



# Maatilan sukupolvenvaihdos

Kaustinen 31.10.2018

# Ohjeet

## Ennakkoratkaisuhakemus - maatalan sukupolvenvaihdos

## Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa

Uusin ohje 25.9.2018 voimassa 1.1.2019 jälkeen tehtäviin luovutuksiin

## Sukupolvenvaihdoshuojennuksen vaikutus maatalan hankintameno

Antopäivä 12.2.2018

# Ohjeet

## Maatilan sukupolvenvaihdos verotuksessa

Antopäivä 12.2.2018

## Omaisuuksien luovutusvoitot ja -tappiot luonnollisen henkilön tuloverotuksessa

Antopäivä: 27.12.2016

## Sukupolvenvaihdos perintötilanteissa

Antopäivä 1.9.2017

## Metsälahjavähennys

Antopäivä: 13.11.2017

# Ohjeet

## Maatilan sukupolvenvaihdos

## Maatilasta luopuja - ilmoita tiedot Verohallintoon

## Maatilan jatkaja - Ilmoita tiedot Verohallintoon

## Uusi yrittäjä – näin perustat yrityksen ja huolehdit veroista

## Toiminnan lopettaminen

# Maatilan luovutuksen huojennukset

- **Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n huojennuksen** voi saada metsätilasta VAIN, jos metsä kuuluu osana maatalaan, jolla harjoitetaan maataloutta. Sama koskee yhteismetsäosuutta.
- **Metsälahjavähennys**, jos nämä edellytykset täyttyvät:
  - Olet saanut metsän lahjana 1.1.2017 tai sen jälkeen.
  - Olet maksanut metsälahjasta lahjaveron.
  - Kyseessä ei ole perintö- ja lahjaverotuksessa tarkoitettu yhteislahja.
  - Lahjana saatuun metsään ei ole sovellettu perintö- ja lahjaverolain 55 §:n sukupolvenvaihdoshuojennusta.
  - Lahjana saamasi metsä on pinta-alaltaan riittävän suuri. **Pohjois-Suomessa yleensä oltava yli 100 ha:n metsätila**
- **Luovutusvoiton verotusta** koskeva tuloverolain 48 §:n spv-huojennus
  - koskee metsää ja yhteismetsäosuutta

# Vastikkeellisen luovutuksen verovapaus Tuloverolain (TVL) 48 §

# Verotukseen vaikuttavia selvitettäviä asioita

- selvitettävä käytetyt metsävähennykset
- omistussuhteet ja saannot selvitettävä
- sukulaisuussuhde → saadaanko spv-huojennus
- metsätilan käypä arvo, onko tehty hakkuita, mahdollinen tila-arvio → vastikkeen ja käyvän arvon suhde lähisukulaisten välisissä luovutuksissa
- vaiheittaiset luovutukset voivat vaikuttaa myöhempien luovutusten verotukseen
  - verotusyhtymän muodostuminen
  - maataloutta harjoittava tilakokonaisuus – pelkkä metsätila
  - metsävähennyksen tuloutus
  - hallintaoikeus

- Lähtökohtaisesti luovutukset tulee tehdä todellisen tilanteen ja todellisten tavoitteiden mukaan siviilioikeudellisesti oikein tavoin
- Siviilioikeudellisesti erillisiä luovutuksia voidaan verotuksessa käsitellä yhtenä luovutuksena silloin, kun ne **koskevat samaa toiminnallista ja taloudellista maatilakokonaisuutta ja niillä on asiallinen ja ajallinen yhteys.**
  - Luovutukset katsotaan tällöin yhdeksi luovutukseksi kaikissa verolajeissa (lahjavero, tulovero, varainsiirtovero).



# Luovutusvoitto lasketaan saannoittain

- omaisuus on voitu saada usealla eri saannolla
  - Lahja, perintö, ositus, vaihto, kauppa
- luovutusvoitot ja -tappiot lasketaan *omistajittain ja saannoittain*
  - kullekin omistajalle erikseen verotus
  - jokaisen eri hintaan ja eri aikaan tapahtuneen saannon osalta erikseen

# Luovutusvoiton laskeminen

## Todelliset kulut

- + luovutushinta
  - poistamaton hankintameno
  - voiton hankkimisesta aiheutuneet menot
- = luovutusvoitto  
tai luovutustappio**

## Hankintameno-olettama

- + luovutushinta
  - hankintameno-olettama
- = luovutusvoitto**

# Vain todellinen luovutustappio vähennettävissä



Oikeuskirjallisuuden, oikeuskäytännön ja verotuskäytännön mukaan lähisukulaisten kesken alihintaan tehdyistä kaupoista ei katsota syntyvän vähennyskelpoista luovutustappiota, ellei käypä arvo ole alle alkuperäisen hankintamenon

- Verohallinnon ohje: [Omaisuuksien luovutusvoitot ja -tappiot luonnollisen henkilön tuloverotuksessa](#), kohta 13.4, 27.12.2016
  - **KHO:2014:85** (samoin Oulun HAO 11.08.2011 11/0360/1)
- tappio, joka on aiheutunut siitä, että omaisuutta on luovutettu lähisukulaiselle lahjoitus- tai muussa vastaavassa tarkoituksessa käypää arvoa olennaisesti pienemmällä hinnalla, ei ole sillä tavoin todellinen ja aito, että sitä voitaisiin pitää tuloverolain 50 §:n 1 momentissa tarkoitettuna tappiona.

