

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

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I propositionen föreslås det att lagen om överlåtelseskatt ändras så att skatten vid överlåtelse av aktier i bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsaktiebolag samt av andelar i bostadsandelslag höjs från nuvarande 1,6 procent till 2 procent. Detsamma gäller enligt förslaget överlåtelse av aktier i aktiebolag vilkas huvudsakliga verksamhet de facto är att äga eller besitta fastigheter. Det föreslås vidare att bestämmelserna också ska tillämpas på överlåtelse av aktier i sådana aktiebolag och värdepapper i utländska samfund vilkas verksamhet huvudsakligen de facto består i att direkt eller indirekt äga eller besitta dessa bolags fastigheter som är belägna i Finland.

Den allmänna bestämmelsen om skattegrunden vid överlåtelse av värdepapper föreslås bli ändrad så att som vederlag även betraktas förvärvarens övriga betalningar till någon annan än överlåtaren, om de utgör villkor i överlåtelseavtalet samt betalningstaganden som förvärvaren enligt villkoren i överlåtelseavtalet ansvarar för gentemot överlåtaren eller någon annan, om betalningen kommer överlåtaren till godo.

När det gäller överlåtelse av aktier i bostadsaktiebolag, ömsesidiga fastighetsaktiebolag och övriga fastighetsaktiebolag föreslås lagen dessutom bli ändrad så att som vederlag även betraktas den andel av bolagets lån som vid överlåtelse tidpunkten belastar aktierna och som delägaren då har rätt eller

skyldighet att betala till bolaget på grundval av bestämmelser i bolagsordningen, ett bolagsstämmebeslut eller ett styrelsebeslut eller något annat avtal eller åtagande, eller som delägaren har betalt i samband med överlåtelsen. Som vederlag betraktas också den andel av byggnadsfasens lån som belastar de överlåtna aktierna, även om beslut om delägarnas rätt eller skyldighet att betala bolagslåneandelen inte har fattats.

Om en aktie säljs under byggnadsfasen eller tidigare ska enligt förslaget som vederlag räknas den andel av bolagets samtliga skulder som belastar de överlåtna aktierna vid den tidpunkt då äganderätten övergår eller då byggnaden har blivit färdig och godkänt för att tas i bruk. Till vederlaget hänförs också den skuldandel som belastar aktierna och som förvärvaren har betalt före den tidpunkten.

Dessutom föreslås det att tillämpningstiden för bestämmelserna om temporär skattefrihet i samband med bolagisering av kommunernas fastighetstillgångar förlängs så att de gäller överlåtelser åren 2013—2016.

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2013 och avses bli behandlad i samband med den.

Avsikten är att lagen ska träda i kraft den 1 januari 2013. Den ska tillämpas när skattskyldigheten har inträtt den dag lagen träder i kraft eller därefter.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL	1
INNEHÅLL	2
MOTIVERING	3
1 Nuläge	3
Överlåtelsebeskattning vid överlåtelse av aktier i bostadsaktiebolag och andra fastighetsbolag	3
Bolagsskuld och betalningar till byggnadsfond	4
Andra fastighetsaktiebolag	6
Temporära överlåtelseskattelättnader vid bolagisering av kommuners fastighetsförmögenhet	6
2 Bedömning av nuläget	7
Temporära överlåtelseskattelättnader vid bolagisering av kommuners fastighetsförmögenhet	8
3 Föreslagna ändringar	9
Förvärvarens betalning och betalningsåtagandet som skattegrund	9
Definition av fastighetsbolag som omfattas av den höjda skattesatsen	11
Bolagslån vid överlåtelse av aktier i bostadsaktiebolag och i ömsesidiga fastighetsaktiebolag	12
Ansvar för skatt vid fel i disponentintyg	14
Bolagslån i andra fastighetsaktiebolag	15
Bolagslån vid överlåtelse som kapitalinvestering eller utbetalning av medel	15
Försäljning av fastighetsaktier under byggnadsfasen	15
Överlåtelse till utlänning av aktier i holdingbolag som förvaltar fastighetsplaceringar	17
Utländska holdingbolag	17
Jämställande av finländska öppna bolag och kommanditbolag med i Finland allmänt skattskyldiga	18
Temporära skattelättnader vid bolagisering av kommunernas fastighetstillgångar	18
4 Propositionens konsekvenser	19
4.1 Konsekvenser för skatteinkomsterna	19
4.2 Konsekvenser för bostads- och fastighetsmarknaden	20
4.3 Konsekvenser för Skatteförvaltningens verksamhet	21
5 Beredningen av propositionen	22
6 Samband med andra propositioner	22
7 Ikraftträdande	22
LAGFÖRSLAG	23
Lag om ändring av lagen om överlåtelseskatt	23
BILAGA	27
PARALLELLTEXT	27
Lag om ändring av lagen om överlåtelseskatt	27

MOTIVERING

1 Nuläge

Enligt lagen om överlåtelseskatt (931/1996) ska överlåtelseskatt betalas på överlåtelse av äganderätt till fastigheter och värdepapper. Förvärvaren är skattskyldig.

Enligt 17 § i lagen om överlåtelseskatt avses med värdepapper aktier och interimisbevis för aktier, andelsbevis i ekonomiska samslutningar, grundfondsbevis i sparbanks- och placeringsandelsbevis i andelsbanker samt interimisbevis för dessa. Värdepapper är också sådana av samfund utfärdade skuldebrev eller andra fordringsbevis för vilka rätten bestäms enligt resultatet eller dividendens storlek eller vilka berättigar till del i årsvinsten eller överskottet. Med värdepapper avses vidare bevis över teckningsrätt till värdepapper som nämns ovan och överlåtelsehandlingar som gäller sådan rätt. Såsom värdepapper anses också värdeandelar som motsvarar ovan nämnda värdepapper.

Enligt 18 § tillämpas lagen inte på överlåtelse av värdepapper som har emitterats av ett utländskt samfund.

Vid överlåtelse av en fastighet är skatten 4 procent och vid överlåtelse av värdepapper 1,6 procent av köpesumman eller värdet av annat vederlag. Vid överlåtelse av värdepapper som är föremål för offentlig handel ska skatt inte betalas på överlåtelsen om de villkor som nämns i lagens 15 a § uppfylls.

I lagen finns ingen närmare definition av vad som avses med begreppet annat vederlag. I rätts- och tillämpningspraxis har som vederlag, för vilket skatt ska betalas, betraktats exempelvis att förvärvaren åtagit sig ansvar för säljarens skuld eller att förvärvaren har betalt säljarens skuld. Som vederlag har också betraktats betalning av målföretagets utdelning till säljaren efter att äganderätten har övergått.

Enligt 16 § 2 mom. ska skatten räknas på den överlåtna egendomens gängse värde vid överlåtelsepunkten i de fall som avses i 4 § 4 mom., dvs. vid överlåtelse av fastighet till öppet bolag, kommanditbolag, aktiebolag eller annat samfund som sker mot aktier eller andelar eller i form av annan kapitalinvestering.

Detsamma gäller förvärv som grundar sig på upplösning av ett samfund eller en bolagsmans privatuttag eller annan utbetalning av medel. Det rör sig alltså om fall där ingen köpesumma betalas.

Överlåtelsebeskattning vid överlåtelse av aktier i bostadsaktiebolag och andra fastighetsbolag

Med värdepapper som nämns i lagen om överlåtelseskatt avses bl.a. aktier för bostadsaktiebolag och fastighetsaktiebolag. Det finns ingen definition i lagen om överlåtelseskatt av begreppen bostadsaktiebolag och fastighetsaktiebolag. Det har inte funnits något behov av en sådan eftersom skattesatsen har varit densamma vid aktieöverlåtelser oberoende av bolagsform. Endast i 26 § som gäller kommunens inlösningsrätt finns en uttrycklig hänvisning till lagen om bostadsaktiebolag. Uttrycket fastighetsaktiebolag i 16 § 3 mom. och 26 § 1 mom. omfattar såväl ömsesidiga som icke-ömsesidiga fastighetsaktiebolag.

Med värdepapper avses i lagen om överlåtelseskatt bland annat aktier i bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsaktiebolag. Enligt 2 § i lagen om bostadsaktiebolag (1599/2009) avses med bostadsaktiebolag ett aktiebolag som enligt bolagsordningen har till syfte att äga och besitta minst en sådan byggnad eller del av en byggnad i vilken mer än hälften av lägenhetens eller lägenheternas sammanlagda golvyta enligt bolagsordningen upptas av bostadslägenheten i aktieägarnas besittning. Varje aktie i ett bostadsaktiebolag medför ensam för sig eller tillsammans med andra aktier rätt att besitta en lägenhet som anges i bolagsordningen eller någon annan del av en byggnad eller fastighet som bolaget besitter.

Enligt 1 § 2 mom. i lagen om bostadsaktiebolag ska lagen också tillämpas på ett aktiebolag som har registrerats före den 1 mars 1926 och i vilket lägenheterna enligt bolagsstämmans beslut har reserverats för aktieägarna så som anges i 2 §.

Enligt 28 kap. 2 § i lagen om bostadsaktiebolag avses med ömsesidigt fastighetsbolag ett annat aktiebolag än bostadsaktiebolag som enligt bolagsordningen har till syfte att äga och besitta minst en byggnad eller del av byggnad och i vilket varje aktie ensam för sig eller tillsammans med andra aktier medför rätt att besitta en i bolagsordningen angiven lägenhet i bolagets byggnad eller någon annan del av en byggnad som bolaget äger eller av en fastighet som det besitter. I 28 kap. 1 § 2 mom. i lagen om bostadsaktiebolag föreskrivs att det i ett ömsesidigt fastighetsaktiebolags bolagsordning kan föreskrivas att lagen inte ska tillämpas på bolaget eller att endast vissa bestämmelser i lagen ska tillämpas på bolaget. På ett sådant bolag ska aktiebolagslagen (634/2006) tillämpas till den del som lagen om bostadsaktiebolag inte tillämpas på det.

Värdepappersbegreppet i lagen om överlåtelseskatt omfattar dessutom aktier i övriga fastighetsaktiebolag.

På överlåtelse av aktier i bostadsaktiebolag, ömsesidiga fastighetsaktiebolag och andra fastighetsbolag tillämpas i princip samma överlåtelseskattbestämmelser som på överlåtelse av aktier i andra aktiebolag, nedan affärsaktier. Det finns emellertid vissa skillnader. Enligt 21 § 1 mom. i lagen om överlåtelseskatt ska skatten betalas inom två månader från det att överlåtelseavtalet ingicks. I paragrafens 3 mom. föreskrivs att skatten ska betalas i samband med att överlåtelseavtalet ingås när en värdepappersförmedlare är part eller kommissionär vid överlåtelsen eller när överlåtelsen sker genom en fastighetsförmedlare. Fastighetsförmedlaren ansvarar även för att skatten betalas. Enligt paragrafens 2 mom. ska skatten emellertid betalas inom två månader från äganderättens övergång för överlåtelse som avses i 4 kap. 1 § i lagen om bostadsköp (843/1994), dvs. när en stiftande delägare säljer en bostad för att tas i bruk för första gången eller en näringsidkare i andra fall säljer en bostad för att tas i bruk för första gången efter nybyggnad eller ombyggnad som kan jämföras med nybyggnad.

Enligt lagens 16 § ska skatt inte betalas på överlåtelse om varken överlåtaren eller förvärvaren är allmänt skattskyldig i Finland enligt inkomstskattelagen (1535/1992) och inte

heller ett utländskt kreditinstitut, värdepappersföretags eller fondbolags filial i Finland. Med avvikelse från detta ska skatt ändå med stöd av den nämnda paragrafens 3 mom. betalas på överlåtelse av aktier i ett bostads- eller fastighetsaktiebolag eller andelar i ett bostads- eller fastighetsandelslag enligt vad som föreskrivs på annat ställe i denna lag. När det gäller lagens internationella tillämpningsområde jämställs sålunda överlåtelse av aktier i bostads- och fastighetsaktiebolag med överlåtelse av fastigheter som är belägna i Finland och för vilka ska betalas överlåtelseskatt oberoende av parternas skattskyldighet enligt inkomstskattelagen.

Bolagsskuld och betalningar till byggnadsfond

När bostadsaktier säljs är det allmänt förekommande att aktierna belastas av bostadsaktiebolagets lån och att aktieägaren med stöd av en bestämmelse i bolagsordningen ansvarar för låneandelen gentemot bolaget. I normalfall är det fråga om långfristiga lån som bostadsaktiebolaget har tagit för att förvärva eller bygga en fastighet, ombyggnadsprojekt eller större underhållsreparationer.

För att täcka bolagets utgifter betalar bostadsaktiebolagets delägare bolagsvederlag på de grunder som nämns i bolagsordningen. I bolagsordningen kan det bestämmas om olika vederlagsgrunder för vissa slag av utgifter. Typiskt är att man utöver skötselvederlag betalar kapital- eller finansieringsvederlag för skötsel av långvariga lån. I normalfall är vederlagsgrunden bostadens areal eller antalet aktier. Dessutom betalar delägarna i allmänhet vattenavgift utifrån antalet personer som bor i en bostad eller utifrån vattenkonsumtion.

Delägarna ansvarar för återbetalningen av bolagslån till den del lånen belastar deras aktier. Detta sker antingen genom att betala ett månatligt kapital- och eller finansieringsvederlag eller genom att i sin helhet betala den del av bolagslånet som enligt vederlagsgrunden belastar delägarens egna aktier. I allmänhet har delägarna möjlighet att vid tidpunkter som bestäms av bolagsstämman och styrelsen rätt att på en gång betala hela den

andel av bolagslånet som belastar de egna aktierna. Delägarna har inte sådan rätt i fråga om alla bolagslån, utan rätten att betala bort hela lånet kräver beslut av bolagsstämman eller en bestämmelse i bolagsordningen.

Enligt 2 kap. 11 a § i lagen om bostadsköp ska av ett köpeavtal åtminstone framgå det skuldfria priset, om det avviker från köpesumman när en stiftande delägare säljer en bostadsaktie under byggnadsfasen. Enligt 2 § i statsrådets förordning om uppgifter som ska lämnas vid marknadsföring av bostäder (130/2001) ska av en utannonsering av en bostad framgå försäljningspriset och det skuldfria priset, om det avviker från försäljningspriset. Enligt 8 § i förordningen ska av en försäljningsbroschyr framgå den andel av sammanslutningens skulder som faller på bostaden och om det är möjligt att betala bort denna andel. Förordningen gäller de uppgifter som en näringsidkare ska lämna vid marknadsföring av en fastighet eller del av en fastighet, en byggnad eller en lägenhet för bostadsbruk eller för framtida bostadsbruk till konsumenter.

Enligt 4 kap. 27 § som gäller försäljning av nya bostäder och 6 kap. 20 § som gäller försäljning av gamla bostäder är köpeobjektet behäftat med ett ekonomiskt fel bland annat om säljaren före köpet har lämnat köparen oriktiga uppgifter om ekonomiska förpliktelser eller ansvar som sammanhänger med innehavet eller användningen av bostaden, såsom om bolagsvederlaget eller den andel av bolagets skulder som belastar de sålda aktierna.

Ett alternativ till lånefinansiering är att finansiera bolagets byggnadsprojekt med eget kapital, dvs. genom att bära upp andelar till byggnadsfonden hos delägarna. Inbetalningar till byggnadsfonden betraktas som utgift för anskaffningen av aktier och de har i rättspraxis av hävd betraktats som ett vederlag som ska räknas in i skattegrunden. Detta har varit situationen i synnerhet fram till högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2007:75 som refereras nedan. Genom detta avgörande ändrades rättspraxis så att betalningar till byggnadsfonden inte anses som en del av det skattegrundande vederlaget. I äldre rättspraxis kan nämnas fallet HFD 20.8.1990, liggare 2629, där köparen förband sig att ut-

över köpesumman till bolagets byggnadsfond betala den andel som belastade aktierna och som fortfarande var obetald till fonden. Åtagandet var ett villkor för att ägande- och besittningsrätten skulle övergå.

