

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring och temporär ändring av lagen om överlåtelseskatt samt till lag om temporär ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås det att lagen om överlåtelseskatt ändras permanent och temporärt, och att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras temporärt.

Enligt förslaget ska lagen om överlåtelseskatt ändras temporärt så att överlåtelseskatt inte ska betalas när en kommun eller en så kallad frivillig samkommun för social- och hälsovården eller räddningsväsendet senast före utgången av 2030 till ett av den ägt bolag mot aktier i bolaget överlåter en fastighet som den hyr ut till ett välfärdsområde och som har använts inom den social- och hälsovård eller det räddningsväsende som kommunen eller samkommunen ordnat, eller aktier som berättigar till besittning av lokaler som har använts inom social- och hälsovården eller räddningsväsendet.

Bestämmelsen om befrielse från överlåtelseskatt vid överlåtelse av en fastighet eller värdepapper vid verksamhetsöverlåtelse ändras på så sätt att kravet på att överlåtelsen ska ske till ett bolag som har bildats för att fortsätta verksamheten slopas.

Definitionen av värdepapper i lagen om överlåtelseskatt ändras så att med värdepapper också avses en lånefordran som överlåts i samband med överlåtelse av värdepapper och som är riktad mot det samfund som emitterat värdepapperen eller ett till samma koncern som det hörande samfund, när betalningen för lånefordran kommer överlåtarens till godo. I lagen föreslås dessutom bestämmelser om omvänd skattskyldighet, som ska tillämpas på vinstutdelning i form av värdepapper, samt en översyn av skattskyldigheten vid inlösenförfarande för minoritetsaktier enligt aktiebolagslagen.

Enligt förslaget ändras lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet temporärt genom att det till den fogas en bestämmelse om bestämmande av anskaffningsutgiften i ett övertagande bolag för sådana lokaler och sådan övrig egendom som en kommun eller samkommun hyr ut till ett välfärdsområde, som överförs till det övertagande bolaget och som används i sådan verksamhet som är skattefri i kommunens inkomstbeskattning.

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2024 och avses bli behandlad i samband med den.

Lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2024, men till den del de gäller omvänd skattskyldighet vid överlåtelsebeskattning dock den 1 januari 2025. De bestämmelser i lagen om ändring och temporär ändring av lagen om överlåtelseskatt som gäller skattefrihet vid bolagisering av fastigheter som används inom social- och hälsovården eller räddningsväsendet samt de bestämmelser i den lagen som gäller verksamhetsöverlåtelse ska tillämpas på överlåtelser som skett enligt avtal som ingåtts den dag då propositionen överlämnas eller därefter. Lagen om temporär ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ska enligt förslaget tillämpas vid beskattningen för 2023–2030.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
MOTIVERING	4
1 Bakgrund och beredning.....	4
2 Nuläge och bedömning av nuläget.....	5
2.1 Bestämmelserna i lagen om överlåtelseskatt.....	5
2.1.1 Allmänt.....	5
2.1.2 Skattefrihet vid verksamhetsöverlåtelse.....	6
2.1.3 Lånefordringar som sålts i samband med överlåtelse av värdepapper.....	6
2.1.4 Överlåtarens skyldighet att ta ut skatt av en utländsk förvärvare.....	7
2.1.5 Vinstutdelning i form av värdepapper.....	8
2.1.6 Inlösen av minoritetsaktier i enlighet med aktiebolagslagen	8
2.2 Bolagiseringsskyldighet enligt kommunallagen	9
2.3 Temporär befrielse från överlåtelseskatt i samband med bolagiseringsskyldigheten	10
2.4 Egendomsarrangemang i samband med social- och hälsovårdsreformen och skattebestämmelser om dem	10
2.4.1 Överföringar av egendom från samkommuner och kommuner till välfärdsområden	10
2.4.2 Lokaler som ägs av kommuner och frivilliga samkommuner samt avtal om dem..	11
2.4.3 Skattebestämmelser i samband med egendomsöverföring.....	12
2.5 Lokaler som fortsättningsvis ägs av kommuner och samkommuner	12
2.6 Europeiska unionens regler för statligt stöd.....	13
2.7 Bedömning av nuläget.....	15
2.7.1 Skyldighet att betala överlåtelseskatt vid bolagisering av fastigheter inom social- och hälsovården och räddningsväsendet	15
2.7.2 Skattefrihet vid verksamhetsöverlåtelse.....	16
2.7.3 Lånefordringar som sålts i samband med överlåtelse av värdepapper.....	16
2.7.4 Överlåtarens skyldighet att ta ut skatt av en utländsk förvärvare.....	17
2.7.5 Vinstutdelning i form av värdepapper.....	17
2.7.6 Inlösen av minoritetsaktier i enlighet med aktiebolagslagen	17
3 Målsättning	17
4 Förslagen och deras konsekvenser.....	18
4.1 De viktigaste förslagen.....	18
4.1.1 Lagen om överlåtelseskatt.....	18
4.1.2 Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.....	20
4.1.3 Bedömning av befrielsen från överlåtelseskatt vid bolagisering av lokaler inom social- och hälsovården eller räddningsväsendet med avseende på EU:s regler för statligt stöd.....	20
4.2 De huvudsakliga konsekvenserna	22
4.2.1 Ekonomiska konsekvenser	22
4.2.1.1 Konsekvenser för den offentliga ekonomin	22
4.2.1.2 Konsekvenser för företagen	24
4.2.2 Konsekvenser för myndigheterna	24
5 Remissvar	25
6 Specialmotivering	27

6.1 Lagen om överlåtelseskatt.....	27
6.2 Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.....	33
7 Ikraftträdande.....	33
8 Förhållande till budgetpropositionen	33
LAGFÖRSLAG	35
1 Lag om ändring och temporär ändring av lagen om överlåtelseskatt.....	35
2. Lag om temporär ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet	38
BILAGA	39
PARALLELLTEXTER	39
1. Lag om ändring och temporär ändring av lagen om överlåtelseskatt.....	39
2. Lag om temporär ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet	44

MOTIVERING

1 Bakgrund och beredning

Från och med ingången av 2023 tog välfärdsområdena och HUS-sammanslutningen över social- och hälsovårdens och räddningsväsendets uppgifter, som kommunerna tidigare hade ansvaret för att ordna, från kommunerna, sjukvårdsdistrikten och specialomsorgsdistrikten. Samtidigt överfördes sjukvårdsdistriktens och specialomsorgsdistriktens tillgångar och skulder till dem i enlighet med lagen om genomförande av reformen av social- och hälsovården och räddningsväsendet och om införande av den lagstiftning som gäller reformen (616/2021), nedan *införandelagen*. Införandelagen innehåller också bestämmelser om hur egendomsöverföringar ska behandlas i skattehänseende så att de inte ger upphov till några skattepåföljder i inkomstbeskattningen eller överlåtelsebeskattningen.

Kommunerna äger fortsättningsvis de lokaler som används av den social- och hälsovård som kommunerna själva ordnade och av räddningsväsendet, och kommunerna har ålagts att hyra ut de här lokalerna till välfärdsområdena fram till utgången av 2025. Välfärdsområdet har rätt att förlänga hyresavtalets giltighetstid med ett år. Detsamma gäller så kallade frivilliga samkommuner för social- och hälsovården eller räddningsväsendet och de lokaler som ägs av dem. De lokalerna hyrs ut till välfärdsområdet på motsvarande sätt. Efter att övergångsperioden har löpt ut ska uthyrningen i princip anses ske i ett konkurrensläge på marknaden. Till följd av den bolagiseringsskyldighet som det föreskrivs om i kommunallagen (410/2015) ska sådan verksamhet överföras till ett aktiebolag, ett andelslag, en förening eller en stiftelse. Bolagiseringsskyldigheten gäller dock inte tjänster som kommuner eller samkommuner producerar med stöd av lag eller uthyrning av lokaler till konkurrensutsatt produktion av dessa tjänster. I ett uttalande som ingick i riksdagens svar (RSv 111/2021 rd) på regeringens proposition RP 241/2020 rd om social- och hälsovårdsreformen förutsatte riksdagen att en bedömning inleddes om behovet av en reform av överlåtelsebeskattningen och att ändringsförslagen lämnas till riksdagen för godkännande.

Motsvarande situation i fråga om bolagisering av uthyrningsverksamhet och skyldighet att betala överlåtelsebeskattning gäller också lokaler som används av social- och hälsovården eller räddningsväsendet och ägs av kommuner eller frivilliga samkommuner inom social- och hälsovården eller räddningsväsendet och som kommunerna eller samkommunerna innan reformen trädde i kraft hyrde ut till de sjukvårdsdistrikt, specialomsorgsdistrikt eller frivilliga samkommuner för social- och hälsovården eller räddningsväsendet som bedrev verksamhet i lokalerna. Sådana hyresavtal blev vid ingången av 2023 med stöd av införandelagen avtal mellan kommunerna eller samkommunerna och välfärdsområdena. Detsamma gäller lokaler som ägs av kommuner eller frivilliga samkommuner för social- och hälsovården eller räddningsväsendet och har använts för social- och hälsovård eller räddningsverksamhet som de ordnar men konkurrensutsätter produktionen av. I sådana fall har kommunernas eller samkommunernas hyresavtal med tjänsteproducenterna fortsatt gälla trots att välfärdsområdena har tagit över ansvaret för att ordna tjänsterna och avtalen om tjänsteproduktion med tjänsteproducenterna. I alla de situationer som beskrivs ovan är skyldigheten att bolagisera uthyrningsverksamhet som kommunerna och samkommunerna fortsätter med samt den påföljande skyldigheten att betala överlåtelsebeskattning en direkt följd av reformen.

Den ändring som föreslås i fråga om skattefrihet vid verksamhetsöverlåtelse är kopplad till de nämnda bolagiseringsskyldigheterna och gör arrangemangen mer flexibla.

Propositionen bereddes vid finansministeriet i samarbete med Skatteförvaltningen. Finlands Kommunförbund rf hördes under beredningen.

Yttranden om propositionen begärdes av alla kommuner och välfärdsområden samt andra viktiga intressentgrupper och myndigheter, och dessutom fanns utkastet till proposition på webbplatsen utlåtande.fi där det fritt kunde kommenteras.

Bakgrundsmaterialet till regeringens proposition finns tillgängligt på adressen valtioneuvosto.fi/sv/projekt med identifieringskod [VM037:00/2023](#).

Propositionen behandlades i Delegationen för kommunal ekonomi och förvaltning den 2 oktober 2023.

2 Nuläge och bedömning av nuläget

2.1 Bestämmelserna i lagen om överlåtelseskatt

2.1.1 Allmänt

Enligt lagen om överlåtelseskatt (931/1996) ska överlåtelseskatt betalas på överlåtelse av äganderätt till fastigheter och värdepapper. Vid överlåtelse av en fastighet utgör skatten enligt 6 § 4 procent av köpeskillingen eller värdet av annat vederlag.

Vid överlåtelse av värdepapper är skatten enligt 20 § 1,6 procent av köpeskillingen eller värdet av annat vederlag.

Enligt 17 § 1 mom. 1 punkten avses med värdepapper aktier och interimisbevis för aktier, enligt 2 punkten andelsbevis i ekonomiska sammanslutningar, grundfondsbevis i sparbanker och placeringsandelsbevis i andelsbanker samt interimisbevis för dessa, enligt 3 punkten sådana av samfund utfärdade skuldebrev eller andra fordringsbevis för vilka räntan bestäms enligt resultatet eller dividendens storlek eller vilka berättigar till del i årsvinsten eller överskottet, samt enligt 4 punkten bevis över teckningsrätt till värdepapper som avses i 1–3 punkten och överlåtelsehandlingar som gäller en sådan rätt. Som värdepapper anses enligt 2 mom. också värdeandelar som motsvarar värdepapper.

Om det är fråga om aktier i ett bostadsaktiebolag eller andra aktier som avses i 20 § 3 mom. 1–4 punkten, är skatten dock 2,0 procent av köpeskillingen eller värdet av annat vederlag.

Som vederlag som utgör grund för beräkningen av skatten på överlåtelse av värdepapper betraktas i vilket fall som helst enligt 20 § 1 mom. också förvärvarens betalningar till någon annan än överlåtaren, vilka utgör villkor i överlåtelseavtalet, samt betalningsåtaganden som förvärvaren i enlighet med villkoren i överlåtelseavtalet ansvarar för gentemot överlåtaren eller någon annan, om betalningen eller betalningsåtagandet kommer överlåtaren till godo.