# Maatilan luovutusvoiton verotus



- 1. TVL 48 §:n** verovapausedellytysten täytyessä kiinteistön (maapohja+rakennukset) luovutusvoitto verovapaata → selvitys 9-lomakkeella
- 2. Alle 10 vuotta** omistetut kiinteistöt tai myynti muille kuin (TVL 48 §:n) lähisukulaisille
  - Normaali luovutusvoiton verotus, 9-lomake
  - Metsätilojen osalta käytetyn metsävähennyksen lisäys luovutusvoittoon
- 3. Metsätalouden kaluston** luovutuksesta annettava 9-lomake kuten kiinteistöistä
  - metsätalouden irtaimen myynti verotetaan luovutusvoittoverotuksena
  - luovutusvoittoverohuojennus ei koske irtainta omaisuutta

# Luovutusvoiton huojennus (TVL 48 §)

- Maa- tai metsätalouteen kuuluvan kiinteän omaisuuden luovutusvoiton verovapaus spv-luovutuksessa

## Edellytykset

- kiinteistön yli 10 v. omistus
  - **itse tai yhteensä sen kanssa, jolta saanut vastikkeettomasti** (perintö, lahja, ositus)
- säännöksessä mainittu lähisukulainen saajana
- luopujan harjoitettava maa- ja/tai metsätaloutta
  - omistajan itsensä harjoitettava, pellot eivät saa olla vuokrattuna
  - ei tarvitse olla välittömästi ennen luovutusta, kunhan joskus harjoittanut ja pellot edelleen käyttökelpoiset
- jatkajan jatkamisella ei merkitystä, mutta ei saa myydä alle 5 vuoden tai saatu huojennus palautuu

# Verovapauden kohde

- Verovapaus koskee vain sellaista kiinteää omaisuutta, joka kuuluu myyjän harjoittamaan maa- tai metsätalouteen.
  - Jos myyjä on harjoittanut tilalla pelkästään metsätaloutta, verovapaus ei silloin koske maatalousmaata eikä maatalousrakennuksia, vaan ainoastaan metsää.
- Verovapaussäännös soveltuu myös **yhteismetsäosuuden** luovutukseen.
  - Yhteismetsäosuus on kiinteää omaisuutta
  - Voi olla kiinteistöön kytketty tai ns. haamutilaan kytketty osuus
  - Myös erikseen myytyyn osuuteen

# Luovutusvoiton huojenus (TVL 48 §)

- Katsantokanta luovuttajan kannalta
- Nykyisin riittää toiminnan harjoittaminen esimerkiksi jakamattoman kuolinpesän lukuun tai verotusyhtymänä tai yhteismetsänä
  - Omistajan harjoitettava, pellot eivät saa olla vuokrattuna
  - Harjoittamisen status siirtyy osakkaan hyväksi
    - Yhtymässä osakkaalla suora omistus ja suora hyöty, muissa välillinen omistus, mutta ”suora” (=tulonjako) hyöty
  - **KHO:2010:24**

# Luovutusvoiton huojennus (TVL 48 §)

- Myös **kuolinpesä** voi saada huojennuksen myydessään maatilaa
- Huojennus tulee jatkossa myös kuolinpesälle siltä osin, kuin osakas olisi itse siihen omaisuuden myydessään oikeutettu
- **Uusi ohje Sukupolvenvaihdos perintötilanteissa, kohta 3.3 Kuolinpesän luovutusvoittoverotus ja sukupolvenvaihdossäännökset**



# Luovutusvoiton huojennus (TVL 48 §)

- Kuolinpesän **osuuden** luovutukseen EI saa edelleenkään huojennusta
  - ei täytä säännöksen sanamuodon ehtoja
  - irtainta omaisuutta
  - onko tulkittavissa kiinteistöosuuden luovutukseksi ja samalla kertaa tehdyksi perinnönjako → turhaa epävarmuutta →
  
- Ositus ja perinnönjako ensin, kaupan voi tehdä sitten vaikka heti, **jos kuolinpesänä harjoitettu maa- tai maa- ja metsätaloutta**