Den andel av bolagslånet som belastar aktierna har inte räknats in i skattegrunden. Eftersom det inte är fråga om en skuldförbindelse mellan säljare och köpare och eftersom betalningsskyldigheten inte baserar sig på överlåtelsen av delägarens ägarandel utan på förhållandet mellan köparen och bostadsaktiebolaget, har man hittills inte uppburit stämpel- eller överlåtelseskatt på låneandelen. Högsta förvaltningsdomstolen förefaller i sin färskaste praxis tillmäta denna formella synpunkt en avgörande betydelse. Exempelvis i fallet HFD 9.5.2001, liggare 1009, finansierades ett bostadsaktiebolag av säljaren och bolaget hade i samband med ett köp till säljaren betalt en skuld på 17,9 miljoner mark med medel som bolaget fått av köparen. Högsta domstolen ansåg att skatt skulle betalas för den köpesumma på 500 000 mark som angavs i köpebrevet.

I fallet HFD 9.10.2007, liggare 2743 (2007:75), hade köparen i ett köpebrev med grynderentreprenören förbundit sig att senast två månader efter att objektet blivit färdigt till bostadsaktiebolaget betala 35 procent av ett kortfristigt lån som bolaget tagit. Detta var ett villkor för att äganderätten skulle övergå till köparen. Betalningen ansågs inte utgöra vederlag för överlåtelsen av äganderätten och överlåtelseskatt skulle följaktligen inte betalas för beloppet.

Beslutet tillkom efter omröstning och minoriteten fäste avseende för det första vid att enligt vedertagen praxis inräknas i köpesumman också sådana betalningar som köparen enligt villkoren i köpeavtalet ska utföra och som riktar sig till tredje part. På motsvarande sätt betraktas också köparens på köpebrevet baserade betalning till bolagets byggnadsfond som en del av köpesumman. Låneandelen var ett kortfristigt lån för att finansiera entreprenörs- och försäljningsfasen och bolaget ansvarade för det endast så länge grynderentreprenören utövade bestämmande inflytande. På grundval av köpebrevet blev köparen personligen ansvarig för lånet gentemot bostadsaktiebolaget, som stod under

grynderentreprenörens bestämmande inflytande, trots att delägarna i vanliga fall inte är personligen ansvariga för bolagets lån. Enligt minoritetens uppfattning var det inte i detta fall fråga om överföring av ett bolags lån i samband med ett köp utan om köparens betalning till aktiebolagets egna kapital som en del av köpesumman.

Förvaltningsdomstolarnas avgörandepraxis tyder på att man av högsta förvaltningsdomstolens avgöranden i fall som gällt bolagslån har dragit den slutsatsen att inte heller betalningar till byggnadsfonden betraktats som en sådan del av vederlaget för vilken överlåtelseskatt ska betalas. Högsta förvaltningsdomstolen har inte under de senaste åren beviljat besvärstillstånd i fall som gällt bolagslån eller betalningar till byggnadsfonder och skyldigheten att betala överlåtelseskatt på dessa belopp.

Andra fastighetsaktiebolag

Bostadsmarknaden utgör den största delen av fastighetsmarknaden i Finland. Enligt skattestyrelsens databas ASVA uppgick den sammanlagda köpesumman vid bostadsköp 2011 till 13,6 miljarder euro. På marknaden för affärslokaler har motsvarande summa under de senaste åren legat kring två miljarder euro.

Konstruktionen där ett bolagslån belastar delägarna och dessa är ansvariga inför bolaget är ett särdrag i bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsbolag. Det här beror på att man i verksamhet av detta slag ordnar de ekonomiska relationerna mellan bolaget och dess delägare samt mellan delägarna på detta sätt. Varje delägare ansvarar för den andel av bolagets lån som belastar den bostad som delägaren besitter och delägarna har möjlighet att individuellt betala hela sin andel av bolagslånet. I samband med ägarbyten överförs förpliktelser som gäller bolagslåneandelen på köparen.

I icke-ömsesidiga fastighetsaktiebolag, där delägarskapet inte berättigar till besittning av en viss byggnad eller av en individualiserad del av en byggnad utan där alla delägare har lika ägarandel i bolaget och lika rätt till bolagets vinst utan att aktierna berättigar till besittningsrätt av lokaler i bolagets ägo, är det

inte motiverat att av ekonomiska eller rättsliga skäl låta bolagets lån belasta de enskilda delägarna. I bakgrunden finns inte heller någon lagstiftning som skulle motsvara lagen om bostadsaktiebolag där dessa bolags och ömsesidiga fastighetsaktiebolags verksamhet, relationerna mellan delägarna eller mellan delägarna och bolaget reglerats och genomförts med utgångspunkt i bolagens speciella syfte. Bestämmelserna i lagen om bostadsköp gäller endast köp av bostadsaktier. För icke-ömsesidiga fastighetsaktiebolag gäller synnerligen olika finansierings- och säkerhetsarrangemang.

Det normala förfarandet i egentlig fastighetsplaceringsverksamhet är att fastighetsplaceraren finansierar sina fastighetsaktiebolag delvis med eget kapital men huvudsakligen med medel som placeraren lånat av banker eller andra finansiärer och som ägaren placerar i fastighetsaktiebolaget exempelvis som kapitallån eller som annat främmande kapital. Målet är att genom en lånehävstång få en högre avkastning på det egna kapital som placerats i objektet. Finansieringsarrangemangen utmärks i allmänhet av att när placeraren säljer målföretaget ordnas finansieringen på nytt, exempelvis så att köparen förutom att betala en köpesumma för fastighetsbolagets aktier också förbinder sig att finansiera betalningen av målföretagets bolagsskuld till säljaren eller att köparen betalar en särskild ersättning till säljaren som motsvarar säljarpartens fordran på målföretaget.

Temporära överlåtelseskattelättnader vid bolagisering av kommuners fastighetsförmögenhet

Enligt 10 § i lagen om överlåtelseskatt är kommunerna inte skyldiga att betala överlåtelseskatt vid fastighetsförvärv. Men skattefriheten gäller inte aktiebolag som kommunen äger, utan dessa är precis som andra bolag skyldiga att betala överlåtelseskatt. I 43 a—43 c i lagen om överlåtelseskatt föreskrivs om temporära skattelättnader i samband med bolagisering av kommuners fastighetsförmögenhet. Bestämmelserna gäller fram till slutet av 2012.

Lagens 43 a § gäller överlåtelser där en kommun eller ett bolag som kommunen äger

under åren 2008–2012 överlåter en hyreshusfastighet, en bostadsrättshusfastighet eller aktier i ett hyreshus- eller bostadsrättshusbolag som den äger till ett aktiebolag som en eller flera kommuner äger eller som ett sådant bolag äger och om kommunen som vederlag får aktier i det mottagande bolaget. Genom lag förlängdes tillämpningstiden för den skattelättnad med samma innehåll som varit i kraft 2004–2007.

Skattefriheten gäller objekt för vilka Statens byggnadsfond, eller i vissa ombyggnadsfall kommunen, har beviljat lån eller räntestöd av statens medel. Ett ytterligare villkor är att de begränsningar av användning och överlåtelse som hänför sig till statsstödet gäller.

Skattefriheten förutsätter att kommunen eller flera kommuner tillsammans direkt eller indirekt äger minst 90 procent av den fastighet eller de aktier som överläts eller av det mottagande bolagets aktier.

Syftet med skattefriheten har varit att ge kommunerna möjlighet att utveckla ägarstrukturerna inom sitt hyresbostadsbestånd och förvaltningen av det genom att det gjorts möjligt för dem att bolagisera kommunalt ägda hyreshus utan att behöva betala överlåtelseskatt för överlåtelsen. En särskild bestämmelse har behövts i synnerhet därför att kommuner inte kunnat genomföra bolagisering av sitt hyresbostadsbestånd och bli befriade från överlåtelseskatt genom så kallad verksamhetsöverlåtelse, som tillämpas av privata aktiebolag.

Lagens 43 b § tillkom i samband med lagen om en kommun- och servicestrukturreform (169/2007). Skattefriheten gäller överlåtelser under perioden 2007–2012 där en kommun eller samkommun eller ett av dem ägt aktiebolag som äger och förvaltar fastigheter för fullföljande av en genomförandeplan som avses i 10 § i lagen om en kommun- och servicestrukturreform överlåter en fastighet som huvudsakligen har varit i direkt användning inom de kommunala väsenden som nämns i paragrafens 1 mom. Skattelättnaden förutsätter att överlåtelsen sker för de användningsändamål som nämns i bestämmelsen och till ett fastighetsbolag som ägs av en eller flera kommuner eller av en samkommun mot aktier i fastighetsbolaget. Enligt 2 mom. gäller

skattefriheten på motsvarande sätt överlåtelse av aktier i ett fastighetsaktiebolag om lokalerna används i enlighet med 1 mom.

Syftet med reformen har varit att främja ändamålsenliga arrangemang för förvaltningen av lokaler i samband med sådana regleringar som kommun- och strukturreformen har föranlett.

Lagens 43 c § reglerar de fall där en kommun, en samkommun, ett privat samfund eller en privat stiftelse åren 2007–2012 överlåter en fastighet som den äger till en förening, en stiftelse eller ett privat aktiebolag mot aktier i det som bedriver verksamhet enligt tillstånd som avses i yrkeshögskolelagen (351/2003) och enligt tillstånd att ordna utbildning som avses i lagen om yrkesutbildning (630/1998) samt i lagen om yrkesinriktad vuxenutbildning (631/1998). En förutsättning för skattefriheten är att den överlåtna fastigheten i huvudsak används för verksamhet för vilken mottagaren har fått tillstånd. Lättnaden gäller på motsvarande sätt överlåtelse av aktier i ett fastighetsaktiebolag som berättigar att besitta lokaler i sådan användning som avses här. Vidare gäller lättnaden överlåtelse av en fastighet som används av kommunens skolväsende till en ovan avsedd förvärvare.

Det finns ytterligare vissa förutsättningar som är knutna till lagen om finansiering av undervisnings- och kulturverksamhet (635/1998) samt till lagen om yrkesinriktad vuxenutbildning eller för arbetskraftspolitisk vuxenutbildning enligt lagen om offentlig arbetskraftsservice (1295/2002). Syftet med dessa krav har varit att skattelättnaderna inte ska omfatta fastigheter som används för yrkeshögskolornas avgiftsbelagda verksamhet och inte heller fastigheter som hänför sig till yrkesutbildningen och som huvudsakligen används för annan avgiftsbelagd serviceverksamhet än för yrkesinriktad tilläggsutbildning eller arbetskraftspolitisk vuxenutbildning.

2 Bedömning av nuläget

Under årens lopp har skattebasen för överlåtelseskatt vid överlåtelse av aktier i bostadsaktiebolag och andra fastighetsbolag blivit allt smalare. Det finns många orsaker till denna utveckling. För det första har verk-

samhetsmodellerna och finansieringsarrangemangen vid nyproduktion av bostäder ändrats. Bolagslåneandelarna har blivit allt större och kan vid bostadsbyggande uppgå till rent av 85 procent av det så kallade skuldfria priset. I allmänhet är skuldandelen dock 30-50 procent. Samtidigt har rättspraxis när det gäller behandlingen av bolagslån vid överlåtelsebeskattning lindrats och tolkningen har utvidgats till att omfatta också betalningar till byggnadsfonder och betalningar av kortfristiga bolagslån.

Den allt snävare skattebasen har i viss mån varit en följd av att den nya lagen om bostadsaktiebolag trätt i kraft. Genom lagen ändrades definitionen av bostadsaktiebolag så att till och med en egnahemsfastighet som består av endast en bostad kan bildas till ett bostadsaktiebolag. Under den gamla bostadsaktiebolagslagens tid krävdes det fler bostäder, i praktiken åtminstone två.

Utvecklingen har lett till att skillnaderna i beskattningspraxis har blivit extra tydlig eftersom man har tillämpat olika skattesatser för fast egendom beroende på om den ägs direkt eller genom ett bolag.

Den nuvarande behandlingen av bolagslån vid överlåtelsebeskattningen är icke-neutral jämfört med direkt fastighetsägande, där den som åtar sig ansvar för säljarens skuld i samband med ett fastighetsköp blir skyldig att betala skatt för denna skuldandel, som anses vara en del av vederlaget. Det håller inte i längden att motivera den skillnad som görs i beskattningshänseende med att det vid köp av bostadsbolagsaktier inte är fråga om säljarens utan bolagets skuld, eftersom det ansvar för bolagsskulden som vid köptillfället belastar aktierna i praktiken övergår från säljaren till köparen.

När skatten beräknas enbart på köpesumman utan att skuldandelen beaktas försätts också de som köper en bostad i ett bostadsaktiebolag i en ojämlig ställning eftersom den skatt som ska betalas beror på hur byggandet har finansierats.

Behandlingen av betalda bolagslåneandelar vid överlåtelsebeskattningen är inte heller konsekvent jämfört med hur man ser på åtgärden vid inkomstbeskattningen. Även om överlåtelseskatt endast betalas på köpesumman räknas en betald bolagslåneandel i all-

mänhet som en del av anskaffningsutgiften för aktierna, som vid beräkning av skattepliktig överlåtelsevinst dras av från överlåtelsepriset. Denna aspekt är betydelsefull när det är fråga om en placeringsbostad eller när villkoren för skattefrihet för försäljningsvinst vid försäljning av egen bostad inte annars uppfylls. Ett lån som en delägare tar för att betala ett bolagslån som belastar aktier som delägaren förvärvar som egen bostad betraktas som bostadsskuld, och räntorna är därmed avdragbara vid inkomstbeskattningen. På grund av den beskattningsmässiga förmån som hänför sig till räntorna ligger det i delägarens intresse att betala hela bolagslånet på en gång, vilket också är rådande praxis.

Det som sägs ovan gäller på motsvarande sätt delägare i ömsesidiga fastighetsbolag. I fråga om ränteavdrag för bostadslån blir detta aktuellt vid försäljning av aktier som berättigar till besittning av en bostad i fastighetsaktiebolaget.

Det finns också skäl att beakta att rådande praxis vid bostadsköp är att det procentbaserade förmedlingsarvodet räknas på det skuldfria priset, där alltså bolagslåneandelen har lagts till köpesumman. Det skuldfria priset måste också av denna anledning definieras och parterna i förmedlingsavtalet måste godkänna priset som en grund för förmedlingsarvodet. I huvudstadsregionen ligger förmedlingsarvodena i snitt över 4 procent.

Temporära överlåtelseskattelättnader vid bolagisering av kommuners fastighetsförmögenhet

Under den tid bestämmelserna i 43 a och 43 c § i lagen om överlåtelseskatt har varit i kraft har kommunerna inte i praktiken hunnit genomföra alla planerade ägar- och strukturarrangemang.

Sådan skattelättnad för strukturarrangemang gällande fastighetstillgångar i samband med kommun- och strukturreformen som avses i lagförslagets 43 b § hänger samman med lagen om en kommun- och servicestrukturreform vars giltighetstid löper ut i slutet av 2012. Lagen ändrades genom en lag som trädde i kraft den 4 maj 2011 bl.a. så att strukturarrangemang inom socialväsendet kan flyttas till efter lagens tillämpningstid,

eftersom lagens samarbetsförpliktelser ska tillämpas på socialvårdens uppgifter från början av 2015.