Enligt 4 § 4 mom. ska skatt betalas också för överlåtelse av fastighet till öppet bolag, kommanditbolag, aktiebolag eller annat samfund som sker mot aktier eller andelar eller i form av annan kapitalinvestering. Med stöd av 15 § 3 mom. gäller detsamma för överlåtelse av värdepapper. Enligt 20 § 2 mom. beräknas skatt på överlåtelse och annat förvärv som skett i enlighet med 4 § 4 mom. utifrån den överlåtna egendomens gängse värde vid överlåtelse tidpunkten. Om överlåtelsen gäller aktier i ett i 20 § 3 mom. avsett bostadsaktiebolag, ömsesidigt fastighetsaktiebolag eller annat fastighetsbolag som avses i momentet räknas dessutom i 4 mom. avsedda bolagslån med i skattegrunden.

Enligt 7 § ska skatten på överlåtelse av fastighet betalas senast när lagfart eller inskrivning söks eller, om lagfart eller inskrivning inte har sökts inom stadgad tid eller inte ska sökas, inom sex månader efter att överlåtelseavtalet ingicks.

Enligt 21 § 1 mom. ska skatten för överlåtelse av värdepapper betalas inom två månader från det att överlåtelseavtalet ingicks, eller i samband med att överlåtelseavtalet ingås om den ena parten är värdepappershandlare eller om en värdepappershandlare är förmedlare eller kommissionär för den ena parten, om värdepapper säljs på exekutiv auktion eller om överlåtelsen sker genom en fastighetsmäklares förmedling.

2.1.2 Skattefrihet vid verksamhetsöverlåtelse

I 43 § i lagen om överlåtelseskatt föreskrivs det om skattefrihet som gäller överlåtelse av fastighet eller värdepapper i samband med verksamhetsöverlåtelse. Enligt paragrafens 1 mom. ska Skatteförvaltningen på ansökan återbära den skatt som har betalats på förvärvet om en fastighet eller värdepapper som hör till den överlåtna verksamheten överlåts till ett samfund som har bildats för att fortsätta verksamheten i de fall som avses i 52 d § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), nedan *näringskattelagen*. Har ansökan gjorts och utredning lämnats om att de förutsättningar som nämns ovan är uppfyllda redan innan skatten har betalats, kan Skatteförvaltningen besluta att skatt inte ska betalas. Ett lagakraftvunnet beslut om detta ska iakttas vid ansökan om lagfart och inskrivning om sökanden yrkar på det.

Med verksamhetsöverlåtelse avses enligt 52 d § i näringskattelagen, som det hänvisas till i lagen om överlåtelseskatt, ett arrangemang där ett aktiebolag överlåter de tillgångar som hör till antingen alla eller en eller flera verksamhetsgrenar, de skulder som hänför sig till de tillgångar som överförs och de reserver som hänför sig till den verksamhet som överförs till ett aktiebolag som fortsätter den överförda verksamheten och som vederlag erhåller nya aktier som emitteras eller egna aktier som innehas av det övertagande bolaget.

Med avvikelse från 43 § i lagen om överlåtelseskatt förutsätter tillämpningen av 52 d § i näringskattelagen inte att det övertagande bolaget har bildats för verksamheten, utan bolaget kan redan vara verksamt och ha bildats tidigare.

Enligt 52 § i näringskattelagen tillämpas 52 d § också på verksamhetsöverlåtelser som gäller andra inhemska samfund som avses i 3 § i inkomstkattelagen (1535/1992) än aktiebolag. Sådana samfund är exempelvis kommuner.

2.1.3 Lånefordringar som sålts i samband med överlåtelse av värdepapper

Till 20 § 1 mom. i lagen om överlåtelseskatt fogades från och med ingången av 2013 en bestämmelse om att som vederlag betraktas förvärvarens betalningar till någon annan än överlåtare samt betalningsåtaganden som förvärvaren i enlighet med villkoren i överlåtelseavtalet ansvarar för, om betalningen eller betalningsåtagandet kommer överlåtare till godo. Ändringens främsta syfte var att utvidga skattebasen så att inte bara den angivna köpeskillingen utan även köparens andra betalningar som är villkor för affären och som kommer säljaren till godo räknas som beskattningsbart vederlag.

Syftet var att det ekonomiska resultatet av överlåtelsen för säljaren ska vara avgörande i beskattningshänseende, och inte formaliteterna i samband med överlåtelsen. Som exempel på betalningsåtaganden och betalningar som utöver köpeskillingen räknas in i vederlaget och som avses i bestämmelsen nämns i motiveringen till lagändringen (RP 125/2012 rd) att förvärvaren

betalar målföretagets i överlåtelseavtalet nämnda skuld genom att finansiera den eller genom att betala en särskild ersättning för överföring av säljarens fordran.

Det rättsläge som eftersträvades genom ändringen uppnåddes inte efter att Högsta förvaltningsdomstolen meddelat sina årsboksbeslut HFD 2019:121 och 23.9.2019 liggare 4253. Beslut HFD 2019:121 gällde en situation där ägarna till de aktier som skulle överlåtas hade beviljat lån till målbolaget. Köparen köpte förutom aktierna även de aktuella delägarlånefordringarna av aktiesäljarna med samma köpebrev. Köpesumman gällde nästan uteslutande delägarlånefordringarna och endast en nominell del gällde aktierna.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att delägarlånen inte var sådana värdepapper som är objekt för överlåtelseskatt. En situation där köparen i samband med köpet av målbolagets aktier av aktieöverlåtarna också hade köpt de fordringar överlåtarna hade på målbolaget, kunde inte anses innebära ett ansvar för betalningsåtagandet. Tillämpningsförutsättningarna enligt ordalydelsen i 20 § 1 mom. i lagen om överlåtelseskatt uppfylldes således inte, och överlåtelseskatt skulle inte erläggas till den del köpesumman skulle anses gälla delägarlånen. Tolkningen att även den del av köpesumman som gäller delägarlånen borde räknas in i grunden för överlåtelseskatten skulle utvidga tillämpningsområdet för lagen om överlåtelseskatt utöver överlåtelse av fastigheter och värdepapper i strid med lagens 1 §. Skattegrunden kan inte genom ett uttalande i förarbetena till lagen utvidgas längre än lagens ordalydelse.

Det justitieråd som var i minoritet vid omröstningen (4–1), och vars röstningsanförande motsvarade föredragandes förslag, skulle ha avslagit besvären. I det överklagade beslutet hade förvaltningsdomstolen liksom Skatteförvaltningen ansett att överlåtelseskatt skulle betalas också för delägarlånefordringarna.

2.1.4 Överlåtarens skyldighet att ta ut skatt av en utländsk förvärvare

I lagens 16 § finns bestämmelser om skattskyldighet i internationella situationer. Enligt 1 mom. ska skatt inte betalas på överlåtelsen om varken överlåtaren eller förvärvaren är allmänt skattskyldig i Finland enligt inkomstskattelagen och inte heller ett utländskt kreditinstitut, värdepappersföretag, fondbolag eller EES-baserad AIF-förvaltares filial i Finland.

Enligt 3 mom. ska skatt dock alltid betalas på överlåtelse av aktier i ett bostads- eller fastighetsaktiebolag eller andelar i ett bostads- eller fastighetsandelslag. På andra än dessa värdepapper ska skatt därmed endast betalas om någondera av parterna är allmänt skattskyldig i Finland eller en i 1 mom. nämnd filial till ett utländskt företag.

I 2 mom. föreskrivs det om överlåtarens skyldighet att ta ut skatten på en beskattningsbar överlåtelse om förvärvaren är en annan begränsat skattskyldig än en i 1 mom. avsedd filial. En sådan filial ska som skattskyldig själv betala skatten.

Det förekommer också situationer där en utländsk förvärvare, som överlåtaren enligt 2 mom. är skyldig att ta ut skatt av, själv har betalat skatten och uppfyllt den därmed förknippade deklarationsskyldigheten. Vanligen handlar det om situationer där köparen är ett utländskt bolag och säljarna är flera, rentav tusentals i Finland allmänt skattskyldiga överlåtare som är skyldiga att ta ut skatt. Skatteförvaltningen har inte sett några hinder för det här förfarandet, som när det följs givetvis innebär att det inte finns något skäl för att överlåtaren ska vara skyldig att ta ut skatten.

2.1.5 Vinstutdelning i form av värdepapper

Det händer att i synnerhet noterade bolag delar ut vinst i form av värdepapper (utdelning in natura). Då kan det finnas tiotusentals eller rentav hundratusentals förvärvare.

Enligt 15 a § i lagen om överlåtelseskatt ska skatt inte betalas på överlåtelse mot ett fast penningvederlag av värdepapper som har tagits upp till regelbunden handel som är öppen för allmänheten på en reglerad marknad enligt 1 mom. eller på en multilateral handelsplattform. Enligt 4 mom. 4 punkten gäller skattefriheten inte en överlåtelse som sker i form av utdelning av medel. När ett finländskt börsnoterat bolag delar ut vinst i form av värdepapper ska således överlåtelseskatt betalas på överlåtelsen.

Tidigare har den som betalar ut utdelning kunnat betala och deklarerat skatten för de skattskyldiga förvärvarens räkning oavsett om dessa varit allmänt eller begränsat skattskyldiga. Överlåtelserna har deklarerats med en enda deklaration och skatterna betalats som en enda betalning.

Möjligheten att följa det flexibla förfarandet ändrades när Skatteförvaltningen i överlåtelsebeskattningen gick från och med ingången av november 2019 över till informationssystemet GenTax som infördes stegvis. Enligt det nuvarande förfarandet kan deklarationen endast lämnas in av den som enligt lagen om överlåtelseskatt är skyldig att lämna in en överlåtelseskattedeclaration, eftersom en skattedeclaration i systemet skapar en beskattningsmässig förpliktelse som är direkt indrivningsbar. Före övergången till GenTax hade deklarationen ingen motsvarande omedelbar verkan. Därför var deklaraionsförfarandet mer flexibelt och tillät större hänsyn till kundperspektivet.

Om ett bolag som delar ut vinst i nuläget vill deklarerat och betala skatten för allmänt skattskyldiga förvärvares räkning måste bolaget för varje enskild förvärvare lämna in en överlåtelseskattedeclaration och skaffa behövliga fullmakter för att lämna deklarationerna, samt ta reda på varje enskild förvärvares kundspecifika referensnummer för betalning av skatterna. Om förvärvarena inte lämnar deklarationerna eller lämnar in bristfälliga deklarationer måste Skatteförvaltningen höra och bestämma en skatt särskilt för varje förvärvare.

Överlåtelseskatt som ett bolag betalar för sina aktieägares räkning har i rättspraxis (HFD 2020:127) betraktats som en förmån med karaktär av utdelning som aktieägaren får, det vill säga som dividend enligt 33 a § 1 mom. i inkomstskattelagen.

2.1.6 Inlösen av minoritetsaktier i enlighet med aktiebolagslagen

Skattefriheten enligt 15 a § i lagen om överlåtelseskatt gäller enligt 4 mom. 2 punkten inte heller en överlåtelse som sker för att fullgöra inlösen skyldighet som föreskrivs i 18 kap. i aktiebolagslagen (624/2006) i enlighet med 6 § i nämnda kapitel.

Enligt 18 kap. 1 § 1 mom. har den som innehar mer än nio tiondedelar av bolagets samtliga aktier och röster rätt att till det gängse priset lösa in de övriga aktieägarnas aktier. En minoritetsaktieägare har på motsvarande sätt rätt att kräva inlösen av sina aktier. Enligt 18 kap. 6 § 1 mom. i aktiebolagslagen övergår en aktie till inlösaren direkt då denne ställer en av skiljemännen godkänd säkerhet för betalningen av lösenbeloppet, om det genom ett avgörande som har vunnit laga kraft har konstaterats att inlösenrätt föreligger eller om skiljemännen anser detta vara klart men något lösenbelopp inte har avtalats eller bestämts.

Enligt motiveringen till 15 a § 4 mom. 2 punkten i lagen om överlåtelseskatt (RP 59/2007 rd) är det egentligen inte fråga om en frivillig transaktion mellan parterna, utan om ett i aktiebolagslagen reglerat förfarande där äganderätten övergår direkt med stöd av lagen eller skiljemännens beslut när inlösaren ställer en säkerhet.

Då är det inte fråga om en enligt 15 a § skattefri transaktion mot ett fast penningvederlag på en reglerad marknad.