# TVL 48 § spv-huojennus, saaja

- **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.
    - ”yhdessä puolisonsa kanssa” tarkoittaa, että omaisuus luovutetaan molemmille puolisoille samassa yhteydessä ja samoin ehdoin
    - ”yhdessä” saadun osan suuruutta ei ole määritelty, voi olla vähäinenkin, esim. 50/50 %, 70/30 % tai 95/5 %, kunhan lähisukulainen on edes osan saajana
    - Jos lähisukulaisen puoliso on pelkästään yksin saajana, ei verovapausehto täyty
  - 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**
  - Jos kyse ei ole TVL:n mukaan puolisoina käsiteltävistä henkilöistä (vaan on ns. varsinainen avopuoliso), ei tällaisen avopuolison lasta lueta lähisukulaisten joukkoon
- **Lapsen yksin omistamalle osakeyhtiölle myynti ei täytä huojennusehtoa (KHO 17.10.2014/3167)**

# Huojennusedun menettäminen

## Luovutusvoiton verotus

- Mikäli ostaja luovuttaa omaisuutta (kokonaan, murto-osa tai määräala), johon myyjä on saanut luovutusvoiton verovapauden 5 vuoden sisällä saannosta, vähennetään myyjällä verottamatta jäänyt luovutusvoitto ostajan hankintamenosta tai hankintameno-olettamasta
  - määräalalle kohdennus käyvän arvon, pinta-alan tai muun käyttökelpoisen perusteen mukaan

# Myyjän maatalouden tuloverotus

- Kauppahinta (vastike) jaetaan tuloverotuksessa eri omaisuuserien kesken niiden käypien arvojen suhteessa (lahjaverotusarvot)
- Maatalouden irtaimen omaisuuden vastike tuloutuu myyjällä maatalouden tuloksi
- Lahjanluonteisessa luovutuksessa irtaimen osalta vastikkeen ja lahjaverotusarvon (yksityiskäyttöönotto, MVL 4.3 §) yhteismäärä tuloutuu myyjällä
- Maatilan puhtaassa lahjoituksessa jatkaja jatkaa samoista arvoista, mitkä luopujalla verotuksessa oli (MVL 19 §)
  - luopujalle ei tuloverotusseuraamuksia

# Myyjälle maatalouden tuloa



- Maatilan myynnistä aiheutuvien tuloutusten lisäksi myyjälle voi lisäksi tulla luovutuksen jälkeen aiempaan toimintaan liittyviä maksuperusteen mukaan tuloutuvia tuloja tai jaksotuksia sekä menoja
  - ns. jälkitilit, saamisten ja tilivelkojen maksu, eläinten myyntitulon jaksotus
- Kaluston luovutushinta (menojäännöksen kautta)
  - mahdollinen lisäpoisto, jos käypä arvo alle menojäännöksen
  - vastike + lahjanluonteisessa luovutuksessa lahjan käypä arvo
- Karjan luovutushinta (vain vastikkeellisen osan voi jaksottaa 3 vuodelle)
  - vastike + lahjanluonteisessa luovutuksessa lahjan käypä arvo
- Tuotevarastojen ja ns. sadonvaran arvo
  - vastike + lahjanluonteisessa luovutuksessa lahjan käypä arvo

# Myyjälle maatalouden tuloa



- Hallinnollisen tilatuen vastikkeellinen osuus (hankintamenollinen kuten maitokiintiö), jos TVL 48 §:n luovutusvoiton verovapaus ei sovellu
- Muiden kuin omien peltojen pinta-alaa vastaava tilatuen arvo tuloutuu, vaikka muutoin luovutus olisi verovapaa
  - Hyvin monilla tiloilla on vuokramaiden tilatukia!



- Käyttämätön maatalouden tasausvaraus luetaan maatalouden harjoittamisen lopettaneen verovelvollisen veronalaiseksi tuloksi sinä vuonna, jona hän on lopettanut maatalouden harjoittamisen (MVL 10c.2 §). Sitä ei voi siirtää jatkajalle.
- Myöskään jälleenhankintavarauksista, joka on tehty esimerkiksi vahingoittuneesta rakennuksesta saadusta vakuutuskorvauksesta, ei voi siirtää jatkajalle rakennuksen mukana. Korvaus on kokonaan sen henkilön tuloa, joka on omistanut rakennuksen sen vahingoittuessa. Se osa korvauksesta, jota hän ei käytä rakennuksen korjaamiseen tai uuden vastaavan rakentamiseen omistusaikanaan jälleenhankintavaraukselle säädetyssä määräajassa, luetaan hänen veronalaiseksi tulokseen sinä vuonna, jona hän lopettaa maatalouden harjoittamisen tai jona varaus olisi viimeistään tullut käyttää (MVL 5.2 §).