I samma sammanhang ändrades socialvårdslagen (710/1982) bl.a. så att till den fogades en temporär 2 a § enligt vilken statsrådet på ansökan av en kommun kan besluta att kommunen kan avvika från skyldigheten enligt 5 § 3 mom. och 15 § 3 mom. i lagen om en kommun- och servicestrukturreform att överföra uppgifter inom socialvården till ett samarbetsområde. En förutsättning är att kommunerna i enlighet med socialvårdslagen 2 a § 1 mom. 1 punkten har fattat beslut om planering av en sammanslagning av kommuner enligt 5 § 1 mom. i kommunindelningsslagen (1698/2009) eller att de har i enlighet av socialvårdslagen 2 a § 1 mom. 2 punkten beslutat att utreda möjligheten att tillsammans sköta primärvården och socialvården på det sätt som föreskrivs i lagrummet. En förutsättning är vidare att avsikten är att strukturarrangemangen ska genomföras senast den 1 januari 2017.

Enligt statsminister Jyrki Katainens regeringsprogram ska regeringen genomföra en riksomfattande kommunreform och förnya servicestrukturen inom social- och hälsovården som en del av reformen av kommunstrukturen. Kommunerna fick hösten 2011 beskedet att separata förhandlingar om uppfyllande av ramlagens förpliktelser inte inleddes med kommunerna på grund av kommunreformen och reformen av social- och hälsovården. I juni slog regeringen i sin aftonskola fast att statsrådet dock vid behov i enlighet med ramlagens 15 § ålägger kommunerna att följa samarbetsbeslut som de fattat. Avsikten är att utnyttja lagens befogenheter i situationer där en avveckling av samarbetet kunde äventyra ordnandet av service.

Kommunerna har på grundval av kommun- och servicestrukturreformen beslutat stegvis omorganisera skötseln av framför allt socialvårdsuppgifterna. I samband med den omstrukturering av kommunernas socialvårdsuppgifter som enligt ramlagen och socialvårdslagen ska genomföras efter 2012, senast den 1 januari 2017, kan det fortfarande förekomma behov att reglera också ägarstrukturerna för de fastighetstillgångar som ska disponeras för dessa funktioner.

Om skattelättnaderna skulle upphöra att gälla skulle kommunerna drabbas av tilläggskostnader för bolagisering av fastighetsägandet, vilket skulle försvåra strukturella åtgärder i kommunerna och inom kommunsektorn.

3 Föreslagna ändringar

I sitt rambeslut om statsfinanserna för åren 2013—2016 gick regeringen för att stärka statsfinanserna in för att höja överlåtelseskattprocenten för aktier i bostadsaktiebolag och andra fastighetsbolag från den allmänna procenten på 1,6 procent för värdepapper till 2,0 procent. Dessutom beslöts att skuldandelen ska räknas in i skattebasen. Dessa ändringar beräknades inbringa ytterligare 80 miljoner euro i skatteintäkter.

Utöver de fiskala mål som kopplades till ändringen var avsikten att den skulle minska skillnaderna i överlåtelseskattbördan mellan å ena sidan direkt ägda fastigheter och å andra sidan indirekt via ett bolag ägda fastigheter.

Bestämmelserna om den förhöjda skattesatsen för bostadsaktiebolag och andra fastighetsbolag föreslås bli intagna i ett nytt 3 mom. i 20 § och bestämmelser om att bolagslån ska räknas in i grunden för överlåtelseskatt i nya 4 och 5 mom.

Förvärvarens betalning och betalningsåtagandet som skattegrund

De ovan refererade avgörandena i högsta förvaltningsdomstolen, som krympte skattebasen, gällde alla bostadsaktiebolag. Men de rättsregler som framgick av avgörandena begränsar sig inte i alla avseenden endast till överlåtelse av aktier i bostadsaktiebolag eller andra fastighetsaktiebolag.

Enligt tidigare rättspraxis inräknades i köpesumman också sådana prestationer som förvärvaren i enlighet med köpebrevet åtog sig att fullgöra till tredje part, vilket också de medlemmar av högsta förvaltningsdomstolen som utgjorde minoriteten i avgörandet HFD 2007:75 påminner om. Denna princip, som högsta förvaltningsdomstolen avvek från i sitt avgörande, hade enligt vedertagen praxis

gällt överlåtelse som omfattades av överlåtelsebeskattningsbestämmelserna. Den begränsning av skattebasen som följde på avgörandet har därmed kommit att gälla överlåtelser av värdepapper i allmänhet.

Redan ett tidigare avgörande, högsta förvaltningsdomstolens avgörande 9.5.1997, liggare 1112, hade krympt skattebasen vid överlåtelse av så kallade affärsaktier. I detta avgörande ansågs en låneandel som målföretaget hade betalt till säljaren inte som en skattegrund, trots att förvärvaren i köpebrevet hade åtagit sig att svara för att bolaget betalar skulden till överlåtaren och förvärvaren hade finansierat betalningen av skulden genom att i detta syfte bevilja ett lån till målföretaget.

För att trygga en tillräckligt bred skattebas i allmänhet, såväl i fråga om bostadsaktiebolag som andra fastighetsaktiebolag och affärsaktier, föreslås att 20 § 1 mom. som gäller skattegrunden vid överlåtelse av värdepapper ändras så att den motsvarar det rättsläge som rådde tidigare.

Enligt förslaget ska som vederlag utöver en nämnd köpesumma betraktas en betalning som förvärvaren i enlighet med villkoren i överlåtelseavtalet har gjort samt ett betalningsåtagande som förvärvaren i enlighet med villkoren i överlåtelseavtalet har påtagit sig ansvar för. En förutsättning är att betalningsåtagandet kommer överlåtaren till godo. Som exempel på ett sådant åtagande kan nämnas att förvärvaren betalar målföretagets i överlåtelseavtalet nämnda skuld genom att finansiera den, vilket var fallet i det ovan nämnda avgörandet 9.5.1997 liggare 1112, eller genom att betala en särskild ersättning för överföring av säljarens fordran. Väsentligt i sådana fall är att säljaren av köparen får en faktisk betalning också på det främmande kapital som säljaren har placerat i bolaget. I realiteten betalar köparen då målföretagets bolagslån, dvs. det så kallade skuldfria priset, till säljarparten. Avtalsvillkor av denna typ förekommer både på kontorsfastighetsmarknaden och i samband med försäljning av affärsaktier i samband med företagsköp.

När köparen åtar sig ansvaret för säljarens skuld har detta enligt gängse uppfattning ansetts som vederlagsbetalning trots att betalningen sker till en tredje part men i säljarens

intresse. Förvärvarens på överlåtelseavtalets villkor baserade betalning till eller betalningsåtagande gentemot tredje part föreslås på motsvarande sätt betraktas som vederlag, om åtgärden kommer överlåtaren till godo.

Betalningen eller betalningsåtagandet behöver inte komma överlåtaren till godo direkt utan det räcker med att så sker indirekt via någon annan, t.ex. någon som överlåtaren har intressegemenskap med exempelvis genom bestämmande inflytande. Om målföretaget har finansierats av ett finansieringsbolag som hör till samma koncern som överlåtaren och förvärvaren betalar målföretagets skuld till finansieringsbolaget, skulle det röra sig om en sådan betalning till tredje part som ska betraktas som vederlag.

Ett målbolags åtagande att betala ett lån till en bank kan inte anses komma säljaren till godo enbart på den grunden att säljaren ställt borgen för lånet. Om målföretaget är solvent och skulle kunna betala lånet utan att borgensansvaret realiserar, kan det inte anses att betalningen av lånet kommer säljaren till godo.

Vid komplicerade företagsköp som involverar fastighetsplaceringar eller affärsföretag kan det förekomma att i köpeavtalet tas in avtalsvillkor som inte har någon ekonomisk koppling till överlåtaren utan som endast tar sikte på att reglera det inbördes förhållandet mellan förvärvaren och tredje part och som har tagits med som avtalsvillkor för att ägarbytet har faktiska konsekvenser för dessa utomstående. Som exempel kan nämnas en situation där målföretaget har finansierats av ett utomstående finansinstitut som inte har någon ekonomisk koppling till överlåtaren men som yrkar på att överlåtelseavtalet ska innehålla krav på förvärvaren eftersom finansinstitutet ifrågasätter förvärvarens solvens, vilket i sin tur kan återverka på målföretagets betalningsförmåga.

Den omständigheten att villkoren i avtalet mellan överlåtaren och förvärvaren föreskriver om betalningar eller betalningsåtaganden gentemot tredje part är därför inte direkt ett indicium för att betalningen eller åtagandet ska anses som vederlag för vilket skatt ska betalas. Eftersom bl.a. avtalsfriheten för med sig att det är omöjligt att göra en uttömmande förteckning över alla åtaganden som kan ak-

tualiseras i olika avtalssituationer och som ska anses komma överlåtaren till godo, är det motiverat att i osäkra fall avtala direkt mellan förvärvaren och tredje part om betalningar och betalningsåtaganden av detta slag. Det finns å andra sidan skäl att understryka att om en särskild handling om en betalning som ett överlåtelsevillkor som de facto kommer överlåtaren till godo görs upp i syfte att undvika skatt, kan också överlåtelseskattelagens bestämmelser om undandragande av skatt bli tillämpliga.

När det gäller köp av bostadsaktier skulle ett åtagande som ska betraktas som vederlag kunna komma i fråga exempelvis när förvärvaren enligt ett avtal med grynderentreprenören eller byggherren övertar ansvaret för en betalning till byggnadsfonden, vilket på det sätt som ovan beskrivits tidigare, om betalningsåtagandet utgjorde ett villkor i överlåtelseavtalet, ansågs vara en skattegrund innan rättspraxis ändrades på denna punkt. Betalningen kommer direkt bostadsaktiebolaget till godo men indirekt överlåtaren till godo.

Ett exempel på ett betalningsåtagande som inte ska betraktas som vederlag är den passus som ofta förekommer i köpebrev om bostadsaktier och som innebär att köparen åtar sig ansvaret för betalning av senare bolagsvederlag. Betalningsåtagandet kommer inte säljaren till godo eftersom denne efter att äganderätten har övergått inte heller annars skulle vara skyldig att betala bolagsvederlag.

Inte heller exempelvis i en situation där en grynderentreprenör har ingått ett entreprenadavtal med ett bostadsaktiebolag eller något annat fastighetsaktiebolag och säljer bolagets aktiestock till en tredje part, med ett avtal där det nämns att entreprenadavtalet innebär förpliktelser för målföretaget, kan betalningsåtagandet anses vara ett vederlag. Entreprenadavtal, liksom över huvud taget med sådana jämförbara leveransavtal, innebär implicit en motprestation av en annan part.

Definition av fastighetsbolag som omfattas av den höjda skattesatsen

Enligt förslaget till 20 § 3 mom. 1 punkten ska den höjda skattesatsen på 2,0 procent för det första tillämpas på ägarbyten som gäller

aktier i bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsaktiebolag samt andelar i bostadsandelslag.

Som konstateras ovan saknar lagen en definition av begreppen bostadsaktiebolag och ömsesidigt fastighetsbolag. Inte heller i detta sammanhang finns det något absolut behov av definitioner eftersom förslaget går ut på att bestämmelserna i alla sammanhang ska tillämpas på dem liksom på andra fastighetsaktiebolag. För att det ska vara lättare att få en bild av bestämmelsernas tillämpningsområde är det emellertid motiverat att bolagen räknas upp i olika punkter i 3 mom. För den skull och i synnerhet för att en ny term tas i bruk, dvs. ömsesidiga fastighetsaktiebolag, föreslås det att i 20 § 6 mom. tas in en preciserande bestämmelse enligt vilken som bostadsaktiebolag också ska betraktas ett sådant före den 1 mars 1926 registrerat aktiebolag som avses i 1 kap. 1 § 2 mom. i lagen om bostadsaktiebolag (1599/2009) och som ömsesidigt fastighetsaktiebolag ett sådant i 28 kap. 2 § i lagen om bostadsaktiebolag avsett fastighetsaktiebolag i vars bolagsordning bestäms att lagen om bostadsaktiebolag inte ska tillämpas på bolaget.

Preciseringar påverkar inte tillämpningsområde av förslagna bestämmelser eftersom bostadsaktiebolag och ömsesidigt fastighetsbolag ska i alla fall utföra de kännetecken som avses i 20 § 3 mom. 2 punkten.

Enligt förslaget till 20 § 3 mom. 2 punkten ska bestämmelserna om både skattesats och de ändringar som refereras nedan och som gäller behandlingen av andel av bolagslån också tillämpas på ägarbyten i andra fastighetsbolag.

En bred skattebas är nödvändig för att uppnå syftet med reformen och en neutral beskattning. Om tillämpningen av bestämmelserna skulle begränsas enbart till bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsbolag skulle de i många fall lätt kunna kringgås eftersom bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsbolag kan omvandlas till icke-ömsesidiga fastighetsbolag genom en ändring av bolagsordningen. Det finns därför ingen anledning att tillmäta denna formella omständighet någon avgörande betydelse vid överlåtelsebeskattningen.

När de föreslagna ändringarna utsträcks också till icke-ömsesidiga fastighetsbolag kommer bland annat bolag som förvaltar affärsdrivande koncerners till anläggningstillgångarna hänförliga fastigheter samt fastighetsplaceringsbolag som inte har någon särskild fördel av att bedriva sin affärsverksamhet i form av ett ömsesidigt fastighetsbolag att omfattas av de nya bestämmelserna.

Enligt förslaget till 20 § 3 mom. 2 punkten ska som fastighetsbolag som utöver bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsbolag omfattas av de nya bestämmelserna betraktas aktiebolag vilkas huvudsakliga verksamhet de facto är att äga eller besitta fast egendom. Med besittande av fast egendom avses att besitta egendom, i praktiken mark, på grundval av arrenderätt.

Definitionen kräver inte att verksamheten består enbart av att äga och besitta fast egendom. Ett affärsdrivande bolag skulle dock inte omfattas av begreppet endast på den grunden att det med hänsyn till omfattningen av sin verksamhet har till och med betydande fastighetsinnehav. Om affärsverksamheten är ringa i jämförelse med fastigheternas värde bör situationen omprövas. Ett bolag ska inte kunna undgå fastighetsbolagsstatus exempelvis i en situation där det dels disponerar sina fastigheter, dels i viss utsträckning erbjuder samma service till andra företag. Ett bolag vars affärsverksamhet minskar eller avslutas kan som en följd därav bli ett sådant fastighetsbolag som avses i bestämmelsen, om dess verksamhet inskränks till att äga och hyra fastigheter som ingått i dess anläggningstillgångar och använts i affärsverksamheten eller, exempelvis i fråga om byggnadsföretag, fastigheter och fastighetsaktier som hört till företagets omsättningstillgångar.

Den föreslagna definitionen av andra fastighetsaktiebolag motsvarar definitionen i 6 b § i lagen om beskattning av inkomst i näringsverksamhet (360/1968) av skattefrihet vid överlåtelse av i anläggningstillgångarna ingående aktier. Dessa överlåtelser har lämnats utanför skatteplikten. Vid tolkningen av föreslagna 20 § 3 mom. 2 punkten i lagen om överlåtelseskatt kan därför också den rätts- och tillämpningspraxis återopas som uppkommit i samband med nämnda 6 b §.

Bedömningen av när ett fastighetsägande bolag som har bedrivit affärsverksamhet omvandlas till ett fastighetsbolag efter att ha upphört med sin egentliga affärsverksamhet kan emellertid inte ske direkt utifrån tolkningar som gjorts i samband med inkomstbeskattning. Vid inkomstbeskattningen hänger gränsdragningen samman med om det är näringskattelagen eller inkomstskattelagen som ska tillämpas på bolaget. Valet av tillämplig lag har många beskattningsrelaterade konsekvenser för bolaget. Det att ett bolag som äger fastigheter upphör med sin näringsverksamhet innebär inte automatiskt att beskattningen ska verkställas enligt näringskattelagen, utan i beskattnings- och rättspraxis bedöms situationen i ett längre perspektiv från företagets synpunkt. Relevant för överlåtelsebeskattningen är överlåtelseobjektet vid överlåtelsepunkten, sett ur den skattskyldige köparens synvinkel. I princip borde den sist nämnda bedömningen inte påverkas av vilken typ av verksamhet målföretaget har bedrivit tidigare.