2.2 Bolagiseringsskyldighet enligt kommunallagen

Genom lag 626/2013 som trädde i kraft den 1 september 2013 infördes i den gamla kommunallag (365/1995) som upphävdes genom den gällande kommunallagen bestämmelser om kommunens skyldighet att bolagisera verksamhet som sker i ett konkurrensläge på marknaden. Ändringarna var förknippade med slopandet av stöd som enligt Europeiska kommissionen stred mot EU:s regler om statligt stöd (RP 32/2013 rd).

Bakgrunden var för det första Europeiska kommissionens beslut C 7/2006 av den 11 februari 2007 om det statliga stödet till Vägaffärsverket (Destia Ab). Kommissionen betraktade affärsverkets konkursskydd och undantag från tillämpningen av normal samfundsbeskattning som förbjudet statligt stöd. I samband med kommunala affärsverk ansåg kommissionen senare, i ett brev daterat den 14 april 2010 med anledning av ett klagomål om Helsingfors stads affärsverk Palmia, att avsaknaden av affärsekonomisk risk vid konkurs till följd av affärsverkets rättsliga ställning som en del av kommunen kan betraktas som obegränsad statsgaranti som beviljats affärsverk. Kommissionen ansåg också att skatteförmåner som har beviljats en kommun, befrielse från bolags-, fastighets- och kapitalskatt, är selektiva och inte förenliga med EU:s regler för statligt stöd.

I sitt brev uppmanade kommissionen Finland att ändra de kommunala affärsverkens ställning så att kommunala affärsverk som verkar på en konkurrensutsatt marknad inte längre beviljas obegränsad garanti och skatteförmåner, utan ska verka på samma villkor som privata aktörer. Detta kunde enligt kommissionen uppnås genom att affärsverken ombildas till sedvanliga företag. Den privilegierade ställningen kunde bibehållas endast i fråga om enheter som utgör en del av kommunens interna funktioner och inte bedriver ekonomisk verksamhet.

De bolagiseringsbestämmelser som togs in i den gamla kommunallagen formulerades efter diskussioner med kommissionen, och när de infördes avslutade kommissionen handläggningen av de ovan nämnda klagomålen. Såvitt det är känt har inga klagomål lämnats till kommissionen om bestämmelserna i kommunallagen.

Bestämmelserna om bolagiseringsskyldighet i den gamla kommunallagen togs så gott som oförändrade in i den nya kommunallagen. I 126 § i den lagen föreskrivs det att när en kommun sköter uppgifter enligt 7 § i ett konkurrensläge på marknaden ska den överföra skötseln av uppgifterna till ett aktiebolag, ett andelslag, en förening eller en stiftelse. Enligt 2 mom. sköter kommunen inte en uppgift i ett konkurrensläge på marknaden till exempel när den med stöd av lag som egen verksamhet eller i samarbete på det sätt som avses i 49 § producerar tjänster för kommunens eller områdets invånare och andra som det enligt lag ska ordnas tjänster för.

I 127 § i kommunallagen finns bestämmelser om undantag från bolagiseringsskyldigheten. Med stöd av dessa bestämmelser kan kommunen som egen verksamhet sköta de i 126 § avsedda uppgifter som anges i paragrafen. Kommunen får trots bolagiseringsskyldigheten som egen verksamhet sköta uppgifter enligt 126 § till exempel om kommunen hyr ut lokaler i huvudsak för användning i kommunens egen verksamhet och till dottersammanslutningar som ingår i

kommunkoncernen eller för användning inom sådan tjänsteproduktion där kommunen har konkurrensutsatt produktionen. De bestämmelser om bolagiseringsskyldighet som gäller kommuner tillämpas också på samkommuner med stöd av 64 § i kommunallagen.

2.3 Temporär befrielse från överlåtelseskatt i samband med bolagiseringsskyldigheten

Enligt 2 mom. i ikraftträdandebestämmelsen för ändringarna om bolagiseringsskyldighet i den gamla kommunallagen skulle en kommun eller samkommun som innan lagen trädde i kraft hade skött en uppgift som egen verksamhet i ett konkurrensläge på marknaden senast före utgången av 2014 överföra uppgiften för att skötas i aktiebolagsform eller i form av ett andelslag, en förening eller en stiftelse eller annars ordna verksamheten så att den inte snedvrider konkurrensen.

I 6–8 mom. i ikraftträdandebestämmelsen föreskrevs det om en temporär befrielse från överlåtelseskatt vid bolagisering.

Enligt 6 mom. i ikraftträdandebestämmelsen skulle Skatteverket återbetala betald skatt på ansökan, om en kommun eller samkommun i syfte att uppfylla en bolagiseringsskyldighet senast före utgången av 2014 överlät en fastighet den ägde till ett aktiebolag som en eller flera kommuner eller samkommuner äger, när fastigheten före lagens ikraftträdande huvudsakligen och direkt använts för en uppgift som kommunen skött i ett konkurrensläge på marknaden. Dessutom krävdes det att fastigheten skulle användas för ett sådant ändamål också efter överlåtelsen och att kommunen eller samkommunen i vederlag fick aktier i det övertagande bolaget.

Skattefriheten gällde under samma förutsättningar värdepapper som hörde till den bolagiserade verksamhetens anläggningstillgångar samt aktier i ett bolag som äger och förvaltar fastigheter.

Till ansökan skulle fogas en redogörelse för hur överlåtelsen anknöt till bolagiseringsskyldigheten och för vad fastigheten användes före och efter överlåtelsen samt ett yttrande av en revisor. Om ansökan hade gjorts och en redogörelse för att villkoren för skattefri överlåtelse är uppfyllda hade lämnats redan innan skatten betalats, kunde skatteverket besluta att skatt inte behöver betalas.

Bestämmelsen om skattefrihet jämställde bolagiseringar av kommunal verksamhet med privata bolags motsvarande indelning av verksamheten i olika bolag. Det stöd som skattefriheten utgjorde ansågs därför inte vara selektivt eller stå i strid med EU:s regler om statligt stöd.

2.4 Egendomsarrangemang i samband med social- och hälsovårdsreformen och skattebestämmelser om dem

2.4.1 Överföringar av egendom från samkommuner och kommuner till välfärdsområden

Reformen av ordnandet av social- och hälsovården och räddningsväsendet är förknippad med omfattande egendomsarrangemang som det föreskrivs om i införandelagen. I 20 § i införandelagen finns bestämmelser om att samkommunerna för de sjukvårdsdistrikt som avses i 7 § i lagen om specialiserad sjukvård (1062/1989) samt de specialomsorgsdistrikt som avses i 6 § 1 mom. i lagen angående specialomsorger om utvecklingsstörda (519/1977) jämte tillgångar, skulder och förbindelser ska överföras till välfärdsområdena den 1 januari 2023. I 27 § i införandelagen finns bestämmelser om övergång av Helsingfors och Nylands sjukvårdsdistrikts tillgångar, skulder och förbindelser till HUS-sammanslutningen.

I 23 § i införandelagen föreskrivs det om överföring till välfärdsområdet av lös egendom som används inom kommunalt ordnad social- och hälsovård samt inom det kommunalt ordnade räddningsväsendet. Till välfärdsområdet övergår den lösa egendom, de rättigheter som gäller ägande, besittning och bruk av den lösa egendomen samt de tillstånd som hänger samman med den verksamhet som välfärdsområdet har organiseringsansvaret för. Till välfärdsområdet övergår dock endast aktier i ett aktiebolag som kommunen äger för ordnande eller produktion av social- och hälsovårdstjänster, om bolagets faktiska huvudsakliga verksamhet är produktion av social- och hälsovårdstjänster. Med undantag för dessa aktier får en kommun och ett välfärdsområde också komma överens på annat sätt än vad som anges i paragrafen i fråga om överföring av lös egendom.

2.4.2 Lokaler som ägs av kommuner och frivilliga samkommuner samt avtal om dem

I 22 § i införandelagen föreskrivs att de lokaler som används inom kommunalt ordnad primärvård, specialiserad sjukvård, socialväsende och räddningsväsende övergår i välfärdsområdets besittning den 1 januari 2023. Äganderätten till lokalerna överförs inte, utan parterna ingår ett hyresavtal om besittning av lokalerna, och avtalet ska gälla till och med den 31 december 2025. Välfärdsområdet har rätt att förlänga hyresavtalets giltighetstid med ett år. Välfärdsområdet och kommunen får även avtala på annat sätt om besittningen av lokalerna samt om giltighetstiden för de hyresavtal som gäller besittningen av dem. Äläggandet att ingå ett hyresavtal gäller också lokaler som färdigställs och tas i bruk inom social- och hälsovården eller räddningsväsendet under den övergångsperiod som nämns ovan. Också i detta fall hyr välfärdsområdet under övergångsperioden endast de lokaler som faktiskt är i bruk för den verksamhet som välfärdsområdet ansvarar för (RP 241/2020 rd, s. 826).

Enligt 32 § i införandelagen tillämpas på så kallade frivilliga samkommuner som sköter social- och hälsovårdsuppgifter och det lokala räddningsväsendet, med undantag för de som avses i 20 §, vad som föreskrivs om kommuner i 22–26, 28–31 och 42 §. Enligt motiveringen till paragrafen (RP 241/2020 rd, s. 837) räknas till dessa samkommuner bland annat samkommuner som bildats utgående från bestämmelserna i lagen om en kommun- och servicestrukturreform (169/2007), även kallad Paras-lagen. Att de bestämmelser som gäller kommuner tillämpas även på samkommuner innebär i praktiken att välfärdsområdet hyr lokaler av dem på samma sätt och enligt samma principer som av kommunerna. Dessutom överförs dessa samkommuners lösöre och avtal till välfärdsområdet till de delar som lösöret och avtalen hänger samman med de tjänster som omfattas av välfärdsområdets organiseringsansvar.

I 25 § i införandelagen finns bestämmelser om överföring till välfärdsområdet av avtal och ansvar som är bindande för kommunen och gäller ordnande av social- och hälsovård och räddningsväsendet. De övergår till välfärdsområdena den 1 januari 2023 om det inte är fråga om sådana undantag som anges i paragrafen eller om inte välfärdsområdet och kommunen kommer överens om något annat. Om avtalet inte kan överföras eller delas ska kommunen göra en framställning om hur ansvaret baserat på avtalet ska fördelas. Enligt motiveringen till paragrafen (RP 241/2020 rd, s. 828–829) övergår till välfärdsområdet ansvaret för bland annat de avtal kommunen ingått om produktion av service inom social- och hälsovården samt sådana hyresavtal där kommunen själv är hyresgäst och som avser lokaler som används av social- och hälsovården eller räddningsväsendet oberoende av vem som är hyresvärd. Hyresvärden kan alltså fortfarande vara till exempel en dottersammanslutning till kommunen. Till välfärdsområdet övergår alla sådana avtal som gäller besittning av lokaler där det i realiteten är fråga om avtal om hyresrätt eller annan nyttjanderätt till en lokal och där kommunen själv inte äger den lokal som den besitter med stöd av avtalet.

I enlighet med de ovan beskrivna bestämmelserna har lokaler som ägs av kommuner och frivilliga samkommuner för social- och hälsovården eller räddningsväsendet kvarstått i de här samkommunernas ägo när välfärdsområdena tagit över ansvaret för att ordna uppgifterna. Dessa samkommuner har haft samma skyldighet enligt 22 § i införandelagen som kommunerna att hyra ut sina lokaler till välfärdsområdena under en övergångsperiod. Också hyresavtal som kommunen ingått med frivilliga samkommuner om besittning av kommunägda lokaler överfördes till välfärdsområdena i samband med reformen. Dessa hyresavtal fortsätter mellan kommunen och välfärdsområdet och upphör enligt villkoren för det ursprungliga hyresavtalet, om inte parterna kommit överens om något annat inom införandelagens ramar.

Kommuner och frivilliga samkommuner för social- och hälsovården eller räddningsväsendet har också kunnat lägga ut tjänsteproduktion på privata tjänstetillhandahållare genom att efter konkurrensutsättning ingå ett avtal om köpta tjänster. Även dessa avtal om köpta tjänster har med stöd av 25 § i införandelagen överförts till välfärdsområdena om inte parterna har kommit överens om något annat. Däremot har hyresavtal om sådana lokaler fortfarande kvarstått mellan kommunen eller samkommunen och den aktuella tjänsteproducenten och fortsätter enligt de ursprungliga villkoren. Om en tjänst som tillhandahålls i lokalen har konkurrensutsatts utan ett hyresavtal med den privata tjänsteproducenten har man kunnat lösa situationen genom att kommunen eller samkommunen och välfärdsområdet har ingått ett hyresavtal om lokalen för övergångsperioden enligt 22 § i införandelagen.

