöstä voi olla verovapaan sukupolvenvaihdoksen kohteena. Asiasta ei ole KHO:n tai KVL:n oikeuskäytäntöä.

Luovutusvoiton verovapaus edellyttää siten vain TVL 48 §:n mukaista sukulaisuussuhdetta sekä yli kymmenen vuoden omistusaikaa. Jos toinen edellytyksistä jää täyttymättä, luovutusvoitto on veronalaista tuloa.

TVL 48.5 §:ssä on säädetty sukupolvenvaihdoshuojennuksen menettämisestä. Huojennus menetetään, jos luovutuksensaaja luovuttaa samaa omaisuutta edelleen ennen kuin viisi vuotta on kulunut hänen saannostaan. Huojennuksen menettäminen ei kuitenkaan vaikuta huojennuksensaajan verotukseen, vaan jatkoluovuttajan luovutusvoiton laskemiseen. Huojennuksen menettämistä käsitellään ostajan verotusta koskevassa luvussa 9.4.2.

Verovapaan sukupolvenvaihdosluovutuksen edellytyksiä on käsitelty osapuolten välisen sukulaisuussuhteen osalta osakeyhtiön sukupolvenvaihdosta koskevassa luvussa 2.2.5.4.

9.2.4.1 Luovutettavan yhtiöosuuden omistusaika

Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön perustajien omistusaika lasketaan yhtiösopimuksen tekemisestä. Yhtiöosuus katsotaan hankituksi yhtiösopimuksen allekirjoituspäivänä myös silloin, kun yksityisliike on muuttunut henkilöyhtiöksi, vaikka toimintamuodon muutos olisikin toteutunut tuloverolain 24 § mukaisesti jatkuvuusperiaatetta noudattaen. Uusien yhtiömiesten omistusaika lasketaan siitä, kun he ovat tulleet osakkaiksi yhtiöön. Jos yhtiöosuus on hankittu kaupalla, katsotaan omistusasjan alkaneen pääsääntöisesti kauppakirjan allekirjoituspäivästä.

Lahjana tai perintönä saadun yhtiöosuuden omistusaikaan luetaan luovuttajan omistusasjan lisäksi lahjanantajan tai perinnönjättäjän omistusaika. Myös osituksessa osituksen sisäisin varoin saadun yhtiöosuuden omistusaikaan luetaan osituksessa osuuden luovuttaneen henkilön omistusaika.

Jos osakkaan osuus yhtiön varallisuuteen muuttuu, katsotaan hänen aiemman osuutensa ylittävä osuus hankituksi vasta osuuden muutoshetkellä. Toisin kuin osakkeita luovutettaessa, yhtiöosuuden luovutustilanteissa ei sovelleta eri aikaan hankittujen/saatujen yhtiöosuuksien osalta fifo-periaatetta, vaan hankintamenot lasketaan eri saantojen suhteessa (KHO 2004:78). Näin verovapauden edellytykset voivat täytyä esimerkiksi vain suhteelliselta osalta luovutetusta osuudesta.

Esimerkki 18:

A ja B ovat perustaneet vuonna 1998 avoimen yhtiön siten, että sekä A:n että B:n osuus yhtiön varallisuudesta ja voitosta on puolet. Vuonna 2005 yhtiösopimusta muutettiin A:n suorittaman lisäsjoiituksen vuoksi siten, että A:n osuus on $\frac{3}{4}$ ja B:n osuus $\frac{1}{4}$. A luovuttaa vuonna 2009 $\frac{1}{2}$ osuudestaan edelleen lapselleen C:lle, jolloin A:n ja C:n osuuksiksi tulee $\frac{3}{8}$ kummallekin ($\frac{3}{4} * \frac{1}{2}$). A:n luovutusvoittoa laskettaessa $\frac{3}{8}$:n osalta A:n luovutusvoitto on

verovapaa ($\frac{2}{3} * \frac{3}{4}$ eli $\frac{1}{2}$ koko yhtiöstä on hankittu 1998) ja $\frac{1}{3}$:n osalta luovutus on luovutusvoittoveron alainen ($\frac{1}{3} * \frac{3}{4}$ eli $\frac{1}{4}$ koko yhtiöstä hankittu 2005).

9.2.4.2 Huojennuksen kohteena oleva luovutusvoitto

Kun yhtiöosuuden luovutusvoittoa lasketaan tilanteessa, jossa yhtiömiehen yksityistilin saldo on negatiivinen, pidetään luovutusvoittoa ennen lisäyksen tekemistä eräänlaisena välituloksena. ”Varsinainen luovutusvoitto” saadaan vasta lisäyksen jälkeen, joten sukupolvenvaihdosluovutuksen verovapaus koskee myös TVL 46.4 §:ssä tarkoitettua luovutusvoittoon tehtävää lisäystä.

Esimerkki 19:

Ky:n osakkaana on yksi vastuunalainen ja yksi äänetön yhtiömies. Ky on perustettu yli kymmenen vuotta sitten. Vastuunalainen yhtiömies myy osuutensa pojalleen 20.000 eurolle. Hän on perustajaosakas ja sijoittanut yhtiöön 30.000 euroa. Lisäksi hänelle on kertynyt voitto-osuuksia 550.000 euroa ja hän on tehnyt yksityisnostoja 600.000 euroa. Yhtiö on toiminut yli kymmenen vuotta.

Yksityistilin saldo on $30.000 + 550.000 - 600.000 = -20.000$ euroa. Yhtiöosuuden hankintameno on siis 0.

Luovutushinta	20.000
<u>./. Hankintameno-olettama 40 %</u>	<u>8.000</u>
Luovutusvoitto (välitulos)	12.000
<u>Lisäys voittoon</u>	<u>20.000</u>
<u>Luovutusvoitto</u>	<u>32.000</u>

Luovutusvoitto on TVL 48 §:n mukaan verovapaa.

9.3 Luovutustappio yhtiöosuuden myyjän verotuksessa

Jos yhtiöosuuden luovutushinta vähennettynä hankintahinnalla ja lisätynä TVL 46.4 §:n mukaisella lisäyksellä on negatiivinen, syntyy luovuttajalle luovutustappio. TVL 50.1 §:n mukaan omaisuuden luovutuksesta syntynyt tappio vähennetään omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta verovuonna ja kolmena sitä seuraavana vuotena sitä mukaa kuin voittoa kertyy. Luovutustappiota ei oteta huomioon pääomatulolajin alijäämää vahvistettaessa.

Jos luovuttaja myy osuutensa jatkajalle PerVL 18 §:n 3 momentissa tarkoitettulla lahjanluonteisella kaupalla, luovutus jaetaan maksetun hinnan ja käyvän arvon suhteen perusteella vastikkeelliseen ja vastikkeettomaan osaan (TVL 47.5 §). Vastikkeellisesti luovutetun osuuden hankintamenoksi katsotaan siihen kohdistuva osa omaisuuden hankintamenoista. Luovutusvoittoa (luovutustappiota) laskettaessa luovutushinnasta saa siten edellä mainitussa tilanteessa vähentää vain osan hankintamenoista (katso esimerkki 3 osakeyhtiötä koskevasta luvusta 2.3).

Luovutuksen alihintaisuuden vuoksi syntynyttä keinotekoista tappiota ei kuitenkaan hyväksytä vähennettäväksi, koska tappion ei voida katsoa alihintaisessa kaupassa syntyneen vakaassa tulonhankkimistarkoituksessa tehdystä luovutuksesta. Luovutustappio on siten alihintaisissa, mutta ei lahjanluonteisissa (luovutushinta yli $\frac{3}{4}$ käyvästä arvosta), luovutuksissa vähennyskelpoinen vain siltä osin, kuin osuuden hankintameno ylittää osuuden käyvän arvon ja kyse on todellisesta luovutustappiosta (katso esimerkki 4 osakeyhtiötä koskevasta luvusta 2.3).

Luovutustappion vähennyskeltvottomuudesta tietyissä tilanteissa on säädetty TVL 50.2 §:ssä. Koska sukupolvenvaihdosluovutuksissa syntynyttä luovutustappiota ei ole lainkohdassa mainittu, voidaan sukupolvenvaihdoksessa syntynyt todellinen luovutustappio vähentää omaisuuden luovu-

tuksesta saadusta voitosta riippumatta siitä, olisiko vastaava luovutusvoitto ollut veronalainen vai verovapaa.

9.4 Yhtiöosuuden ostajan tuloverotus

9.4.1 Yhtiöosuuden hankintameno

Luovutuksensaajan verotuksessa yhtiöosuuden hankintamenolla on merkitystä aikanaan osuuden edelleen luovutuksessa. Vastikkeellisella kaupalla ostetun avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osuuden hankintamenoksi katsotaan osuudesta maksettu kauppahinta. Jos yhtiöosuudesta suoritettava vastike on enintään $\frac{3}{4}$ osuuden käyvästä arvosta, katsotaan käyvän hinnan ja vastikkeen välinen ero lahjaksi. Tällöin luovutuksensaajan verotuksessa osuuden hankintamenoksi katsotaan maksetun kauppahinnan lisäksi omaisuudella lahjaverotuksessa käytetyn arvon ja maksetun kauppahinnan erotus eli lahjana verotettu määrä. Lahjaksi saadun omaisuuden hankintameno lasketaan edellä mainitusta poiketen lahjoittajan hankintamenosta, jos lahjansaaja luovuttaa saamansa omaisuuden ennen kuin lahjoituksesta on kulunut yksi vuosi (TVL 47.1 §).

9.4.2 Huojennuksen menettäminen – jatkoluovutus alle viidessä vuodessa

TVL 48.5 §:ssä on säädetty sukupolvenvaihdoshuojennuksen menettämisestä. Huojennus menetetään, jos luovutuksensaaja luovuttaa samaa omaisuutta edelleen ennen kuin viisi vuotta on kulunut hänen saannostaan. Lainkohdan mukaan jatkoluovutuksesta saatua voittoa laskettaessa hankintamenosta vähennetään se veronalaisen luovutusvoiton määrä, jota ei TVL 48.1 §:n 3 kohdan nojalla pidetty yhtiöosuuden luovuttaneen henkilön veronalaisena tulona. Huojennuksen menettäminen ei vaikuta siten huojennuksensaajan verotukseen, vaan se lisää jatkoluovuttajan luovutusvoiton määrää.

Viiden vuoden määräaika lasketaan pääsääntöisesti ostokauppakirjan tekemisestä myyntikauppakirjan tekemiseen.

TVL 48.5 §:n mukainen vähennys tehdään tällä hetkellä (17.3.2010) voimassa olevan lain mukaan vain todellisesta hankintamenosta (KHO 2009:65). TVL 48.5 §:ää on kuitenkin muutettu siten, että vähennys tehdään jatkossa myös hankintameno-olettamasta. Lainmuutos tulee voimaan valtioneuvoston asetuksella säädettävänä ajankohtana.

Jatkoluovutuksena pidetään myös yhtiön purkamista ja yhtiöstä eroamista. Sen sijaan luovutuksena ei pidetä järjestelyjä, joissa yhtiön ei katsota purkautuvan (esimerkiksi TVL 24 §:n mukaiset toimintamuodon muutokset). Myöskään omaisuuden lahjoittaminen ei yleensä aiheuta huojennuksen menetystä.

Katso myös esimerkit 6 ja 7 osakeyhtiöitä koskevasta luvusta 2.4.2.

9.5 Yhtiöosuuden ostajan lahjaverotus alihintaisessa yhtiöosuuden kaupassa

9.5.1 Yleistä

Sukupolvenvaihdostilanteissa yhtiöosuuden myynti tapahtuu monesti käypää arvoa alempaan hintaan, jolloin myynnistä voi aiheutua tuloverotuksen lisäksi veroseuraamuksia myös lahjaverotuksessa. Yhtiöosuuden ostajan on lähtökohtaisesti suoritettava lahjaveroa, jos luovutus on lahjanluonteinen eli kauppahinta on enintään $\frac{3}{4}$ yhtiöosuuden käyvästä arvosta. Lahjaveroa voidaan kuitenkin huojentaa PerVL 55 §:ssä mainittujen edellytysten täytyessä.

Lahjanluonteisessa kaupassa lahjaksi katsotaan luovutetun yhtiöosuuden käyvän arvon ja kauppahintana suoritetun vastikkeen erotus. Käyvällä arvolla tarkoitetaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa toisistaan riippumattomien osapuolien välillä. Yhtiöosuuden käyvän arvon määrit-

tämissä sovelletaan Verohallinnon ohjetta Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa (Dnro 738/36/2010).

Yhtiöosuuden lahjaveronalaisen saannon arvioimisessa, lahjojen yhteen laskemisessa ja lahjaveron määrässä sovelletaan vastaavia periaatteita kuin osakkeiden osalta on luvuissa 2.5.2, 2.5.4 ja 2.5.5 esitetty. Seuraavassa käsitellään lahjaveron sukupolvenvaihdoshuojennuksen edellytyksiä ja huojennuksen laskemista yhtiöosuuden alihintaisessa luovutuksessa.

9.5.2 Lahjaveron huojennus

9.5.2.1 Yleistä

Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaan lahjana tai lahjanluonteisella kaupalla saaduista osakkeista maksettava lahjaveron voidaan jättää panematta maksuun joko kokonaan tai osittain. Osittaisen huojennuksen edellytyksenä on, että

- 1) veronalaiseen saantoon sisältyy yritys tai sen osa, ja
- 2) luovutuksensaaja jatkaa yritystoimintaa lahjana saadussa yrityksessä, ja
- 3) huojeennettavan veron määrä on yli 850 euroa.

Täyden huojennuksen saaminen edellyttää, että

- 1) luovutuksen kohteena on yritys tai sen osa, ja
- 2) luovutuksensaaja jatkaa yritystoimintaa saamassaan yrityksessä, ja
- 3) luovutuksensaaja maksaa vastiketta yli 50 prosenttia yhtiöosuuden käyvästä arvosta.

Verovelvollisen on esitettävä huojeennusta koskeva pyyntö molemmissa tapauksissa Verohallinnolle ennen lahjaverotuksen toimittamista.

9.5.2.2 Luovutuksen kohteena yritys tai sen osa

PerVL 55.1 §:n 1 kohdan mukaan huojeennuksen saaminen edellyttää, että luovutuksen kohteena on yritys tai sen osa. Yrityksen osalla tarkoitetaan PerVL:n 57 §:n mukaan myös vähintään kymmentä prosenttia yrityksen omistamiseen oikeuttavista osuuksista (vrt. TVL 48 §:n luovutusvoiton verovapaus, joka verotuskäytännön mukaan ei edellytä tiettyä osuutta henkilöyhtiöstä). Kymmenen prosentin edellytyksen on täytyttävä jokaisessa erillisessä saannossa, mikä käy ilmi seuraavasta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta, joka koski laissa aikaisemmin ollutta 20 prosentin osuusvaatimusta:

KHO 8.12.1993/4934

Oy:n koko osakekanta käsitti 30 osaketta. X oli puolisonsa kanssa 9.11.1989 lahjoittanut oy:n osakkeita siten, että X lahjoitti A tyttäreille 3 ja B tyttäreille 4 osaketta ja X:n puoliso A tyttäreille 4 ja B tyttäreille 3 osaketta. Vaikka A:n ja B:n kummankin erikseen vanhemmiltaan saamat lahjat yhteensä eli 7 osaketta olivat vähintään yksi viidesosa oy:n omistamiseen oikeuttavista osakkeista, perintö- ja lahjaverolain 63 a, 63 b ja 63 c §:n huojeennussäännöksiä ei voitu soveltaa A:n ja B:n lahjaverotuksiin.

Vähimmäisosuudella tarkoitetaan yhtiöosuuden käyvän arvon osuutta koko yrityksen käyvästä arvosta. Suhteellista osuutta laskettaessa otetaan huomioon myös äänettömän yhtiömiehen pääomapanos. Vastuunalaisen yhtiömiehen yhtiösopimuksen mukainen kymmenen prosentin osuus yhtiön varoihin on siten äänettömän yhtiömiehen pääomapanoksen vähentämisen jälkeen tosiasiassa alle kymmenen prosenttia. Jos äänettömän yhtiömiehen osuus on kuitenkin yhtiön toiminnan kannalta vähäinen, sitä ei oteta huomioon kymmenen prosentin vähimmäisosuuden täyttymistä laskettaessa.

Yrityksen käsitettä ei ole erikseen määritelty perintö- ja lahjaverolaissa. Yrityksellä tarkoitetaan kuitenkin lähtökohtaisesti liiketoimintaa harjoittavaa yhtiötä, jonka saamasta tulosta tulee suorittaa

veroa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) mukaan. Yhtiötä pidetään siten PerVL 55 §:n tarkoittamana yrityksenä, jos yhtiön tulon verottamiseen tulisi soveltaa tuloverotuksessa EVL:n säännöksiä yhtiön toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen. Huojennussäännöstä ei voida soveltaa yhtiöön, joka harjoittaa pelkästään tuloverolain (TVL) mukaan verotettavaa toimintaa. Huojennusta ei voi saada siinäkään tapauksessa, että yhtiötä on tosiasiallisesti verotettu EVL:n mukaan, jos yhtiön toiminta on luonteeltaan TVL:n mukaan verotettavaa toimintaa. (Katso myös luku 9.5.2.4 Huojennuksen laskeminen sekä osakeyhtiötä koskeva luku 2.5.6.2.)

Yhtiöosuuden ei voida katsoa oikeuttavan yrityksen omistamiseen, jos yhtiömies siirtää ennen lahjoitusta yksityisottona yritykseen kuuluvaa varallisuutta itselleen siten, ettei yhtiöön jäävällä varallisuudella voida jatkaa yritystoiminnan harjoittamista.

9.5.2.3 Yritystoiminnan jatkaminen

PerVL 55.1. §:n 2 kohdan mukaan luovutuksensaajan tulee jatkaa yritystoimintaa lahjana saadussa yrityksessä. Yritystoimintana pidetään EVL:n mukaan verotettavaa liike- ja ammattitoimintaa. Huojennusta ei myönnetä tilanteissa, joissa yhtiön toiminta on sukupolvenvaihdoksen yhteydessä muuttumassa niin, ettei jatkajan toimintaa voida etukäteen arvioituna pitää EVL:n mukaan verotettavana toimintana.