Enligt 20 § 3 mom. 3 punkten ska bestämmelserna dessutom tillämpas på aktier i aktiebolag vars huvudsakliga verksamhet de facto är att äga eller besitta aktier eller andelar som avses i 1 eller 2 punkten eller att direkt eller indirekt äga eller besitta sådana eller i Finland belägna fastigheter. Avsikten med bestämmelsen är att förhindra undandragande av skatt genom holdingbolagsstrukturer.

Bolagslån vid överlåtelse av aktier i bostadsaktiebolag och i ömsesidiga fastighetsaktiebolag

Förslaget till ändring av 20 § 1 mom. om skattegrunden gäller bland annat situationer där förvärvaren åtar sig att ansvara för säljarens skuld eller någon annan skuld på ett sådant sätt att åtagandet kommer överlåtaren direkt till godo och åtagandet grundar sig på ett uttryckligt villkor i överlåtelseavtalet.

När det gäller fastighetsaktier är förslagets utgångspunkt att bolagslån ska inräknas i vederlaget i ännu större utsträckning än nu, så att i det vederlag som betalats för aktierna och på vilket skatten beräknas, utöver den egentliga köpesumman räknas också den del av ett

bolagslån som belastar de överlåtna aktierna och som delägaren är berättigad eller skyldig att betala till bolaget trots att något uttryckligt villkor om detta inte ingår i köpebrevet, vilket tillämpningen av 20 § 1 mom. förutsätter.

I 20 § 3 mom. föreskrivs om inräknande av bolagslån i skattegrunden. Som vederlag ska betraktas även bolagslåneandelar som belastar aktierna och som delägaren har rätt eller skyldighet att betala till bolaget på grundval av bestämmelser i bolagsordningen, bolagsstämmebeslut eller något annat avtal eller åtagande eller som delägaren har betalt i samband med överlåtelsen.

I fråga om bostadsaktier förutsätter detta i praktiken att skatten beräknas på det så kallade skuldfria priset.

Från ekonomisk synpunkt motsvarar situationen ett förfarande där förvärvaren åtar sig ansvar för överlåtarens skuld, vilket på det sätt som konstateras ovan enligt vedertagen praxis tidigare har ansetts vara en del av vederlaget och därmed också en grund för överlåtelseskatten.

I bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsbolag grundar sig delägarnas ansvar för bolagets skulder normalt på bestämmelser i bolagsordningen.

Avsikten är att sådana skulder ska beaktas som belastar de köpta aktierna och som delägaren har rätt eller skyldighet att betala till bolaget, men däremot inte andra skulder eller poster av främmande kapital som upptagits i bolagets balansräkning. Sådana bolagsskulder ska inte beaktas som delägaren inte är berättigad att betala som en låneandel eller i form av finansieringsvederlag och som därmed inte kan belasta vissa bestämda aktier. Som exempel på sådana kan nämnas lån som bolaget upptagit för att balansera sin löpande ekonomi.

Det är lätt att genom ett disponentintyg få reda på vilken låneandel som i samband med ett köp belastar bostadsaktier. Säljaren och det förmedlingsföretag som tagit emot ett förmedlingsuppdrag har rätt att få disponentintyg. I förordningen om grunderna för mätning av aktielägenhetens ytor och om disponentintyg (365/2010) finns bestämmelser om vad som ska framgå av ett disponentintyg. Enligt 4 § 11 punkten i förordningen ska i

disponentintyget antecknas låneandelarna för aktielägenheten, i det fall att aktieägaren har rätt att betala sin låneandel, specificerat enligt lån och med beaktande av underskott eller överskott i kapitalvederlaget vid betalningstidpunkten, samt uppgift om sådana lån som bolaget fattat beslut om men som inte lyfts också kommer att gälla aktielägenheten och i fråga om vilka den enskilda aktielägenhetens andel inte är känd. Enligt förordningen ska av disponentintyget sålunda framgå alla lån som bolaget tagit men av intyget kan endast konstateras de bolagslån som belastar aktierna och som delägaren har rätt att betala bort.

Ett lån som tagits för att exempelvis finansiera en grundlig reparation kan i allmänhet inte direkt belasta enskilda aktier utan detta är möjligt först sedan det slutliga lånefinansieringsbehovet har framgått efter att reparationen blivit klar. I sådana fall ska bolagslåneandelen inräknas i vederlaget endast om bolagsstämman eller bolagets styrelse vid den tidpunkt då skattskyldigheten uppkommer, dvs. när överlåtelseavtalet ingås, har definierat hur stor andel av lånet som belastar de enskilda aktierna och där det är klart att delägaren kan betala sin låneandel till bolaget med en gång eller i flera poster av låneandelen eller månatligen som finansieringsvederlag. I motsvarande situationer där delägaren har rätt eller är skyldig att betala sin andel av ett bolagslån till bolaget måste situationen bedömas enligt de omständigheter som var rådande när överlåtelseavtalet ingicks.

När det gäller överlåtelse av aktier i bostadsaktiebolag räknas skatten sålunda i praktiken på köpesumman plus den låneandel som enligt disponentintyget belastar aktierna vid den tidpunkt då köpet avslutas och som delägaren enligt disponentintyget har rätt att betala till bolaget.

Avgörande är att delägaren senast dagen för köpet genom bolagsstämmans eller styrelsens beslut fått rätt att betala bort den låneandel som belastar aktierna eller alternativt ålagts att betala den senare som finansieringsvederlag. Det saknar emellertid betydelse om den eller de återbetalningsdagar som bolagsstämman eller styrelsen bestämt, exempelvis en eller två per år, infaller först senare. Det är relativt sällsynt att återbetal-

ningsdagen sammanfaller med köpslutsdagen.

Genom den föreslagna bestämmelsen säkerställs det att det inte heller för ett sådant husbolags styrelse, som inte har någon utomstående disponent, inte blir oklart vilka lån som ska beaktas. Styrelsen måste veta om den eller bolagsstämman verkligen har gett vederbörande rätt att betala bort ett lån. Det måste då också klargöras vilka lån betalningsrätten gäller.

Skattebeloppet kan alltså inte bestämmas utifrån exempelvis kalkylerade ombyggnadskostnader.

Finansieringen av renoveringsprojekt sköts ofta via ett konto med kreditlimit. Också i sådana fall borde i det vederlag som ligger till grund för överlåtelseskatten inräknas de bolagslån som vid överlåtelsepunkten belastar aktierna, om delägaren enligt vad som anförs ovan har rätt eller skyldighet att betala bort dem, och inte t.ex. kreditlimitens maximalbelopp.

Ett undantag till det ovan nämnda utgör byggnadsfasens lån. Den andel av byggnadsfasens lån som belastar aktierna betraktas som vederlag, även om beslut om delägarnas rätt eller skyldighet att betala bolagslåneandelen inte har fattats. Bolagsstämmans eller styrelsens beslut om rätt eller skyldighet att betala bort lån behövs inte för att fastställa vilka lån som tas i beaktande.

De föreslagna ändringarna när det gäller bolagslån skulle inte ha någon betydelse för inkomstbeskattningen av ägare till hyresbostäder. Om de betalningar som delägarna gör till bolaget för att täcka renoveringskostnader behandlas som intäkter i bolagets bokföring, kan hyresvärden dra av betalningarna från sina hyresinkomster. Om bostadsaktiebolaget däremot fonderar betalningarna är det fråga om delägarens kapitalplacering, och denna dras som en del av anskaffningspriset för lägenheten av från överlåtelsepriset när den skattepliktiga överlåtelsevinsten räknas ut.

Ansvar för skatt vid fel i disponentintyg

Vid handel med bostadsaktier är det av avgörande betydelse att informationen i disponentintyget är korrekt och täckande. Om delägarens andel av bolagets lån börjar räknas in

i grunden för överlåtelseskatt blir disponentintyget allt viktigare. För att den skatt som ska betalas ska kunna utredas utifrån köpbrevet och disponentintyget i enlighet med målsättningen för denna proposition, ska den som utfärdar intyget vid behov i fråga om de lån som anges i intyget precisera också de faktorer som avgör om låneandelen ska räknas till vederlaget eller inte.

Om säljaren före köpslutet har gett köparen felaktiga uppgifter om bolagslåneandelen är köpet behäftat med ett fel och köparen är enligt lagen om bostadsköp berättigad till prisnedsättning.

I 7 kap. 1 § föreskrivs om säljarens regressrätt på grund av uppgifter som en företrädare för bostadssammanslutningen, t.ex. disponenten, har lämnat. Om säljaren av en bostad har blivit ansvarig för ett fel på grund av en uppgift som har ingått i ett disponentintyg som säljaren har lämnat till köparen eller som annars härrör från en företrädare för den sammanslutning vars aktier eller andelar köpet gäller, har säljaren rätt till skadestånd av sammanslutningen eller personen i fråga, om denna inte visar att vårdslöshet inte har förekommit när intyget eller uppgiften lämnades till säljaren. Enligt motiveringen i den regeringsproposition som låg till grund för lagen (RP 14/1994 rd) kan säljaren också kräva skadestånd av disponenten eller någon annan företrädare för den sammanslutning som orsakat skadan, t.ex. av ett disponentbolag som har skött disponentuppdraget.

Om bolagslån vid överlåtelsebeskattningen betraktas som en del av vederlaget innebär ett lån som i disponentintyget antecknats till ett för litet belopp till nackdel för köparen i praktiken samtidigt att också överlåtelseskatten kommer att betalas till ett för litet belopp.

Enligt 21 kap. 3 mom. 3 punkten i lagen om överlåtelseskatt ansvarar fastighetsförmedlaren och enligt 24 § 2 mom. bostadsaktiebolaget vid sidan av köparen för att överlåtelseskatten betalas till ett riktigt belopp, om en överlåtelse av aktier eller andelsbevis antecknats i aktieboken eller förteckningen över andelsbevis fastän ingen utredning över betald eller uppburen skatt har företetts.

Det är mycket ovanligt att man vid överlåtelser av bostadsaktier har blivit tvungen att uppbära skatt i efterskott när ett köp avslutats

genom en fastighetsförmedlare. Ansvarsbestämmelserna förefaller med andra ord vara effektiva. I praktiken har debiteringar riktats till förmedlarna närmast när skatten blivit helt och hållet obetald.

Strävan har varit att debitera den för skatten ansvariga som närmast är skyldig till att skatten inte har betalats. Förfarandet är lämpligt och det finns stöd för det i motiveringen till lagen om överlåtelseskatt (RP 121/1996 rd), där det i samband med överlåtelse av förstabostad understryks att debiteringen inte borde riktas till förmedlaren utan köparen, om den obetalda skatten beror på att denne har lämnat felaktiga uppgifter om att villkoren för skattefrihet uppfylls.

Samma princip bör också tillämpas i situationer när en partiell underlåtelse att betala skatt beror på felaktiga uppgifter i disponentintyget om bolagslån. Betalningen borde inte i sådana fall riktas till köparen eller förmedlaren om de handlat i god tro utan till bostadsaktiebolaget vars företrädare, dvs. disponenten, har handlat vårdslöst. De civilrättsliga reglerna innebär emellertid att det i praktiken blir disponenten, vars försummelse det är fråga om, som i sista hand får stå för de ekonomiska konsekvenserna av betalningen.

Bolagslån i andra fastighetsaktiebolag

Som det konstateras ovan förefaller möjligheten att fastställa delägarnas ansvar för bolagslån och deras rätt att betala hela den bolagslåneandel som belastar aktierna vara ett särdrag i bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsaktiebolag, som inte förekommer i andra fastighetsaktiebolag. Det är därför tänkbart att de föreslagna bestämmelserna om bolagslån begränsas till att gälla endast dessa bolagsformer. En sådan begränsning skulle kanske inte heller ha någon betydelse för hur man når de uppställda skatteintäktsmålen, i synnerhet om man utgår från en avkastningskalkyl som bygger på statisk uträkning.

Avvikande spelregler för andra fastighetsaktier skulle dock kunna leda till nya typer av finansiella arrangemang där bolagets skulder på ett konstgjort sätt läggs på delägarna i syfte att utnyttja de möjligheter som en avvikande beskattning medför. Syftet med sådana

arrangemang kunde vara att kringgå bestämmelserna i 20 § 1 mom. Det föreslås därför att bestämmelserna om bolagslån också ska tillämpas på överlåtelse av andra fastighetsaktier. I synnerhet med dessa situationer för ögonen föreslås i 20 § 4 mom. att som vederlag också ska betraktas bolagslåneandelen som belastar aktierna och som delägaren har rätt att betala till bolaget på grundval av något annat avtal eller åtagande än bestämmelser i bolagsordningen, ett bolagsstämmebeslut eller ett styrelsebestlut. Det att ett bolagslån de facto har betalats i samband med överlåtelsen skulle jämföras med betalningsskyldighet.

Om motsvarande avtalsarrangemang i undantagsfall skulle förekomma i andra än ömsesidiga fastighetsaktiebolag, är det fullt motiverat att i skattehänseende behandla dem på samma sätt som bostadsaktier vid överlåtelse. Det kan förekomma tolkningsproblem i dessa fall, eftersom det saknas en reglering som förenhetligar förfaringssätten och som motsvarar bestämmelserna i lagen om bostadsaktiebolag och lagen om bostadsköp. På årsnivå handlar det ändå sannolikt bara om några enstaka fall. Uppstår det oklarheter om beskattningen kan parterna utnyttja möjligheten till förhandsavgörande.

Bolagslån vid överlåtelse som kapitalinvestering eller utbetalning av medel

I överensstämmelse med vad som sägs ovan, ska skatt enligt 20 § 2 mom. beräknas på överlåtelse och annat förvärv som skett så som avses i 4 § 4 mom., dvs. som kapitalinvestering eller utbetalning av medel, utifrån den överlåtna egendomens gängse värde vid överlåtelseögonblicket. För konsekvensens skull föreslås det att bestämmelserna i 20 § 4 mom. om bolagslån tillämpas också i dessa fall när föremålet för överlåtelsen är aktier som avses i 20 § 3 mom.

Till 20 § 2 mom. föreslås ett nytt 2 mom. med stöd av vilket i dessa fall som skattegrund, utöver de överlåtna aktiernas gängse värde, ska betraktas den i 4 mom. avsedda andelen av bolagslån som belastar aktierna.

Försäljning av fastighetsaktier under byggnadsfasen

Den ovan föreslagna regleringen kan inte tillämpas direkt på nyproduktion där en stiftande delägare säljer aktier under byggnadsfasen eller tidigare. Det är allmänt förekommande att nya aktiebostäder marknadsförs i ett mycket tidigt skede av byggandet, när endast en liten del av de lån som upptas för att finansiera byggandet har lyfts vid den tidpunkt då köpeavtalet ingås. Under byggnadsfasen kvarstår bostadsaktiebolaget i allmänhet i byggherrens besittning till dess att objektet blivit färdigt. Vid en extraordinarie bolagsstämma, dvs. vid det så kallade besittningsöverlåtelsemötet, inväljs representanter för köparna i bolagets styrelse.

Bland annat av ovan nämnda skäl kan låneandelen inte beaktas så som den framstår vid den tidpunkt då köpebrevet undertecknas. Det är vidare skäl att observera att bostadsköp vid nyproduktion också vid överlåtelsebeskattnings behandlas på ett avvikande sätt, eftersom betalningstiden på två månader räknas från äganderättens övergång och inte från överlåtelseavtalets undertecknande, vilket annars är huvudregeln.