2.4.3 Skattebestämmelser i samband med egendomsöverföring

När det gäller beskattningen var utgångspunkten för reformen att egendomsöverföringar från samkommuner till välfärdsområden inte skulle medföra några påföljder i form av inkomstskatt eller överlåtelseskatt.

Bestämmelserna om överlåtelseskatt finns i 6 kap. i införandelagen. Enligt 51 § i den lagen ska överlåtelseskatt inte betalas för överlåtelse av fastighet eller värdepapper när de samkommuntillgångar som avses i 20 § överförs till ett välfärdsområde enligt den paragrafen eller till HUS-sammanslutningen så som avses i 27 § eller för överlåtelse av värdepapper när de kommunens tillgångar som avses i 23 § 2 mom. överförs till ett välfärdsområde.

I 6 kap. 52–54 § i införandelagen finns de bestämmelser som behövs för egendomsöverföringar. Med stöd av dem orsakas välfärdsområdena inga direkta inkomstskattepåföljder av överföringen av tillgångar. I det här sammanhanget är det också relevant att, enligt principen om kontinuitet, oavskrivna anskaffningsutgifter och övriga avdragsgilla utgifter som hänger samman med de övergående verksamheterna dras av i det övertagande välfärdsområdets beskattning på samma sätt som de skulle ha dragits av i samkommunens beskattning. Med tanke på situationer där den egendom som överförs har hört till en skattefri verksamhet föreskrevs det om värden som välfärdsområdet kan basera avskrivningar på, vilket är av betydelse när den verksamhet som överförs betraktas som skattepliktig näringsverksamhet. Bokföringsvärdet betraktas som anskaffningsutgift för finansierings-, omsättnings- eller anläggningstillgångar.

2.5 Lokaler som fortsättningsvis ägs av kommuner och samkommuner

De hyresavtal som avses i 22 § i införandelagen och som ingåtts mellan kommuner och välfärdsområden om kommunägda lokaler upphör den 31 december 2025 om inte välfärdsområdet förlänger giltighetstiden med ett år. Enligt motiveringen till paragrafen (RP 241/2020 rd, s. 826) ska kommunen under övergångsperioden inte vara verksam på marknaden på det sätt som avses i kommunallagen, men efter övergångsperioden förändras läget. Efter övergångsperioden har kommunen möjlighet att hyra ut lokaler som den äger till exempel till ett välfärdsområde, och

anses då troligtvis vara verksam i ett konkurrensläge på marknaden, vilket leder till att verksamheten enligt 126 § i kommunallagen i regel måste bolagiseras. Detsamma gäller med stöd av 32 § i införandelagen på motsvarande sätt lokaler som ägs av frivilliga samkommuner.

När riksdagen behandlade lagförslaget och finansutskottet hörde sakkunniga uppmärksammades frågan om överlåtelsebeskattning av kommunerna vid omorganisering av fastighetstillgångarna efter övergångsperioden. I sitt utlåtande FiUU 1/2021 rd konstaterade utskottet att kommunerna efter övergångsperioden ska bolagisera sina social- och hälsovårdsfastigheter om avsikten är att fortsätta hyra ut dem. Enligt Kommunförbundets yttrande uppgår den överlåtelseskatt som ska betalas för kommunernas vårdbyggnader när fastighets- och lokalinnehaven regleras till 290 miljoner euro. Utskottet ansåg att det är viktigt att inte heller överföringen av dessa tillgångar ska leda till några inkomst- eller överlåtelseskattepåföljder. Utskottet ansåg det vara ändamålsenligt att en separat proposition om detta lämnas senare. Skyldigheten att bolagisera fastigheter blir aktuell först efter övergångsperioden, och i det sammanhanget preciseras också vilka arrangemang som överhuvudtaget ska vidtas och vilka olika situationer som ska beaktas när det föreskrivs om befrielse från överlåtelseskatt. Samtidigt är det också möjligt att på behörigt sätt beakta EU:s regler för statligt stöd.

I ett uttalande i sitt svar på lagförslaget (RSv 111/2021 rd) förutsatte riksdagen, på motsvarande sätt som finansutskottet och social- och hälsovårdsutskottet i sitt betänkande (ShUB 16/2021 rd) hade föreslagit, att regeringen genast inleder en bedömning av behovet av en reform gällande överlåtelseskatt och lämnar en proposition med behövliga ändringsförslag till riksdagen på så sätt att ändringarna kan sättas i kraft under övergångsperioden. Beredningen av ändringsförslagen ska enligt uttalandet genomföras med hänsyn till EU:s regler om statligt stöd.

Motsvarande behov av att bolagisera uthyrningen av lokaler gäller också när

- kommuner har hyrt ut lokaler som de äger till sjukvårdsdistrikt, specialomsorgsdistrikt eller frivilliga samkommuner för social- och hälsovården eller räddningsväsendet och hyresavtalen om dessa lokaler har överförts så att de gäller mellan kommunerna och välfärdsområdena.

- frivilliga samkommuner för social- och hälsovården eller räddningsväsendet har hyrt ut lokaler som de äger till sjukvårdsdistrikt eller specialomsorgsdistrikt och hyresavtalen om dessa lokaler har överförts så att de gäller mellan dessa samkommuner och välfärdsområdena, eller

- kommuner eller frivilliga samkommuner för social- och hälsovården eller räddningsväsendet har hyrt ut lokaler som de äger till privata aktörer efter att ha konkurransutsatt de social- och hälsovårds- eller räddningstjänster som produceras i dem, och avtalen om dessa lokaler fortsätter gälla mellan kommunerna eller samkommunerna och de privata aktörerna.

2.6 Europeiska unionens regler för statligt stöd

Enligt artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, nedan *EUF-fördraget*, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

Enligt artikel 108.3 i EUF-fördraget ska kommissionen underrättas om alla planer på att vidta eller ändra stödåtgärder i så god tid att den kan yttra sig. En stödåtgärd får inte tas i bruk förrän

kommissionen har fattat sitt beslut i ärendet. Det finns två undantag från regeln om förhandsanmälan. Dessa undantag gäller stöd som omfattas av gruppundantag samt stöd av mindre betydelse.

Kriterier för statligt stöd

Reglerna om statligt stöd tillämpas på företag som hör till tillämpningsområdet för Europeiska unionens konkurrenslagstiftning. Enligt EU-domstolens etablerade tolkningspraxis syftar begreppet företag på varje enhet som bedriver ekonomisk verksamhet, oberoende av enhetens juridiska form och finansieringssätt. Ekonomisk verksamhet är all verksamhet där varor och tjänster erbjuds på vissa marknader.

Enligt domstolens etablerade rättspraxis ska fyra kriterier uppfyllas för att en nationell åtgärd ska kunna klassificeras som statligt stöd. För det första kanaliseras åtgärden offentliga medel till ekonomisk verksamhet. För det andra är denna ekonomiska fördel selektiv i och med att den endast gynnar ett visst eller vissa företag, till exempel inom en viss bransch eller region. För det tredje snedvrider eller hotar åtgärden att snedvrider konkurrensen. För det fjärde påverkar åtgärden handeln mellan medlemsstaterna.

Exempelvis skattefördelar som beviljas ett verksamt företag ska i regel betraktas som ekonomiskt stöd med offentliga medel. I rättspraxis har tröskeln för åtgärdens konkurrens- och handelseffekter satts relativt lågt. Det räcker med att man kan visa att stödmottagaren bedriver ekonomisk verksamhet och verkar på en marknad där det förekommer handel mellan medlemsstaterna.

Stödets selektivitet

För att en beskattningsåtgärd ska kunna klassificeras som en selektiv fördel krävs för det första att man specificerar ett referenssystem, dvs. det ”normala” skattesystem som medlemsstaten tillämpar. För det andra måste man kunna visa att den aktuella beskattningsåtgärden avviker från referenssystemet på ett sådant sätt att den innebär differentierad behandling av aktörer som befinner sig i en inbördes jämförbar faktisk och rättslig situation med hänsyn till det mål som eftersträvas med referenssystemet.

Enligt unionens domstolspraxis omfattar begreppet statligt stöd enligt artikel 107 i EUF-fördraget dock inte åtgärder som åstadkommer skillnad i behandlingen av företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer och som vid första påseendet är selektiva, om den berörda medlemsstaten kan visa att skillnaden i behandling är berättigad eftersom den följer på systemets art eller struktur (se till denna del dom 6.10.2021, *World Duty Free Group* och *Spanien mot kommissionen*, C 51/19 P och C 64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 35 och 36 med hänvisningar till rättspraxis).

Fastställandet av vilka företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation beror på hur man först har definierat det rättsliga system utifrån vars mål jämförbarheten för de företag som gynnas respektive inte gynnas ska bedömas (se dom 6.10.2021, *World Duty Free Group* och *Spanien mot kommissionen*, C 51/19 P och C 64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 60 med hänvisningar till rättspraxis).

Det bör också beaktas att en åtgärd som inte formellt innebär någon avvikelse från det allmänna systemet utan baserar sig på kriterier som i sig är allmänna kan vara selektiv om den de facto

differentierar på ett diskriminerande sätt mellan företag som är jämförbara med tanke på skattesystemets mål (se dom 15.11.2011, kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C 106/09 P och C 107/09 P, EU:C:2011:732) punkt 101 och dom 19.12.2018, A Brauerei, C 374/17, EU:C:2018:1024, punkt 32 och 33).

För att bedöma om en skatteåtgärd är selektiv är det således viktigt att referenssystemet på ett korrekt sätt identifieras. Eftersom fastställandet av referenssystemet är utgångspunkten för den jämförelse som måste göras när selektiviteten bedöms medför ett fel vid fastställandet att hela bedömningen av selektiviteten blir felaktig (se dom 6.10.2021, World Duty Free Group och Spanien mot kommissionen, C 51/19 P och C 64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 61).

Enligt unionens domstolspraxis bör det också beaktas att fastställandet av referensramen ska bygga på en objektiv bedömning av innehållet i, sambandet med och de konkreta verkningarna av de bestämmelser som är tillämpliga enligt denna medlemsstats nationella rätt (dom 6.10.2021, World Duty Free Group och Spanien mot kommissionen, C 51/19 P och C 64/19 P, EU:C:2021:793, punkt 62 med hänvisningar till rättspraxis).

2.7 Bedömning av nuläget

2.7.1 Skyldighet att betala överlåtelseskatt vid bolagisering av fastigheter inom social- och hälsovården och räddningsväsendet

Bolagiseringsskyldigheten enligt kommunallagen kan uppfyllas genom att den aktuella uppgiften ges till ett aktiebolag eller också till ett andelslag, en förening eller en stiftelse. I praktiken har bolagiseringarna genomförts i aktiebolagsform. Vid bolagisering finns ofta ett behov av att till bolaget överföra tillgångar som behövs i verksamhetsutövningen, vilket vanligtvis sker med en apportöverlåtelse. Då ska överlåtelseskatt betalas på fastigheter och värdepapper som överläts, om inte åtgärden kan genomföras i form av en verksamhetsöverlåtelse som uppfyller villkoren för skattefrihet.

Verksamhetsöverlåtelse kan tillämpas på kommuners och samkommuners bolagiseringsåtgärder om den verksamhet som ska bolagiseras kan betraktas som näringsverksamhet och villkoren för verksamhetsöverlåtelse i övrigt uppfylls (HFD 2014:184). I etablerad rättspraxis har uthyrning av fastigheter och lokaler dock i princip inte betraktats som näringsverksamhet, utan som verksamhet som ska beskattas enligt inkomstskattelagen. Enligt rättspraxis (HFD 2012:24) kan principerna om verksamhetsöverlåtelse på grundval av fusionsdirektivet tillämpas också på sammanslutningar som ska beskattas enligt inkomstskattelagen, men detta gäller endast sammanslutningsformer som nämns uttryckligen i direktivet, närmare bestämt aktiebolag, andelslag, sparbank och försäkringsbolag, inte till exempel kommuner och samkommuner. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i sitt avgörande HFD 2014:29 att 52 d § i näringskattelagen inte ska tillämpas på bolagisering av kommunal fastighets- och uthyrningsverksamhet som ska beskattas enligt inkomstskattelagen. Fastigheten eller fastigheterna utgör inte nödvändigtvis ens när fusionsdirektivet är tillämpligt en sådan verksamhetsgren som förutsätts för att 52 d § i näringskattelagen ska kunna tillämpas.