Huojennuksen edellytykset eivät täyty myöskään tapauksessa, jossa yhtiön yritystoiminta on aikaisemmin loppunut ja luovutuksensaaja aloittaa toiminnan uudelleen. Jos yritystoiminta on pakottavasta syystä keskeytynyt ennen luovutusta, ei keskeytyminen kuitenkaan estä huojennussäännöksen soveltamista. Pakottavana syynä voidaan pitää esimerkiksi yrittäjän työkyvyttömyyttä. Jos yritystoiminta on ollut keskeytyneenä yli vuoden ajan ennen yritysvaarallisuuden luovutusta, katsotaan yritystoiminta lähtökohtaisesti lopetetuksi.

Yritystoiminnan jatkuvuus ei edellytä, että yrityksen omistaja on itse henkilökohtaisesti harjoittanut yritystoimintaa ennen yrityksen luovutusta. Yritystoiminnan voidaan siten katsoa jatkuvan, jos yhtiöön kuuluvaa yritysvaarallisuutta on käytetty yritystoiminnassa esimerkiksi vuokrasopimuksen nojalla.

Vaikka yritystoiminnasta luopuvan ei tarvitse harjoittaa toimintaa henkilökohtaisesti, yritystoiminnan jatkaminen edellyttää luovutuksensaajan henkilökohtaista osallistumista yhtiön liiketoiminnan johtamiseen yrityksessä. Luovutuksensaajan katsotaan ilman eri selvitystä jatkavan yritystoimintaa huojennussäännöksessä tarkoitetulla tavalla, jos luovutuksensaaja työskentelee yhtiössä luovutuksen jälkeen.

Luovutuksensaajan tulee jatkaa yritystoimintaa välittömästi luovutuksen jälkeen. Jatkuvuuden katsotaan toteutuvan myös tilanteissa, joissa yritystoiminnan jatkaminen viivästyy tilapäisen esteen vuoksi (esimerkiksi alaikäisyys, asevelvollisuus tai opiskelu). Huojennuksen saamiseksi lahjansaajan on jatkettava yritystoimintaa heti esteen lakattua, kuitenkin viimeistään noin vuoden kuluessa lahjoitushetkestä.

9.5.2.4 Huojennuksen laskeminen

Lahjavero huojennetaan luovutuksensaajan pyynnöstä osittain silloin, kun yhtiöosuudesta ei ole suoritettu vastiketta lainkaan tai suoritettujen vastikkeiden määrä on enintään puolet yhtiöosuuden käyvästä arvosta. Huojennuksen laskemiseksi lahjoitetulle tai lahjanluonteisella luovutuksella saadulle yhtiöosuudelle määritetään käyvän arvon lisäksi myös ns. sukupolvenvaihdosarvo (spv-arvo). Huojennettavan lahjaveron määrä on käyvästä arvosta lasketun veron ja spv-arvosta lasketun veron erotus tai käyvästä arvosta lasketun veron ja 850 euron erotus. Lahjasta jää siten maksettavaksi yhtiöosuuden spv-arvosta laskettavaa lahjaveroa vastaava määrä, kuitenkin aina vähintään 850 euroa.

Yhtiöosuuden spv-arvo lasketaan siten, että yhtiön yritysvarallisuus arvostetaan määrään, joka vastaa 40 prosenttia verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitettavassa tai toimitetussa tuloverotuksessa noudatettavien tai noudatettujen arvostamislain 3 ja 4 luvun mukaisten perusteiden mukaan lasketusta määrästä. Spv-arvo on siten 40 % yhtiön tuloverotuksessa käytettävän nettovarallisuuden määrästä. Nettovarallisuutta korjataan vastaamaan verovelvollisuuden syntyhetken varallisuustilannetta, jos yhtiön omaisuusmassassa on tapahtunut olennaisia muutoksia.

Esimerkki 20:

Yhtiön tilikausi on 1.4.–31.3. Yhtiöosuus myydään lahjanluonteisella kaupalla 1.7.2009. Spv-arvo lasketaan 31.3.2008 päättyneen tilikauden tietojen perusteella. Nettovarallisuutta korjataan vastaamaan verovelvollisuuden syntyhetken varallisuustilannetta, jos yhtiön omaisuusmassassa on 31.3.2008 jälkeen tapahtunut olennaisia muutoksia.

Henkilöyhtiöiden sukupolvenvaihdoksissa voidaan soveltaa osakeyhtiön osakkeiden spv-arvon laskemisessa noudatettavaa periaatetta, jonka mukaan huojennus myönnetään yleensä myös yhtiö TVL-tulolähteeseen kuuluvien varojen osalta (katso osakkeen spv-arvon laskemisesta luku 2.5.6.4). Huojennus voidaan jättää myöntämättä TVL-tulolähteeseen kuuluvan omaisuuden osalta tilanteissa, joissa pääosa yhtiön varoista kuuluu TVL-tulolähteeseen ja TVL-varallisuutta ei ole hankittu yhtiön elinkeinotoiminnasta saaduilla tuloilla. Huojennusta ei myöskään myönnetä sellaisen omaisuuden osalta, joka on siirretty yhtiöön pelkästään veroedun saamiseksi.

Lahjanluonteisissa luovutuksissa, joissa sovelletaan ¼-sääntöä, otetaan yhtiöosuuden spv-arvosta huomioon vain lahjaa vastaava osuus.

Esimerkki 21:

X Ky:ssä on yksi vastuunalainen yhtiömies A ja yksi äänetön yhtiömies B. A myy yhtiöosuutensa lapselleen C:lle 30.000 eurolla 1.6.2009 allekirjoitetulla kauppakirjalla. C jatkaa X Ky:n yritystoimintaa yhtiön vastuunalaisena yhtiömiehenä ja pyytää yhtiöosuudesta menevän lahjaveron huojentamista Verohallinnolle antamassaan lahjaveroilmoituksessa.

Yhtiön tilikausi on kalenterivuosi. Yhtiössä ei ole edellisen tilinpäätöspäivän ja lahjan saantopäivän välisenä aikana tapahtunut yhtiön varallisuusasemaan vaikuttaneita olennaisia muutoksia. Yhtiön 31.12.2008 päättyneeltä tilikaudelta annetun veroilmoituksen varallisuuslaskelman mukaan yhtiön nettovarallisuus on 120.000 euroa. Tästä äänettömän yhtiömiehen pääomapanoksen määrä on 20.000 euroa.

Yhtiön substanssi- ja tuottoarvon perusteella laskettu käypä arvo on 200.000 euroa. Koska äänettömän yhtiömiehen pääomapanoksen määrä on 20.000 euroa, on luovutetun yhtiöosuuden käypä arvo 180.000 euroa.

Yhtiöosuuden käyvän arvon ja kauppahinnan välinen erotus 150.000 euroa (180.000 - 30.000) katsotaan lahjaksi. Lahjaveron määrä 150.000 eurosta on I veroluokan mukaan 17.310 euroa.

C:n suoritettavaksi tulevan lahjaveron määrä:

Spv-arvo lasketaan yhtiön verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitettavassa tuloverotuksessa käytettävien tietojen perusteella eli tilikaudelta 1.1.–31.12.2008 annettavan veroilmoituksen varallisuuslaskelmassa käytettävien arvojen mukaan.

Lahjan suhteellinen osuus saannosta:

$$150.000 / 180.000 = 83,33 \%$$

Lahjan suhteellinen osuus luovutetulle yhtiöosuudelle kuuluvasta nettovarallisuudesta:

$$83,33 \% * 100.000 = 83.330 \text{ euroa}$$

Lahjan suhteellisen osuuden perusteella laskettu yritysvarallisuuden spv-arvo
 $40 \% * 83.330 = 33.332$

Lahjavero käyvästä arvosta	17.310
<u>/. Lahjavero spv-arvosta</u>	<u>2.643</u>

<u>Erotus I</u>	<u>14.667</u>
-----------------	---------------

(käyvästä arvosta ja spv-arvosta perittävän lahjaveron erotus)

<u>Erotus II 17.310 – 850</u>	<u>16.460</u>
-------------------------------	---------------

(käyvästä arvosta perittävän lahjaveron ja 850 euron erotus)

Erotuksista pienempi vähennetään käyvän arvon perusteella määrättävästä verosta, jolloin maksuunpantavan veron määräksi saadaan 2.643 euroa (vastaa spv-arvosta laskettavaa lahjaveron määrää).

Jos C olisi suorittanut kauppahintana enemmän kuin 90.000 euroa (eli yli 50 prosenttia yhtiöosuuden käyvästä arvosta), olisi lahjavero huojennettu kokonaan. Jos kauppahinta olisi ollut yli 135.000 euroa (eli enemmän kuin $\frac{3}{4}$ yhtiöosuuden käyvästä arvosta), ei luovutus olisi ollut lahjanluonteinen eikä lahjaveroilmoitusta olisi tarvinnut antaa.

Jos yhtiöosuuden lahja lasketaan yhteen myöhemmin saatavan lahjan kanssa, saadaan lahjojen yhteisarvosta määrättävästä verosta vähentää myös huojennettu vero.

9.5.2.5 Huojennuksen menettäminen

Huojennus menetetään, jos verovelvollinen luovuttaa pääosan yhtiöosuudesta ennen kuin viisi vuotta on kulunut lahjaverotuksen toimituspäivästä. Huojennuksen menettäminen tarkoittaa käytännössä sitä, että huojennettu määrä pannaan maksuun. Huojennettua määrää korotetaan lisäksi 20 prosentilla (PerVL 55.6 §).

Pääosalla tarkoitetaan yli puolta yhtiöosuudesta. Jos yhtiöosuus luovutetaan useassa erässä, maksuunpano toimitetaan silloin, kun erien yhteismäärä ylittää puolet huojennukseen oikeuttavalla saannolla saadusta yhtiöosuudesta.

Luovuttamisella tarkoitetaan vapaaehtoista luopumista yritysvarallisuudesta tai -toiminnasta. Merkitystä ei ole sillä, missä muodossa yrityksen omistus siirretään. Luovutukseksi katsotaan siten muun muassa tässä ohjeessa mainitut toimenpiteet, jotka vaikuttavat yrityksen omistussuhteisiin.

Huojennusta ei panna maksuun, jos yritystoiminta joudutaan lopettamaan konkurssin, pakko-
huutokaupan, pakkolunastuksen, osituksen, sairauden, kuoleman, kannattamattomuuden tai muun niihin verrattavan syyn vuoksi.

Alkuperäisen luovutuksensaajan tulee tehdä luovutusta koskeva ilmoitus Verohallinnolle kolmen kuukauden kuluessa omaisuuden luovuttamisesta.

9.5.2.6 Lahjaveron maksuajan pidentäminen

Ellei yhtiöosuudesta määrättävää lahjaveroa huojenneta kokonaan, voidaan maksuun pantavan osan maksuaikaa pidentää pääasiassa samoilla edellytyksillä kuin veron huojennuskin on myönnetty. PerVL 56 §:n mukaan maksuajan pidentäminen edellyttää:

- 1) veronalaiseen saantoon sisältyy yritys tai sen osa
- 2) luovutuksensaaja jatkaa yritystoimintaa lahjana saadussa yrityksessä
- 3) yrityksestä tai sen osasta maksuun pantavan lahjaveron määrä on 1.700 euroa tai enemmän.

Lisäksi verovelvollisen tulee esittää maksuajan pidentämistä koskeva pyyntö Verohallinnolle ennen lahjaverotuksen toimittamista.

Maksuajan pidennys toteutetaan siten, että maksuun pantava vero kannetaan yhtä suurina vuosittain erinä enintään viiden vuoden aikana. Yksittäisen vuosierän määrä on vähintään 850 euroa. Viiden vuoden pidennyksen saa siten, jos maksuun pantava vero on vähintään 4.250 euroa.

Pidennetyltä maksuajalta ei peritä korkoa (PerVL 56 §). Ensimmäinen erä on suoritettava viimeistään sen kalenterikuukauden ensimmäisenä päivänä, joka alkaa lähinnä kuuden kuukauden kuluttua perintö- tai lahjaverotuksen toimittamispäivää seuraavan kuukauden alusta lukien (VvMA veronkannosta 15.9.2005/747, 4.2 §).

Jos lahjaveron maksuaikaa on pidennetty ja lahjansaaja luovuttaa yli 50 prosenttia lahjaksi saamastaan yhtiöosuudesta ennen kuin kaikki erät on maksettu, on maksamatta olevat erät suoritettava seuraavan kantoerän yhteydessä (PerVL 56.3 §). Maksuaikaedun menettämistä arvioidaan samoilla perusteilla kuin varsinaisen huojennuksenkin menettämistä (katso edellinen luku).

9.6 Yhtiöosuuden myynti varainsiirtoverotuksessa

Varainsiirtoveroa on suoritettava kiinteistön ja arvopaperin luovutuksesta (VSVL 1 §). Yhtiöosuus ei ole arvopaperi kuten osake, joten yhtiöosuuden myynnistä ei makseta varainsiirtoveroa.

9.7 Yhtiön tappioiden säilyminen

Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osuuden luovutus voi aiheuttaa muutoksia tappioiden vähennyskelpoisuuteen. Henkilöyhtiön tappiota ei vähennetä, jos tappiovuoden aikana tai sen jälkeen yli puolet yhtiön osuuksista (omistuksesta) on muun saannon kuin perinnön tai testamentin vuoksi vaihtanut omistajaa.

Yhtiö voi saada tappioiden vähentämiseen erityisistä syistä poikkeusluvan, jos se on tarpeen yrityksen toiminnan jatkumisen kannalta (tarkemmin asiasta luvussa 19).

10 Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiöosuuden vastikkeeton luovutus

10.1 Lahjavero vastikkeettomassa luovutuksessa

Yhtiöosuuden kaupan sijaan yritystoiminnasta luopuva voi lahjoittaa yhtiöosuuden vastikkeetta yritystoiminnan jatkajalle. Yhtiöosuuden luovutus on vastikkeeton silloin, kun yhtiöosuuden luovuttaja ei saa luovutuksen johdosta rahanarvoista etua itselleen (vastikkeeksi katsottavista suorituksista on kerrottu osakeyhtiöitä koskevassa luvussa 2.5.2 Lahjaveronalainen saanto). Vastikkeettomissa luovutuksissa luovutusvoittoa koskevat säännökset eivät tule sovellettaviksi.

Lahjansaajan on suoritettava lahjaksi saamastaan yhtiöosuudesta lahjaveroa, joka määräytyy lahjoitetun yhtiöosuuden käyvän arvon perusteella. Yhtiöosuuden käyvän arvon määrittämisessä sovelletaan Verohallinnon ohjetta Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa (Dnro 738/36/2010).

Jos luopuvia osakkaita on useampia, katsotaan eri luovuttajilta saadut osuudet toisistaan erillisiksi saannoiksi (PerVL 20.3 §). Toiminnan jatkajan esimerkiksi kummaltakin vanhemmaltaan saamat yhtiöosuudet muodostavat kaksi erillistä lahjaa. Vastaavasti jos yhtiöosuus lahjoitetaan kahdelle tai useammalle henkilölle, katsotaan jokaisen lahjansaajan saanto erilliseksi lahjaksi.

Aviopuolisille yhteisesti lahjoitetusta yritysvarallisuudesta määrätään puolisoille yhteinen vero lahjan kokonaisarvosta. Vero lasketaan läheisempää sukua olevan aviopuolison veroluokan mukaan (PerVL 15.1 §). Aviopuolisoiden saamaa yhteislahjaa koskevaa PerVL 15.1 §:ää sovelletaan lain sanamuodon mukaan vain aviopuolisoihin, joten säännös ei sovellu muihin TVL 7 §:n mukaisiin verotuksellisiin puolisoihin.

Vaiheittaisessa sukupolvenvaihdoksessa voidaan vastikkeeton lahja ja lahjanluonteinen kauppa tai muu luovutus katsoa yhdeksi saannoksi, jos luovutukset ovat tapahtuneet ajallisesti toisiaan lähellä.

Lahjaveron huojennuksen edellytyksiä ja huojennuksen laskemista on käsitelty edellä luvussa 9.5.2. Vastaavia periaatteita sovelletaan myös täysin vastikkeettomissa saannoissa.

10.2 Yhtiöosuuksien siirtyminen perintönä tai testamentilla

Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osakkaan jäämistöön sisältyvä yhtiöosuus siirty perillisille tai testamentinsaajille lakimääräisen perimysjärjestyksen tai testamenttimääräysten mukaisesti. Jäämistösaantoon sisältyvät yhtiöosuudet tulevat perintöverotuksen kohteeksi. Yhtiöosuuksien perintöverotuksessa noudatetaan soveltuvin osin, mitä perintöverotuksesta on jäljempänä luvussa 15.2 liikkeen- ja ammatinharjoittajien osalta selvitetty.

Perintöveroa voidaan huojentaa PerVL 55 §:n edellytysten täytyessä. Huojennuksen edellytyksiä ja laskemista on käsitelty edellä luvussa 9.5.2. Koska täysi huojennus koskee vain vastikkeellisia luovutuksia, voi perintöverotuksessa tulla sovellettavaksi vain osittainen huojennus.

10.3 Yhtiöosuuden hankintameno lahjansaajan tuloverotuksessa

Kun yritystoiminnan jatkaja on saanut yhtiöosuuden lahjana, määräytyy yhtiöosuuden hankintameno lahjaverotuksessa käytetyn verotusarvon mukaan. Lahjaverotuksen verotusarvoa käytetään hankintamenoa myös niissä tilanteissa, joissa lahjaveroa on huojennettu.

Jos lahjansaaja luovuttaa lahjaksi saamansa omaisuuden ennen kuin lahjoituksesta on kulunut yksi vuosi, lasketaan lahjaksi saadun omaisuuden hankintameno kuitenkin lahjoittajan hankintamenosta (TVL 47.1 §). Tällaisessa luovutuksesta hankinta-aika lasketaan yleisten periaatteiden mukaan lahjoitushetkestä, joten lahjoittajan hankintamenon sijasta luovutusvoittoa laskettaessa voidaan käyttää 20 prosentin hankintameno-olettamaa.

11 Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön liiketoiminnan luovutus

11.1 Luovuttavan yhtiön tuloverotus

Kun sukupolvenvaihdos toteutetaan liiketoiminnan myyntinä, on tämä yhtiön kannalta normaali liiketapahtuma. Saadut luovutushinnat tuloutetaan ja jäljellä olevat hankintamenot vähennetään myyntivuoden kuluna.