Enligt förslaget till 20 § 5 mom. ska, när ett bolags aktier säljs under byggnadsfasen, som vederlag betraktas den andel av bolagets alla lån som motsvarar de överlåtna aktierna när överlåtelseobjektet har blivit klart och godkänts för att tas i bruk, vilket i praktiken är den tidpunkt då äganderätten till aktierna övergår.

I andra fall än då en grynderentreprenör säljer bostadsaktier till konsumenter kan parterna avtala att äganderätten ska övergå redan innan byggnaden är färdig och tas i bruk. Därvid ska bolagets skulder vid tidpunkten för äganderättens övergång beaktas.

Till vederlaget hänförs också den skuldandel som belastar aktierna och som förvärvaren har betalt till dess att äganderätten övergått eller byggnaden blivit färdig och godkänts att tas i bruk.

När den andel som belastar de överlåtna aktierna räknas ut ska bolagets samtliga skulder beaktas, eftersom skulderna under byggnadsfasen i allmänhet i sin helhet har samband med förvärvet av markgrunden och själva byggandet. När det handlar om nyproduktion händer det sällan att det finns den typ av skötsellån i bolaget som skulle räknas in i

vederlaget om det var fråga om överlåtelse av aktier i ett gammalt bostadsaktiebolag.

Enligt bestämmelsen är det ändå möjligt att bolagets lån belastar olika slag av aktier på olika sätt. Om exempelvis garageaktier i bolagsordningen helt har befriats från vissa lån ska dessa lån inte anses belasta garageaktierna och de ska sålunda inte beaktas vid fastställande av överlåtelseskatten för garageaktierna.

Bestämmelsen om överlåtelse under byggnadsfasen ska enligt förslaget tillämpas också på överlåtelse av andra aktier än aktier i ömsesidiga fastighetsaktiebolag. Om bolagsordningen saknar bestämmelser om vederlagsgrunderna, vilket är fallet i fråga om icke-ömsesidiga fastighetsbolag, ska skulderna i sista hand anses belasta antalet överlåtna aktier i förhållande till bolagets alla aktier.

Förslaget ger anledning att också justera 21 § om betalningstidpunkten. Enligt paragrafens 2 mom. ska skatten betalas inom två månader från det att objektet har blivit färdigt och godkänts för att tas i bruk eller från tidpunkten för äganderättens övergång, bland annat om grynderentreprenören under byggnadsfasen säljer en bostad för att tas i bruk för första gången. Det föreslås att bestämmelsen kompletteras så att den ska tillämpas också på sådana överlåtelser som avses i 20 § 5 mom.

Vid försäljning av bostadsaktier under byggnadsfasen är det i allmänhet en stiftande delägare som uppträder som överlåtare. Förvärvaren av bostadsaktier kan emellertid redan innan byggnaden är färdig och äganderätten övergår själv överlåta sina på avtalet grundade rättigheter till någon annan. Enligt rättspraxis ska skatt betalas även för en sådan överlåtelse. Den föreslagna bestämmelsen om beaktande av bolagslån kan då inte tillämpas vid första överlåtelse, eftersom skulderna enligt bestämmelsen ska beaktas enligt situationen vid tidpunkten för äganderättens övergång eller tidpunkten då byggnaden är färdig, dvs. tidpunkter som infaller först senare. Skatten ska i dessa situationer vid första överlåtelser räknas enligt huvudregeln i 21 § 1 mom. utifrån ett vederlag som inte innefattar bolagslåneandelar. Detsamma gäller eventuella senare överlåtelser som sker före äganderättens övergång. Skatten ska enligt

förslaget betalas inom två månader från att aktierna överläts vidare. Bestämmelser som är tillämpliga på dessa situationer föreslås bli intagna i 21 § 2 mom. andra meningen.

Överlåtelse till utlänning av aktier i holdingbolag som förvaltar fastighetsplaceringar

Bestämmelsen i lagens 16 § 3 mom. enligt vilken lagens internationella tillämpningsområde har utsträckts till att gälla överlåtelse av aktier i bostads- eller fastighetsaktiebolag oberoende av om parterna är allmänt skattskyldiga i Finland eller ett utländskt finansinstituts filial gäller inte indirekta konstellationer där föremålet för överlåtelsen är aktier i ett bolag som äger aktier i ett bostadsaktiebolag eller fastighetsaktiebolag.

I konsekvensens namn är det motiverat att i det hänseende som det här är fråga om behandla aktier i ett sådant holdingbolag som förvaltar fastighetsplaceringar och som avses i 20 § 3 mom. 3 punkten i samma situation som aktier i bostadsaktiebolag eller fastighetsaktiebolag. Det föreslås därför att 16 § 3 mom. ändras så att skatt vid överlåtelse av aktier i ovan avsedda holdingbolag ska betalas på samma sätt som vid överlåtelse av aktier i bostads- eller fastighetsaktiebolag.

Skattens belopp påverkas inte av eventuella bolagslån som belastar holdingbolagets bostads- eller fastighetsaktier. Vid överlåtelse av aktier i holdingbolag kan som vederlag endast betraktas bolagslån som belastar holdingbolagets aktier, om villkoren i 20 § 4 mom. mot förmodan skulle uppfyllas. Det kan emellertid inte anses finnas affärsekonomiska grunder för sådana arrangemang och i praktiken skulle de knappast heller förekomma. Om däremot förvärvaren enligt villkor i köpebrevet betalar målföretagets skuld eller en del av den eller åtar sig ansvar för skulden ska betalningen eller åtagandet i överensstämmelse med den föreslagna huvudregeln i 20 § 1 mom. räknas in i skattegrunden.

Utländska holdingbolag

Eftersom lagen enligt dess 18 § inte ska tillämpas på överlåtelse av värdepapper som

emitterats av ett utländskt samfund, gäller bestämmelsen i 20 § 3 mom. 3 punkten endast inhemska holdingbolagsstrukturer.

Det är vanligt med utländska holdingbolagsstrukturer vid fastighetsplaceringar från utlandet till Finland. I allt större utsträckning har också inhemska placerare börjat använda sig av utländska holdingbolag vid fastighetsplaceringar i Finland. I bakgrunden ligger ofta skatteplaneringsaspekter, av vilka en är möjligheten att undgå överlåtelseskatt i Finland. Genom att grunda ett holdingbolag i en stat som inte har någon överlåtelseskatt på överlåtelse av fastighetsvärdepapper uppnår man besparingar i transaktionskostnaderna genom att ordna överlåtelsen av fast egendom i Finland eller av finländska fastighetsbolag så att man överlåter aktier i ett utländskt holdingbolag, som i sin tur äger den fasta egendomen eller fastighetsbolagen.

De föreslagna bestämmelserna ska på de grunder som anförts i fråga om inhemska holdingbolag också tillämpas på utländska holdingbolag som förvaltar fastighetsplaceringar. En bestämmelse om detta föreslås i 20 § 3 mom. 4 punkten, där det hänvisas till ett nytt 2 mom. i 18 §.

Ändringen innebär en utvidgning av den internationella tillämpningen av lagen om överlåtelseskatt och en bestämmelse om att värdepapper som ett utländskt holdingbolag har emitterat omfattas av överlåtelseskatten föreslås därför bli intagen i 18 § om utländska värdepapper. Enligt det 2 mom. som föreslås i paragrafen ska skatt med avvikelse från huvudregeln i paragrafens 1 mom. betalas för överlåtelse av värdepapper som emitterats av ett sådant utländskt samfund vars verksamhet de facto huvudsakligen är att direkt eller indirekt äga eller besitta fastigheter. Med tanke på situationer där ett utländskt holdingbolag har fastighetsplaceringar också annanstans än i Finland är ett ytterligare villkor att mer än 50 procent av bolagets sammanlagda tillgångar består av direkt eller indirekt ägande av fast egendom i Finland. Fastighetstillgångarnas andel av bolagets totala tillgångar ska enligt förslaget vara samma som i fråga om de samfund som avses i 10 § 10 punkten i lagen om inkomstskatt. Vinst som erhålls vid överlåtelse av aktier i dessa bolag betraktas som inkomst i Finland. Andelen av de totala

tillgångarna ska beräknas utifrån egendoms-posternas gängse värden.

Det är emellertid inte motiverat att utsträcka beskattningen till alla ägarbyten i sådana utländska holdingbolag som avses i bestämmelsen. Enligt förslaget ska bestämmelsen tillämpas endast i situationer där åtminstone en av parterna i överlåtelsen är allmänt skattskyldig i Finland eller en i Finland belägen filial inom ett sådant finansiellt institut som nämns i 16 § 1 mom.

Transaktionsskatter av typen överlåtelseskatt är rent nationella och det har inte skapats allmänt erkända internationella skatterättsliga principer som skulle gälla den territoriella tillämpningen av sådana skatter. Inom EU-området har transaktionsskatterna inte harmoniserats och man har inte heller genom mellanstatliga skatteavtal gått in för att undvika en sådan dubbelbeskattning som nationella överlåtelseskatter eventuellt kan ge upphov till.

Den allmänna utgångspunkten i många länder är att skatt uppbärs för överlåtelser av värdepapper som emitterats av samfund med huvudkontor i det aktuella landet. En alternativ princip till denna centrala så kallade emissionsprincip för definition av den territoriella tillämpningen av transaktionsskatten är den så kallade etableringsprincipen, enligt vilken skatt uppbärs om en transaktionspart är etablerad inom den aktuella statens territorium. Den finanstransaktionsskatt som EU-kommissionen har föreslagit grundar sig på etableringsprincipen.

I Finland tillämpas en kombination av dessa principer på ett sätt som krymper skattebasen såväl när det gäller en skatt som skulle grunda sig uteslutande på emissionsprincipen som ifall skatten skulle grunda sig enbart på etableringsprincipen. Utgångspunkten är att skatt uppbärs endast om det är fråga om värdepapper som emitterats av ett finländskt bolag och bara om åtminstone en av parterna är allmänt skattskyldig i Finland eller ett utländskt finansinstituts filial i Finland. På det sätt som beskrivs ovan är fastighetsvärdepapper ett undantag i detta avseende.

Från rättslig synpunkt finns det inga hinder för att utvidga det internationella tillämpningsområdet för lagen om överlåtelseskatt på det sätt som nu föreslås. Förslaget tryggar

den nationella skattebasen i fråga om överlåtelse av indirekt ägda fastigheter.

Jämställande av finländska öppna bolag och kommanditbolag med i Finland allmänt skattskyldiga

För att undvika tolkningsproblem föreslås en justering av lagens 16 § 1 mom., enligt vilket skatt inte ska betalas på överlåtelser om varken överlåtaren eller förvärvaren är allmänt skattskyldiga i Finland enligt inkomstskattelagen och inte heller ett i lagrummet avsett utländskt kreditinstituts värdepappersföretags eller fondbolags filial i Finland. Justeringen innebär att lagrummet kompletteras med en bestämmelse enligt vilken det som föreskrivs i lagen om allmänt skattskyldiga också tillämpas på finländska öppna bolag och kommanditbolag.

Trots att personbolag, dvs. öppna bolag och kommanditbolag, är juridiska personer är de inte separat skattskyldiga vid inkomstbeskattningen utan beskattningen av dessa bolag sker genom beskattning av bolagsmännen. Vid bedömning av om personbolag är allmänt eller begränsat skattskyldiga har graden av inhemskt ägande ingen betydelse. Vid överlåtelsebeskattningen saknar det å andra sidan betydelse om personbolagen inte är separat skattskyldiga vid inkomstbeskattningen. För klarhetens skull är det därför nödvändigt att det av 16 § uttryckligen framgår att finländska personbolag jämställs med i Finland allmänt skattskyldiga.

Temporära skattelättnader vid bolagisering av kommunernas fastighetstillgångar

I propositionen föreslås det att tillämpningsområdet för de skattelättnader som regleras i gällande 43 a—43 c § i lagen om överlåtelseskatt förlängs så att de är i kraft ännu 2013—2016. Förslaget bygger på ett initiativ från Finlands Kommunförbund.

Inga ändringar föreslås när det gäller villkoren för tillämpning av skattelättnaderna vad gäller 43 a och 43 c §.

Eftersom behovet av fortsatt skattelättnad enligt lagförslagets 43 b § i anslutning till sådana strukturarrangemang som avses i lagen om en kommun- och servicestrukturreform

endast gäller socialväsendet och hälso- och sjukvården, begränsas lättnaden till att gälla enbart fastigheter för sådant bruk. Hänvisningen till lagen om en kommun- och servicestrukturreform ändras med beaktande av att dess giltighetstid löper ut. Paragrafen ändras dessutom med anledning av att överföringarna av funktioner i fråga om socialväsendet inte grundar sig på en genomförandeplan. För närvarande har skattelättnaden begränsats till ägararrangemang för genomförandet av planen. Dessutom preciseras sista meningen i paragrafens 3 mom. så, att det utlåtande som avses där i stället för av inrikesministeriet ska avges av finansministeriet, som numera har hand om de kommunala frågorna.

Lagförslagets 43 a—43 c § gäller huvudsakligen överlåtelse av fastigheter eller fastighetsaktier till aktiebolag. Ett villkor är att överlåtelsen sker mot aktier i det mottagande bolaget, dvs. som en så kallad apportöverlåtelse. Skattelättnaderna är avsedda att tillämpas vid bolagisering av fastighetstillgångar som innebär att formen för ägandet ändras från direkt ägande av fastigheter eller fastighetsaktier till indirekt ägande via ett annat bolag. Lättnaderna gäller inte köp mot betalning i pengar, eftersom det då inte är fråga om byte av ägandeform utan om realisering av egendom. Det finns inga grunder som har samband med syftet med lättnaderna eller med kommunens skattebetalningsförmåga som talar för att skattelättnadsbestämmelserna skulle tillämpas i dessa fall. Det är ändå skäl att observera att om det vid bolagisering som vederlag utöver aktier i det mottagande bolaget betalas pengar eller någon annan form av vederlag, ska överlåtelseskatt betalas endast för dessa vederlag.

Villkoren för att skattelättnadsbestämmelserna ska kunna tillämpas bibehålls oförändrade också när det gäller användningen av överlåtelseobjekten, med undantag för sådan skattelättnad som avses i 43 b §, vars tillämpningsområde begränsas enligt vad som anförs ovan. Man har försökt formulera villkoren så att lättnaderna inte ska gälla objekt som används för inkomstbringande verksamhet. Bakgrunden till detta är dels den allmänna strävan efter ett neutralt bemötande i beskattningshänseende, dels artiklarna i fördra-

get om Europeiska unionens funktionssätt om statsbidrag. I dessa avses med inkomstbringande verksamhet bland annat uthyrning av bostäder på marknadsvillkor. Gränserna för skattelättnad har därför t.ex. i 43 a § dragits så att lättnaderna endast gäller socialt och understött boende i hyresbostäder, vilket bland annat innebär att vissa begränsningar i fråga om användning och överlåtelse måste gälla.

4 Propositionens konsekvenser

4.1 Konsekvenser för skatteinkomsterna

Effekten av den höjda skattesatsen i fråga om bostadsaktiebolags och ömsesidiga fastighetsaktiebolags aktier har beräknats med utgångspunkt i de uppgifter om aktielägenhetsköp som ingår i Skatteförvaltningens ASVA-system och som används för beräkning av beskattningsvärdet för bostadsaktier. Systemet inhämtar och upprätthåller uppgifter om bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsaktiebolag samt om dessa bolags lägenheter och lägenhetsinnehavare. År 2011 var den sammanlagda köpesumman för andra bostadsaktier än sådana som omfattas av skattefriheten för första bostäder 9 942 miljoner euro medan köpesumman för aktier i fastighetsaktiebolag var 488 miljoner euro. Med den nuvarande skattesatsen på 1,6 procent inflöt det inalles 166,9 miljoner euro av aktieöverlåtelser inom dessa bolag. En höjning av skattesatsen från 1,6 procent till 2,0 procent, dvs. med 25 procent, ökar de kalkylerade skatteintäkterna med inalles knappt 42 miljoner euro.