# Myyjälle vahvistettu maatalouden tulolähteen tappio

- Kun maatalouden harjoittaminen lopetetaan, maataloudenharjoittaja tai kuolinpesä voi vähentää maatalouden tulolähteeseen vahvistetut tappiot pääomatuloistaan.
- **Vähennyksen voi tehdä, jos tappiot muuten jäisivät vähentämättä maatalouden lopettamisen vuoksi.**
- **Tappiot eivät siirry tilakaupassa ostajalle**

# Maatilakaupan verovuosi

- Sekä tuloverolaissa että maatilatalouden tuloverolaissa pääsääntönä on maksuperuste:
  - **Tulo** katsotaan sen verovuoden tuloksi, jona se on nostettu, merkitty verovelvollisen tilille tai muutoin saatu vallintaan.
  - **Meno** katsotaan sen verovuoden menoksi, jona se on maksettu. Investointimenot kuitenkin jaksotetaan pitemmälle ajalle vähentämällä ne vuotuisin poistoin.
  - **Poistojen tekeminen** aloitetaan sinä verovuonna, jona hyödyke on otettu maa- tai metsätaloudessa käyttöön. Poistoa ei pääsääntöisesti voi tehdä enää sinä vuonna, jonka aikana hyödyke on luovutettu.

# Maatilakaupan verovuosi

- Käytännössä on tavallista, että kauppahinnasta maksetaan osa siirtyvinä velkoina, osa muutoin kaupantekopäivänä ja loppuosa silloin, kun ostajan hakema laina on nostettavissa, yleensä lyhyessä ajassa kaupanteon jälkeen.
  - kauppahinnan katsotaan kertyvän ensin irtaimelle omaisuudelle ([KHO:1986-B-II-539](#)).
  - kauppahinnan maksuajankohta ei vaikuta kiinteän omaisuuden luovutusvoiton verovuoteen
  - kaupan kaikki veroseuraamukset kuuluvat useimmiten kaupantekovuodelle.
- Verohallinnon näkemyksen mukaan ei ole välttämätöntä jakaa maatilakaupasta aiheutuvia tuloutuksia ja vähennyksiä kauppahinnan maksuajankohdan perusteella eri verovuosille siinäkään tapauksessa, että kaupantekovuonna maksettu kauppahinnan osa ei riitä kattamaan maatalousirtaimiston kauppahintaosuutta.

## Poistojen tekeminen

- Omistus- ja hallintaoikeuden siirtyminen ratkaisee sen, mistä alkaen ostaja voi käyttää omaisuutta ja harjoittaa sillä maa- tai metsätaloutta.
  - vaikuttaa siihen, milloin ostaja voi aloittaa poistot siirtyvien rakennusten, koneiden, salaojien ja muiden investointihyödykkeiden hankintamenoista.
- Jos omistus- tai hallintaoikeuden siirtyminen ajoitetaan vasta kaupantekovuotta seuraavalle vuodelle, vaikka kauppahintaa maksetaan jo kaupantekovuonna, voi syntyä tilanne, jossa kumpikaan kaupan osapuolista ei voi tehdä poistoja kaupantekovuoden verotuksessa.

# Vastike yli 75 %

- Ei lahjaverotusta ostajalla ->
- Ei huojennukseen liittyvää 5 vuoden viljelyvelvoitetta
- Myyjälle verovapaa luovutus, jos omistus ja sukulaisuusehdot täyttyvät
- Myyjälle ei mvl 4 § mukaista yksityiskäyttöönottoa irtaimistosta

# Vastike enintään 75 %

- Ostajalle osittain lahjaa
- Jos vaatii PerVL 55 § ja/tai 56 § huojennuksia, viljelyvelvoite
- Irtaimen hankintamenona kauppahinta + lahjaverotusarvo (= käypä arvo)
- Kiinteän hankintamenona kauppahinta + huojennettu verotus-arvo
- Myyjälle verovapaa luovutus, jos omistus- ja sukulaisuusehdot täyttyvät

# Jatkoluovutus alle 5 vuoden sisällä

- Lahjaverosanktiot
- Luovutusvoittoverosanktiot
- Jos ostaessa saatu lahjaverohuojennus, niin hankintameno tvl 47.1 § mukaan (poikkeuksena luovutus alle 1 vuoden kuluessa lahjasaannosta)
- Käytetyn metsävähennyksen tuloutus
- Metsälahjavähennyksen menetys



# Linkkejä

- [YTJ.FI](#)
- [OmaVero –palvelu](#)
- [Tietoa OmaVerosta](#)
- [Rajoitettua palvelua 30.10.–8.11.2018](#)
- [Tulorekisteri – muutokset  
työnantajasuoritusten ilmoittamiseen 2019](#)