Vaikka yhtiö ei enää harjoitakaan liiketoimintaa, jää se edelleen henkilöyhtiönä olemaan, ellei yhtiötä pureta. Jos yhtiötä ei pureta, sen on edelleen annettava vuosittain esimerkiksi veroilmoitus.

11.2 Tulontasaus yhtiömiehen verotuksessa

Jos henkilöyhtiön toiminta lopetetaan, omaisuuden myynnistä saatuun ja osakkaan ansiotulona verotettavaan osaan voidaan soveltaa tulontasausausta. Tulontasaus voi koskea myös toimintavaruksen purkamisesta syntynyttä tuloa.

KHO 6.9.2002/2102

A oli ollut toisena vastuunalaisena yhtiömiehenä kommandiittiyhtiössä, joka oli sen toiminnan verovuonna loppuessa saanut kertatuloa kaluston luovutusvoittona ja toimintavarauksen purkautumisen johdosta. Katsottiin, että kertatulosta A:n ansiotuloksi jaettuun osuuteen voitiin soveltaa tulontasauusta. Verovuosi 1998.

Tulontasauksen edellytyksenä on, että luonnollinen henkilö tai kuolinpesä on verovuonna saanut vähintään 2.500 euron suuruisen ansiotulon, joka on kertynyt etu- tai jälkikäteen kahdelta tai useammalta vuodelta.

Jos tulo on kertynyt yli viideltä vuodelta, tulontasaus toimitetaan enintään viidelle vuodelle. Lisäksi edellytetään, että kertatulo on vähintään neljäsosa verovelvollisen verovuonna saaman puhtaan ansiotulon yhteismäärästä. Puhtaan ansiotulon yhteismäärällä tarkoitetaan verovuoden ansiotulojen yhteismäärää, josta on vähennetty luonnolliset vähennykset. Myös saatu kertatulo sisältyy tähän määrään. Tulontasaus toimitetaan, jos verovelvollinen ennen verotuksen päättymistä sitä vaatii.

Tulontasausmahdollisuus ei koske suhteellisen verokannan mukaan verotettavia pääomatuloja eikä kunnallisverotuksessa verotettavia tuloja.

Katso tulontasausmenettelystä myös liikkeen- ja ammatinharjoittajia koskeva luku 13.3.3.

11.3 Luovutuksensaajan hankintameno

Luovutuksensaajan verotuksessa liikeomaisuuden hankintamenoksi katsotaan siitä myyjälle maksettu hinta. Kauppahintaan mahdollisesti sisältyvän liikearvon (goodwill) osuuteen on sovellettava EVL 24 §:n jaksottamissäännöstä, jos arvon on katsottava kerryttävän tai säilyttävän tuloa vähintään kolmen vuoden ajan.

11.4 Varainsiirtoverotus liiketoiminnan luovutuksen yhteydessä

Katso mitä varainsiirtoverotuksesta on esitetty osakeyhtiöitä koskevassa luvussa 6.3 Varainsiirtovero liiketoiminnan luovutuksen yhteydessä.

11.5 Arvonlisäverotus liiketoiminnan luovutuksen yhteydessä

Katso mitä arvonlisäverotuksesta on esitetty osakeyhtiöitä koskevassa luvussa 6.4 Arvonlisäverotus liiketoiminnan luovutuksen yhteydessä.

12 Apuyhtiön käyttämisestä avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön sukupolvenvaihdoksessa

12.1 Yhtiöosuuden vastikkeellinen luovutus apuyhtiölle

Yrityskauppa voidaan tehdä myös perustettavan henkilö- tai osakeyhtiön lukuun siten, että apuyhtiö hankkii sukupolvenvaihdoksen kohteena olevan yhtymän kaikki yhtiöosuudet ja yhtiö puretaan kaupan jälkeen. Ostettu yhtiö voidaan myös fuusioda osuudet ostaneeseen yhtiöön. Henkilöyhtiö ei voi sulautua suoraan osakeyhtiöön, vaan se on muutettava ennen sulautumista osakeyhtiöksi.

Avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain (AKYL) 5:9 §:n mukaan yhtiö katsotaan purkautuneeksi, jos yhtiömiesten lukumäärä on alentunut yhteen eikä vuoden kuluessa ole nousut vähintään kahteen. Kaikki yhtiöosuudet hankkineen apuyhtiön on siten suoritettava fuusio tai

purku vuoden kuluessa osuuksien hankkimisesta tai vaihtoehtoisesti yhtiöön on otettava vähintään yksi yhtiömies lisää.

Silloin kun toiminnan jatkaja hankkii sukupolvenvaihdoksen kohteena olevan henkilöyhtiön omistamansa apuyhtiön nimiin, on otettava huomioon, että TVL 48 §:n huojennussäännöstä ei voida soveltaa myyjän luovutusvoittoon, sillä kauppa ei tapahdu lainkohdassa mainittujen henkilöiden kesken.

12.2 Yhtiöosuuden vastikkeeton tai lahjanluonteinen luovutus apuyhtiölle lahjaverotuksessa

Jos apuyhtiö suorittaa yhtiöosuudesta vastiketta enintään $\frac{3}{4}$ osuuden käyvästä arvosta, voidaan käyvän arvon ja vastikkeen välinen erotus katsoa lahjaksi (PerVL 18.3 §). Jos luovutuksen saajiksi on määrätty osakkaat, katsotaan omaisuuden tulevan luopuvan osakkaan lähipiiriin kuuluville osakkeenomistajille heidän osakeomistustaan vastaavassa suhteessa. Tässä tilanteessa myös lahjavero määrätään osakkaalle.

Jos luovutuksensaajana on nimenomaisesti osakeyhtiö eikä osakas, katsotaan omaisuuden tulevan osakeyhtiölle ja sen on velvollinen suorittamaan lahjasta veron II veroluokan mukaan (ks. vuosikirjaratkaisua KHO:2011:44, jota on selostettu luvussa 8.2).

Jos luovutuksensaajana on henkilöyhtiö, tulee omaisuus vastuunalaisille yhtiömiehille niiden osuuksien suhteessa, jotka yhtiömiehillä on yhtiön varoihin. Lahjaveroa ei siis määrätä tässä tilanteessa yhtiölle vaan osakkaalle, jonka hyväksi varallisuuden voidaan katsoa siirtyneen.

Lahjaveroa voidaan huojentaa PerVL 55 §:n nojalla, jos yritystoimintaa jatkavan osakkaan lahjaan sisältyy vähintään kymmenen prosenttia yrityksestä. Edellytyksen täyttymistä tarkastellaan jokaiselta lahjanantajalta saadun lahjan osalta erikseen.

Jos henkilöyhtiö suorittaa yhtiöosuudesta vastiketta yli 50 prosenttia luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta, jätetään lahjavero kokonaan maksuun panematta. Muut luovutukseen liittyvät lahjaverotuskysymykset ratkaistaan noudattaen soveltuvien osin mitä yhtiöosuuden luovutuksesta on edellä selostettu.

12.3 Liiketoiminnan vastikkeellinen luovutus apuyhtiölle

Kun henkilöyhtiö myy koko liiketoimintansa, se on yrityksen viimeinen liiketapahtuma ja myyntihinta EVL:n säännösten mukaisesti luovuttajan veronalaista elinkeinotuloa. Liiketoiminnan myynnin yhteydessä mahdollisesti luovutettavaan TVL-omaisuuteen sovelletaan kuitenkin tuloverolain säännöksiä.

Myyntihinnasta saadaan vähentää liikeomaisuuteen kuuluneiden hyödykkeiden verotuksessa poistamattomat hankintamenot eli yleensä niiden kirjanpitoarvot. Koska yritystoiminta lakkaa liikeomaisuuden myyntiin, myös aikaisempina vuosina tehdyt varaukset, kuten esimerkiksi toimintavaraus, tuloutuvat luovutusvuoden verotuksessa.

Koska kyseessä on liikkeen luovuttaminen, yhtiömiehellä on oikeus vaatia hänellä verotettavaan yhtymätulon ansiotulo-osuuteen sisältyvän luovutusvoiton osuuden osalta TVL 128 §:ssä säädettyä tulontasausta (katso jäljempänä liikkeen- ja ammatinharjoittajia koskeva luku 13.3.2).

Toimintaa jatkavalle yhtiölle siirtävistä omaisuseristä maksettu kauppahinta muodostaa verotuksessa vähennyskelpoisen hankintamenon, jonka jatkaja saa vähentää elinkeinotoiminnassa EVL:n säännösten mukaisesti. Jos kauppahintaa ei ole kauppakirjassa tai muutoin ostajan taikka myyjän toimesta jaettu kaupan kohteena oleville hyödykkeille, joudutaan kauppahinta jakamaan verotusta toimitettaessa. Kauppahinta jaetaan hyödykkeille niiden käypien arvojen suhteessa. Jos

käypää arvoa ei voida kuitenkaan selvittää kaikkien hyödykkeiden osalta, voidaan jako tehdä ta-searvojen perusteella. Apuna voidaan käyttää myös vertailuarvoja niiden hyödykkeiden osalta, joille vertailuarvo on olemassa.

13 Liikkeen- ja ammatinharjoittajan elinkeinotoiminnan myynti

13.1 Yleistä

Elinkeinotoiminnan luovutuksella tarkoitetaan liikkeen- tai ammatinharjoittajan koko yritystoiminnan luovutusta. Liikkeeseen tai ammattiin kuuluva yritysvarallisuus voidaan siirtää toiminnan jatkajalle liikkeen- tai ammatinharjoittajan elinaikana kaupalla, vaihdolla, muulla vastikkeellisella luovutuksella tai lahjana. Yritysvarallisuudella tarkoitetaan liikkeen- tai ammatinharjoittajan elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluvaa varallisuutta.

Tuloverolain 48.1 §:n 3 kohdan luovutusvoittoa koskeva veronhuojennussäännös ei koske yksityiseen liikkeeseen tai ammattiin kuuluvaa omaisuutta, joten yritystoiminnan luovutuksesta saatava tulo on aina veronalaista elinkeinotuloa.

Sukupolvenvaihdos voidaan toteuttaa luopumalla yritystoiminnasta joko kerralla tai vaiheittain, jolloin vain osa yrityksestä luovutetaan jatkajalle. Liikkeen- tai ammatinharjoittajan osalta vaiheittainen sukupolvenvaihdos edellyttää yrityksen toimintamuodon muuttamista henkilöyhtiöksi tai osakeyhtiöksi, jos väistyyvä yrittäjä ja toiminnan jatkaja haluavat yhdessä harjoittaa elinkeinotoimintaa. Kun liikkeen- tai ammatinharjoittajan elinkeinotoiminta siirretään sukupolvenvaihdoksessa toimintaa jatkavalle henkilölle, vaihtuu myös yrityksen ulospäin näkyvä toimija.

Yrittäjän kuoleman jälkeen liikkeen tai ammatin harjoittamista voidaan jatkaa kuolinpesän nimissä. Elinkeinotoimintaa harjoitettavaa kuolinpesää verotetaan erillisenä verovelvollisena kolmelta perittävän kuolinvuotta seuraavalta vuodelta ja sen jälkeen yhtymänä (TVL 17.2 §).

13.2 Vastike elinkeinotoiminnan luovutuksessa

Elinkeinotoiminnan luovutuksessa suoritetaan vastiketta tyypillisesti rahana maksettuna kauppahintana. Vastike on voitu sopia maksettavaksi myös muussa muodossa, esimerkiksi luovuttamalla arvopapereita tai kiinteää omaisuutta. Jos vastike suoritetaan muuna omaisuutena, vastikkeen määräksi katsotaan vaihdossa annetun omaisuuden käypä arvo. Vastike voidaan sopia suoritettavaksi toiminnan jatkajan sisaruksille (ns. sisarusuuskorvaukset).

Kun yritystoiminnasta luopuva liikkeen- tai ammatinharjoittaja siirtää toiminnan jatkajalle koko yrityksen sen taseen mukaisine varoineen ja velkoineen, luovutuksen yhteydessä toiminnan jatkajalle siirtyvien yritystoiminnan velkojen ei katsota olevan yrityksestä suoritettua vastiketta. Yritystoiminnan lahjoittamista ei siten pidetä lahjanluonteisena luovutuksena sen perusteella, että yrityksen varojen lisäksi myös yrityksen velat siirtyvät lahjoituksen yhteydessä. Lahjansaaja jatkaa näissä tilanteissa poistojen tekemistä luopujan tuloverotuksessa poistamattomista hankintamenoista EVL 15 §:n mukaisesti, joten lahjoitus ei aiheuta tuloveroseuraamuksia toiminnasta luopuvan verotuksessa.

13.3 Elinkeinotoiminnan myyjän verotus

13.3.1 Elinkeinotoiminnan tulon laskeminen

Kun liikkeen- tai ammatinharjoittaja lopettaa elinkeinotoiminnan harjoittamisen ja myy yrityksen elinkeinotoiminnan jatkajalle, käsitellään myyntiä tuloverotuksessa liikkeen- tai ammatinharjoittajan viimeisenä liiketapahtumana. Luovutuksesta saatu myyntihinta luetaan kaupantekohetken mukaan kyseisen verovuoden elinkeinotoiminnan tuloksi. Jos luovutuksesta suoritettava vastike on muuta kuin rahaa, katsotaan luovutushinnaksi saadun vastikkeen käypä arvo. Elinkeinotoimin-

nan viimeisenä verovuonna elinkeinotoiminnan tuloon lisätään verotuksessa aikaisempina vuosina tehdyt varaukset (esimerkiksi toimintavaraus).

Elinkeinotoiminnan kuluna vähennetään luovutetun yritysvarallisuuden tuloverotuksessa poistamattomat hankintamenot EVL:n säännösten mukaisesti. Jos liikkeen- tai ammatinharjoittaja myy elinkeinotoimintansa alihintaisella kaupalla, luovutushinnan ylittävää osaa poistamattomasta hankintamenosta ei pidetä EVL 7 §:n mukaisena tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuvana menona. Elinkeinonharjoittaja voi siten alihintaisessa kaupassa vähentää luovutettavien hyödykkeiden poistamattomista hankintamenoista enintään luovutetun yritysvarallisuuden myyntihintaa vastaavan määrän.

Liikkeen- tai ammatinharjoittaja voi jättää elinkeinotoiminnan luovutuksen ulkopuolelle jonkin hyödykkeen ja ottaa sen yksityistalouden käyttöön. Elinkeinotoiminnassa kyseisen omaisuuserän osalta luovutushinnaksi katsotaan sen alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta EVL 51b §:n mukaisesti. Yksityiskäyttöönottoa koskevaa säännöstä ei sovelleta alihintaisella kaupalla tapahtuneeseen elinkeinotoiminnan luovutukseen, joten alihintaisessa kaupassa elinkeinotoiminnan tuloksi luetaan saatu kauppahinta.

Liikkeen- tai ammatinharjoittaja voi yritystoiminnan luovutuksen yhteydessä myös siirtää jonkin hyödykkeen henkilökohtaiseen tulolähteeseen eli esimerkiksi vuokrata elinkeinotoimintaan kuuluneet toimitilaosakkeet joko toiminnan jatkajalle tai ulkopuoliselle taholle. Toiseen tulolähteeseen siirretyn omaisuuden luovutushinnaksi elinkeinotoiminnassa katsotaan käyttöomaisuuden osalta tuloverotuksessa poistamaton hankintameno ja rahoitus- sekä vaihto-omaisuuden osalta omaisuuden alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta (EVL 51a §).

Vaikka elinkeinotoiminnan tulolähteestä henkilökohtaiseen tulolähteeseen siirretystä kiinteistöstä tai osakehuoneistosta saatava vuokratulo verotetaan tuloverolain mukaan, omaisuus säilyttää luovutustilanteissa liikeomaisuusluonteensa vielä tulolähdesiirron jälkeenkin. Tämä tarkoittaa sitä, että omaisuuden myöhempään luovutukseen sovelletaan EVL:n säännöksiä. Kiinteistöjen myyntiin on oikeuskäytännössä sovellettu elinkeinoverolakia, vaikka kiinteistö on ollut vuokrattuna ulkopuoliselle kymmenenkin vuotta. Jos omaisuuteen on sovellettu verotuksessa yksityiskäyttöönottoa koskevaa säännöstä (EVL 51b §), omaisuuden myöhempi luovutus verotetaan tuloverolain mukaan.

Liikkeen- ja ammatinharjoittajan viimeisen verovuoden elinkeinotoiminnan tulo jaetaan normaalisti TVL 38 §:n mukaan ansio- ja pääomatuloksi edellisen verovuoden elinkeinotoiminnan nettovarallisuuden perusteella. Nettovarallisuudesta riippumatta käyttöomaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja arvopapereiden luovutusvoittoa vastaava määrä on kuitenkin aina pääomatuloa. Liikkeen- tai ammatin luovutuksesta syntyvään kertatuloon voidaan tietyissä tilanteissa soveltaa tulontasausmenettelyä (katso seuraavat luvut).

13.3.2 Tulontasaus

Liikkeen tai ammatin luovutuksesta syntyvää kertatuloa verotettaessa voidaan verovelvollisen vaatimuksesta toimittaa TVL 128 §:n nojalla tulontasaus, jos laissa säädetyt edellytykset täyttyvät. Tulontasaus ei koske normaalin vuotuisen tulon verottamista, vaan elinkeinotoiminnasta luopumisen yhteydessä syntyvää kertaluonteista ansiotuloa.

Tulontasaus voidaan soveltaa vain luonnollisen henkilön tai kuolinpesän verotuksessa. Tulontasaus voidaan toimittaa, jos henkilö tai kuolinpesä on verovuonna saanut vähintään 2.500 euron suuruisen ansiotulon, joka on kertynyt etu- tai jälkikäteen kahdelta tai useammalta vuodelta. Jos tulo on kertynyt yli viideltä vuodelta, tulontasaus toimitetaan enintään viidelle vuodelle. Lisäksi edellytetään, että kertatulo on vähintään neljäsosa verovelvollisen verovuonna saaman puhtaan ansiotulon yhteismäärästä. Puhtaan ansiotulon yhteismäärällä tarkoitetaan verovuoden ansiotulojen yhteismäärää, josta on vähennetty luonnolliset vähennykset. Myös saatu kertatulo sisältyy

tähän määrään. Tulontasaus toimitetaan, jos verovelvollinen ennen verotuksen päättymistä sitä vaatii.