Enligt gällande lagstiftning och rättspraxis ska alltså överlåtelseskatt betalas när lokaler som hyrs ut till välfärdsområdena eller till andra sammanslutningar som inte hör till kommunen eller samkommunen överförs till ett aktiebolag som apport vid en bolagisering.

Behovet av bolagiseringar är en direkt följd av införandelagen, vilket utskottet betonar i sitt betänkande. Lagen ålägger kommunerna och de frivilliga samkommunerna för social- och hälsovården eller räddningsväsendet att under en övergångstid hyra ut lokaler som används för de

social- och hälsovårdstjänster och räddningstjänster som välfärdsområdena tar över från dem. Om lokalerna fortsättningsvis hyrs ut efter att övergångsperioden har löpt ut ska uthyrningsverksamheten i princip anses bedrivas i ett konkurrensläge på marknaden på det sätt som avses i kommunallagen, och verksamheten ska bolagiseras på grund av bolagiseringsskyldigheten enligt kommunallagen.

Samma bolagiseringsskyldighet gäller lokaler som ägs av kommuner eller frivilliga samkommuner för social- och hälsovården eller räddningsväsendet, med hyresavtal som med stöd av införandelagen har överförts till att gälla mellan kommunerna eller samkommunerna och välfärdsområdena eller som fortsätter gälla mellan kommunen eller samkommunen och en privat tjänsteproducent. Uthyrning av sådana lokaler kan i princip anses ske i ett konkurrensläge på marknaden, eftersom verksamheten inte längre omfattas av kommunallagens undantag från bolagiseringsskyldigheten efter att välfärdsområdena har tagit över ansvaret för att ordna social- och hälsovården och räddningsväsendet. I införandelagen och motiveringen till den finns inga bestämmelser eller konstateranden om att bolagiseringsskyldigheten för dessa lokaler ska tillämpas först efter att övergångstiden löpt ut. Det har dock ansetts att uthyrning av sådana lokaler omfattas av bolagiseringsskyldigheten först när omständigheterna förändras efter att organisationsansvaret har överförts, till exempel om hyresavtalet ändras eller ett nytt hyresavtal ingås. Enbart en överföring av hyresavtalet som direkt grundar sig på lagen innebär inte att uthyrningen sker på marknaden, och den utlöser därmed inte bolagiseringsskyldigheten under hyresavtalets giltighetstid. Dessutom förutsätter tillämpningen av bolagiseringsskyldigheten alltid i sista hand en bedömning från fall till fall av huruvida verksamheten bedrivs i ett konkurrensläge på marknaden eller inte.

Under dessa omständigheter ska det inte anses vara motiverat eller ändamålsenligt med en för kommunsektorn mycket kostsam skyldighet att betala överlåtelseskatt till staten i samband med de nämnda bolagiseringarna.

2.7.2 Skattefrihet vid verksamhetsöverlåtelse

Förutsättningarna för skattefrihet enligt lagen om överlåtelseskatt skiljer sig från tillämpningsvillkoren för näringskattelagens bestämmelse om verksamhetsöverlåtelse eftersom skattefriheten inte gäller överlåtelse till ett befintligt bolag. I 52 d § i näringskattelagen finns inget motsvarande krav, och i inkomstbeskattningen behandlas överlåtelsen som skatteneutral om överlåtelsen sker till ett verksamt bolag. Tilläggsvillkoret i samband med överlåtelsebeskattningen begränsar onödigt de skattskyldigas möjligheter att göra ändamålsenliga företagsomstruktureringar. Ofta måste ett nytt bolag bildas bara för att överlåtelseskatten ska kunna undvikas, och det avsedda resultatet uppnås genom att man fusionerar det nybildade bolaget med det befintliga bolaget.

Skillnaden innebär samtidigt att man i ett återbäringsförfarande enligt 43 § i lagen om överlåtelseskatt måste utreda om förutsättningarna för befrielse från överlåtelseskatt uppfylls. Om förutsättningarna för skattefrihet harmoniseras med näringskattelagen kan man frånga det administrativt betungande återbäringsförfarandet.

2.7.3 Lånefordringar som sålts i samband med överlåtelse av värdepapper

Vid överlåtelse av aktier och andra värdepapper kan man i praktiken på olika sätt komma till samma ekonomiska resultat för säljaren. Vid handel med aktier är det vanligt att man utöver köpesumman kommer överens om att köparen åtar sig att betala målbolagets skuld till säljaren. Enligt högsta förvaltningsdomstolens beslut som refereras i avsnitt 2.1.3 var säljarens lånefordring vid sidan av aktierna föremål för transaktionen. Det ekonomiska resultatet var detsamma i

båda situationerna: säljaren får en betalning för det främmande kapital som hen har investerat i målbolaget.

I och med högsta förvaltningsdomstolens beslut avgörs beskattningen av lånefordringar på synnerligen formella grunder beroende på om säljarens lånefordran ingår i affären eller om man som en del av köpesumman för aktierna har kommit överens om att köparen betalar säljarens lånefordringar i målbolaget. Besluten har lett till att överlåtelseavtalets tekniska formuleringar, och inte transaktionens ekonomiska innehåll och resultat, är av avgörande betydelse för huruvida lånefordran ska räknas in i skattegrunden eller inte.

Besluten har öppnat upp nya möjligheter för skatteplanering som i fiskalt hänseende har mer än ringa betydelse på ett sätt som strider mot syftet med lagändringen 2013.

2.7.4 Överlåtarens skyldighet att ta ut skatt av en utländsk förvärvare

I situationer där en i Finland allmänt skattskyldig överlåtare enligt vad som anförs i avsnitt 2.1.4 är skyldig att ta ut skatt av en utländsk förvärvare har man enligt vedertagen praxis kunnat följa ett tillvägagångssätt där förvärvaren på eget initiativ har betalat skatten. Förfarandet, som Skatteförvaltningen har betraktat som godtagbart, medger avsevärd flexibilitet och minskar det administrativa arbetet för såväl parterna som Skatteförvaltningen. Möjligheten har emellertid inte uttryckligen nämnts i lagen om överlåtelseskatt, och därför finns det skäl att se över bestämmelserna.

2.7.5 Vinstutdelning i form av värdepapper

Vinstutdelning i form av värdepapper blev till skillnad från tidigare administrativt sett mycket arbetsamt efter att Skatteförvaltningen 2019 övergick till att använda informationssystemet GenTax för överlåtelsebeskattningen. Övergången till det nya förfarandet gjordes utan någon särskild hänsyn till utdelning i form av värdepapper. Det är skäl att utveckla bestämmelserna för att minska det administrativa merarbetet för parterna med anledning av den uppkomna situationen.

2.7.6 Inlösen av minoritetsaktier i enlighet med aktiebolagslagen

Det i 15 a § 4 mom. 2 punkten i lagen om överlåtelseskatt föreskrivna undantaget från skattefriheten vid överlåtelse av noterade värdepapper på en reglerad marknad, som gäller skyldigheten att lösa in minoritetsaktier, har lett till olika tolkningar av undantagets förhållande till huvudregeln om skattefrihet enligt 15 a § 1 mom. i lagen om överlåtelseskatt.

Det har förekommit tolkningar enligt vilka förfarandet för ställande av säkerhet i sig är av betydelse vid tillämpningen av undantagsbestämmelsen. Dessa tolkningar tar inte hänsyn till att huvudregeln om skattefrihet enligt 15 a § 1 mom. förutsätter att överlåtelsen sker ”mot ett fast penningvederlag”, vilket det inte är fråga om när lösenbeloppet på grund av oenighet avgörs i ett skiljeförfarande. Därför finns det skäl att förtydliga bestämmelserna.

3 Målsättning

Det centrala syftet med lagförslagen är att förbättra kommunsektorns saldo genom att slopa skyldigheten att betala överlåtelseskatt för bolagiseringar av lokaler som används av social- och hälsovården och räddningssväsendet, vilket kommunerna är tvungna till som en sammantagen konsekvens av reformen och den i kommunallagen föreskrivna bolagiseringsskyldigheten. På

de grunder som framförs nedan kan den föreslagna skattefriheten anses vara förenlig med EU:s regler om statligt stöd, som det hänvisas till i uttalandet i riksdagens svar RSV 111/2021 rd.

Ett ytterligare syfte är att verksamhetsöverlåtelser ska kunna genomföras mer flexibelt, också med hänsyn till de ovannämnda bolagiseringarna av kommunernas och samkommunernas lokaler och de relaterade statsstödsaspekterna. Genom att man inför krav som överensstämmer med näringskattelagens bestämmelser om verksamhetsöverlåtelse kan man samtidigt minska företagets och Skatteförvaltningens administrativa merarbete till följd av det gällande förfarandet.

När det gäller lånefordringar som sålts i samband med överlåtelse av värdepapper är syftet att uppnå de utvidgningar av skattebasen som eftersträvades med de ändringar som trädde i kraft 2013, och som i stor utsträckning har ogiltigförklarats i och med senare rättspraxis.

Ett syfte är också att göra vinstutdelning i form av värdepapper mer flexibel och bestämmelserna tydligare till vissa övriga delar.

4 Förslagen och deras konsekvenser

4.1 De viktigaste förslagen

4.1.1 Lagen om överlåtelseskatt

Befrielse från överlåtelseskatt vid bolagisering av social- och hälsovårdens eller räddningsväsendets lokaler

Det föreslås att en bestämmelse om skattefrihet temporärt ska tas in i lagen om överlåtelseskatt och tillämpas när en kommun eller en frivillig samkommun för social- och hälsovården eller räddningsväsendet före utgången av 2030 till ett aktiebolag som den äger överlåter en fastighet som den hyrt ut till ett välfärdsområde och som den 31 december 2022 huvudsakligen har använts av social- och hälsovården eller räddningsväsendet eller, om fastigheten håller på att byggas, kommer att användas på det sättet, och som vederlag får aktier i det övertagande bolaget. Skattefriheten föreslås också gälla lokaler som ägs av kommuner eller de samkommuner som nämns ovan och som använts för social- och hälsovård eller räddningsverksamhet som kommunen eller samkommunen ordnar och har konkurrensutsatt.

Skattefriheten ska gälla när organiseringsansvaret för social- och hälsovården och räddningsväsendet, och eventuellt också besittningen av lokalerna, genom införandelagen har överförts från de kommuner och samkommuner som tidigare bedrev verksamheten.

Skattefriheten ska på motsvarande sätt gälla överlåtelse av aktier i ett bolag som äger och besitter fastigheter, om lokalerna har använts på det nämnda sättet.

Skattefriheten ska gälla bolagiseringar som genomförs redan innan övergångstiden löper ut i slutet av 2025 eller 2026 fram till utgången av 2030, och retroaktivt bolagiseringar som genomförs redan före lagens ikraftträdande, om överlåtelseavtalet har ingåtts vid tidpunkten för lämnandet av regeringens proposition den 9 oktober 2023 eller därefter. Dessa arrangemang kräver sin tid och kan också vara beroende av hyresavtalets återstående giltighetstid. För att en störningsfri, fortlöpande social- och hälsovårds- samt räddningsverksamhet ska kunna tryggas i lo-

kalerna och för att konkurrensneutraliteten ska kunna garanteras, och även ur statsstödsperspektivet, är det enbart till fördel att bolagiseringsarrangemangen kan genomföras inom en tidsram där de enskilda fallens särskilda omständigheter kan tas i beaktande.

Skattefrihet vid verksamhetsöverlåtelse

Bestämmelsen om skattefrihet för överlåtelse av fastigheter eller värdepapper vid verksamhetsöverlåtelse ändras genom att man slopar kravet på att överlåtelsen ska göras till ett bolag som har bildats för att fortsätta verksamheten. Samtidigt frångås det nuvarande återbäringsförfarandet och uppfyllandet av villkoren för skattefrihet kontrolleras i samband med inkomstbeskattningen. Skatteförvaltningen bedömer att förutsättningarna för skattekontroll inte försämrats.

Lånefordringar som överlåtits i samband med överlåtelse av värdepapper

Det föreslås att definitionen av värdepapper i lagen om överlåtelseskatt ändras så att en lånefordran som är riktad mot det samfund som emitterat värdepapperen eller ett till samma koncern som det hörande samfund och som överlåtits i samband med en överlåtelse av värdepapper också betraktas som värdepapper, när överlåtelseerna utgör en i sak enhetlig helhet av överlåtelse och betalningen för överlåtelsen av lånefordran kommer överlåtaren av värdepapperen till godo.