Effekten av det föreslagna nya sättet att hantera bolagslåneandelar vid handel med använda bostadslägenheter kan kalkyleras på basis av Skatteförvaltningens och Statistikcentralens uppgifter, som framgår av omsättningen av de aktielägenheter som ingår i ASVA-registret. Enligt dessa uppgifter var bolagslåneandelen vid aktielägenhetsköp 2011 i fråga om andra än första bostäder som omfattas av skattefriheten 782 miljoner euro, varav en överlåtelseskatt på 2,0 procent skulle utgöra 15,6 miljoner euro. Uppgifter om nyproduktion av bostadslägenheter saknas emellertid nästan helt, åtminstone när det

gäller stiftande delägars försäljning innan byggnaden blivit färdig.

När det gäller nyproduktion i bostadsaktiebolag har propositionens konsekvenser bedömts utifrån 2011 års uppgifter från Statistikcentralen. Statistikcentralen har uppgifter om 8 554 bostadsköp som avslutats 2011. Den sammanlagda köpesumman var 1 031 miljoner euro och den sammanlagda låneandelen 664 miljoner euro. Materialet upptar endast en del av de köp som genomfördes 2011. Enligt miljöministeriets bedömning blev ungefär 12 000 nya aktielägenheter färdiga 2012. Om låneandelen för alla dessa lägenheter i genomsnitt motsvarar Statistikcentralens material, skulle låneandelarna för nya bostadslägenheter 2012 vara inalles ungefär 950 miljoner euro och skatten räknat enligt en skattesats på 2,0 procent knappt 19 miljoner euro.

Effekterna av de föreslagna ändringarna skulle alltså i fråga om överlåtelse av bostadsaktier uppgå till totalt 76 miljoner euro.

För andra fastighetsaktiebolags del finns det inte tillgång till motsvarande uppgifter om köpesummor för aktier eller överlåtelseskattens belopp. De föreslagna ändringarna kan antas öka skatteintäkterna med några miljoner euro. Förslaget att räkna in bolagslån i skattegrunden skulle ha betydelse närmast i fråga om nyproduktion.

Förslaget i 20 § 1 mom. att utvidga skattegrunden till att omfatta förvärvarens betalningar och betalningsåtaganden till tredje part skulle öka skatteintäkterna med några miljoner euro både för icke-ömsesidiga fastighetsbolag och så kallade affärsaktier.

De förslag som gäller inhemska och utländska holdingbolag skulle i någon mån öka skatteintäkterna.

Det finns inga kalkyler över hur de temporära skattelättnaderna i anslutning till bolagiseringen av kommunernas fastighetstillgångar kommer att påverka skatteintäkterna.

Allt som allt beräknas de föreslagna ändringarna öka intäkterna av överlåtelseskatten med drygt 80 miljoner euro per år. På grund av de fördröjningar med betalningen av skatten som sammanhänger med överlåtelseskattesystemet skulle hela ökningen inte inflyta under 2013.

Det kan också antas att förslagen i någon mån tidigarelägger aktuella bostads- och fastighetsaktieköp innan lagen träder i kraft, vilket skulle öka skatteintäkterna under 2012 och i motsvarande mån minska dem under 2013.

Den uppskattade ökningen av skattintäkterna 2013 uppgår till 80 miljoner euro.

4.2 Konsekvenser för bostads- och fastighetsmarknaden

Med utgångspunkt i uppgifterna i skatteförvaltningens ASVA-system beräknas de föreslagna ändringarna öka bostadsköparnas överlåtelseskattkostnader vid köp av gamla bostadslägenheter med i genomsnitt en tredjedel, varav effekten av den höjda skattesatsen utgör ca 95 procent. Enligt tillgängliga uppgifter var bolagslåneandelen vid köp av gamla bostäder i genomsnitt cirka 6 procent. I enskilda fall kan beloppet vara betydligt större, exempelvis på grund av bolagslån i husbolag där man nyligen gjort stambyten.

När det gäller nyproducerade bostäder fördubblas bostadsköparnas överlåtelseskattkostnader om bolagslåneandelen antas vara 40 procent.

Propositionens konsekvenser på bostadsmarknaden är sålunda inte desamma för gamla bostäder som för nyproduktion.

Höjningen av skatteprocenten ökar flyttkostnaderna för hushåll som bor i ägarbostäder och minskar sålunda hushållens flyttbenägenhet. Följden blir att hushållen i större utsträckning kommer att bo bostäder som är olämpliga för dem och att bostadsbeståndet utnyttjas ineffektivt. Lagändringen kan också få konsekvenser för arbetskraftens rörlighet. Det är omöjligt att bedöma konsekvenserna från kvantitativ synpunkt. I flera yttranden över propositionen anses konsekvenserna bli betydande. Det är emellertid skäl att beakta att medan köpare av första bostad är befriade från överlåtelseskatt måste hushållen i en flyttningssituation i allmänhet också betala överlåtelseskatt och förmedlingsprovision för försäljningen av den gamla bostaden. Provisionen kan vara exempelvis tio gånger större än den föreslagna höjningen av överlåtelseskatten med 0,4 procent. Höjningen av transaktionskostnaderna kan sålunda på det

hela taget inte anses vara särskilt betydande i genomsnitt. I typfallet kommer överlåtelseskatten att finansieras med bostadslån, vilket innebär att den ekonomiska belastning som skatten orsakar fördelas över hela lånetiden. Från deras synpunkt som byter bostad kommer bostadsprisernas utveckling och räntnivån att ha en betydligt större ekonomisk betydelse än skattekostnaden.

Statens ekonomiska forskningscentral VATT har gjort bedömningen att den omständigheten att skattebasen breddas till att omfatta bolagslån kommer att påverka bostadsmarknadens verksamhet mindre än höjningen av skatteprocenten, eftersom utvidgningen av huvudsakligen berör nyproduktion. Enligt VATT:s bedömning kommer skärpningen av överlåtelseskatten i fråga om nyproduktion sannolikt inte att leda till en minskning av flyttbenägenheten, eftersom överlåtelseskatten inte kommer att bli en faktor som bromsar eller försnabbar ibruktagnaden av nya bostäder som står tomma. VATT har gjort bedömningen att utvidgningen av skattebasen kommer att minska betalningsviljan när det gäller nyproduktion och att sålunda sänka priserna på nyproducerade bostäder och minska byggbolagens vinster, sannolikt dock endast temporärt. Utvidgningen av skattebasen och höjningen av skattegraden kommer att minska bygginvesteringarnas lönsamhet, vilket kan leda till lägre byggande. Enligt VATT:s bedömning kommer konsekvenserna för bostadsproduktionen i praktiken att bli små eftersom byggandet koncentreras till attraktiva områden där bostadspriserna överstiger byggkostnaderna så klart att projekten sällan blir olönsamma endast på grund av en skattehöjning.

Propositionen kan anses dämpa prisstegringen på bostäder.

I yttrandena över propositionen framförs varierande åsikter om dess konsekvenser för bostadsmarknaden. I många bedömningar, t.ex. i miljöministeriets, anses det att utvidgningen av skattebasen kan få t.o.m. betydande konsekvenser för produktionen av nya bostäder och för byggbranschen.

Utvidgningen av skattebasen kommer åtminstone i en statisk granskning sannolikt att påverka marknaden för och byggandet av kontors- och handelslokaler samt fastighets-

investeringarna mer än bostadsmarknaden. Fastighetsinvesteringar finansieras i stor utsträckning med lån, eftersom lånehävtången gör det möjligt att öka avkastningen på det egna kapitalet. De högre transaktionskostnaderna inverkar negativt på fastighetsinvesteringarnas avkastning och kan få konsekvenser inte bara för byggvolymen utan kan också leda till att investeringarna omallokeras och därigenom minska andelen fastighetsinvesteringar i de institutionella investeringarnas portföljer. Utifrån de utlåtanden som inkommit kan man dock dra slutsatsen att kostnadsverkningarna av den skärpta beskattningen kan lindras genom utvecklande av affärsverksamhetsmodeller och finansieringsarrangemang. Också i dessa avseenden är det svårt att bedöma de kvantitativa konsekvenserna.

Ändringarna kommer sannolikt att leda till en viss ökning av efterfrågan på bostäder innan lagen träder i kraft.

4.3 Konsekvenser för Skatteförvaltningens verksamhet

Av de föreslagna ändringarna är de som gäller utvidgningen av skattebasen till att omfatta bolagslån den viktigaste från Skatteförvaltningens synpunkt. Om man ser på saken från administrativ synpunkt är det viktigt att köp av gamla lägenheter alltid utöver av andra handlingar grundar sig på ett disponentintyg, varav det framgår vilka bolagslån som belastar aktierna och som delägarna har rätt att betala såsom låneandel eller finansieringsvederlag.

I regel görs köpebreven redan i nuläget upp utifrån dessa handlingar, vilket innebär att de nya bestämmelserna om skattegrunden knappast föranleder nämnvärda tolkningsproblem när skatten ska bestämmas. Om den bolags-skuld som framgår av disponentintyget förändras under den tid köpet görs upp till följd av att lånet amorteras, beaktas detta i regel när köpesumman fastställs. Det är skäl att observera att merparten av köpen, uppskattningsvis 70—80 procent, sker genom en fastighetsförmedlare som också ansvarar för att skatten betalas till rätt belopp. När ett köp görs upp enbart mellan överlåtaren och förvärvaren ska förvärvaren visa upp både kö-

pebrevet och en överlåtelseskattedeklaration. Dessa gör det möjligt att kontrollera att skatten betalats till ett riktigt belopp. Vid behov kan Skatteförvaltningen också stödja sig på uppgifter i ASVA-registret, varav också framgår uppgifter om bolagslån vid tidpunkten för lägenhetsköp. I praktiken kommer de föreslagna ändringarna därför inte att kräva några nya utredningar av typen disponentintyg varken av de skattskyldiga eller av fastighetsförmedlingarna.

Köp av affärs- eller kontorslokaler övervakas utifrån överlåtelseskattedeklarationer och köpebrev samt de villkor som framgår av köpebrevet. Om delägarna i ett bolag sinsemellan har kommit överens om att ansvaret för ett bolagslån också bärs av delägarna, är det naturligt att överlåtaren och förvärvaren sinsemellan kommer överens om att ansvaret övergår på förvärvaren. Behovet av utredningar för att förverkliga skatteförvaltningens övervakning gäller därför fall av denna typ. Ovan har emellertid konstaterats att denna typ av bolagslån som belastar aktier är exceptionella i icke-ömsesidiga fastighetsbolag.

Om köparen däremot i överensstämmelse med villkoren i köpebrevet betalar bolagets skuld eller en del av den eller om köparen åtar sig ansvar för skulden ska betalningen/betalningsåtagandet med stöd av den föreslagna huvudregeln räknas in i skattegrunden.

5 Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Följande myndigheter och organisationer har yttrat sig om propositionen: AKAVA rf, Finansierings- och utvecklingscentralen för boendet (ARA), Asunto-, toimitila- ja ra-

kennuttajaliitto RAKLI ry, Finlands näringsliv EK rf, Finansbranschens centralförbund FK, Föreningen CGR rf, Centralhandelskammaren, Fastighetsförmedlarnas centralförbund rf, justitieministeriet, Familjeföretagarnas förbund rf, Rakennusteollisuus RT ry, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Finlands Disponentförbund rf, Finlands Fastighetsförbund rf, Finlands Kommunförbund, Finlands Egnahemsförbund rf, Suomen Veroasiantuntijat SVA, Suomen Vuokranantajat ry, Finlands Företagare rf, Upseeriliitto ry, Statens ekonomiska forskningscentral, Skatteförvaltningen och miljöministeriet.

Det som anförs i yttrandena har så långt möjligt beaktats i den fortsatta beredningen.

6 Samband med andra propositioner

Propositionen har samband med 2013 års budgetproposition och är avsedd att behandlas i samband med den.

7 Ikraftträdande

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2013. Lagens 43 a—43 c § föreslås gälla till och med den 31 december 2016.

Lagen ska tillämpas på överlåtelser som skett enligt avtal som ingåtts den dag lagen trädde i kraft eller därefter. Ett överlåtelseavtal anses ha ingåtts när det har undertecknats.

Med stöd av det som anförs ovan föreläggs riksdagen följande lagförslag:

Lagförslag

Lag**om ändring av lagen om överlåtelseskatt**

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om överlåtelseskatt (931/1996) 16 § 1 och 3 mom., 20 §, 21 § 2 mom. samt 43 a—43 c §,
av dem 16 § 1 mom. sådant det lyder i lag 232/2004, 43 a § sådan den lyder i lag 1064/2007, 43 b § sådan den lyder i lag 171/2007 och 43 c § sådan den lyder i lagarna 171/2007 och 526/2012, samt
fogas till 18 § ett nytt 2 mom. som följer:

16 §

Överlåtelser till utlänningar

Skatt ska inte betalas på överlåtelsen om varken överlåtaren eller förvärvaren är allmänt skattskyldig i Finland enligt inkomstskattelagen (1535/1992) och inte heller ett utländskt kreditinstitut, värdepappersföretags eller fondbolags filial i Finland. Vad som i denna lag föreskrivs om allmänt skattskyldiga i Finland tillämpas också på finländska öppna bolag och kommanditbolag.

Skatt ska dock betalas på överlåtelse av aktier i ett bostads- eller fastighetsaktiebolag eller andelar i ett bostads- eller fastighetsandelslag enligt vad som föreskrivs på annat ställe i denna lag. Detsamma gäller överlåtelse av aktier i aktiebolag som avses i 20 § 3 mom. 3 punkten.

18 §

Utländska värdepapper

Skatt ska emellertid betalas på överlåtelse av värdepapper som emitterats av ett utländskt samfund vars huvudsakliga verksamhet de facto är att direkt eller indirekt äga eller besitta fastigheter och vars sammanlagda tillgångar till mer än 50 procent består av fast egendom i Finland som samfundet äger direkt eller indirekt, om minst den ena av parterna i överlåtelsen är allmänt skattskyldig i

Finland eller är en sådan filial som avses i 16 § 1 mom.

20 §

Skattesats och skattegrund

Vid överlåtelse av värdepapper är skatten 1,6 procent av köpeskillingen eller värdet av annat vederlag. Som vederlag betraktas också förvärvarens andra betalningar till någon annan än överlåtaren, vilka utgör villkor i överlåtelseavtalet samt betalningsåtaganden som förvärvaren i enlighet med villkoren i överlåtelseavtalet ansvarar för gentemot överlåtaren eller någon annan, om betalningen eller betalningsåtagandet kommer överlåtaren till godo.

Skatt på överlåtelse och annat förvärv som skett i enlighet med 4 § 4 mom. beräknas utifrån den överlåtna egendomens gängse värde vid överlåtelseögonblicket. Vid överlåtelser som avses nedan i 3 mom. inräknas i skattegrunden dessutom bolagslån enligt 4 mom.

Skatten är dock 2,0 procent om överlåtelsen gäller

1) aktier i ett bostadsaktiebolag eller ett ömsesidigt fastighetsaktiebolag eller andelar i ett bostadsandelslag eller fastighetsandelslag,

2) aktier i ett annat aktiebolag än ett sådant som avses i 1 punkten, om bolagets huvudsakliga verksamhet de facto är att äga eller besitta fastigheter,

3) aktier i ett aktiebolag vars huvudsakliga verksamhet de facto är att äga eller besitta aktier eller andelar som avses i 1 eller 2 punkten eller att direkt eller indirekt äga el-

ler besitta sådana eller fastigheter som är belägna i Finland, eller

4) värdepapper som avses i 18 § 2 mom.