KHO 13.11.1985/5236

Verovelvollinen oli apteekkiliikettä useita vuosia harjoittaneen, vuonna 1979 kuolleen apteekkarin kuolinpesän ainoa osakas. Kun hän vuonna 1980 luovutti apteekkiliikkeen apteekkioikeuden uudelle haltijalle, oli liikkeen luovutuksesta saatu tulo hänen veronalaista tuloaan. Tulontasauksen edellytyksiä tämän tulon osalta arvosteltaessa tulon katsottiin kertyneen ainakin kahdelta vuodelta verovelvollisen omasta liikkeen omistussajasta riippumatta.

Tulontasausmahdollisuus ei koske suhteellisen verokannan mukaan verotettavia pääomatuloja eikä kunnallisverotuksessa verotettavia tuloja.

13.3.3 Tulontasausmenettely

Liikkeen- tai ammatinharjoittajan varsinaisesta toiminnasta saatuun tuloon ei voida soveltaa tulontasausmenettelyä. Tulontasauksen soveltaminen on sen sijaan mahdollista luovutuksen yhteydessä tuloutuviin käyttö- ja vaihto-omaisuuden luovutushintoihin, liikearvosta mahdollisesti erikseen suoritettuun korvaukseen ja lopettamisen yhteydessä purkautuviin varauksiin. Jos tulontasauksen kohteena oleva kertatulo sisältyy elinkeinotoiminnan tulokseen, se on jaettava ansiotuloon ja pääomatuloon ennen tulontasauksen toimittamista. Tulontasauksen kohteena olevaksi kertatuloksi katsotaan tällöin yhtä suuri suhteellinen osuus kertatulon kokonaismäärästä kuin ansiotulon osuus on verovelvollisen elinkeinotoiminnan tuloksesta.

Tulontasauksen toimittamisen edellytyksenä on kertymisvuosien lisäksi, että elinkeinotoiminnasta luovutaan kokonaan ja että koko liike luovutetaan ostajalle. Vähäisten käyttöomaisuushyödykkeiden myyminen muulle kuin liikettä jatkavalle verovelvolliselle ja liikkeen kirjanpidossa olleen henkilöauton ottaminen yksityiskäyttöön eivät estäneet tulontasauksausta.

KHO 1985 B II 599

Verovelvollinen oli lopettanut vuokratiloissa harjoittamansa ruokatavaraliikkeen siten, että liikkeen varasto ja osa kalustosta oli myyty tukkuliikkeen välityksellä samalla liikepaikalla ruokatavaraliikettä jatkamaan ryhtyneelle henkilölle. Myös liikkeen henkilökunta oli siirtynyt jatkajan palvelukseen. Lisäksi verovelvollinen oli myynyt liikkeen lopettamisen yhteydessä neljälle eri ostajalle kylmäkoneita, rekisteristä poistetun henkilöauton, ostoskärryjä sekä kaappeja ja hyllyjä yhteensä 6 400 mk:n hinnasta, koska liikettä jatkavan lukuun käyttöomaisuuden ostanut tukkuliike ei ollut suostunut näitä tavaroita ostamaan. Tukkuliikkeelle myymästään käyttöomaisuudesta verovelvollinen oli saanut hintana yhteensä 16 000 mk. Lisäksi hän oli ottanut yksityiskäyttöön liikkeen kirjanpitoon kirjatun henkilöauton. Verovelvollisen katsottiin luovuttaneen liikkeensä tulo- ja varallisuusverolain 60 §:n 2 momentin tarkoittamalla tavalla ja hänellä oli oikeus tulontasaukseen luovutuksesta saadun tulon osalta. Äänestys 4-1.

Tulontasausmenettelyssä kertatulon verotus valtionverotuksessa toteutetaan verovuoden tuloveroasteikkoa soveltaen.

Tulontasaukselta varten jaetaan tulontasauksen kohteena oleva kertatulo, josta on vähennetty luonnolliset vähennykset, niiden vuosien lukumäärällä, joilta tulo katsotaan kertyneen, kuitenkin enintään viidellä. Jokaisesta näin lasketusta kertatulon osasta menee yhtä paljon veroa. Kertatulon osasta menevän veron määrä saadaan lisäämällä yksi kertatulon osista verovuoden muihin ansiotuloihin ja laskemalla näin saadusta tulosta menevän veron ja pelkästään muista ansiotuloista menevän veron erotus. Tulontasauksen kohteena olevasta tulosta menevä vero saadaan kertamalla kertatulon osasta menevän veron määrä osien lukumäärällä. Kertatulosta menevän veron on kuitenkin aina oltava vähintään 15 prosenttia kertatulosta.

Esimerkki 22:

Vähittäiskauppaa vuodesta 1995 harjoittanut yrittäjä lopettaa liiketoiminnan vuonna 2008. Vaihto-omaisuus (myyntihetken tavaravarasto) sekä myymäläkalusto ja muu irtain kuluva käyttöomaisuus on myyty toimintaa jatkavalle elinkeinonharjoittajalle. Liike on toiminut vuokratiloissa. Käyttöomaisuuteen kuuluva auto on otettu toiminnan myynnin yhteydessä

yksityiskäyttöön. Lisäksi kirjanpidossa on auton yksityiskäytöstä aiheutuneita kuluja 1.700 euroa. Auton verotuksessa poistamaton hankintameno vastaa sen käypää arvoa siirtohetkellä. Muun irtaimen kuluvan käyttöomaisuuden poistamaton hankintameno on 2.000 euroa. Käyttöomaisuudessa on Tukku Oy:n osakkeita, joiden verotuksessa poistamaton hankintameno on 2.000 euroa. Verovuonna 2007 yrityksessä on tehty 3.500 euron toimintavaraus. Verovuodelta 2007 vahvistettu nettovarallisuus on 15.000 euroa.

Kauppahinta on 50.000 euroa, joka jakaantuu kauppakirjan mukaan seuraavasti:

Kuluva käyttöomaisuus	13.000 euroa
vaihto-omaisuus / tavaravarasto inventaarin mukaan	11.000 euroa
osakkeet	10.000 euroa
liikearvo	16.000 euroa
Tilikauden tulos tuloslaskelman mukaan	27.200 euroa
Myyntivoitto osakkeista (10.000 – 2.000)	8.000 euroa
Elinkeinotoiminnan verotettava tulo:	
tilikauden tulos	27.200 euroa
välittömät verot	17.200 euroa
<u>auton yksityiskäyttö</u>	<u>1.700 euroa</u>
yhteensä	46.100 euroa
Tulontasauksen kohteena oleva tulo:	
kaluston myyntivoitto (13 000 – 2 000)	11.000 euroa
liikearvo	16.000 euroa
<u>kirjanpidossa purettu toimintavaraus</u>	<u>3.500 euroa</u>
yhteensä	30.500 euroa

Vaihto-omaisuus myyty inventaariarvosta, ei tasattavaa tuloa

Tulontasaukseen oikeuttavan kertatulon selvittäminen:

Kertatulo yhteensä on 30.500 euroa. Kertatuloksi katsotaan yhtä suuri suhteellinen osuus kertatulon kokonaismäärästä kuin ansiotulon osuus on verovelvollisen elinkeinotoiminnan tuloksesta.

Ansiotulon osuus elinkeinotoiminnan tuloksesta:

Vuoden 2007 nettovarallisuus on 15.000 euroa.
Pääomatulo-osuus $15.000 * 20 \% = 3.000$ euroa. Koska käyttöomaisuusosakkeiden 8.000 euron luovutusvoitto on suurempi, käytetään sitä pääomatulo-osuutena (TVL 38.2 §)

Ansiotulo-osuus on $46.100 - 8.000 = 38.100$ euroa, joten ansiotulon osuus elinkeinotoiminnan tuloksesta on 82,6 prosenttia.

Tulontasaukseen oikeuttava osuus kertatulosta on $30.500 * 82,6 \% = 25.193$ euroa

Tulontasauksen laskenta:

Verotettava ansiotulo:	elinkeinotoiminnan ansiotulo	38.100 euroa
	muut ansiotulot esim. palkat	8.500 euroa
	verotettava ansiotulo yhteensä	46.600 euroa

Ansiotulon kokonaismäärään 46.600 euroon sisältyy 25.193 euron suuruinen kertatulo, joka on kertynyt yli viideltä vuodelta. Se jaetaan viiteen osaan, jolloin yhdeksi osaksi tulee 5.038 euroa. Muihin ansiotuloihin lisätään kertatulon osa: $(46.600 - 25.193 =) 21.407 + 5.038 = 26.445$ euroa. Siitä maksettava valtionvero on 1.777 euroa. Valtionvero 21.407 eurosta on 820 euroa. Yhdestä kertatulon osasta maksettava vero on em. verojen erotus 957 euroa. Koko kertatulon vero on $5 * 957$ euroa eli 4.785 euroa. Se ylittää myös 15 prosentin vähimmäismäärän $(4.785 / 25.193 = 19 \%)$. Vero koko tulosta on $820 + 4.785 = 5.605$ euroa. Ilman tulontasausta valtionvero 46.600 euron tulosta olisi vuoden 2008 verosteikolla 6.174 euroa.

13.3.4 Tappioiden vähentäminen lopettamistilanteessa

Liikkeen- ja ammatinharjoittajan elinkeinotoiminnan tappiot eivät siirry toiminnan jatkajalle. Elinkeinotoiminnan lopettanut verovelvollinen voi vähentää vähentämättä jääneet elinkeinotoiminnan tappiot pääomatuloista tappiovuotta seuraavien kymmenen verovuoden aikana. Näitä vanhoja tappioita ei oteta huomioon pääomatulolajin alijäämää laskettaessa.

Jos puoliset lopettavat yhteisen elinkeinotoiminnan harjoittamisen, elinkeinotoiminnan tuloksesta vähentämättä jäävät tappiot jaetaan vähennettäväksi puolisoitten pääomatuloista lopettamisvuoden työpanosten suhteessa. Jos toinen puolisoista jatkaa kuitenkin välittömästi erikseen elinkeinotoiminnan harjoittamista, hänen osuuteensa yhteisen toiminnan tappiosta vähennetään TVL 119 §:n mukaisesti hänen erikseen harjoittamansa elinkeinotoiminnan tulosta.

13.4 Elinkeinotoiminnan ostajan tuloverotus

13.4.1 Yritysvaarallisuuden hankintamenot

Elinkeinotoiminnan ostajan eli luovutuksensaajan verotuksessa yritysvarallisuuteen kuuluvien omaisuuserien hankintamenot määräytyvät yritysvarallisuuden luovutuksesta tehdyn kauppakirjan perusteella. Jos kauppahintaa ei ole kauppakirjassa taikka muutoin ostajan tai myyjän toimesta jaettu kaupan kohteena olevien omaisuuserien kesken, tehdään jako verotusta toimitettaessa omaisuuserien käypien arvojen suhteessa. Verotuksessa käyvät arvot määritetään Verohallinnon ohjeessa Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa (Dnro 746/36/2009) esitetyllä tavalla. Jos käypää arvoa ei voida kuitenkaan selvittää kaikkien hyödykkeiden osalta, voidaan jako tehdä tasearvojen perusteella. Apuna voidaan käyttää myös vertailuarvoja niiden hyödykkeiden osalta, joille vertailuarvo on olemassa.

Jos kauppakirjassa tai muutoin esitetty kauppahinnan jako poikkeaa olennaisesti hyödykkeiden käyvistä arvoista esimerkiksi siten, että poistokelpoiselle omaisuusryhmälle on määritelty liian korkea arvo, voidaan jakoa oikaista verotuksessa. Myös tällöin kauppahinta jaetaan eri omaisuuserille niiden käypien arvojen tai muun selvityksen puuttuessa tasearvojen/vertailuarvojen suhteessa.

KHO 1979 B II 552

Maanviljelijä oli ostanut tilan vanhemmiltaan. Kauppakirjassa oli sovittu, mikä osuus kauppahinnasta kohdistui maatalousrakennuksiin, salaojiin ja tilalla olevaan kastelualtaaseen. Kun kauppakirjassa sovittujen kiinteistön eri aineosien arvojen keskinäinen suhde olennaisesti poikkesi siitä, mikä oli ainesosien todellisten käypien arvojen keskinäinen suhde, verolautakunnalla oli oikeus VerotusL 56 §:ää soveltamatta vahvistaa hankintamenot jakamalla tilan kokonaiskauppahinta verotusarvojen suhteessa.

Kun maksettu kauppahinta ylittää luovutettuun yritysvarallisuuteen kuuluvien varojen ja velkojen yhteenlasketut käyvät arvot (varat-velat), ylimenevä osa hinnasta katsotaan liikearvoksi, joka vähennetään yleensä EVL 24 §:ssä tarkoitettuna pitkävaikutteisena menona vuotuisin poistoin todennäköisenä vaikutusaikanaan. Jos liikearvon todennäköinen vaikutusaika ylittää kymmenen vuotta, poistetaan se kuitenkin kymmenessä vuodessa. Sukupolvenvaihdoksessa syntyvän lii-

kearvon voidaan yleensä katsoa kerryttävän tuloa vähintään kolmelta verovuodelta, joten sitä ei voida tällöin vähentää vuosikuluna.

13.4.2 Hankintameno lahjanluonteisissa luovutuksissa

Liikkeen- tai ammatin luovutusta pidetään lahjanluonteisena, jos kauppahinta tai muutoin suorittava vastike on enintään $\frac{3}{4}$ luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta. Lahjanluonteisissa luovutuksissa ostajan omaisuuserien hankintameno on luetaan yritysvarallisuudesta suoritetun vastikkeen lisäksi luovutettujen omaisuuserien lahjaksi katsottu määrä. Käytännössä yritystoiminnan jatkajan hankintamenot määräytyvät siten käypien arvojen mukaan. Lahjaverotuksessa määritettyä lahjan arvoa käytetään hankintamenon osana myös niissä tilanteissa, joissa lahjaveroa on huojuennettu.

13.5 Elinkeinotoiminnan ostajan lahjaverotus alihintaisessa kaupassa

13.5.1 Yleistä

Sukupolvenvaihdostilanteissa yritysvarallisuuden myynti tapahtuu monesti käypää arvoa alempaan hintaan, jolloin myynnistä voi aiheutua tuloverotuksen lisäksi veroseuraamuksia myös lahjaverotuksessa. Yritysvarallisuuden ostajan on lähtökohtaisesti suoritettava lahjaveroa, jos luovutus on lahjanluonteinen eli kauppahinta tai muu vastike on enintään $\frac{3}{4}$ yritysvarallisuuden käyvästä arvosta. Lahjaveroa voidaan kuitenkin huojuentaa PerVL 55 §:ssä mainittujen edellytysten täytyessä.

Lahjanluonteisessa kaupassa lahjaksi katsotaan luovutetun yritysvarallisuuden käyvän arvon ja kauppahinnan tai muun vastikkeen erotus. Käyvällä arvolla tarkoitetaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa toisistaan riippumattomien osapuolien välillä. Yritysvarallisuuden käyvän arvon määrittämisessä sovelletaan Verohallinnon ohjetta Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa (Dnro 738/36/2010).

Yritysvarallisuuden lahjaveronalaisen saannon arvioimisessa, lahjojen yhteen laskemisessa ja lahjaveron määrässä sovelletaan soveltuvin osin vastaavia periaatteita kuin luvuissa 2.5.2, 2.5.4, 2.5.5, 4.4, 8.2 ja 12.2 on esitetty. Seuraavassa käsitellään lahjaveronalaista varallisuutta, lahjaveron sukupolvenvaihdoshuojuennuksen edellytyksiä ja huojuennuksen laskemista.

13.5.2 Lahjaveronalainen varallisuus

Lahjaveronalainen varallisuus määritetään yritysvarallisuuden luovutuksesta laaditun kauppakirjan tai muun luovutuskirjan perusteella. Ellei laaditussa asiakirjassa ole yksilöity luovutettavia omaisuuseriä, määritetään veronalainen varallisuus välittömästi ennen lahjoitushetkeä laaditun taseen perusteella.

Jos välittömästi ennen lahjoitushetkeä ei ole laadittu tasetta, käytetään määrityksessä verovelvollisuuden alkamisajankohtaan nähden viimeksi päättyneen tilikauden tasetta. Tällöin otetaan huomioon omaisuuden määrässä ja laadussa tilinpäätösajankohdan ja verovelvollisuuden syntyajan kohdan välisenä aikana tapahtuneet muutokset.

13.5.3 Lahjaveron huojuennus

13.5.3.1 Yleistä

Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaan lahjana tai lahjanluonteisella kaupalla saadusta yritysvarallisuudesta maksettava lahjavero voidaan jättää panematta maksuun joko kokonaan tai osittain. Osittaisen huojuennuksen edellytyksenä on, että

- 1) veronalaiseen saantoon sisältyy yritys tai sen osa, ja

- 2) luovutuksensaaja jatkaa yritystoimintaa lahjana saadussa yrityksessä, ja
- 3) huojennettavan veron määrä on yli 850 euroa.

Täyden huojennuksen saaminen edellyttää, että

- 1) luovutuksen kohteena on yritys tai sen osa, ja
- 2) luovutuksensaaja jatkaa yritystoimintaa saamassaan yrityksessä, ja
- 3) luovutuksensaaja maksaa vastiketta yli 50 prosenttia yritysvarallisuuden käyvästä arvosta.

Verovelvollisen on esitettävä huojennusta koskeva pyyntö molemmissa tapauksissa Verohallinnolle ennen lahjaverotuksen toimittamista.

13.5.3.2 Luovutuksen kohteena yritys tai sen osa

PerVL 55.1 §:n 1 kohdan mukaan huojennuksen saaminen edellyttää, että luovutuksen kohteena on yritys tai sen osa. Yrityksen käsitettä ei ole erikseen määritelty perintö- ja lahjaverolaissa. Yrityksenä pidetään lähtökohtaisesti liikkeen- tai ammatinharjoittajan harjoittaman elinkeinotoiminnan kannalta välttämätöntä omaisuuskokonaisuutta. Yritysvarallisuutta ovat liikkeen- tai ammatinharjoittajan elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluvat varat ja velat.

Yrityksen osan suuruudelle ei huojennussäännöksessä ole asetettu vähimmäismäärää. Huojennuksen saaminen kuitenkin edellyttää, että luovutettavalla varallisuudella voidaan jatkaa yritystoimintaa. Yksittäistä yritystoiminnassa käytettävää hyödykettä ei siten voida pitää säännöksessä tarkoitettuna yrityksenä.