Förslaget innebär en principiell ändring av skattebasen för överlåtelsebeskattning, men är motiverat för att det ursprungliga syftet med bestämmelserna om betalningar och betalningsåtaganden som räknas som vederlag ska kunna uppnås, av neutralitetsskäl och som ett sätt att bekämpa artificiella skatteplaneringsarrangemang.

Lösningen kan kritiseras för att fördunkla begreppet värdepapper, men på grund av högsta förvaltningsdomstolens beslut har den ansetts vara oundgänglig för att det rättsläge som eftersträvdades med ändringen 2013 ska kunna uppnås. Då beslutsmotiveringarna betonar omständigheten att försäljning av lånefordringar inte är en sådan överlåtelse av värdepapper som hör till tillämpningsområdet för lagen om överlåtelseskatt är lagstiftarens återstående alternativ för att uppnå det eftersträfvade rättsläget att ändra begreppet värdepapper.

Det bör också noteras att begreppet värdepapper i lagen om överlåtelseskatt inte heller för närvarande motsvarar till exempel begreppen i värdepappersmarknadslagstiftningen: i överlåtelsebeskattningen betraktas som värdepapper enligt den relativt flexibla 17 § 1 mom. 3 punkten också sådana av samfund utfärdade skuldebrev eller andra fordringsbevis för vilka räntan bestäms enligt resultatet eller dividendens storlek eller vilka berättigar till del i årsvinsten eller överskottet.

Vinstutdelning i form av värdepapper

Det föreslås att bestämmelserna om skattskyldighet ändras så att överlåtaren är skattskyldig i stället för förvärvaren när värdepapper överlåts som vinstutdelning. Förslaget innebär en övergång till omvänd skattskyldighet, som möjliggör att det vinstutdelande bolaget kan sköta de skyldigheter i samband med överlåtelsebeskattningen som annars skulle vara förvärvarens skyldigheter. Bakgrunden är ett förslag av Skatteförvaltningen. Våren 2023 skickade Skatteförvaltningen en förfrågan till den av Finlands Näringsliv och Centralhandelskammaren grundade Delegationen för finska börsbolag om förslagens genomförbarhet. De bolag som yttrade sig understödde införandet av ett sådant förfarande.

4.1.2 Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

Det föreslås att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras genom att temporära bestämmelser tas in för att fastställa det värde från vilket det övertagande bolaget kan göra avskrivningar när uthyrningsverksamhet med fastigheter och lokaler vid en bolagisering överförs till den normala samfundsbeskattningens område. Som anskaffningsutgift som inte dragits av vid beskattningen av anläggningstillgångar och andra tillgångar och som belopp som inte dragits av vid beskattningen av utgifter med lång verkningstid betraktas enligt förslaget i beskattningen av det övertagande bolaget bokföringsvärdet av tillgångar och utgifter med lång verkningstid enligt bokslutet för den senast avslutade räkenskapsperiod som föregick överföringen av tillgångarna.

Om de tillgångar som överförs skulle värderas exempelvis enligt det verkliga värdet skulle bolaget få en obehörig vinst jämfört med konkurrerande företag på fastighetsmarknaden, eftersom bolaget via värderingen skulle få en alltför stor kostnadsreserv i inkomstbeskattningen, vilket senare skulle minska den inkomstskatt som ska betalas på uthyrningsverksamheten.

4.1.3 Bedömning av befrielsen från överlåtelseskatt vid bolagisering av lokaler inom social- och hälsovården eller räddningsväsendet med avseende på EU:s regler för statligt stöd

När man bedömer om skattefriheten i samband med bolagiseringar kan betraktas som en sådan selektiv förmån som avses i reglerna om statligt stöd måste man först specificera referenssystemet och bedöma om åtgärden avviker från det systemet, dvs. om den innebär en differentiering mellan ekonomiska aktörer som med hänsyn till systemets väsentliga mål befinner sig i en faktisk och rättsligt jämförbar position.

I den aktuella situationen måste den allmänna strukturen för Finlands lag om överlåtelseskatt betraktas som referenssystem. Målet med bestämmelserna om överlåtelseskatt är att beskatta överlåtelse av fastigheter och värdepapper, inbegripet apportöverlåtelse till aktiebolag. Ett undantag från detta är överlåtelse i samband med verksamhetsöverlåtelse som avses i 52 d § i näringskattelagen. Syftet med undantaget från överlåtelseskatten och 52 d § i näringskattelagen är att undanröja skattehinder för omorganisering av företagsverksamhet.

Under de förutsättningar för verksamhetsöverlåtelse som anges i näringskattelagen kan en verksamhetsöverföring genomföras i enlighet med kontinuitetsprincipen utan direkta inkomstskattepåföljder. Undanröjandet av skattehinder ger företagen möjlighet att organisera företagsstrukturen på ett sätt som främjar deras kommersiella mål. Åtgärden väntas förbättra företagens konkurrenskraft och konkurrensförhållanden samt produktiviteten, vilket är det skattepolitiska målet med bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse och fusionsdirektivet, som bestämmelserna baserar sig på. Dessa omorganiseringar är regelbundet frivilliga och tjänar de kommersiella behov och mål som företagen själva har angett.

De nu aktuella bolagiseringsåtgärderna avviker helt från de ovan nämnda aspekterna på följande sätt.

För företag med normal verksamhet (referensgruppen) är verksamhetsöverlåtelse ett alternativ som de kan tillgripa när det anses tjäna företagets egna kommersiella behov och mål. Företag med normal verksamhet kan undvika skattepåföljder utan att ta till arrangemang som innebär en skatterisk.

Näringskattelagens bestämmelser om verksamhetsöverlåtelse kan tillämpas också på i fusionsdirektivet nämnda sammanslutningar som ska beskattas enligt inkomstskattelagen. Bakgrunden

är HFD:s avgörande 2012:24 om fusionsdirektivet. Verksamhetsöverlåtelse kan dock inte tillämpas på bolagisering av kommunernas uthyrningsverksamhet eftersom kommunen inte är en sammanslutning som nämns i fusionsdirektivet och eftersom uthyrningsverksamhet som bedrivs av kommunen inte kan betraktas som näringsverksamhet. Därför kan bolagiseringar inte genomföras skatteneutralt.

Kommuner och samkommuner är genom lag tvungna att bolagisera utan valmöjlighet, samtidigt som den kommunala basservice som ges i de lokaler som ska bolagiseras också genom tvingande lagstiftning har tagits över av välfärdsområdena.

Det skulle inte finnas någon bolagiseringsskyldighet om kommunerna eller samkommunerna utan den tvingande lagstiftningen skulle ha fortsatt använda lokalerna för social- och hälsovårdens och räddningsväsendets funktioner.

Kommunerna har i lag ålagts att hyra ut sina lokaler på en konkurrensutsatt marknad, dvs. att bedriva ekonomisk verksamhet, när verksamheten i fastigheterna genom lag har tagits ifrån aktörerna. Det bör också noteras att den fastighetsegendom som kommunerna har kvar enligt lag ska hyras ut till välfärdsområdena.

Företag som producerar privata social- och hälsovårds- eller räddningstjänster har inte motsvarande skyldigheter, och ett privat företag skulle förmodligen inte vidta motsvarande åtgärder.

Med stöd av de ovannämnda omständigheterna kan man, när man beaktar unionens domstolspraxis (se särskilt dom 6.10.2021, *World Duty Free Group* och *Spanien mot kommissionen*, C 51/19 P och C 64/19 P, EU:C:2021:793), anse att kommunernas och samkommunernas fastighets- och lokaluthyrningsverksamhet inte befinner sig i en *faktisk och rättslig situation som är jämförbar* med företag som besitter och hyr ut fastigheter med tanke på målen för bestämmelsen om verksamhetsöverlåtelse i lagen om överlåtelseskatt. Därmed anses aktörerna inte få en selektiv fördel enligt artikel 107 i EUF-fördraget i förhållande till andra företag i fastighets- och lokaluthyrningsbranschen.

Det gäller också att notera att den föreslagna skattefriheten inte gäller bolagisering av uthyrning av lokaler som används för något annat än att producera lagstadgade tjänster som konkurrensutsätts av välfärdsområden, tidigare av kommuner eller samkommuner. Den föreslagna skattefriheten gäller alltså inte exempelvis uthyrning av lokaler som används av privata tjänsteproducenter för att tillhandahålla och producera marknadsbaserade tjänster. Sådan i princip ekonomisk verksamhet, och bolagisering av den, omfattas alltså inte av den föreslagna skattefriheten.

Det bör också noteras att frågan om statligt stöd inte överhuvudtaget skulle ha aktualiserats om ansvaret för att ordna de ovannämnda tjänsterna skulle ha överförts till välfärdsområdena med en annan etappindelning, som i sig också var ett alternativ. Om arrangemanget skulle ha genomförts genom en samlad bolagisering av social- och hälsovårds- och räddningsuppgifterna inklusive de lokaler som användes för dem, skulle skattefriheten ha varit oproblematiserad med tanke på reglerna om statligt stöd, eftersom åtgärden skulle ha gällt kommunernas basservice som inte över huvud taget är ekonomisk verksamhet.

4.2 De huvudsakliga konsekvenserna

4.2.1 Ekonomiska konsekvenser

4.2.1.1 Konsekvenser för den offentliga ekonomin

Konsekvenser för den kommunala ekonomin

Det eurobelopp som kommunala bolag kan spara tack vare befrielsen från överlåtelseskatten beror på det verkliga värdet av de fastigheter och värdepapper som ingår i de tillgångar som ska bolagiseras. Från det verkliga värdet beräknas den överlåtelseskatt på 4,0 eller 2,0 procent som ska betalas för skattepliktig apportöverlåtelse. Vid överlåtelse av fastighetsbolag räknas också eventuella bolagslåneandelar in i skattegrunden.

Man kan endast göra grova uppskattningar av besparingen i euro till följd av skattefriheten. Det finns inte tillräckligt med information att tillgå i synnerhet om lokaler som ägs av frivilliga samkommuner och som kan komma att omfattas av bolagiseringsskyldigheten, och inte ens de tillgängliga uppgifterna är aktuella. Det är svårt att fastställa lokalernas verkliga värde och det går inte att förutse i vilken mån lokalerna slutligen kommer att bolagiseras, säljas till externa parter eller tas i annan egen användning i kommunen i stället för att bolagiseras.

Den senaste kartläggningen av kommunsektorns lokaler finns i Landskapens lokalcentral Ab:s finskspråkiga rapport ”Kuntien rakennuskannan tilannekuva vuonna 2020 ja ennusteet vuosille 2020–2040” från den 7 oktober 2020. Där uppskattas kommunernas och kommunkoncernernas fastighetsbestånd utifrån byggnads- och lägenhetsregisteruppgifterna enligt situationen den 30 maj 2020. Enligt de beräkningsantaganden som beskrivs i rapporten var vårdbyggnadernas yta i primärkommunerna vid granskningstidpunkten enligt en uppskattning av Finlands Kommunförbund rf knappt 4,2 miljoner kvadratmeter och det tekniska värdet 7,3 miljarder euro. Senare har ett betydande antal fastighetsaffärer genomförts inom kommunsektorn, förmodligen med tonvikt på lokaler som används av social- och hälsovården.

Uppskattningen inbegriper inte lokaler som ägs av frivilliga samkommuner. Inte heller för kommunernas del innehåller uppskattningen bland annat det kommunala räddningsväsendets byggnader, socialvårdens stödboenden eller social- och hälsovårdens kontorsbyggnader, enligt Kommunförbundets uppskattning sammanlagt cirka 0,65 miljoner kvadratmeter. Rapporten innehåller inga uppgifter om värdet på byggnadernas markbotten. Det finns inte heller någon uppskattning att tillgå om hur lokalerna är fördelade enligt överlåtelseskattesats, dvs. vilka objekt som beskattas enligt skattesatsen 4 procent för fastigheter och vilka enligt skattesatsen 2 procent för aktier i fastighetsbolag.

Den kostnadsbesparing som skattefriheten innebär kan grovt uppskattas till 100–300 miljoner euro under tillämpningsperioden som upphör 2030.

Skattebesparingen minskar det tryck att höja hyrorna som de kommunala bolagen annars har i samband med hyresjusteringar på grund av skyldigheten att betala överlåtelseskatt.