Oberoende av vad parterna har avtalat enligt 1 mom. betraktas vid överlåtelser enligt 3 mom. såsom vederlag även bolagslånandelar som belastar aktierna och som vid överlåtelsetidpunkten delägaren då har rätt eller skyldighet att betala till bolaget på grundval av bestämmelser i bolagsordningen, bolagsstämmbeslut eller något annat avtal eller åtagande eller som delägaren har betalt i samband med överlåtelsen. Som vederlag betraktas även den andel av byggnadsfasens lån som belastar de överlåtna aktierna, även om beslut om delägarnas rätt eller skyldighet att betala bolagslånandelen inte har fattats.

När en överlåtelse enligt 3 mom. sker under byggnadsfasen eller tidigare betraktas som vederlag i stället för den låneandel som avses i 4 mom. den andel av bolagets samtliga lån som belastar de överlåtna aktierna när byggnaden har blivit färdig och godkänts för användning eller vid den tidpunkt då äganderätten övergår, om äganderätten har övergått innan byggnaden har blivit färdig och tagits i bruk. Till vederlaget hänförs också den skuldandel som belastar aktierna och som förvärvaren har betalt till bolaget eller överlåtare fram till den tidpunkten.

Som bostadsaktiebolag betraktas också ett sådant före den 1 mars 1926 registrerat aktiebolag som avses i 1 kap. 1 § 2 mom. i lagen om bostadsaktiebolag (1599/2009). Som ömsesidigt fastighetsaktiebolag betraktas också ett sådant i 28 kap. 2 § i lagen om bostadsaktiebolag avsett fastighetsaktiebolag i vars bolagsordning bestäms att lagen om bostadsaktiebolag inte ska tillämpas på bolaget.

21 §

Tidpunkten när skatten skall betalas

För överlåtelser som avses i 4 kap. 1 § i lagen om bostadsköp (843/1994) och i 20 § 5 mom. ska skatten betalas inom två månader från äganderättens övergång. Om aktierna överläts vidare innan äganderätten har övergått ska skatten för den föregående överlåtel-

sen betalas inom två månader från överlåtelsetidpunkten.

43 a §

Temporär skattefrihet som gäller ägararrangemang i fråga om kommunala hyresbostäder

Om en kommun eller ett bolag som kommunen äger under åren 2013–2016 överlåter en hyreshusfastighet, en bostadsrättshusfastighet eller aktier i ett hyreshus- eller bostadsrättshusbolag som den äger till ett aktiebolag som en eller flera kommuner äger eller som ett sådant bolag äger och om kommunen som vederlag får aktier i det mottagande bolaget, återbetalar Skatteförvaltningen på ansökan den betalda skatten.

Skattefrihet enligt 1 mom. gäller överlåtelser där kommunen eller flera kommuner tillsammans direkt eller indirekt äger minst 90 procent av hyreshusfastigheten eller bostadsrättshusfastigheten eller av de aktier som ger rätt att besitta hyresbostaden, hyreshuset eller bostadsrättshuset samt också av det mottagande bolagets aktier.

Objektet för en skattefri överlåtelse kan vara

1) sådana hyresbostäder och aravahyreshus, eller till deras besittning berättigande aktier, som är underkastade i aravabegränsningslagen avsedda begränsningar av användning och överlåtelse,

2) sådana hyresbostäder och räntestödshyreshus, eller till deras besittning berättigande aktier, som är underkastade i 17 § i lagen om räntestöd för hyresbostadslån och bostadsrättshuslån (604/2001) avsedda begränsningar av användning och överlåtelse,

3) sådana bostäder eller till deras besittning berättigande aktier som är underkastade den användningsbegränsning på 20 år som avses i 10 § i lagen om räntestöd för hyresbostadslån (867/1980),

4) sådana andra i lagen om bostadsrättsbostäder (650/1990) avsedda bostäder än fritt finansierade bostadsrättsbostäder.

Ansökan om skatteåterbäring ska göras inom ett år från det att skatten betalades. Till ansökan ska fogas ett av Statskontoret utfär-

dat intyg om att överlåtelsen gäller ett objekt som avses i 3 mom.

Om ansökan har gjorts och utredning har lämnats om att villkoren för skattefri överlåtelse är uppfyllda redan innan skatten har betalats, kan Skatteförvaltningen besluta att skatt inte ska betalas.

Skatt återbärs inte till högre belopp än vad som ska betalas för överlåtelsen, om skatten betalats inom den tid som bestäms i 7 och 21 §. Ingen ränta betalas på återburet belopp.

43 b §

Temporär skattefrihet vid kommuners strukturarrangemang

Om en kommun eller samkommun eller ett av dem ägt aktiebolag som äger och förvaltar fastigheter för fullgörande av de skyldigheter som avses i lagen om en kommun- och servicestrukturreform (169/2007), som var i kraft åren 2007—2012, under 2013—2016 överlåter en fastighet som huvudsakligen har varit i direkt användning inom socialvårds-, hälso- och sjukvårds-, skol-, ungdoms-, biblioteks-, kultur-, idrotts- eller brand- och räddningsväsendet eller inom kommunens eller samkommunens allmänna förvaltning till ett aktiebolag som ägs av en eller flera kommuner eller samkommuner och som äger och förvaltar fastigheter för socialvårdens eller hälso- och sjukvårdens bruk och som vederlag får aktier i det mottagande bolaget, återbetalar Skatteförvaltningen på ansökan den betalade skatten.

Skattefriheten gäller på motsvarande sätt överlåtelse av aktier i ett bolag som ägs av en kommun eller samkommun och som äger och förvaltar fastigheter mot aktier i det mottagande bolaget, om

1) fastigheterna i huvudsak används för ett ändamål enligt 1 mom., eller

2) aktierna medför rätt att besitta en lägenhet som används för ett ändamål enligt 1 mom.

Ansökan om skatteåterbäring skall göras inom ett år från det att skatten betalades. Till ansökan skall fogas de berörda kommunernas utredning om hur överlåtelsen ansluter sig till fullgörandet av de skyldigheter som avses i lagen om en kommun- och servicestrukturre-

form samt om användningen av fastigheten före och efter överlåtelsen. Till ansökan skall dessutom fogas utlåtande av kommunens revisor. Skatteförvaltningen kan vid behov begära utlåtande av finansministeriet om hur överlåtelsen ansluter sig till fullgörandet av de skyldigheter som avses i lagen om en kommun- och servicestrukturreform.

Om ansökan har gjorts och utredning har lämnats om att villkoren för skattefri överlåtelse är uppfyllda redan innan skatten har betalats, kan Skatteförvaltningen besluta att skatt inte ska betalas.

43 c §

Temporär skattefrihet vid vissa strukturarrangemang inom utbildningen

Skatteförvaltningen återbetalar på ansökan betalad skatt, om

1) en kommun, en samkommun, ett privat samfund eller en privat stiftelse under 2013—2016 överlåter en fastighet som den äger till en förening, en stiftelse eller ett privat aktiebolag mot aktier i det som bedriver verksamhet enligt tillstånd som avses i yrkeshögskolelagen (351/2003) och enligt tillstånd att ordna utbildning som avses i lagen om yrkesutbildning (630/1998) samt i lagen om yrkesinriktad vuxenutbildning (631/1998), eller

2) en kommun eller samkommun överlåter en fastighet som varit i skolväsendets användning enligt 43 b § för användning i enlighet med 1 punkten i detta moment till en där avsedd förvärvare.

En förutsättning för att skatten skall återbetalas är att den överlåtna fastigheten i huvudsak används för verksamhet för vilken mottagaren, samt i de situationer som avses i 1 mom. 1 punkten även överlåtare, har fått tillstånd enligt 1 mom. av statsrådet. En ytterligare förutsättning är att kostnaderna för den verksamhet som ordnas i fastigheten kan räknas till de kostnader som används som grund för statsandelen i enlighet med 19 och 20 § i lagen om finansiering av undervisnings- och kulturverksamhet (635/1998) eller att en anordnare av grundläggande yrkesutbildning enligt 19 § i nämnda lag använder fastigheten i huvudsak för yrkesinriktad

tilläggsutbildning enligt lagen om yrkesinriktad vuxenutbildning eller för arbetskraftspolitisk vuxenutbildning enligt lagen om offentlig arbetskraftsservice (1295/2002).

Skattefriheten gäller på motsvarande sätt överlåtelse av aktier i ett bolag som ägs av en kommun, en samkommun, ett privat samfund eller en privat stiftelse och som äger och besitter fastigheter till ett mottagande bolag eller en mottagande förening eller stiftelse, om fastigheterna i huvudsak används för ett ändamål enligt 2 mom. eller om aktierna medför rätt att besitta en lägenhet som används för ett ändamål enligt 2 mom.

Ansökan om skatteåterbäring skall göras inom ett år från det att skatten betalades. Till ansökan skall fogas en utredning om användningen av fastigheten före och efter överlåtelsen. Till ansökan skall dessutom fogas ett utlåtande av undervisningsministeriet om att villkoren för skattefrihet är uppfyllda.

Om ansökan har gjorts och utredning har lämnats om att villkoren för skattefri överlåtelse är uppfyllda redan innan skatten har betalats, kan Skatteförvaltningen besluta att skatt inte ska betalas.

Återburen skatt eller skatt som inte betalats skall betalas, om fastighetens eller lägenhetens användning ändras innan fem år har förflutit från överlåtelsen eller om de aktier som medför rätt att besitta fastigheten eller lägenheten inom nämnda tid överläts vidare till någon annan mottagare än en sådan som avses i 1 mom. 1 punkten för att användas för ett ändamål enligt 2 mom. Skatt behöver dock inte betalas på grundval av att användningen ändrats när ägaren är ett aktiebolag som ägs av en kommun eller samkommun och fastigheten eller lägenheten tas i användning för ett ändamål som avses i 43 b §. Skatten skall betalas inom sex månader från överlåtelsen eller från den tidpunkt då användningen av fastigheten eller lägenheten har ändrats.

Denna lag träder i kraft den 20 . Lagens 43 a—43 c § gäller till och med den 31 december 2016.

Lagen ska tillämpas på överlåtelser enligt avtal som ingåtts den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Helsingfors den 4 oktober 2012

Statsministerns ställföreträdare, finansminister

JUTTA URPILAINEN

Lagstiftningsråd *Jukka Vanhanen*

*Bilaga
Parallelltext*

Lag

om ändring av lagen om överlåtelseskatt

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om överlåtelseskatt (931/1996) 16 § 1 och 3 mom., 20 §, 21 § 2 mom. samt 43 a—43 c §,
av dem 16 § 1 mom. sådant det lyder i lag 232/2004, 43 a § sådan den lyder i lag 1064/2007, 43 b § sådan den lyder i lag 171/2007 och 43 c § sådan den lyder i lagarna 171/2007 och 526/2012, samt
fogas till 18 § ett nytt 2 mom. som följer:

Gällande lydelse

16 §

Överlåtelser till utlänningar

Skatt skall inte betalas på överlåtelser om varken överlåtaren eller förvärvaren är allmänt skattskyldig i Finland enligt inkomstskattelagen (1535/1992) och inte heller ett utländskt kreditinstitut, värdepappersföretag eller fondbolags filial i Finland.

Skatt skall dock betalas på överlåtelser av aktier i ett bostads- eller fastighetsaktiebolag eller andelar i ett bostads- eller fastighetsandelslag enligt vad som stadgas på annat ställe i denna lag.

18 §

Utländska värdepapper

Förelagen lydelse

16 §

Överlåtelser till utlänningar

Skatt ska inte betalas på överlåtelser om varken överlåtaren eller förvärvaren är allmänt skattskyldig i Finland enligt inkomstskattelagen (1535/1992) och inte heller ett utländskt kreditinstitut, värdepappersföretag eller fondbolags filial i Finland. *Vad som i denna lag föreskrivs om allmänt skattskyldiga i Finland tillämpas också på finländska öppna bolag och kommanditbolag.*

Skatt ska dock betalas på överlåtelser av aktier i ett bostads- eller fastighetsaktiebolag eller andelar i ett bostads- eller fastighetsandelslag enligt vad som föreskrivs på annat ställe i denna lag. *Detsamma gäller överlåtelser av aktier i aktiebolag som avses i 20 § 3 mom. 3 punkten.*

18 §

Utländska värdepapper

Skatt ska emellertid betalas på överlåtelser av värdepapper som emitterats av ett utländskt samfund vars huvudsakliga verksamhet de facto är att direkt eller indirekt äga eller besitta fastigheter och vars sammanlagda

tillgångar till mer än 50 procent består av fast egendom i Finland som samfundet äger direkt eller indirekt, om minst den ena av parterna i överlåtelsen är allmänt skattskyldig i Finland eller är en sådan filial som avses i 16 § 1 mom.

20 §

Skattesats och skattegrund

Vid överlåtelse av värdepapper utgör skatten 1,6 procent av köpeskillingen eller värdet av annat vederlag.

Skatt på överlåtelse och annat förvärv som skett så som avses i 4 § 4 mom. beräknas utifrån den överlåtna egendomens gängse värde vid överlåtelsepunkten.

20 §

Skattesats och skattegrund

Vid överlåtelse av värdepapper är skatten 1,6 procent av köpeskillingen eller värdet av annat vederlag. Som vederlag betraktas också förvärvarens andra betalningar till någon annan än överlåtaren, vilka utgör villkor i överlåtelseavtalet samt betalningsåtaganden som förvärvaren i enlighet med villkoren i överlåtelseavtalet ansvarar för gentemot överlåtaren eller någon annan, om betalningen eller betalningsåtagandet kommer överlåtaren till godo. Skatt på överlåtelse och annat förvärv som skett i enlighet med 4 § 4 mom. beräknas utifrån den överlåtna egendomens gängse värde vid överlåtelsepunkten. Vid överlåtelser som avses nedan i 3 mom. inräknas i skattegrunden dessutom bolagslån enligt 4 mom.

Skatten är dock 2,0 procent om överlåtelserna gäller

1) aktier i ett bostadsaktiebolag eller ett ömsesidigt fastighetsaktiebolag eller andelar i ett bostadsandelslag eller fastighetsandelslag,

2) aktier i ett annat aktiebolag än ett sådant som avses i 1 punkten, om bolagets huvudsakliga verksamhet de facto är att äga eller besitta fastigheter,

3) aktier i ett aktiebolag vars huvudsakliga verksamhet de facto är att äga eller besitta aktier eller andelar som avses i 1 eller 2 punkten eller att direkt eller indirekt äga eller besitta sådana eller fastigheter som är belägna i Finland, eller

4) värdepapper som avses i 18 § 2 mom.

Oberoende av vad parterna har avtalat enligt 1 mom. betraktas vid överlåtelser enligt 3 mom. såsom vederlag även bolagslåneandelar som belastar aktierna och som vid överlåtelsepunkten delägaren då har rätt eller skyldighet att betala till bolaget på

grundval av bestämmelser i bolagsordningen, bolagsstämmbeslut eller något annat avtal eller åtagande eller som delägaren har betalt i samband med överlåtelsen. Som vederlag betraktas även den andel av byggnadsfasens lån som belastar de överlåtna aktierna, även om beslut om delägarnas rätt eller skyldighet att betala bolagslåneandelen inte har fattats.

När en överlåtelse enligt 3 mom. sker under byggnadsfasen eller tidigare betraktas som vederlag i stället för den låneandel som avses i 4 mom. den andel av bolagets samtliga lån som belastar de överlåtna aktierna när byggnaden har blivit färdig och godkänts för användning eller vid den tidpunkt då äganderätten övergår, om äganderätten har övergått innan byggnaden har blivit färdig och tagits i bruk. Till vederlaget hänförs också den skuldandel som belastar aktierna och som förvärvaren har betalt till bolaget eller överlåtaren fram till den tidpunkten.