Jos omaisuuden luovuttaja pidättää itselleen tai toiselle henkilölle luovutettavaan yritykseen kohdistuvan hallinta- tai käyttöoikeuden, ei luovutuksensaajan saantoon voida katsoa sisältyvän yritystä tai sen osaa veronhuojennussäännöksessä tarkoitettulla tavalla.

Jos lahja käsittää muutakin omaisuutta kuin yritysvarallisuutta, voidaan lahjaveroa huoventaa vain yritysvarallisuuden eli liikkeen- tai ammatinharjoittajan elinkeinotoimintaan kuuluvan varallisuuden osalta. Elinkeinotoiminnan varoilla tarkoitetaan elinkeinotoiminnan nettovarallisuuslaskelmassa mukana olevia varoja. Koska elinkeinotoiminnan varoina ei pidetä korkotulon lähdeverolaissa tarkoitettuja joukkovelkakirjoja tai talletuksia eikä talletusten ja obligaatioiden veronhuojennuslaissa tarkoitettuja verovapaita talletuksia (ArVL 15.3 §), näistä varoista ei voi saada myöskään huojennusta.

13.5.3.3 Yritystoiminnan jatkaminen

PerVL 55.1. §:n 2 kohdan mukaan luovutuksensaajan tulee jatkaa yritystoimintaa lahjana saadussa yrityksessä. Yritystoimintana pidetään EVL:n mukaan verotettavaa liike- ja ammattitoimintaa.

Yritystoiminnan jatkaminen lahjana saaduilla varoilla edellyttää, että yritysvarallisuutta on käytetty yritystoiminnassa välittömästi ennen luovutusta. Jos yritystoiminta on lopetettu jo aiemmin, ei toiminnan voida katsoa jatkuvan, vaikka luovutuksensaaja aloittaisi sen uudelleen luovutuksen jälkeen.

Jos yritystoiminta on pakottavasta syystä keskeytynyt ennen luovutusta, ei keskeytyminen estä huojennussäännöksen soveltamista. Pakottavana syynä voidaan pitää esimerkiksi yrittäjän työkyvyttömyyttä. Jos yritystoiminta on ollut keskeytyneenä yli vuoden ajan ennen yritysvarallisuuden luovutusta, katsotaan yritystoiminta lähtökohtaisesti lopetetuksi.

Yritystoiminnan jatkuvuus ei edellytä, että liikkeen- tai ammatinharjoittaja on itse henkilökohtaisesti harjoittanut yritystoimintaa ennen yrityksen luovutusta. Yritystoiminnan voidaan katsoa jat-

kuvan, jos ammattiin tai liikkeeseen kuuluvaa yritysvarallisuutta on käytetty yritystoiminnassa esimerkiksi vuokrasopimuksen nojalla.

Vaikka yritystoiminnasta luopuvan ei tarvitse harjoittaa toimintaa henkilökohtaisesti, yritystoiminnan jatkaminen edellyttää, että luovutuksensaaja työskentelee henkilökohtaisesti luovutuksen kohteena olevassa yrityksessä. Luovutuksensaajan tulee harjoittaa liikettä tai ammattia välittömästi luovutuksen jälkeen. Huojennuksen myöntämistä ei estä se, että yritystoiminnan jatkaja työskentelee myös muualla kuin lahjana saadussa yrityksessä.

Luovutuksensaajan tulee jatkaa yritystoimintaa välittömästi luovutuksen jälkeen. Jatkuvuuden katsotaan toteutuvan myös tilanteissa, joissa yritystoiminnan jatkaminen viivästyy tilapäisen esteen vuoksi (esimerkiksi alaikäisyys, asevelvollisuus tai opiskelu). Huojennuksen saamiseksi lahjansaajan on jatkettava yritystoimintaa heti esteen lakattua, kuitenkin viimeistään noin vuoden kuluessa lahjoitushetkestä.

13.5.3.4 Huojennuksen laskeminen

Lahjavero huojennetaan luovutuksensaajan pyynnöstä osittain silloin, kun yritysvarallisuudesta ei ole suoritettu vastiketta lainkaan tai suoritettun vastikkeen määrä on enintään puolet yritysvarallisuuden käyvästä arvosta. Huojennuksen laskemiseksi lahjoitetulle tai lahjanluonteisella luovutuksella saadulle yritysvarallisuudelle määritetään käyvän arvon lisäksi myös ns. sukupolvenvaihdosarvo (spv-arvo). Huojennettavan lahjaveron määrä on käyvästä arvosta lasketun veron ja spv-arvosta lasketun veron erotus tai käyvästä arvosta lasketun veron ja 850 euron erotus. Lahjasta jää siten maksettavaksi yritysvarallisuuden spv-arvosta laskettavaa lahjaveroa vastaava määrä, kuitenkin aina vähintään 850 euroa.

Yritysvarallisuuden spv-arvo lasketaan siten, että liikkeen- tai ammatinharjoittajan yritysvarallisuus arvostetaan määrään, joka vastaa 40 prosenttia verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitettavassa tai toimitetussa tuloverotuksessa noudatettavien tai noudatettujen arvos-tamislain 3 ja 4 luvun mukaisten perusteiden mukaan lasketusta määrästä. Spv-arvo on siten 40 prosenttia liikkeen- tai ammatinharjoittajan elinkeinotoiminnan nettovarallisuuden määrästä. Net-tovarallisuutta korjataan vastaamaan verovelvollisuuden syntyhetken varallisuustilannetta, jos yri-tyksen omaisuusmassassa on tapahtunut olennaisia muutoksia.

Esimerkki 23:

Liikkeenharjoittajan tilikausi on 1.4.–31.3. Yritysvarallisuus myydään lahjanluonteisella kaupalla 1.7.2009. Spv-arvo lasketaan 31.3.2008 päättyneen tilikauden tietojen perusteella. Nettovarallisuutta korjataan vastaamaan verovelvollisuuden syntyhetken varallisuusti-lannetta, jos yrityksen omaisuusmassassa on 31.3.2008 jälkeen tapahtunut olennaisia muutoksia.

Lahjanluonteisissa luovutuksissa, joissa sovelletaan ¾-sääntöä, otetaan yritysvarallisuuden spv-arvosta huomioon vain lahjaa vastaava osuus.

Esimerkki 24:

Liikkeenharjoittaja A myy yrityksensä lapselleen B:lle 50.000 eurolla 1.6.2009 allekirjoite-tulla kauppakirjalla. B jatkaa liikkeen yritystoimintaa ja pyytää lahjaveron huojentamista Verohallinnolle antamassaan lahjaveroilmoituksessa.

Yrityksen tilikausi on kalenterivuosi. Yrityksessä ei ole edellisen tilinpäätöspäivän ja lahjan saantopäivän välisenä aikana tapahtunut yrityksen varallisuusasemaan vaikuttaneita olennaisia muutoksia. Yrityksen 31.12.2008 päättyneeltä tilikaudelta annetun elinkeinotoi-minnan veroilmoituksen varallisuuslaskelman mukaan elinkeinotoiminnan varojen määrä on 100.000 euroa ja velkojen määrä 20.000 euroa eli yrityksen nettovarallisuus on 80.000 euroa.

Yrityksen substanssi- ja tuottoarvon perusteella laskettu käypä arvo on 150.000 euroa.

Yrityksen käyvän arvon ja siitä suoritettun vastikkeen erotus 100.000 euroa (150.000 - 50.000) katsotaan lahjaksi. B:n vastattavaksi ottamia velkoja ei pidetä vastikkeena, koska luovutuksen kohteena on A:n koko liike sen taseen mukaisine varoineen ja velkoineen. Lahjaveron määrä 100.000 eurosta on I veroluokan mukaan 10.810 euroa.

B:n suoritettavaksi tulevan lahjaveron määrä:

Spv-arvo lasketaan yhtiön verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitettavassa tuloverotuksessa käytettävien tietojen perusteella eli tilikaudelta 1.1.–31.12.2008 annettavan veroilmoituksen varallisuuslaskelmassa käytettävien arvojen mukaan.

Lahjan suhteellinen osuus saannosta:
 $100.000 / 150.000 = 66,67 \%$

Lahjan suhteellinen osuus yritysvarallisuudesta:
 $66,67 \% * 80.000 = 53.336$ euroa

Lahjan suhteellisen osuuden perusteella laskettu yritysvarallisuuden spv-arvo
 $40 \% * 53.336 = 21.334$ euroa

Lahjavero käyvästä arvosta	10.810
<u>./. Lahjavero spv-arvosta</u>	<u>1.443</u>

Erotus I 9.367
 (käyvästä arvosta ja spv-arvosta perittävän lahjaveron erotus)

Erotus II 17.310 – 850 9.960
 (käyvästä arvosta perittävän lahjaveron ja 850 euron erotus)

Erotuksista pienempi vähennetään käyvän arvon perusteella määrättävästä verosta, jolloin maksuunpantavan veron määräksi saadaan 1.443 euroa (vastaa spv-arvosta laskettavaa lahjaveron määrää).

Jos B olisi suorittanut kauppahintana tai muuna vastikkeena enemmän kuin 75.000 euroa (eli yli 50 prosenttia yrityksen käyvästä arvosta), olisi lahjavero huojennettu kokonaan. Jos kauppahinta olisi ollut yli 112.500 euroa (eli enemmän kuin $\frac{3}{4}$ yrityksen käyvästä arvosta), ei luovutus olisi ollut lahjanluonteinen eikä lahjaveroilmoitusta olisi tarvinnut antaa.

Jos nyt saatu lahja lasketaan yhteen myöhemmin saatavan lahjan kanssa, saadaan lahjojen yhteisarvosta määrättävästä verosta vähentää myös huojennettu vero.

13.6 Varainsiirtoverotus elinkeinotoiminnan myynnin yhteydessä

Katso mitä varainsiirtoverotuksesta on esitetty osakeyhtiöitä koskevassa luvussa 6.3 Varainsiirtovero liiketoiminnan luovutuksen yhteydessä.

13.7 Arvonlisäverotus elinkeinotoiminnan myynnin yhteydessä

Katso mitä arvonlisäverotuksesta on esitetty osakeyhtiöitä koskevassa luvussa 6.4 Arvonlisäverotus liiketoiminnan luovutuksen yhteydessä.

14 Liikkeen- ja ammatinharjoittajan elinkeinotoiminnan vastikkeeton luovutus

14.1 Yleistä

Liikkeen- tai ammatinharjoittaja voi lahjoittaa elinkeinotoimintansa vastikkeetta toiminnan jatkajalle. Luovutusta pidetään vastikkeettomana myös silloin, kun lahjoituksen kohteena on koko yritys taseen mukaisine varoineen ja velkoineen. Taseen mukaisten velkojen siirtyminen koko yritystoiminnan lahjoituksen yhteydessä ei siten tee lahjasta vastikkeellista luovutusta.

Elinkeinotoiminnan vastikkeeton luovutus ei aiheuta veroseuraamuksia elinkeinotoiminnasta luopuvan tuloverotuksessa, koska lahjansaaja jatkaa poistojen tekemistä yritystoiminnasta luopuvan tuloverotuksessa poistamattomista hankintamenoista EVL 15 §:n mukaisesti. Myös elinkeinotoiminnan varaukset siirtyvät vastikkeettomissa luovutuksissa toiminnan jatkajalle, joten niitä ei tulouteta elinkeinotoiminnasta luopuvan verotuksessa.

14.2 Lahjavero elinkeinotoiminnan vastikkeettomassa luovutuksessa

Lahjaveronalainen varallisuus määritetään yritysvarallisuuden luovutuksesta laaditun lahjakirjan tai muun luovutuskirjan perusteella. Ellei laaditussa asiakirjassa ole yksilöity luovutettavia omaisuuseriä, määritetään veronalainen varallisuus välittömästi ennen lahjoitushetkeä laaditun taseen perusteella.

Jos välittömästi ennen lahjoitushetkeä ei ole laadittu tasetta, käytetään määräyksessä verovelvollisuuden alkamisajankohtaan nähden viimeksi päättyneen tilikauden tasetta. Tällöin otetaan huomioon omaisuuden määrässä ja laadussa tilinpäätösajankohdan ja verovelvollisuuden syntyajankohdan välisenä aikana tapahtuneet muutokset.

Lahjaverotuksessa määritetään siirtyvien elinkeinotoiminnan varojen ja velkojen arvo. Lahjaverotuksessa elinkeinotoiminnan varat ja velat arvostetaan niiden käypään arvoon Verohallinnon ohjeissa Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa (Dnro 738/36/2010) esitetyllä tavalla.

Lahjasta suoritettavaa veroa voidaan huoventaa PerVL 55 §:n edellytysten täytyessä. Huojennuksen edellytyksistä ja sen laskemisesta on kerrottu edellä luvussa 13.5.3.

14.3 Hankintameno lahjansaajan tuloverotuksessa

EVL 15 §:n mukaan vastikkeettomissa saannoissa lahjansaaja jatkaa poistojen tekemistä yritystoiminnasta luopuvan tuloverotuksessa poistamattomista hankintamenoista. Yritystoiminnan jatkajan poistopohja ei siten määräydy lahjaverotuksessa käytettyjen verotusarvojen mukaan.

EVL 15 §:ssä on säädetty myös vastikkeetta saadun yksittäisen elinkeinotoimintaan kuuluvan omaisuushyödykkeen hankintamenosta. Lahjana saadun rahoitus-, vaihto- tai käyttöomaisuuden hankintamenoksi katsotaan hyödykkeen todennäköinen luovutushinta eli käypä arvo saannon hetkellä tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta sinä hetkenä, kun hyödyke otetaan elinkeinotoiminnan käyttöön. Tällaisena käypänä arvona voidaan pitää esimerkiksi lahjaverotuksessa vahvistettua arvoa.

KHO 1983 B II 521

Taksiautoilija oli ostanut ammatissaan käytettäväksi isältään 16 500 mk:lla auton, jonka arvoksi sittemmin toimitetussa lahjaverotuksessa oli vahvistettu 55 800 mk. Viimeksi mainittu arvo hyväksyttiin auton vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi autoilijan tuloverotuksessa.

15 Elinkeinotoiminnan jatkaminen liikkeen tai ammatinharjoittajan kuoleman jälkeen

15.1 Elinkeinotoiminnan jatkaminen kuolinpesän nimissä - tuloverotus

Yksityisen liikkeen- tai ammatinharjoittajan kuoltua voidaan vainajan elinkeinotoimintaa jatkaa kuolinpesän nimissä. Jatkaminen voi tapahtua myös ilman nimenomaista sopimusta.

Verovuoden aikana kuolleen henkilön kuolinpesää verotetaan kuolinvuodelta sekä vainajan että kuolinpesän tulosta. Verotus toimitetaan ikään kuin vainaja olisi elänyt vuoden loppuun ja kuolinpesään sovelletaan niitä TVL:n säännöksiä, joita vainajaankin olisi kyseisenä vuonna sovellettu.

Jos elinkeinotoimintaa jatketaan vielä kuolinvuoden jälkeen, verotetaan kuolinpesää erillisenä verovelvollisena kolmelta kuolinvuotta seuraavalta vuodelta. Kolmannen vuoden jälkeen kuolinpesää pidetään verotuksessa TVL 4 §:ssä tarkoitettuna jaettavana yhtymänä, jolle verotuksessa vahvistettava tulo verotetaan pääluvun mukaisessa suhteessa osakkaiden tulona.

15.2 Perintöverotus

15.2.1 Yleistä

Yrityksen sukupolvenvaihdos voi toteutua myös siten, että elinkeinonharjoittaja määrää yritysvarallisuutensa testamentilla toiminnan jatkajaksi tarkoitetulle henkilölle. Ellei testamenttia ole, voivat kuolinpesän osakkaat jättää jäämistöön kuuluvan yritysvarallisuuden jakamattomaksi ja jatkaa vainajan elinkeinotoimintaa kuolinpesän lukuun. Osakkaat voivat myös toimittaa osituksen ja perinnönjaon siten, että yritysvarallisuus siirtyy toimintaa jatkavalle osakkaalle.

Perintö- ja lahjaverolain mukaan veroa tulee suorittaa omaisuudesta, joka saadaan perintönä tai testamentilla. Vero määrätään verovelvolliselle verotettavan jäämistöosuuden arvon perusteella. Jäämistöosuuden verotettava määrä lasketaan pääpiirteissään seuraavasti.

15.2.2 Verotettava jäämistöosuus

Veronalaisiin varoihin luetaan vainajalle kuolinhetkellä kuulunut omaisuus (PerVL 9.1 §). Vähennyskelpoisia eriä ovat vainajan velat, kohtuulliset hautauskulut ja perunkirjoituskulut (PerVL 9.2 §). Vainajan varat ja vähennettävät erät arvostetaan niiden kuolinhetkellä olleeseen käypään arvoon (PerVL 10.1 §). Vainajan jäämistön säästö on varojen kokonaisarvon sekä vainajan velkojen ja vähennysten erotus.

Jäämistön säästöön lisätään ennakkoperinnöt ja muut lahjat siltä osin, kuin ne tulee ottaa huomioon perinnönjaossa (PerVL 16.1 §). Säästöön lisätään myös mahdollisen avio-oikeuden nojalla perillisille kuuluvan laskennallisen tasingon arvo ja säästöstä vastaavasti vähennetään leskelle kuuluvan laskennallisen tasingon määrä. Jäämistön säästöstä vähennetään lisäksi verovapaan koti-irtaimiston arvo (PerVL 7 b §). Jos näin laskettu jäämistön jaettava jäännös on positiivinen, lasketaan perillisten ja testamentinsaajien veronalaiset jäämistöosuudet.

Lesken laskennallista tasinkoa vastaava osuus jäämistöstä ei ole perintöveronalaista omaisuutta. Verovelvollisen veronalainen jäämistöosuus on se osa jäämistön jaettavasta jäännöksestä, joka hänelle kuuluu lakimääräisen perimysjärjestyksen tai testamentin nojalla.

Ellei jaettava jäännös riitä kaikkien jäämistöosuuksien kattamiseen, määritetään perillisten ja testamentinsaajien jäämistöosuudet perintökaaren mukaisessa etusijajärjestyksessä seuraavasti:

- 1) rintaperillisen lakiosa
- 2) erityistestamentti (ns. legaatti)
- 3) yleistestamentti

4) perintöosuus.