Skyldigheten att betala överlåtelseskatt uppstår beroende på när kommunen eller samkommunen bolagiserar uthyrningen av de aktuella lokalerna. Tidsplanen och genomförandet av bolagiseringen beror på många faktorer som varierar från fall till fall, såsom de social- och hälsovårds- eller räddningstjänster som tillhandahålls i de aktuella lokalerna och deras kontinuitet, välfärdsområdets behov av de aktuella lokalerna samt andra lokaler i området som lämpar sig

för social- och hälsovården eller räddningsväsendet och marknadssituationen för sådana, giltighetstiden för hyresavtalet och avtalet om de tjänster som tillhandahålls i lokalerna samt välfärdsområdenas och kommunernas eller samkommunernas eventuella avvikande överenskommer inom de gränser som införandelagen tillåter. Det är alltid den berörda kommunen eller samkommunen som fattar beslut om bolagisering av uthyrningsverksamhet, och då tillämpar den kommunallagens bestämmelser om bolagiseringsskyldigheten och undantagen från den.

Om de lokaler som används av social- och hälsovården eller räddningsväsendet ägs av välfärdsområdet ska bestämmelserna i lagen om välfärdsområden (611/2021) följas i användningen och uthyrningen av lokalerna. Den lagen innehåller i stor utsträckning motsvarande bestämmelser som kommunallagen om skyldigheten att bolagisera verksamhet som bedrivs i ett konkurrensläge på marknaden. Eftersom social- och hälsovården och räddningsväsendet hör till välfärdsområdenas lagstadgade uppgifter kan man enligt 131 och 132 § i lagen om välfärdsområden låta bli att bolagisera exempelvis uthyrningen av lokaler som används i huvudsak för välfärdsområdets egen eller välfärdsområdeskoncernens verksamhet eller för tjänsteproduktion som välfärdsområdet konkurrensutsätter.

Konsekvenser för statsfinanserna

Staten går miste om skatteinkomster motsvarande de 100–300 miljoner euro som de kommunala bolagen enligt uppskattningen ovan sparar i överlåtelseskatt till följd av skattefriheten i samband med bolagiseringen av social- och hälsovårdens och räddningsväsendets fastigheter. Det är dock uppenbart att en del av bolagiseringarna inte skulle genomföras utan skattefriheten eftersom kommunerna skulle leta efter mindre kostsamma alternativ till bolagisering, och ingen överlåtelseskatt till den delen skulle betalas.

Ändringen av villkoren för skattefrihet vid verksamhetsöverlåtelse minskar beskattningsutfallet något. Under 2020–2022 fattades årligen 22–45 beslut om befrielse och återbäring vid verksamhetsöverlåtelse. Antalet avslag var högst ett till två per år, oftast med motiveringen att det övertagande bolaget hunnit inleda sin verksamhet före verksamhetsöverlåtelsen. Det finns ingen närmare information om antalet verksamhetsöverlåtelser som görs till ett verksamt bolag och där skatten betalas, och det går inte att exakt bedöma ändringens konsekvenser för beskattningsutfallet. Man kan anta att verksamhetsöverlåtelser som omfattar en betydande mängd skattepliktig egendom i dag görs till nybildade bolag för att minimera skattekostnaderna.

Den föreslagna ändringen av näringskattelagen beräknas inte ha några konsekvenser för samfundsskatteutfallet.

Ändringen som gäller definitionen av värdepapper uppskattas öka intäkterna från överlåtelseskatten med åtminstone flera miljoner euro per år.

Den ändring i 20 § i lagen om överlåtelseskatt som gjordes 2013, enligt vilken de betalningar och betalningsåtaganden som avses i bestämmelsen också räknas in i vederlaget, uppskattades då öka beskattningsutfallet med några miljoner euro. Det finns inte tillräckliga uppgifter tillgängliga för att närmare bedöma det aktuella förslagets konsekvenser för skatteintäkterna.

Enligt Skatteförvaltningens iakttagelser betalades cirka 4,7 miljoner euro i återbäring av överlåtelseskatt för 2014–2022 efter högsta förvaltningsdomstolens beslut i fall där återbäring hade ansökts på den grunden att ett lån hade köpts i samband med en aktieaffär. Utifrån återbäringarna kan man dock inte dra några långtgående slutsatser om hur mycket skattebasen har krympt

jämfört med läget före beslutet i fråga, eftersom de skattskyldiga på grund av överlåtelsebeskattningen då inte hade någon orsak att köpa lånefordringar. Skatteförvaltningen uppskattar att köp av lånefordringar förefaller ha blivit huvudregeln vid såväl köp av affärsaktier som affärer med fastighetsportföljer efter beslutet.

4.2.1.2 Konsekvenser för företagen

Befrielsen från överlåtelseskatt för kommunala bolag vid bolagisering av lokaler som används av social- och hälsovården och räddningsväsendet minskar trycket att höja hyrorna. Konsekvenserna av detta för de tjänstetillhandahållare som verkar i lokalerna beror på förhållandena på den lokala hyresmarknaden, till exempel tillgången på lokaler som är lämpliga för verksamheten samt den allmänna hyresnivån i området.

De ändrade villkoren för skattefriheten vid verksamhetsöverlåtelse innebär att villkoren för skattefrihet överensstämmer med kraven på verksamhetsöverlåtelse enligt 52 d § i näringskattelagen, vilket ökar flexibiliteten när dessa arrangemang genomförs. När man vill fortsätta verksamheten i ett bolag som redan existerar behöver man inte bilda ett nytt bolag endast för att undvika överlåtelseskatt, och senare med stöd av 4 § 6 mom. i lagen om överlåtelseskatt fusionera det skattefritt med det bolag där man vill fortsätta verksamheten. Då skattefriheten inte längre avgörs i ett ansökningsförfarande enligt 43 § kan bolaget snabbare söka lagfart.

Ändringen av definitionen av värdepapper ökar skattekostnaden för värdepappershandel i situationer där köparen i samband med överlåtelse av värdepapper köper en lånefordran i stället för att betala ett lån, ett förfarande som efter högsta förvaltningsdomstolens beslut har gjort det möjligt att spara skattekostnader.

4.2.2 Konsekvenser för myndigheterna

Förslagen har konsekvenser för Skatteförvaltningens och Lantmäteriverkets personal som handlägger lagfartsansökningar och i viss mån för resurserna. Förslagen medför inga nya uppgifter för dem, men befrielsen från överlåtelseskatt för social- och hälsovårdens och räddningsväsendets fastigheter leder jämfört med normalläget till ett mer än obetydligt antal bolagiseringar, vilket ökar i synnerhet Skatteförvaltningens arbetsmängd. Bolagiseringarna genomförs dock under hela tillämpningstiden för skattefriheten 2023–2030, vilket jämnar ut arbetsmängden för 2024–2031.

Eftersom skattefriheten enligt förslaget ska vara direkt, och inte till exempel ansökningsbaserad som vid ikraftträdandet av bestämmelserna om bolagiseringsskyldighet i den gamla kommunallagen, minskar Skatteförvaltningens arbetsmängd i behandlingen av dessa fall avsevärt jämfört med det administrativt tunga ansökningsförfarandet. Samtidigt kan Lantmäteriverket snabbare handlägga ansökningar om lagfart eftersom de i princip kan avgöras på grundval av den sökandes utredning och försäkran utan uttalande enligt 29 § i lagen om överlåtelseskatt.

Skatteförvaltningens arbetsmängd minskar även till följd av att skattefriheten också vid verksamhetsöverlåtelse är direkt. För kontrollen av överlåtelsebeskattningen får man från inkomstbeskattningen information om de arrangemang där 52 d § i näringskattelagen inte ska tillämpas, och därför försvagas inte skattekontrollen. Enligt den föreslagna 43 a § 2 mom. ska bolaget för inskrivningsmyndigheten förete en utredning med en specificering av den överlåtna egendomen och en försäkran om att fastigheten har överlåtits i en sådan verksamhetsöverlåtelse som avses i 52 d § i näringskattelagen. I dessa situationer behövs inget utlåtande enligt 29 § i lagen om överlåtelseskatt.

5 Remissvar

Yttranden om utkastet till regeringens proposition begärdes av alla kommuner och välfärdsområden och av 17 organisationer och myndigheter, och utkastet fanns tillgängligt på webbplatsen utlåtande.fi i ett öppet remissförfarande från den 16 augusti till den 20 september 2023.

Det lämnades 60 yttranden, varav 40 från kommuner, sju från välfärdsområden och 12 från organisationer och expertorganisationer. En myndighet hade inget att yttra. Dessutom lämnade också en privatperson ett yttrande.

Befrielse från överlåtelseskatt vid bolagisering av fastigheter inom social- och hälsovården och räddningsväsendet

Alla remissinstanser som yttrade sig understödde förslagen – 13 kommuner och fyra andra remissinstanser utan reservationer, en del med ändringsförslag och beaktansvärda synpunkter.

Finlands Kommunförbund och några kommuner föreslog att tillämpningstidpunkten för befrielsen från överlåtelseskatt tidigareläggs så att den gäller överlåtelser som skett efter ingången av 2023. Förslaget beaktades inte. Den föreslagna retroaktiva tillämpningen före lagens ikraftträdande, från och med den dag då regeringen lämnar sin proposition, är redan den exceptionell, och trots att yttranden begärdes av alla kommuner framförde inte en enda av dem att en bolagisering genomförts eller var på väg att genomföras före den 9 oktober 2023 då regeringen lämnar sin proposition.

Finlands Kommunförbund och några kommuner föreslog att skattefriheten också ska gälla pågående byggprojekt. Till den delen har lagförslaget kompletterats så att skattefriheten också gäller lokaler som under övergångsperioden färdigställs för användning enligt 43 a § 1 mom. 1 punkten i lagförslaget.

Flera kommuner föreslog att det materiella tillämpningsområdet för skattefriheten utvidgas på olika sätt. Det föreslogs att skattefriheten ska utsträckas till även andra lokaler än social- och hälsovårdens och räddningsväsendets, rentav alla kommunernas eller samkommunernas lokaler. Dessutom föreslogs det att lokaler ska kunna överföras skattefritt inte bara till bolag som ägs av kommunen eller av ett kommunalt bolag utan också till andra bolag i kommunkoncernen, eller till och med säljas till köpare som står helt utanför kommunkoncernen. Det föreslogs också att skattefriheten ska gälla överlåtelser som sker på annat sätt än mot aktier och helt eller delvis mot penningvederlag. Dessa förslag motiveras förutom med kommunala besparingar också med administrativa synpunkter, som besväret med att organisera en aktieemission och möjligheten att utnyttja den befintliga koncernstrukturen effektivt.

Dessa förslag kunde inte beaktas. Målet har varit att inom de ramar som EU:s regler om statligt stöd tillåter, vilket också riksdagen förutsatt, för kommunerna och samkommunerna skapa nödvändiga och samtidigt tillräckliga verksamhetsförutsättningar för att de utan att betala överlåtelseskatt ska kunna genomföra de bolagiseringar av lokaler som följer av social- och hälsovårdsreformen och bolagiseringsskyldigheten i kommunallagen. Skattefriheten innebär för de övertagande bolagen en ekonomisk fördel som andra företag inte har. I den föreslagna formen ska dock skattefriheten, på de grunder som anförs i avsnitt 4.1.3, inte betraktas som en selektiv åtgärd på det sätt som avses i EU:s regler om statligt stöd. De olika föreslagna ytterligare möjligheterna, som andra företag som bedriver uthyrningsverksamhet inte har tillgång till för skattefri bolagisering, kan däremot inte motiveras på samma sätt. Kostnadsbesparingar eller administrativ effektivitet räcker inte som motivering för ytterligare undantag från reglerna om statligt

stöd. När det gäller behovet av att organisera lokalhanteringen på ett ändamålsenligt sätt i kommunens specifika situation har de övertagande bolagen tillgång till samma skattefria metoder för företagsarrangemang – verksamhetsöverlåtelse, fission, fusion – som också andra företag har enligt lagen om överlåtelseskatt.

Några kommuner ansåg att skattefriheten också bör gälla fall där fastigheten eller lokalerna delvis, men inte huvudsakligen, har använts av social- och hälsovården eller räddningsväsendet. Dessa förslag kunde inte beaktas. I flera lagstiftningssammanhang har man inom olika rättsområden iakttagit att rekvisit som är av betydelse för de rättsverkningar som eftersträvas med regleringen kan uppfyllas helt eller delvis. När syftet har varit att rättsverkningarna också ska gälla fall där rekvisiten endast uppfylls delvis har man i regel avgränsat tillämpningsområdet med stöd av kriteriet huvudsaklighet. I den aktuella situationen finns det inte grunder för att bevilja en skatteförmån när endast en liten del av fastigheten eller lokalerna används på det sätt som skattefriheten förutsätter. Annars skulle förmånen i stor skala inriktas på konkurrensutsatt ekonomisk verksamhet i strid med EU:s regler för statligt stöd.