Som bostadsaktiebolag betraktas också ett sådant före den 1 mars 1926 registrerat aktiebolag som avses i 1 kap. 1 § 2 mom. i lagen om bostadsaktiebolag (1599/2009). Som ömsesidigt fastighetsaktiebolag betraktas också ett sådant i 28 kap. 2 § i lagen om bostadsaktiebolag avsett fastighetsaktiebolag i vars bolagsordning bestäms att lagen om bostadsaktiebolag inte ska tillämpas på bolaget.

21 §

Tidpunkten när skatten skall betalas

För överlåtelser som avses i 4 kap. 1 § i lagen om bostadsköp (843/94) skall skatten betalas inom två månader från äganderättens övergång.

21 §

Tidpunkten när skatten skall betalas

För överlåtelser som avses i 4 kap. 1 § i lagen om bostadsköp (843/1994) och i 20 § 5 mom. ska skatten betalas inom två månader från äganderättens övergång. Om aktierna överläts vidare innan äganderätten har övergått ska skatten för den föregående överlåtelser betalas inom två månader från överlåtelsetidpunkten.

43 a §

Temporär skattefrihet som gäller ägararrangemang i fråga om kommunala hyresbostäder

Om en kommun eller ett bolag som kommunen äger under åren 2008–2012 överlåter en hyreshusfastighet, en bostadsrättshusfastighet eller aktier i ett hyreshus- eller bostadsrättshusbolag som den äger till ett aktiebolag som en eller flera kommuner äger eller som ett sådant bolag äger och om kommunen som vederlag får aktier i det mottagande bolaget, återbetalar skatteverket på ansökan den betalade skatten.

Skattefrihet enligt 1 mom. gäller överlåtelser där kommunen eller flera kommuner tillsammans direkt eller indirekt äger minst 90 procent av hyreshusfastigheten eller bostadsrättshusfastigheten eller av de aktier som ger rätt att besitta hyresbostaden, hyreshuset eller bostadsrättshuset samt också av det mottagande bolagets aktier.

Objektet för överlåtelserna kan vara

1) sådana hyresbostäder och aravahyreshus, eller till deras besittning berättigande aktier, som är underkastade i aravabegränsningslagen avsedda begränsningar av användning och överlåtelse,

2) sådana hyresbostäder och räntestödshyreshus, eller till deras besittning berättigande aktier, som är underkastade i 17 § i lagen om räntestöd för hyresbostadslån och bostadsrättshuslån (604/2001) avsedda begränsningar

3) sådana bostäder eller till deras besittning berättigande aktier som är underkastade den användningsbegränsning på 20 år som avses i 10 § i lagen om räntestöd för hyresbostadslån (867/1980),

4) sådana andra i lagen om bostadsrättsbostäder (650/1990) avsedda bostäder än fritt finansierade bostadsrättsbostäder.

Ansökan om skatteåterbäring ska göras inom ett år från det att skatten betalades. Till ansökan ska fogas ett av Statskontoret utfärdat intyg om att överlåtelserna gäller ett objekt som avses i 3 mom.

Om ansökan har gjorts och utredning har lämnats om att villkoren för skattefri överlå-

43 a §

Temporär skattefrihet som gäller ägararrangemang i fråga om kommunala hyresbostäder

Om en kommun eller ett bolag som kommunen äger under åren 2013–2016 överlåter en hyreshusfastighet, en bostadsrättshusfastighet eller aktier i ett hyreshus- eller bostadsrättshusbolag som den äger till ett aktiebolag som en eller flera kommuner äger eller som ett sådant bolag äger och om kommunen som vederlag får aktier i det mottagande bolaget, återbetalar *Skatteförvaltningen* på ansökan den betalda skatten.

Skattefrihet enligt 1 mom. gäller överlåtelser där kommunen eller flera kommuner tillsammans direkt eller indirekt äger minst 90 procent av hyreshusfastigheten eller bostadsrättshusfastigheten eller av de aktier som ger rätt att besitta hyresbostaden, hyreshuset eller bostadsrättshuset samt också av det mottagande bolagets aktier.

Objektet för *en skattefri* överlåtelse kan vara

1) sådana hyresbostäder och aravahyreshus, eller till deras besittning berättigande aktier, som är underkastade i aravabegränsningslagen avsedda begränsningar av användning och överlåtelse,

2) sådana hyresbostäder och räntestödshyreshus, eller till deras besittning berättigande aktier, som är underkastade i 17 § i lagen om räntestöd för hyresbostadslån och bostadsrättshuslån (604/2001) avsedda begränsningar *av användning och överlåtelse*,

3) sådana bostäder eller till deras besittning berättigande aktier som är underkastade den användningsbegränsning på 20 år som avses i 10 § i lagen om räntestöd för hyresbostadslån (867/1980),

4) sådana andra i lagen om bostadsrättsbostäder (650/1990) avsedda bostäder än fritt finansierade bostadsrättsbostäder.

Ansökan om skatteåterbäring ska göras inom ett år från det att skatten betalades. Till ansökan ska fogas ett av Statskontoret utfärdat intyg om att överlåtelserna gäller ett objekt som avses i 3 mom.

Om ansökan har gjorts och utredning har lämnats om att villkoren för skattefri överlå-

Gällande lydelse

Förelagen lydelse

telse är uppfyllda redan innan skatten har betalats, kan skatteverket besluta att skatt inte ska betalas.

Skatt återbärs inte till högre belopp än vad som ska betalas för överlåtelsen, om skatten betalats inom den tid som bestäms i 7 och 21 §. Ingen ränta betalas på återburet belopp.

43 b §

Temporär skattefrihet vid kommuners strukturarrangemang

Om en kommun eller samkommun eller ett av dem ägt aktiebolag som äger och förvaltar fastigheter för fullföljande av en genomförandeplan som avses i 10 § i lagen om en kommun- och servicestrukturreform (169/2007) under 2007—2012 överlåter en fastighet som huvudsakligen har varit i direkt användning inom socialvårds-, hälso- och sjukvårds-, skol-, ungdoms-, biblioteks-, kultur-, idrotts- eller brand- och räddningsväsendet eller inom kommunens eller samkommunens allmänna förvaltning till ett aktiebolag som ägs av en eller flera kommuner eller samkommuner och som äger och förvaltar fastigheter för ovan nämnt ändamål och som vederlag får aktier i det mottagande bolaget, återbetalar skatteverket på ansökan den betalade skatten.

Skattefriheten gäller på motsvarande sätt överlåtelse av aktier i ett bolag som ägs av en kommun eller samkommun och som äger och förvaltar fastigheter mot aktier i det mottagande bolaget, om

1) fastigheterna i huvudsak används för ett ändamål enligt 1 mom., eller

2) aktierna medför rätt att besitta en lägenhet som används för ett ändamål enligt 1 mom.

Ansökan om skatteåterbäring skall göras inom ett år från det att skatten betalades. Till ansökan skall fogas de berörda kommunernas utredning om hur överlåtelsen ansluter sig till genomförandeplanen samt om användningen av fastigheten före och efter överlåtelsen. Till ansökan skall dessutom fogas utlåtande av kommunens revisor. Skatteverket kan vid behov begära utlåtande av inrikesministeriet om

telse är uppfyllda redan innan skatten har betalats, kan Skatteförvaltningen besluta att skatt inte ska betalas.

Skatt återbärs inte till högre belopp än vad som ska betalas för överlåtelsen, om skatten betalats inom den tid som bestäms i 7 och 21 §. Ingen ränta betalas på återburet belopp.

43 b §

Temporär skattefrihet vid kommuners strukturarrangemang

Om en kommun eller samkommun eller ett av dem ägt aktiebolag som äger och förvaltar fastigheter för fullgörande av *de skyldigheter* som avses i lagen om en kommun- och servicestrukturreform (169/2007), som var i kraft åren 2007—2012, under 2013—2016 överlåter en fastighet som huvudsakligen har varit i direkt användning inom socialvårds-, hälso- och sjukvårds-, skol-, ungdoms-, biblioteks-, kultur-, idrotts- eller brand- och räddningsväsendet eller inom kommunens eller samkommunens allmänna förvaltning till ett aktiebolag som ägs av en eller flera kommuner eller samkommuner och som äger och förvaltar fastigheter för *socialvårdens eller hälso- och sjukvårdens bruk* och som vederlag får aktier i det mottagande bolaget, återbetalar Skatteförvaltningen på ansökan den betalade skatten.

Skattefriheten gäller på motsvarande sätt överlåtelse av aktier i ett bolag som ägs av en kommun eller samkommun och som äger och förvaltar fastigheter mot aktier i det mottagande bolaget, om

1) fastigheterna i huvudsak används för ett ändamål enligt 1 mom., eller

2) aktierna medför rätt att besitta en lägenhet som används för ett ändamål enligt 1 mom.

Ansökan om skatteåterbäring skall göras inom ett år från det att skatten betalades. Till ansökan skall fogas de berörda kommunernas utredning om hur överlåtelsen ansluter sig till *fullgörandet av de skyldigheter som avses i lagen om en kommun- och servicestrukturreform* samt om användningen av fastigheten före och efter överlåtelsen. Till ansökan skall dessutom fogas utlåtande av kommunens re-

hur överlåtelsen ansluter sig till fullföljandet av genomförandeplanen.

Om ansökan har gjorts och utredning har lämnats om att villkoren för skattefri överlåtelse är uppfyllda redan innan skatten har betalats, kan skatteverket besluta att skatt inte skall betalas.

43 c §

Temporär skattefrihet vid vissa strukturarrangemang inom utbildningen

Skatteförvaltningen återbetalar på ansökan betalad skatt, om

1) en kommun, en samkommun, ett privat samfund eller en privat stiftelse under 2007–2012 överlåter en fastighet som den äger till en förening, en stiftelse eller ett privat aktiebolag mot aktier i det som bedriver verksamhet enligt tillstånd som avses i yrkeshögskolelagen (351/2003) och enligt tillstånd att ordna utbildning som avses i lagen om yrkesutbildning (630/1998) samt i lagen om yrkesinriktad vuxenutbildning (631/1998), eller

2) en kommun eller samkommun överlåter en fastighet som varit i skolväsendets användning enligt 43 b § för användning i enlighet med 1 punkten i detta moment till en där avsedd förvärvare.

En förutsättning för att skatten skall återbetalas är att den överlåtna fastigheten i huvudsak används för verksamhet för vilken mottagaren, samt i de situationer som avses i 1 mom. 1 punkten även överlåtaren, har fått tillstånd enligt 1 mom. av statsrådet. En ytterligare förutsättning är att kostnaderna för den verksamhet som ordnas i fastigheten kan räknas till de kostnader som används som grund för statsandelen i enlighet med 19 och 20 § i lagen om finansiering av undervisnings- och kulturverksamhet (635/1998) eller att en anordnare av grundläggande yrkesutbildning enligt 19 § i nämnda lag använder fastigheten i huvudsak för yrkesinriktad tilläggsutbildning enligt lagen om yrkesinriktad vuxenutbildning eller för arbetskraftspolitisk vuxen-

visor. *Skatteförvaltningen* kan vid behov begära utlåtande av *finansministeriet* om hur överlåtelsen ansluter sig till fullgörandet av *de skyldigheter som avses i lagen om en kommun- och servicestrukturreform*.

Om ansökan har gjorts och utredning har lämnats om att villkoren för skattefri överlåtelse är uppfyllda redan innan skatten har betalats, kan *Skatteförvaltningen* besluta att skatt inte ska betalas.

43 c §

Temporär skattefrihet vid vissa strukturarrangemang inom utbildningen

Skatteförvaltningen återbetalar på ansökan betalad skatt, om

1) en kommun, en samkommun, ett privat samfund eller en privat stiftelse under 2013–2016 överlåter en fastighet som den äger till en förening, en stiftelse eller ett privat aktiebolag mot aktier i det som bedriver verksamhet enligt tillstånd som avses i yrkeshögskolelagen (351/2003) och enligt tillstånd att ordna utbildning som avses i lagen om yrkesutbildning (630/1998) samt i lagen om yrkesinriktad vuxenutbildning (631/1998), eller

2) en kommun eller samkommun överlåter en fastighet som varit i skolväsendets användning enligt 43 b § för användning i enlighet med 1 punkten i detta moment till en där avsedd förvärvare.

En förutsättning för att skatten skall återbetalas är att den överlåtna fastigheten i huvudsak används för verksamhet för vilken mottagaren, samt i de situationer som avses i 1 mom. 1 punkten även överlåtaren, har fått tillstånd enligt 1 mom. av statsrådet. En ytterligare förutsättning är att kostnaderna för den verksamhet som ordnas i fastigheten kan räknas till de kostnader som används som grund för statsandelen i enlighet med 19 och 20 § i lagen om finansiering av undervisnings- och kulturverksamhet (635/1998) eller att en anordnare av grundläggande yrkesutbildning enligt 19 § i nämnda lag använder fastigheten i huvudsak för yrkesinriktad tilläggsutbildning enligt lagen om yrkesinriktad vuxenutbildning eller för arbetskraftspoli-

utbildning enligt lagen om offentlig arbetskraftsservice (1295/2002).

Skattefriheten gäller på motsvarande sätt överlåtelse av aktier i ett bolag som ägs av en kommun, en samkommun, ett privat samfund eller en privat stiftelse och som äger och besitter fastigheter till ett mottagande bolag eller en mottagande förening eller stiftelse, om fastigheterna i huvudsak används för ett ändamål enligt 2 mom. eller om aktierna medför rätt att besitta en lägenhet som används för ett ändamål enligt 2 mom.

Ansökan om skatteåterbäring skall göras inom ett år från det att skatten betalades. Till ansökan skall fogas en utredning om användningen av fastigheten före och efter överlåtelsen. Till ansökan skall dessutom fogas ett utlåtande av undervisningsministeriet om att villkoren för skattefrihet är uppfyllda.

Om ansökan har gjorts och utredning har lämnats om att villkoren för skattefri överlåtelse är uppfyllda redan innan skatten har betalats, kan Skatteförvaltningen besluta att skatt inte ska betalas.

tisk vuxenutbildning enligt lagen om offentlig arbetskraftsservice (1295/2002).

Skattefriheten gäller på motsvarande sätt överlåtelse av aktier i ett bolag som ägs av en kommun, en samkommun, ett privat samfund eller en privat stiftelse och som äger och besitter fastigheter till ett mottagande bolag eller en mottagande förening eller stiftelse, om fastigheterna i huvudsak används för ett ändamål enligt 2 mom. eller om aktierna medför rätt att besitta en lägenhet som används för ett ändamål enligt 2 mom.

Ansökan om skatteåterbäring skall göras inom ett år från det att skatten betalades. Till ansökan skall fogas en utredning om användningen av fastigheten före och efter överlåtelsen. Till ansökan skall dessutom fogas ett utlåtande av undervisningsministeriet om att villkoren för skattefrihet är uppfyllda.

Om ansökan har gjorts och utredning har lämnats om att villkoren för skattefri överlåtelse är uppfyllda redan innan skatten har betalats, kan Skatteförvaltningen besluta att skatt inte ska betalas.

Återburen skatt eller skatt som inte betalats skall betalas, om fastighetens eller lägenhetens användning ändras innan fem år har förflutit från överlåtelsen eller om de aktier som medför rätt att besitta fastigheten eller lägenheten inom nämnda tid överläts vidare till någon annan mottagare än en sådan som avses i 1 mom. 1 punkten för att användas för ett ändamål enligt 2 mom. Skatt behöver dock inte betalas på grundval av att användningen ändrats när ägaren är ett aktiebolag som ägs av en kommun eller samkommun och fastigheten eller lägenheten tas i användning för ett ändamål som avses i 43 b §. Skatten skall betalas inom sex månader från överlåtelsen eller från den tidpunkt då användningen av fastigheten eller lägenheten har ändrats.

Denna lag träder i kraft den 20 . Lagens 43 a—43 c § gäller till och med den 31 december 2016.

Lagen ska tillämpas på överlåtelser enligt avtal som ingåtts den dag lagen träder i kraft eller därefter.