Verovelvollisen veronalaisesta jäämistöosuudesta vähennetään osuuteen kohdistuvan veloitteen arvo. Tyypillinen velvoite on PK 3:1a §:ssä säädetty lesken hallintaoikeus jäämistöön kuuluvaan asuntoon tai puolisoiden keskinäiseen testamenttiin perustuva hallinta- tai käyttöoikeus. Oikeuden arvo voidaan vähentää myös jäämistön säästöstä, jos se kohdistuu jäämistöosuuksiin niiden suhteellista osuutta vastaavasti.

Veronalaiseen jäämistöosuuteen lisätään perillisen tai testamentinsaajan perinnönjättäjältä kolmen viimeisen vuoden kuluessa saama lahja (PerVL 16.1 §). Lisäys tehdään jäämistöosuuteen, ellei lahjan arvoa ole jo lisätty ennakkoperintönä jäämistön säästöön. Perintöverosta vähennetään lahjasta aiemmin suoritettu lahjavero (PerVL 16 §). Jos lahjaveroa on huojennettu PerVL 55 §:n nojalla, saadaan myös huojennus vähentää.

15.2.3 Sukupolvenvaihdosluovutus testamentilla

Yrityksen sukupolvenvaihdos voi toteutua siten, että perinnönjättäjä antaa testamentilla toiminnan jatkajaksi tarkoitetulle henkilölle oikeuden saada perinnönjaossa osalleen ensisijaisesti jäämistöön sisältyvää yritysvarallisuutta. Jos testamentinsaaja käyttää oikeuttaan perinnönjaossa, luetaan yritysvarallisuuden arvo tai osa siitä testamentinsaajan veronalaiseen jäämistöosuuteen enintään osuuden arvoon saakka. Edellytyksenä lisäksi on, että perinnönjako toteutetaan ennen perintöverotuksen toimittamista.

Jos jako suoritetaan perintöverotuksen jälkeen, voidaan verotusta oikaisuvaatimuksesta muuttaa. Edellytyksenä on, että pesän varallisuustilanne ja sen omaisuuden arvo on säilynyt pääasiassa ennallaan.

Jos testamentinsaajalle annetaan täysi omistusoikeus yritysvarallisuuteen (erityistestamentti), luetaan omaisuus testamentinsaajan jäämistöosuuteen siltä osin, kuin sitä ei jouduta käyttämään rintaperillisten lakiosien kattamiseen.

Testamentilla voidaan antaa testamentinsaajalle oikeus lunastaa itselleen perillisten laskennalliset osuudet yritysvarallisuudesta. Jos testamentinsaaja käyttää lunastusoikeuttaan ennen perintöverotuksen toimittamista, katsotaan suoritettu lunastushinta testamentinsaajan veloitteeksi ja vähennetään hänen jäämistöosuutensa arvosta. Lunastussumman katsotaan tulevan saajilleen perintönä (tai yleistestamentin nojalla) ja luetaan heidän veronalaisiin jäämistöosuuksiinsa (ns. sisarosuoskorvaus).

Jos testamentinsaaja on saanut osan yrityksestä lahjana testamentintekijältä kolmen kuolemaa edeltävän vuoden aikana, luetaan lahjan arvo testamentinsaajan veronalaiseen jäämistöosuuteen. Perintöverosta vähennetään lahjasta aiemmin suoritettu lahjavero (PerVL 16 §). Jos lahjaveroa on huojennettu PerVL 55 §:n nojalla, saadaan myös huojennus vähentää.

Testamentinsaaja voi luopua testamentista, ellei hän jo ole ryhtynyt sellaisiin toimiin, että hänen katsotaan ottaneen omaisuuden vastaan. Ellei ryhtymistä ole tapahtunut, katsotaan yritysvarallisuuden siirtyvän luopumisen seurauksena testamentin toissijaiselle saajalle. Ellei testamentissa ole toissijaissaajaa koskevaa määräystä eikä saajaa voida testamentin tulkinnallakaan yksilöidä, katsotaan testamenttimääräys yleensä rauenneeksi. Yritysvarallisuuden arvo luetaan tällöin yleistestamentinsaajien tai perillisten jäämistöosuuksiin.

PerVL 55.5 §:ssä säädetty täysi veronhuojennus koskee vain lahjaveroa eikä huojennusta voida siten myöntää perintöverosta siinäkään tapauksessa, että yritysvarallisuus on saatu testamentissa määrätyn lunastusoikeuden nojalla. Perintöveroa voidaan näin ollen huojentaa vain osittain PerVL 55.1 §:n nojalla. PerVL 55.1 §:n osahuojennus lasketaan testamentinsaajan jäämistöosuuteen sisältyvän yritysvarallisuuden perusteella.

15.2.4 Yritysvarallisuuden siirtyminen osituksessa tai perinnönjaossa

Lesken ja perillisten välillä toimitetussa osituksessa leskelle tasinkona siirtyvää vainajan yritysvarallisuutta ei katsota veronalaiseksi saannoksi. Jos siirretyn omaisuuden käypä arvo kuitenkin selvästi ylittää leskelle avioliittolain mukaan kuuluvan tasingon käyvän arvon, katsotaan lesken saaneen ylittävän osan lahjaksi muilta osakkailta. Jos leski luopuu tasingosta kokonaan tai osittain viimeistään osituksessa, siirtyy luopumisen kohteena oleva määrä perillisille perintönä vainajalta eikä lahjana leskeltä.

Jos kuolinpesän osakkaiden tarkoituksena on siirtää jäämistöön sisältyvä yritysvarallisuus osituksessa tai perinnönjaossa toimintaa jatkavalle osakkaalle, voidaan perintöverotuksen toimittamista lykätä osakkaan hakemuksesta määräajaksi, kuitenkin enintään vuodeksi (PerVL 25.3 §). Jos yritystoimintaa jatkava osakas saa perinnönjaossa yritysvarallisuuden osuuteensa, luetaan yritysvarallisuuden arvo tai osa siitä saajansa veronalaiseen jäämistöosuuteen, kuitenkin enintään osuuden arvoon saakka.

Jos perinnönjaossa saadun omaisuuden määrä ylittää selvästi saajan jäämistöosuuden arvon, ei ylittävän osan voida katsoa tulevan perintönä perinnönjättäjältä. Jos jäämistöosuuden ylittävä osa siirtyy vastikkeetta, katsotaan se lahjaksi pesän muilta osakkailta. Jos perinnönjako suoritetaan sen jälkeen, kun perintöverotus on jo toimitettu, määritetään jaossa saadun omaisuuden arvo siihen käypään arvoon joka omaisuudella oli perinnönjaon toteuttamishetkellä.

15.2.5 Toiminnan jatkaminen jakamattoman kuolinpesän lukuun

Velvollisuus suorittaa perintöveroa alkaa perinnönjättäjän kuolinhetkellä huolimatta siitä, että pesän osakkaat sopivat jäämistön jättämisestä jakamattomaksi. Jäämistöön kuuluvan yritysvarallisuuden katsotaan sisältyvän osakkaiden perintöveronalaisiin jäämistöosuuksiin samassa suhteessa kuin osuudet ovat jäämistön kokonaisarvosta.

Yritystoimintaa jatkavalle osakkaalle määrättävää perintöveroa voidaan huojentaa vain hänen veronalaiseen jäämistöosuuteensa sisältyvän yritysvarallisuuden osalta.

15.2.6 Perintöveron huojentaminen

Jäämistöosuudesta menevästä perintöverosta jätetään osa maksuun panematta (PerVL 55.1 §), jos

- 1) veronalaiseen jäämistöosuuteen sisältyy yritys tai sen osa; ja
- 2) perinnön- tai testamentinsaaja jatkaa yritystoimintaa saamassaan yrityksessä; ja
- 3) huojennettavan perintöveron määrä on yli 850 euroa.

Lisäksi verovelvollisen tulee esittää huojennusta koskeva pyyntö Verohallinnolle ennen perintöverotuksen toimittamista.

Jos perinnönjättäjä on määrännyt testamentilla liikkeeseen tai ammattiin kuuluvaan yritysvarallisuuteen hallinta- tai käyttöoikeuden muulle henkilölle kuin toiminnan jatkajalle, ei perinnöstä määrättävää veroa voida huojentaa. Perinnönsaajan osuuteen ei tässä tilanteessa voida katsoa sisältyvän osakkaan itsenäisenä yrityksenä pidettävästä varallisuuskokonaisuudesta. Omaisuuden tuotto-oikeudesta määräämisen ei kuitenkaan katsota estävän huojennussäännöksen soveltamista.

KHO 1995 B 543

Leski, jolla ei ollut avio-oikeutta puolisonsa omaisuuteen, oli testamentilla saanut elinikäisen käyttöoikeuden ensiksi kuolleen puolison jäämistöön kuuluneisiin erään osakeyhtiön osakkeisiin oikeuksin saada osakkeiden tuotto omistusoikeuden tullessa kahdelle rintaperilliselle. Koska rintaperillisillä oli osakkeiden omistusoikeuden perusteella päätäntävalta yhtiössä ja he kuuluivat yhtiön toimivaan johtoon hallituksen jäseninä sekä työskentelivät yhtiössä kokopäiväisesti, heidän katsottiin

jatkavan perintönä saaduilla varoilla yritystoimintaa siten kuin perintö- ja lahjaverolain 63 a §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetaan.

PerVL 55.5 §:ssä säädetty täysi huojennus koskee vain lahjaveronalaisia vastikkeellisia luovutuksia eikä säännöstä siten voida soveltaa perintöveroon.

Jos jäämistöosuuteen sisältyy muutakin kuin yritysvarallisuutta, voidaan perintöverosta huojentaa vain sitä osaa, joka vastaa yrityksen osuutta osuuden kokonaisarvosta.

Jos yritystoiminnan jatkaminen viivästyy tilapäisestä syystä, esimerkiksi asevelvollisuuden tai koulutuksen vuoksi, katsotaan jatkuvuuden toteutuvan, jos perillinen tai testamentin-saaja jatkaa toimintaa esteen lakattua. Toiminnan ei yleensä katsota jatkuvan, ellei jatkaja ryhdy harjoittamaan yritystoimintaa viimeistään vuoden kuluttua perintöverotuksen toimittamisesta.

Korkeimman hallinto-oikeuden 5.1.2011 antaman vuosikirjapäätöksen 2011:1 mukaan osakeyhtiömuotoisen yritystoiminnan jatkamista koskeva edellytys ei täyty silloin, kun lahjansaaaja on alaikäinen eikä hän ikänsä perusteella vajavaltaisena voi toimia yhtiön hallituksen jäsenenä (ks. edellä luku 2.5.6.3 Yritystoiminnan jatkaminen). Saman esteen jatkamiselle on katsottava olevan käsillä myös osakeyhtiömuotoisen varallisuuden perintöverotusta toimitettaessa. Tällöin on sellaisen alaikäisen, jonka verovelvollisuus on alkanut 6.1.2011 tai jälkeen ja joka aikoo jatkaa testamentilla tai perintönä saadun osakeyhtiön toimintaa, oltava huojennuksen saadakseen täysi-ikäinen viimeistään silloin, kun perintöverotuspäätös tehdään.

Tilanteessa, jossa muun kuin osakeyhtiömuodossa harjoitettavan yritystoiminnan jatkaja on alaikäinen, ei verotuskäytäntö PerVL 55 § soveltamisedellytyksien arvioinnin osalta muutu.

Perintöverotuksen toimittamista voidaan painavasta syystä lykätä enintään vuodeksi (PerVL 25.3 §). Tyypillinen lykkäysperuste on sukupolvenvaihdokseen liittyvien kysymysten ja veronhuojennuksen perusteena olevien seikkojen selvittäminen. Lykkäysperusteena voi olla esimerkiksi perinnönjaon toimittaminen sen selvittämiseksi, kenen osakkaan jäämistöosuuteen yritysvarallisuus tosiasiallisesti tulee. Lykkäysperusteena voi olla myös se, että osakeyhtiömuotoista yritystoimintaa perintö- tai testamenttivaroilla jatkava voisi lykkäysajan kuluessa saavuttaa täysi-ikäisyyden ennen perintäverotuspäätöksen antamista.

Esimerkki 25:

Verovuosi 2009

Jäämistöosuuteen sisältyvän	
Yritysvarallisuuden käypä arvo	500.000
<u>Muun omaisuuden käypä arvo</u>	<u>100.000</u>
Jäämistöosuuden käypä arvo yhteensä	600.000
<u>A. Perintövero (I veroluokka)</u>	<u>73.700</u>
Yritysvarallisuuden arvo ArVL:n mukaan	300.000
Yritysvarallisuuden spv-arvo	
40 % * 300 000	120.000
<u>Muun omaisuuden käypä arvo</u>	<u>100.000</u>
Yhteensä	220.000
<u>B. Perintövero (I veroluokka)</u>	<u>24.300</u>
<u>Huojennuksen määrä (kohtien A ja B erotus)</u>	<u>49.400</u>

Käyvän arvon mukaisesta perintöverosta (A) pannaan maksuun spv-arvon mukaan laskettu veron (B) määrä eli 24.300 euroa.

Maksuun pantavan perintöveron maksuaikaa voidaan pidentää siltä osin kuin vero kohdistuu yritysvarallisuuteen. Esimerkissä yritysvarallisuuteen kohdistuva osuus maksuun pantavasta verosta on $120.000 / 220.000 * 24.300$ eli 13.255 euroa.

Muut perintöveron huojentamiseen liittyvät kysymykset ratkaistaan noudattaen soveltuvin osin, mitä edellä luvussa 13.5.3 on lahjaverotuksen osalta selostettu.

15.3 Varainsiirtoverotus testamentin, perinnönjaon ja osituksen yhteydessä

Pääsääntönä on, että varainsiirtoveroa ei suoriteta varainsiirtoverolain alaisen omaisuuden saannosta, joka perustuu lahjaan, perintöön, testamenttiin tai yhteisomistussuhteen purkamiseen. On kuitenkin tilanteita, joissa veron suorittamisvelvollisuus voi näissäkin olosuhteissa syntyä.

Jos testamentinsaaja suorittaa lakiosiin oikeutetuille heidän lakiosistaan puuttuvan määrän omista varoistaan saadakseen yrityksen kokonaan omaan osuuteensa, katsotaan tämä osa yrityksestä tulleen luovutuksensaajalle vastikkeellisesti sopimuksen perusteella eikä testamentin nojalla. Jos tässä tapauksessa yritysvarallisuuteen sisältyy arvopapereita tai kiinteistöjä, niiden saanto on varainsiirtoverotuksessa veronalainen siltä osin kuin omista varoista suoritettu vastike kohdistuu näihin yritysvarallisuuteen sisältyviin arvopapereihin tai kiinteistöihin.

Perinnönjaossa ja osituksessa omistusoikeuden luovutukseen käytetyt ulkopuoliset varat voivat olla vastiketta. Näin tilanne on erityisesti silloin, kun lain mukaista velvoitetta vastikkeen suorittamiselle ei jaossa olisi syntynyt, mutta vastiketta on kuitenkin suoritettu. Se osa vastikkeesta, joka kohdistuu varainsiirtoverolain alaiseen omaisuuteen, on veron perusteena.

16 Apuyhtiön käyttämisestä liikkeen- ja ammatinharjoittajan sukupolvenvaihdoksessa

16.1 Elinkeinotoiminnan vastikkeellinen luovutus apuyhtiölle

Sukupolvenvaihdos voidaan tehdä puhtaana yrityskauppana, jolloin on mahdollista hyödyntää apuyhtiötä samalla tavalla kuin muissakin yrityskaupoissa. Vaihdos voidaan toteuttaa siten, että yritystoiminta luovutetaan jatkajan omistamalle henkilö- tai osakeyhtiölle. Yhtiö voi olla aikaisemmin perustettu, mutta se on voitu perustaa myös sukupolvenvaihtoluovutuksen toteuttamista varten. Luovutuksen kohteena on yleensä koko liike, mutta se voi olla myös organisatorinen tai aineellinen kokonaisuus, jota voidaan pitää liikkeenä. Tällöin luovutettava liike voi jakautua useaksi itsenäiseksi liikkeeksi.

16.2 Elinkeinotoiminnan vastikkeeton tai alihintainen luovutus apuyhtiölle tuloverotuksessa

Liike tai ammatti voidaan luovuttaa myös vastikkeetta yritystoimintaa jatkavan omistamalle henkilö- tai osakeyhtiölle.

Koko yritystoiminnan tai yritystoimintakokonaisuuden lahjoittaminen ei aiheuta välittömiä tuloveroseuraamuksia lahjoittajalle. Lahjaverotus kohdistetaan yhtiön osakkaaseen ja siirtyvä liiketoiminta arvostetaan lahjaverotusta toimitettaessa luovutushetken käypään arvoon.

Jos elinkeinotoiminta luovutetaan toimintaa jatkavalle yhtiölle alihintaisella kaupalla, tällaiseen kauppaan ei sovelleta yksityisottoa koskevaa EVL 51 b §:n säännöstä, koska luovutuksen kohteena on koko yritystoiminta. Saatu kauppahinta verotetaan toiminnasta luopuvalla elinkeinotu-

lona ja elinkeinotoiminnan kuluna vähennetään luovutetun yritysvarallisuuden tuloverotuksessa poistamattomat hankintamenot. Alihintaisessa kaupassa luovutushinnan ylittävää osaa poistamattomasta hankintamenosta ei pidetä kuitenkaan EVL 7 §:n mukaisena tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuvana menona. Elinkeinonharjoittaja voi siten alihintaisessa kaupassa vähentää luovutettavien hyödykkeiden poistamattomista hankintamenoista enintään luovutetun yritysvarallisuuden myyntihintaa vastaavan määrän.

Koska yritystoiminta lakkaa yritysvarallisuuden myyntiin, myös aikaisempina vuosina tehdyt varaukset, kuten esimerkiksi toimintavaraus, tuloutuvat luovutusvuoden verotuksessa.

16.3 Elinkeinotoiminnan vastikkeeton tai alihintainen luovutus apuyhtiölle lahjaverotuksessa

Jos apuyhtiö suorittaa elinkeinonharjoittajan liikkeeseen tai ammattiin kuuluvasta yritysvarallisuudesta vastiketta enintään $\frac{3}{4}$ osuuden käyvästä arvosta, voidaan käyvän arvon ja vastikkeen välinen erotus katsoa lahjaksi (PerVL 18.3 §).

Jos luovutuksensaajana on nimenomaisesti osakeyhtiö eikä osakas, katsotaan omaisuuden tulevan osakeyhtiölle ja sen on velvollinen suorittamaan lahjasta veron II veroluokan mukaan (ks. vuosikirjaratkaisua KHO:2011:44, jota on selostettu luvussa 8.2).

Jos luovutuksensaajana on henkilöyhtiö, tulee omaisuus vastuunalaisille yhtiömiehille niiden osuuksien suhteessa, jotka yhtiömiehillä on yhtiön varoihin. Lahjavero ei siis määrätä näissä tilanteissa yhtiölle vaan osakkaalle, jonka hyväksi varallisuuden voidaan katsoa siirtyneen. Jos yritystoiminnan jatkajana olevan osakkaan lahjaan sisältyy vähintään kymmenen prosenttia yrityksestä, voidaan lahjaveroa huojentaa PerVL 55 §:n nojalla. Jos yhtiö suorittaa yritysvarallisuudesta vastiketta yli 50 prosenttia luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta, jätetään lahjavero kokonaan maksuun panematta. Ks kuitenkin osakeyhtiön osalta luku 4.4. ja viittaukset vuosikirjaratkaisuun KHO 2011:55.

Muut luovutukseen liittyvät lahjaverotuskysymykset ratkaistaan noudattaen soveltuvin osin mitä yritysvarallisuuden luovutuksesta edellä on selostettu.

17 Toimintamuodon muutokset

17.1 Yleistä toimintamuodon muutoksista

Yritystoiminta aloitetaan usein yksityisliikkeenä. Liiketoiminnan laajentuessa voivat mm. vastuu- ja vakuuskysymykset olla syynä siihen, että yritys muutetaan henkilö- tai osakeyhtiöksi. Yrityksen ja sen omistajien verokustannusten optimointi tai yrityksen myynnin tai sukupolvenvaihdoksen suunnittelu saattavat myös olla perusteena toimintamuodon muuttamiselle.

Toimintamuoto voidaan muuttaa useissa tapauksissa, toimintavarausten purkautumista lukuun ottamatta, ilman välittömiä veroseuraamuksia. Muodonmuutosta koskevat verosäännökset ovat TVL:ssa. AKYL:ssa säädetään niistä yhtiöoikeudellisista periaatteista, joita on noudatettava, kun avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö muutetaan osakeyhtiöksi.

Yhtiöosuuden ja osakkeen hankinta-ajaksi katsotaan henkilöyhtiön tai osakeyhtiön perustamishetki tai muu hankinta-aika. Kuolinpesässä pesän osakkaan omistusaika alkaa vainajan kuolinhetkestä. Muutettaessa henkilöyhtiötä osakeyhtiöksi osakeyhtiön osakkeiden omistusaika lasjetaan yhtiöosuuden hankinta-ajasta.

17.2 Toimintamuodon muutos tuloverotuksessa

Liikkeen- tai ammatinharjoittaja voi toteuttaa TVL 24 §:n mukaisen yritysmuodon muutoksen tasejatkuvuutta noudattaen seuraavasti:

- 1) perustaa toimintaa jatkamaan avoimen yhtiön, johon hän tulee yhtiömieheksi;
- 2) perustaa toimintaa jatkamaan kommandiittiyhtiön, johon hän tulee vastuunalaiseksi yhtiömieheksi tai
- 3) perustaa osakeyhtiön, jonka osakkeet hän merkitsee.

Jatkaja voidaan ottaa yhtiökumppaniksi perustettaessa avointa yhtiötä tai kommandiittiyhtiötä. Sitä vastoin osakeyhtiötä perustettaessa liikkeen- tai ammatinharjoittajan on TVL 24 §:n sanamuodon mukaisesti yksin merkittävä perustettavan yhtiön osakkeet.

KHO 2002:35

Kaksi tavarankuljetusta harjoittanutta kuorma-autoilijaa perustivat osakeyhtiön jatkamaan heidän kummankin erikseen toiminimellä aikaisemmin harjoittamaa toimintaa ja merkitsivät kumpikin puolet yhtiön osakkeista. Kumpikin siirsi elinkeinonharjoittamiseensa kuuluneet varat ja velat osakeyhtiön kirjanpitoarvoistaan. Tuloverolain 24 §:n 1 momentin 1 kohta ei tapaukseen soveltunut, koska tuo säännös edellyttää liikkeen- tai ammatinharjoittajan yksin merkitsevän toimintaa jatkavan osakeyhtiön osakkeet. Saman momentin 6 kohta ei myöskään tullut sovellettavaksi, koska sen ei voida katsoa välittömästi laajentavan kohdissa 1-5 määriteltyjä edellytyksiä, vaan se on itsenäinen, rinnastettavissa tapauksissa sovellettava säännös. Elinkeinonharjoittajan liikeomaisuuden luovutukseen sovellettiin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 51 b §:n 1 momentin säännöstä.

Jos yksityisen elinkeinonharjoittajan toimintaa jatkava halutaan ottaa mukaan perustettavaan osakeyhtiöön, hänet voidaan ottaa osakkaaksi vasta toimintamuodon muuttamisen jälkeen. Jatkaja voi tulla toimintaan mukaan myös siten, että hän tulee yhtiökumppaniksi ensin perustettavaan henkilöyhtiöön, joka muutetaan sitten osakeyhtiöksi.

Toimintamuodon muutoksen yhteydessä elinkeinotoiminnan vahvistetut tappiot siirtyvät uuteen yritysmuotoon. Myöhemmissä omistusmuutoksissa tappioiden vähennysoikeus menetetään, jos yli puolet henkilöyhtiön osuuksista tai osakeyhtiön osakkeista vaihtaa tappiovuoden aikana tai sen jälkeen omistajaa. Verohallinto voi verovelvollisen hakemuksesta erityisistä syistä, milloin se on yhteisön tai yhtymän toiminnan kannalta tarpeen, myöntää poikkeusluvan tappion vähentämiseen omistajanvaihdoksesta huolimatta (ks. luku 19).

Toimintamuodon muutokset voidaan tehdä ilman veroseuraamuksia, jos aikaisemmin harjoitettuun toimintaan liittyvät varat ja velat siirtyvät muutoksen yhteydessä muuttumattomista arvoista toimintaa jatkavalle yritykselle. Jos tasejatkuvuus on olemassa, siirtyvän yritystoiminnan verotuksessa vähentämättömät menot vähennetään uudessa yritysmuodossa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty alkuperäisen yrityksen verotuksessa. Omistusaikakaan ei katkea omaisuutta edelleen luovutettaessa, sillä se lasketaan ennen yritysmuodon muutosta tapahtuneesta alkuperäisestä saannosta (TVL 24.3 §).

Yritysmuotoa muutettaessa on aiemmin toimineen yrityksen koko tai lähes koko liikeomaisuuden siirryttävä toimintaa jatkavalle yritykselle. Toisaalta ei ole myöskään estettä sille, että yritysmuodon muutoksen yhteydessä suoritetaan yksityiskäyttöönottoja. On kuitenkin huomattava, ettei muutoksen ulkopuolelle jätetä niin paljon liikeomaisuutta, että liikekokonaisuuden ja liikkeen identtisuuden ei voida katsoa säilyvän. Jos liikekokonaisuus ja liikkeen identtisyys ei säily, yritysmuodon muutosta ei voida tehdä ilman veroseuraamuksia.

Jatkuvuusperiaatetta ei voida soveltaa myöskään silloin, kun esimerkiksi yhdestä liikkeestä muodostetaan yritysmuodon muutoksen yhteydessä useita yhtiöitä, vaikka muutokset tehtäisiinkin tasejatkuvuutta noudattaen ja vaikka kyseessä olisi yritykseen sisältyviä liiketoimintakokonaisuuksia.

Jos yrityksen identtisyys tai sen liikekokonaisuus ei yritysmuotoa muutettaessa säily, yrityksen on katsottava lopettaneen toimintansa. Tällöin esimerkiksi varaukset, kuten toimintavaraus, purkautuvat ja liikkeen- ja ammatinharjoittajan sekä henkilöyhtiön osakkaan on katsottava ottavan liikeomaisuuden EVL 51b §:ssä säädetyllä tavalla yksityisottona itselleen.

KHO 7.5.1973/1865

Liikkeenharjoittaja X lopetti harjoittamansa kemikalioliikkeen 30.4.1969 ja myi samana päivänä puolet liikkeen vaihto- ja käyttöomaisuudesta Y:lle sekä sijoitti 13.5.1969 muun osan eli niin ikään puolet liikkeensä vaihto- ja käyttöomaisuudesta Y:n kanssa perustamaansa avoimeen yhtiöön, joka muun ohella jatkoi X:n yksityisen liikkeen toimintaa. Koska X:n harjoittaman liikkeen varat ja velat eivät sellaisinaan siirtyneet avoimelle yhtiölle, X:n katsottiin luovuttaneen avoimeen yhtiöön sijoittamansa vaihto- ja käyttöomaisuuden EVL 51.3 §:ssä tarkoitetuin tavoin. X:n verotuksessa veronalaiseksi luovutushinnaksi katsottiin tältä osin hänen liikkeestään ottaman omaisuuden hankintameno tai sitä alhaisempi todennäköinen luovutushinta.

KHO 3.6.1986/2211

Laivanisännistöyhtiö oli purettu ja sen liiketoimintaa jatkamaan oli perustettu osakeyhtiö. Käyttöomaisuuden arvo laivanisännistöyhtiön taseessa oli 105 094 mk. Osakeyhtiön taseessa se oli korotettu 535 983 mk:aan. Koska laivanisännistöyhtiön varat ja velat eivät siirtyneet osakeyhtiölle kirjanpitoarvoistaan, ei osakeyhtiötä ollut muodostettu EVL 52a §:ssä tarkoitetulla tavalla. Laivanisännistöyhtiön veronalaiseen tuloon oli sen takia lisättävä käyttöomaisuuden alkuperäistä hankintamenoa vastaava määrä.

KHO 23.9.1981/4394

Henkilö oli omissa nimissään yhtenä tulolähteenä harjoittanut kodinkone- ja tekstiilialan liikettä. Toimintaa jatkamaan oli perustettu kaksi kommandiittiyhtiötä, joista toisessa henkilö oli yksinään ja toisessa yhdessä vaimonsa kanssa vastuunalaisena yhtiömiehenä. Sekä kodinkone- että tekstiilialan liikkeen varat, velat ja toiminta oli aluksi kirjattu kodinkoneliikettä harjoittamaan perustetun yhtiön kirjanpitoon, mutta noin kolmen viikon toiminnan jälkeen tekstiilialan vaihto- ja käyttö-omaisuus oli myyty tuon alan liikettä harjoittamaan perustetulle yhtiölle, jonka toiminta oli muodostunut aikaisempaa tekstiilialan liiketoimintaa laajemmaksi. Muutoksen johdosta yksityisliikkeen vaihto-omaisuuden kulukirjaukset peruuntuivat ja käyttöomaisuuden poistot palautuivat. Äänestys 3 - 1.

KHO 30.7.1999/1927

Maanviljelijän ja hänen puolisonsa tarkoitus oli perustaa osakeyhtiö jatkamaan heidän yhdessä harjoittamaansa lypsykarjataloutta. Maatalouden varat ja velat siirtyisivät perustettavalle osakeyhtiölle maatalousmaan ja talousrakennusten jäädessä puolisoiden omistukseen. TVL 24.1 §:n säännös ei tullut sovellettavaksi, koska harjoitetun maatalouden ei katsottu toimintamuodon muutoksessa säilyttävän identtisyyttään. Ennakkoratkaisu vuodelle 1998 ja 1999.

17.3 Toimintamuodon muutos lahjaverotuksessa

Saannon veronalaisuus lahjaverotuksessa on lähtökohtaisesti riippumaton luovutuksen oikeudellisesta muodosta. Veronalainen lahja voi siten toteutua myös yrityksen toimintamuodon muutoksen seurauksena. Toimintamuodon muutos voidaan toteuttaa siten, että yrityksen omistus siirtyy vastikkeettomasti luopuvilta henkilöiltä toiminnan jatkajalle.

Esimerkiksi kommandiittiyhtiö voidaan muuttaa osakeyhtiöksi siten, että luopuva yhtiömies saa yhtiöosuuttaan vastaan osakkeita, joiden käypä arvo on selvästi yhtiöosuuden käypää arvoa alempi. Tällaisessa tilanteessa luopujan katsotaan antaneen lahjan niille osakkaille, joiden hyväksyi luopuminen tulee.

Toiminnasta luopuva liikkeen- tai ammatinharjoittaja voi toteuttaa sukupolvenvaihdoksen perustamalla avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön, jonka vastuunalaisiksi yhtiömiehiksi tulee yksi tai useampi toimintaa jatkava henkilö. Toiminnasta luopuvan liikkeen- tai ammatinharjoittajan katsotaan antaneen yhtiöön mukaan tulevalle ja toimintaa jatkavalle yhtiömiehelle lahjan, jos toimintaa jatkava yhtiömies sijoittaa yhtiöön pääomapanoksen, jonka arvo on pienempi kuin hänelle tulevan yhtiöosuuden käypä arvo.

Avoin yhtiö voidaan muuttaa kommandiittiyhtiöksi siten, että toiminnasta luopuva vastuunalainen yhtiömies jää yhtiöön äänettömäksi yhtiömieheksi. Lahjaveronalainen saanto selvitetään myös tässä tilanteessa vertaamalla osakkaiden yhtiöosuusien käypiä arvoja toisiinsa.

17.4 Toimintamuodon muutos arvonlisäverotuksessa

Omistuspuhjan muutos eli osakeyhtiön, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osakkeiden tai osuuksien osto ja myynti ei vaikuta yrityksen verovelvollisuuteen. Verovelvollisuuteen ei myöskään vaikuta ns. nimenmuutostilanne, jossa elinkeinonharjoittajan nimi ainoastaan vaihtuu. Liiketoiminnan harjoittajan ei katsota muuttuvan, vaan liiketoimintaa jatkaa verotuksellisesti sama subjekti. Tyypillisiä nimenmuutostilanteita ovat yritysmuodon muutokset kyseistä yritysmuotoa koskevassa laissa säädetyllä tavalla.

17.5 Toimintamuodon muutos varainsiirtoverotuksessa

Varainsiirtoveroa ei suoriteta siirrettäessä kiinteistö tai arvopaperi toimintaa jatkavalle yhteisölle toimintamuodon muutoksen perusteella, jos järjestely toteutetaan asianomaista yhteisöä koskevan lainsäädännön mukaisesti. Varainsiirtoverolain yhteisön käsite on siviilioikeudellinen. Siten avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö ovat varainsiirtoverolain tarkoittamia yhteisöjä. Varainsiirtoverolain tarkoittamat yhtiömuodon muutokset ovat varainsiirtoverosta vapaita vain niissä tapauksissa, jotka säädellään AKYL:ssa ja OYL:ssa. Kun yksityisliike ei muodosta omaa oikeushenkilöä, sen muuttaminen toiseksi yritysmuodoksi muodostaa varainsiirtoveron alaisen luovutuksen siltä osin, kun luovutetaan kiinteistöjä tai arvopapereita (ks. osakeyhtiötä koskeva luku 6.3). Näin ollen toiminnan yhtiöosuuksia vastaan sijoittamiensa arvopapereiden ja kiinteistöjen luovutuksessa on suoritettava varainsiirtovero näiden omaisuuserien käyvästä arvosta. Varainsiirtoverovelvollinen on kiinteistön tai arvopaperin siirronsaajana oleva avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö tai osakeyhtiö.

Varainsiirtoverolain alaisen omaisuuden saannosta, joka perustuu yhtiömiehen yksityisottoon tai muihin varojen jakoon taikka yhteisön purkautumiseen, on suoritettava varainsiirtoveroa. Veron peruste on luovutetun omaisuuden käypä arvo luovutushetkellä. Säännöstä sovelletaan avoimista yhtiöistä ja kommandiittiyhtiöistä tapahtuviin yksityisottoihin ja niitä purettaessa saatavaan varainsiirtoverolaissa tarkoitettuun omaisuuteen.

17.6 Kuolinpesän toimintamuodon muutokset

17.6.1 Kuolinpesän elinkeinotoiminnan jatkaminen toiminimenä

Kuolinpesän harjoittama elinkeinotoiminta voidaan siirtää esimerkiksi perinnönjaossa pesän osakkaalle, joka jatkaa yritystoimintaa omissa nimissään. Siirto ei aiheuta kuolinpesälle eikä jatkajalle tuloveroseuraamuksia, jos siirto tapahtuu tasejatkuvuutta noudattaen.

17.6.2 Kuolinpesä henkilöyhtiöksi

Elinkeinotoimintaa harjoittava kuolinpesä voidaan muuttaa ilman välittömiä veroseuraamuksia avoimeksi yhtiöksi tai kommandiittiyhtiöksi, jos vähintään yksi kuolinpesän osakkaista tulee avoimen yhtiön yhtiömieheksi tai kommandiittiyhtiön vastuunalaiseksi yhtiömieheksi. Yrityksen verotuksellisen identiteetin säilymistä turvaamiseksi on yhtiösopimukseen syytä ottaa maininta siitä, että kuolinpesän harjoittaman yksityisliikkeen tai ammatin varat ja velat siirtyvät toimintaa jatkamaan perustetulle henkilöyhtiölle niiden kirjanpitoarvoista. Vaikka yksi pesän osakas riittää veroseuraamusten välttämiseen, perustettavassa avoimessa yhtiössä on lisäksi oltava toinen yhtiömies ja kommandiittiyhtiössä ääneton yhtiömies, jotta perustettua yritystä voitaisiin pitää AKYL:ssa tarkoitettuna henkilöyhtiönä.

Toimintamuodon muutoksessa on noudatettava tasejatkuvuutta, eli siirtyvän omaisuuden ja velkojen kirjanpitoarvo ei saa poiketa kuolinpesän kirjanpidossa olleista arvoista. Elinkeinotoiminnan

varojen ja velkojen lisäksi yhtiöön on mahdollista sijoittaa myös muuta apportiomaisuutta, jonka arvo ei saa ylittää sen todennäköistä luovutushintaa sijoitushetkellä.

Yritystoiminnan identtisyys säilyy, vaikka kuolinpesän osakkaiden osuudet ja vastuusuhteet ovat henkilöyhtiössä toiset kuin kuolinpesässä.

Jos kuolinpesän harjoittama elinkeinotoiminta on muutettu tilikauden aikana avoimeksi yhtiöksi tai kommandiittiyhtiöksi, yritystä verotetaan koko tilikaudelta sen yritysmuodon mukaan, joka sillä oli tilikauden viimeisenä päivänä.

17.6.3 Kuolinpesä osakeyhtiöksi

Kuolinpesän harjoittama liike- tai ammattitoiminta voidaan muuttaa myös suoraan osakeyhtiöksi. Muutos tapahtuu siten, että vähintään yksi kuolinpesän osakkaista merkitsee perustettavan yhtiön osakkeet ja kuolinpesän elinkeinotoiminta varoineen ja velkoineen siirretään kirjanpitoarvosta yhtiöön. Varojen ja velkojen erotus, nettovarallisuus, on se määrä, jonka perustajaosakkaan on katsottava sijoittavan apportiomaisuutena yhtiöön. Yhtiöön voidaan tehdä em. apporttisijoituksen lisäksi myös muita sijoituksia.

Jos perustajaosakkaita on vain yksi, hänen on merkittävä kaikki osakeyhtiön osakkeet. Osakejakauman ei tarvitse vastata perintöosuuksien mukaista suhdetta.

Muutettaessa kuolinpesä osakeyhtiöksi, pesän verotus toimitetaan osakeyhtiön kaupparekisteriin merkitsemiseen saakka yksityisenä liikkeenä tai ammattina ja sen jälkeen osakeyhtiönä. Osakeyhtiö saa sinä verovuonna, jona toimintamuodon muutos on tapahtunut, vähentää sille siirtyneestä käyttöomaisuuden hankintamenosta ja muista pitkävaikutteisista menoista poistoina enintään määrät, joista on vähennetty siirtyvää toimintaa harjoittaneen kuolinpesän samana verovuonna tekemät poistot.

17.6.4 Elinkeinotoiminnan harjoittaminen kuolinpesän lukuun

Yksityisen liikkeen- tai ammatinharjoittajan kuoltua voidaan vainajan elinkeinotoimintaa jatkaa kuolinpesän nimissä. Verovuoden aikana kuolleen henkilön kuolinpesää verotetaan kuolinvuodelta sekä vainajan että kuolinpesän tulosta. Jos elinkeinotoimintaa jatketaan vielä kuolinvuoden jälkeen, verotetaan kuolinpesää erillisenä verovelvollisena kolmelta kuolinvuotta seuraavalta vuodelta ja sen jälkeen yhtymänä avoimen yhtiön tavoin.

17.6.5 Lahjaverotus kuolinpesän toimintamuodon muutoksen yhteydessä

Jos yritys sisältyy liikkeen- tai ammatinharjoittajan jakamattoman kuolinpesän varoihin, voidaan toimintamuodon muutos toteuttaa siten, että pesän osakkaat siirtävät yritysvarallisuuden toimintaa jatkamaan perustetulle avoimelle yhtiölle tai kommandiittiyhtiölle taikka osakeyhtiölle. Yritysvarallisuuden luovutus yhtiöön merkitsee samalla tosiasiallista perinnönjakoa siirrettyjen varojen osalta. Toimintamuodon muutoksen yhteydessä voidaan poiketa kuolinpesän osakkaiden lakimääräisistä osuuksista yritystoimintaa jatkavan osakkaan hyväksi siten, että jatkajalle tulee hänen suhteellista jäämistöosuuttaan suurempi osuus yhtiön osakkeista tai osuuksista.

Jos toimintaa jatkavan osakkaan jäämistöosuuden mukaisen yritysvarallisuuden käypä arvo on enintään $\frac{3}{4}$ hänelle tulleen yhtiöosuuden tai osakkeiden käyvästä arvosta eivätkä luopuvat osakkaat saa hyvitystä jakamattomaan jäämistöön mahdollisesti sisältyvästä muusta omaisuudesta, katsotaan erotus lahjaksi muilta kuolinpesän osakkailta. Jos sekä lahjanantaja että lahjansaajia on useampia, katsotaan lahjansaajan saaman omaisuuden kokonaismäärästä tulleen kultakin antajalta tämän luovuttamaa määrää vastaava osuus luovutetun omaisuuden kokonaismäärästä.

Lahjaveroa voidaan huojentaa PerVL 55 §:ssä säädetyillä edellytyksillä niiden saantojen osalta, joissa luopujalta vastikkeettomasti tulevan yritysvarallisuuden käypä arvo on yli kymmenen prosenttia yrityksen käyvästä arvosta. Muilta osin lahjaveron huojentamisessa noudatetaan, mitä luvussa 13.5.3 on kerrottu.

18 Ennakkotiedot ja -ratkaisut

18.1 Ennakkotietojen ja -ratkaisujen maksullisuus

Ennakkotiedot ja -ratkaisut ovat maksullisia. Hinnat perustuvat Valtiovarainministeriön asetukseen Verohallinnon suoritteiden maksullisuudesta.

18.2 Tuloverotus

Ennen sukupolvenvaihdoksen toteuttamista on mahdollista hankkia Verohallinnolta sitova ennakkotieto siitä, kuinka Verohallinto tulee verotusta toimitettaessa menettelemään. Ennakkotietoa voi pyytää esimerkiksi sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamisesta tai peitelystä osingosta.

Tuloverotusta koskevasta ennakkotietomenettelystä säädetään VML 85 §:ssä. Lainkohdan mukaan Verohallinto voi verovelvollisen tai yhtymän kirjallisesta hakemuksesta antaa tuloveroa koskevan tiedon siitä, kuinka Verohallinto tulee hakemuksessa tarkoitettussa asiassa verotusta toimitettaessa menettelemään (ennakkotieto).

Ennakkotieto annetaan määräajaksi, kuitenkin enintään verovuodelle, joka päättyy viimeistään ennakkotiedon antamista seuraavan kalenterivuoden aikana.

Ennakkotietohakemuksessa on ilmoitettava yksilöitynä kysymys, josta ennakkotietoa haetaan, ja esitettävä asian ratkaisemiseksi tarvittava selvitys. Hakemus on tehtävä ennen sen ajan päättymistä, jonka kuluessa veroilmoitus kyseessä olevalta verovuodelta on määrätty annettavaksi.

Ennakkotietoa koskevaan päätökseen ei saa hakea muutosta valittamalla. Vasta ennakkotiedon mukaisesti toimitettuun verotukseen voi hakea muutosta tekemällä oikaisuvaatimuksen.

Tuloverotusta koskevaa ennakkoratkaisua voi hakea myös keskusverolautakunnalta. Käsittelyn edellytyksenä on, että asiaan liittyy yleistä merkitystä tai suuri intressi. Keskusverolautakunta ei anna ennakkoratkaisua arvonmäärittämistä koskeviin kysymyksiin. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisusta voi valittaa suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

18.3 Arvonlisäverotus

Verohallinto voi antaa kirjallisesta hakemuksesta ennakkoratkaisun siitä, miten lakia sovelletaan hakijan liiketoimeen (AVL 190 §). Ennakkoratkaisusta voi valittaa Helsingin hallinto-oikeuteen. Lainvoiman saanutta ennakkoratkaisua on noudatettava sitovana hakijan vaatimuksesta siltä ajalta, jolle se on annettu.

Lisäksi verovelvollisella on mahdollisuus saada maksutonta kirjallista ohjausta.

Ennakkoratkaisua arvonlisäverotuksessa voi hakea myös keskusverolautakunnalta. Käsittelyn edellytyksenä on, samoin kuin tuloverotuksessa, että asiaan liittyy yleistä merkitystä tai suuri intressi. Päätöksestä voi valittaa suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

18.4 Perintö- ja lahjaverotus

Verohallinto voi antaa perintö- ja lahjaveroa koskevan ennakkoratkaisun (PerVL 39a §). Lahjaveroa koskevaa ennakkoratkaisua voi hakea sekä omaisuuden luovuttaja että luovutuksensaaja. Perintöveroa koskevaa ennakkoratkaisua voivat hakea kuolinpesän osakas, leski ja testamentin-saaja. Perintöveroa koskevaa ennakkoratkaisua voidaan hakea vasta perinnönjättäjän kuoleman jälkeen.

Ennakkoratkaisua haetaan kirjallisella hakemuksella, jossa on kuvattava yksityiskohtaisesti toimenpide, joka on tarkoitus toteuttaa sekä esittää yksilöitynä verotusta koskeva kysymys, johon ennakkoratkaisua haetaan. Jos ennakkoratkaisua koskevana kysymyksenä on yrityksen käypä arvo tai lahjaveron määrä, liitetään hakemukseen seuraavat selvitykset:

- Viimeksi vahvistettu tase (tilikausi tai osatilikausi)
- Tase-erittelyt
- Selvitys viimeisimmän tilikauden jälkeen yhtiön omaisuusmassassa tapahtuneista olennaisista muutoksia (esimerkiksi osingonjako, käyttöomaisuuden luovutus tms.)
- Kolmen viimeisimmän vahvistetun tilinpäätöksen tuloslaskelmat.

Lainvoimaista ennakkoratkaisua noudatetaan verotuksessa sitovana, siten kuin ennakkoratkaisussa määrätään. Ennakkoratkaisun sitovuus edellyttää, että ennakkoratkaisun noudattamista pyydetään ennen verotuksen toimittamista. Sitovuuden edellytyksenä on lisäksi, että ennakkoratkaisuhakemuksessa kuvattu luovutus tai muu toimenpide sekä ennakkoratkaisun perusteena olevat muut seikat ovat olennaisilta osin toteutuneet.

Ennakkoratkaisuun haetaan valittamalla muutosta hallinto-oikeudelta. Valitus on tehtävä 30 päivän kuluessa ennakkoratkaisun tiedoksisaannista. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön määräaika lasketaan päätöksen tekemisestä.

Ennakkoratkaisun hakeminen on verovelvollisen kannalta suositeltavaa erityisesti tulkinnanvaraisissa tapauksissa, jotka koskevat esimerkiksi PerVL 55.1 §:n mukaista yrityksen käsitettä.

18.5 Varainsiirtoverotus

Verohallinto voi kirjallisesta hakemuksesta antaa ennakkoratkaisun velvollisuudesta suorittaa veroa ja veron määrästä (VSVL 39 §). Keskusverolautakunta ei voi antaa varainsiirtoveroa koskevaa ennakkoratkaisua.

Kiinteistön luovutuksesta suoritettavan varainsiirtoveron määrää koskevaa ennakkoratkaisua voidaan hakea vielä sen jälkeenkin, kun lainhuutoa ja kirjaamista on haettu, jos kirjaamisviranomaisen on katsonut, ettei veroa ole suoritettu riittävästi.

Hakemuksessa on ilmoitettava yksilöitynä kysymys, josta ennakkoratkaisua haetaan, ja esitettävä asian ratkaisemiseksi tarvittava selvitys. Lainvoiman saanutta ennakkoratkaisua on hakijan vaatimuksesta noudatettava sitovana siten kuin ennakkoratkaisussa määrätään.

19 Tappioita ja käyttämättömiä yhtiöveron hyvityksiä koskeva poikkeuslupamenettely

Osakeyhtiön omistuksen vaihtuminen myymällä ei vaikuta suoranaisesti itse osakeyhtiön tuloverotukseen. Yhtiön toiminnan kannalta merkittävässä asemassa ovat kertyneet tappiot ja yhtiöveron hyvitykset, jotka tavallisesti voidaan vähentää kymmenen vuoden aikana niiden syntymisestä lukien. Oikeus tappioiden ja käyttämättömien yhtiöveron hyvityksien vähentämiseen menetetään,

jos osakeyhtiön osakkeista yli puolet vaihtaa omistajaa tappiovuoden aikana tai sen jälkeen muun saannon kuin perinnön tai testamentin kautta (TVL 122 § ja L yhtiöveron hyvityksestä 5a §).

Laki yhtiöveron hyvityksestä on kumottu 30.7.2004 ja yhtiöveron hyvityksiä ei ole enää syntynyt verovuoden 2004 jälkeen. Aikaisemmin syntyneet hyvitykset voidaan vähentää myöhemmiltä verovuosilta määrätyistä tuloveroista sen mukaisesti, mitä yhtiöveron hyvityksestä annetun laissa oli säädetty ennen sen kumoamista.

Tappioiden käyttämistä koskevasta poikkeusluvasta säädetään tuloverolain 122.3 §:ssä. Yhteisö tai elinkeinoyhtymä voi hakea tappioiden vähentämisoikeutta pykälän 1 ja 2 momenteissa tarkoitettua omistajanvaihdoksesta huolimatta. Tuloverolain 122.4 §:n mukaan osakeyhtiö ja osuuskunta voi hakea oikeutta vähentää tappiot myös saadusta konserniavustuksesta.

Tuloverolain 122 §:n mukaan yhteisö tai elinkeinoyhtymä voi erityisistä syistä, milloin se yhteisön tai yhtymän toiminnan jatkumisen kannalta on tarpeen saada hakemuksesta vahvistettujen tappioiden käyttöluvan. Sukupolvenvaihdosluovutus voidaan katsoa tällaiseksi erityiseksi syyksi. Poikkeuslupamahdollisuutta koskevan hallituksen esityksen (HE 68/1994) mukaan vähentämiseen voidaan myöntää oikeus silloin, kun osakkeiden tai osuuksien saaja on luovuttajan lapsi tai tämän rintaperillinen, joka yksin tai yhdessä puolisonsa kanssa jatkaa elinkeinotoiminnan tai maatalouden harjoittamista. Vastaavin perustein myös yhtiöveron hyvitysten käyttämiseen voi erityisistä syistä saada poikkeusluvan, jos se on tarpeen yhteisön toiminnan jatkumisen kannalta.

Poikkeuslupahakemuksen Verohallinnolle voi tehdä se yhteisö, jonka tappioista tai käyttämättömistä hyvityksistä on kysymys. Osakkeiden tai osuuksien myyjä tai ostaja ei sitä vastoin voi tehdä hakemusta omissa nimissään. Lupaa on haettava kirjallisesti.

Lupahakemus voidaan tehdä joko ennen omistajanvaihdosta tai sen jälkeen. Jos lupaa haetaan ennen omistajanvaihdosta, tulee lupahakemuksesta ilmetä omistajanvaihdoksen osapuolet ja muutkin luovutuksen pääasialliset ehdot. Lupahakemuksessa on myös ilmoitettava luovutuksen todennäköinen toteutumisajankohta.

Hakemus on tehtävä ennen tappioiden käyttöajan tai käyttämättömien hyvitysten vähentämisaajan päättymistä. Poikkeuslupa voidaan myöntää myös verotuksessa vielä vahvistamattomille tappioille, jos kyseiseltä verovuodelta laadittu tilinpäätös on vahvistettu.

Hakijan tulee hakemuksessaan esittää:

- 1) Perustiedot yhtiöstä ja sen toiminnasta: kotipaikka, toimiala, perustamisajankohta, tilikausi, liikevaihto, henkilöstömäärä ja toiminnan laatua sekä laajuutta kuvaavat tiedot; konserniyhtiön osalta perustiedot myös konsernista, selvitys konsernirakenteesta ja hakijayhtiön toiminnallisesta asemasta konsernissa.
- 2) Selvitys omistajanvaihdoksesta ja sen ajankohdasta sekä omistuksesta ennen ja jälkeen omistajanvaihdoksen.
- 3) Selvitys tappioista ja/tai käyttämättömistä hyvityksistä, joille poikkeuslupaa haetaan sekä mahdollisesta tappioista ja/tai käyttämättömiä hyvityksiä koskevasta oikaisuvaatimuksesta tai valituksesta. Jos poikkeuslupaa haetaan vielä vahvistamattomille tappioille, hakemukseen tulee liittää jäljennös vahvistetusta tilinpäätöksestä sekä muut verotuksessa vahvistettavan tappion määrään vaikuttavat tiedot.
- 4) Hakemuksen perustelut eli selvitys siitä, että tappioiden tai käyttämättömien hyvitysten vähentäminen on tarpeen yhtiön toiminnan jatkumisen kannalta sekä selvitys erityisistä syistä.
- 5) Hakijayhtiön tai asiamiehen postiosoite ja puhelinnumero virka-aikana.

Lisäksi hakemukseen tulee liittää seuraavat asiakirjat:

- Selvitys omistajanvaihdoksesta, kuten kauppakirja tai yhtiökokouksen pöytäkirja ja kaupparekisteriote osakepääoman korotuksesta. Jos esimerkiksi välillisessä omistajanvaihdoksessa kauppakirja ei ole saatavilla, tulee hakijan selvittää tarvittavat seikat vapaamuotoisessa hakemuksessa.
- Hakijan viimeksi päättyneen tilikauden tilinpäätösasiakirjat toimintakertomuksineen, konserniyhtiön osalta lisäksi konsernin tilinpäätösasiakirjat toimintakertomuksineen.

Poikkeuslupa on maksullinen. Maksu perustuu Valtiovarainministeriön asetukseen Verohallinnon suoritteiden maksullisuudesta.

Tappion ja yhtiöveron hyvityksen käyttämistä koskevasta poikkeuslupapäätöksestä voidaan valittaa hallinto-oikeuteen. Poikkeuslupapäätöksen liitteenä on valitusosoitus, josta ilmenee valitusai-ka sekä vaatimukset valituskirjelmän sisällöstä, liitteistä ja valituksen perille toimittamisesta.

Liite 1 YHTIÖOSUUDEN LUOVUTUSVOITON LASKEMINEN

Osakas: _____ Henkilötunnus: _____

Yhtiö: _____ Y-tunnus: _____

Luovutettu yhtiöosuus: _____

Luovutusaika: _____

Hankinta-aika: _____

LASKELMA LUOVUTUSVOITOSTA/TAPPIOSTA

Luovutushinta _____

./ Hankintameno:

Osuuden hankintahinta _____

Osakkaan voitto-osuuksien ja yhtiöön tekemien sijoitusten yhteismäärä, joka ylittää yksityisottojen määrän (= yksityistilin positiivinen saldo)

Myyntikulut _____

Yhteensä _____

tai

./ Hankintameno-olettama 20 % tai 40 % _____

Luovutusvoitto/-tappio _____

Luovutusvoittoon tehtävä lisäys, jos osakkaan yksityisotot ovat suuremmat kuin hänen voitto-osuuksien ja yhtiöön tekemien sijoitusten yhteismäärä:

Osakkaan yksityisotot, jotka ylittävät hänen voitto-osuuksien ja yhtiöön tekemien sijoitusten yhteismäärän (= yksityistilin negatiivinen saldo)

Verotettava luovutusvoitto/-tappio _____