Enskilda kommuner har levt i den felaktiga uppfattningen att lagförslaget utesluter skattefrihet i fall där man vid en bolagisering förutom lokalerna även har överfört skulder och ansvar för anskaffning och renovering av fastigheten. Några kommuner har också uppfattningen att skattefriheten inte gäller lokaler som välfärdsområdet har slutat hyra. Men skattefrihetsbestämmelsen behövs endast för objekt som tillhör skattebasen för överlåtelseskatten, och de föreslagna bestämmelserna hindrar inte att man till det övertagande bolaget samtidigt överför andra tillgångar, skulder eller exempelvis personal. Skattefriheten förutsätter inte heller att hyresförhållandet med välfärdsområdet fortsätter en viss minimitid.

Lagen om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

Finlands Kommunförbund och några kommuner har fäst uppmärksamhet vid hur 52 j § i näringskattelagen förhåller sig till 130 § i kommunallagen, där det föreskrivs om fastställande av de marknadsrättsliga villkoren för överlåtelsen av eller arrendeaftalet för en fastighet som ägs av kommunen. Iakttagelserna föranleder inga ändringar. Bestämmelserna i 130 § i kommunallagen om tillvägagångssätten för att överlåta eller arrendera ut en kommunägd fastighet baserar sig på EU-rättens regler för statligt stöd och kommissionens meddelande om dem (RP 268/2014 rd, s. 237). De verkliga värden som används i bokföringen vid verksamhetsöverlåtelser påverkar i sin tur oftast inte de avdragsgilla anskaffningsutgifterna i det övertagande bolagets beskattning, utan bolaget drar av anskaffningsutgiften utifrån den oavskrivna anskaffningsutgiften i det överförande bolagets beskattning, enligt principen om kontinuitet. Motsvarande princip följs när tillgångar som tidigare hört till en skattefri verksamhet överförs till en skattepliktig verksamhet, men då betraktas den oavskrivna anskaffningsutgiften i bokföringen som avdragsgill anskaffningsutgift i beskattningen av tillgångarna (FiUB 5/2009). I det aktuella fallet betraktas därmed bokföringsvärdena i stället för det verkliga värdet som anskaffningsutgift på de grunder som anges i specialmotiveringen.

Övriga förslag

Flera av de remissinstanser som inte tillhör kommunsektorn anser att förslaget om en utvidgning av begreppet värdepapper till att gälla lånefordringar som överlåts i samband med överlåtelse av värdepapper är alltför allmänt formulerat, vilket leder till tolkningsproblem. De föreslår att bestämmelsen och motiveringen preciseras i fråga om vilka lånefordringar som ska omfattas av bestämmelsen och vilken typ av samband som förutsätts mellan ett överlåtet värdepapper och en lånefordran. En del anser att den eftersträfvade utvidgningen av skattebasen i första hand bör

genomföras genom att den aktuella lånefordran tas in i skattebasen enligt 20 § i lagen om överlåtelseskatt i stället för att begreppet värdepapper ändras. Vissa remissinstanser uppger att de fiskalt sett eller annars anser att förslaget i sig är förståeligt. Kiinteistönömistajat ja rakennuttajat Rakli ry anser emellertid att förslaget inte bör genomföras eftersom det försvagar Finlands attraktionskraft som målland för fastighetsinvesteringar.

Utifrån yttrandena har lagförslaget preciserats så att det gäller lånefordringar hos det samfund som har emitterat värdepapperet eller ett samfund som tillhör samma koncern, när överlåtelseerna utgör en i sak enhetlig helhet av överlåtelse. Motiveringen har dessutom kompletterats relativt omfattande, bland annat med exempel på tillämpningen av bestämmelsen.

Förslagen om omvänd skattskyldighet vid utdelning in natura, översyn av skattefriheten vid verksamhetsöverlåtelse, inlösen av minoritetsaktier i enlighet med aktiebolagslagen och betalning av överlåtelseskatt för begränsat skattskyldiga understöds av dem som yttrat sig om dem, med enstaka förslag som gäller lagförslaget och motiveringen.

Ställningstaganden om andra aspekter än förslagen

I vissa yttranden gjordes förslag som inte tangerade propositionens ämnesområde, bland annat gällande överlåtelser enligt ett avtal om lån av värdepapper, en utvidgning av förfarandet med centralskattenämndens förhandsavgöranden till att gälla överlåtelseskatt, begreppet byggnadsfasens lån, bestämmelsen om överlåtelseskattefrihet vid fission samt näringsskattelagens bestämmelse om fission. Dessa förslag och ställningstaganden har inte kunnat tas i beaktande i samband med denna proposition, utan måste bedömas när lagstiftningen senare utvecklas.

Detsamma gäller förslaget från sju välfärdsområden om att välfärdsområdena och HUS-sammanslutningen ska befrias från överlåtelseskatt. Som motivering utöver kostnadsbesparingar hänvisar man till att de i skattehänseende bör behandlas lika som andra offentliga samfund. Det bör dock noteras att skattefriheten för staten och vissa myndigheter baserar sig på statens ställning som skattetagare, och att det i sin tur har varit motiverat att befria kommunerna från överlåtelseskatten på fastigheter eftersom anskaffningen av fastigheter har varit ett viktigt planläggnings- och markpolitiskt verktyg för kommunerna. Kommunernas skattefrihet gäller dock inte överlåtelse av värdepapper. I samband med ämnesområdet för denna proposition saknas förutsättningar för en adekvat lagberedning för att bedöma frågan om skattefrihet för välfärdsområden.

6 Specialmotivering

6.1 Lagen om överlåtelseskatt

15 §. Skatteobjekt och skattskyldighet. Till paragrafen fogas ett 5 mom. som innebär en omställning till omvänd skattskyldighet då vinstutdelningen görs in natura genom att värdepapper överlåts till aktieägaren i stället för att ett penningbelopp betalas ut. Då är överlåtaren skattskyldig i stället för förvärvaren. Förfarandet undanröjer de administrativa problem som det nuvarande förfarandet orsakar vid utdelning in natura.

Det administrativa merarbetet är som helhet orimligt tungt för både kunderna och Skatteförvaltningen. Det är uppenbart att förvärvarna också inkluderar passiva aktieägare som inte följer vad som händer på deras värdeandelskonton och som inte nödvändigtvis är medvetna om sina skyldigheter.

Till följd av ändringen är den skatt som bolaget betalar för dividendtagarens räkning inte längre skattepliktig inkomst för dividendtagaren, och behöver inte uppges i en årsanmälan.

15 a §. Överlåtelse av värdepapper som är föremål för handel på en reglerad marknad och på en multilateral handelsplattform. I 4 mom. föreskrivs det om undantag från skattefriheten för överlåtelse av de noterade värdepapper som avses i 1 mom. Momentets 2 punkt gäller överlåtelser som görs enligt 18 kap. 6 § i aktiebolagslagen för att uppfylla den i 18 kap. i den lagen föreskrivna skyldigheten att lösa in minoritetsaktier. Det handlar om situationer där det råder oenighet om lösenbeloppet och ärendet har överlämnats till skiljemän för avgörande enligt aktiebolagslagens 18 kap. 3–10 § om behandling av inlösenvister.

I lagen om överlåtelsskatt ändras 15 a § 4 mom. 2 punkten så att undantaget från skattefriheten överlag gäller situationer där vederlaget, det vill säga lösenbeloppet, bestäms i ett skiljeförfarande. När lösenbeloppet bestäms i ett skiljeförfarande görs överlåtelserna inte i enlighet med 15 a § 1 mom. mot ett fast penningvederlag. Det har ingen betydelse huruvida inlösaren ställer en säkerhet som skiljemännen godkänner för betalningen av lösenbeloppet i enlighet med 18 kap. 6 § i aktiebolagslagen, varvid äganderätten övergår direkt. Ställandet av säkerhet påverkar endast den tidpunkt då äganderätten övergår till inlösaren, och ändrar inte det faktum att överlåtelserna inte heller då sker mot ett fast penningvederlag på det sätt som förutsätts i 15 a § i lagen om överlåtelsskatt.

16 §. Överlåtelser till utlänningar. Paragrafens 2 mom. ändras i överensstämmelse med vederlagen praxis så att överlåtarens i bestämmelsen avsedda skyldighet att ta ut skatt av andra i Finland begränsat skattskyldiga än sådana som avses i bestämmelsen inte ska gälla situationer där förvärvaren har betalat skatten på eget initiativ. I sådana situationer finns givetvis ingen grund för en skyldighet att ta ut skatt.

17 §. Definition av värdepapper. Paragrafens 2 mom. ändras så att, utöver värdeandelar som motsvarar värdepapper, också en lånefordran som överlåts i samband med överlåtelse av värdepapper eller annars ansluter sig till överlåtelserna av värdepapperen, när betalningen för överlåtelserna av lånefordran kommer överlåtarens av värdepapperen till godo, betraktas som värdepapper. En särskild bestämmelse om detta tas in som 2 punkten i 2 mom. och bestämmelsen om att värdeandelar likställs med värdepapper blir 1 punkten i momentet. Syftet med ändringen är att uppnå det tidigare rättsläget, som eftersträvades med ändringarna 2013 och som utvidgade skattebasen. Högsta förvaltningsdomstolens beslut HFD 2019:121, som påverkade de här omständigheterna, baserade sig i väsentlig grad på att de delägarlångfordringar som överläts i samband med en överlåtelse av aktier i målbolaget inte är sådana värdepapper som avses i lagen om överlåtelsskatt. Ändringen inverkar inte på tolkningen av begreppet värdepapper i inkomstbeskattningen.

I överensstämmelse med syftet för de bestämmelser som beskrivs i avsnitt 2.1.3 är utgångspunkten att det ekonomiska resultatet för säljaren, och inte formaliteterna i samband med överlåtelserna, ska vara avgörande i beskattningshänseende. Som exempel på betalningsåtaganden och betalningar som utöver köpeskillingen räknas in i vederlaget och som avses i bestämmelsen nämns i motiveringen till lagändringen 2013 att förvärvaren betalar målfirmans i överlåtelseavtalet nämnda skuld genom att finansiera den eller genom att betala en särskild ersättning för överföring av säljarens fordran. Betalningen eller betalningsåtagandet behöver inte komma överlåtarens till godo direkt utan det räcker med att så sker indirekt via någon annan, till exempel någon som överlåtarens har intressegemenskap med exempelvis genom bestämmande inflytande. Till exempel om målfirmans finansierats av ett finansieringsbolag som hör till samma koncern som överlåtarens och förvärvaren betalar målfirmans skuld till finansieringsbolaget, skulle det röra sig om en sådan betalning till tredje part som ska betraktas som vederlag och

som kommer överlåtare till godo. Med stöd av det föreslagna 17 § 2 mom. kommer betalningen för överlåtelsen av en lånefordran värdepappersöverlåtare till godo på motsvarande sätt till exempel om man i samband med en aktieaffär avtalar om att köparen köper en lånefordran hos målbolaget för aktieaffären av ett bolag som hör till samma koncern som aktiesäljaren.

Som en i bestämmelsen avsedd lånefordran betraktas en lånefordran som har överlåtits i samband med eller som ansluter sig till en överlåtelse av värdepapper, när överlåtelserna utgör en i sak enhetlig helhet av överlåtelse. Det har ingen betydelse att man avtalar om överlåtelserna i separata överlåtelsehandlingar. När man bedömer om det handlar om en i bestämmelsen avsedd lånefordran har det inte heller någon betydelse om ett vederlag för värdepapperet betalas eller inte. Överlåtelserna utgör en enhetlig helhet till exempel om de är villkorliga i förhållande till varandra. Det typiska är att överlåtelser utgör en i sak enhetlig helhet när säljaren eller köparen av värdepapperen eller lånefordringarna är bolag som hör till samma koncern. En överlåtelse av värdepapper och en överlåtelse av en lånefordran som i sak hänger samman sker i princip tidsmässigt nära varandra, eftersom helheten av överlåtelse och villkoren för den vanligen avtalas som en del av samma förhandlingsprocess. Om en lång tid förflyter mellan överlåtelserna leder det i praktiken till att överlåtelserna i princip inte kan vara villkorliga i förhållande till varandra. Syftet med de föreslagna bestämmelserna är att det faktiska ekonomiska innehållet i helheten av överlåtelse ska vara avgörande när man bedömer skattepåföljderna av överlåtelser av värdepapper och lånefordringar. Därför är det inte motiverat att koppla det i bestämmelsen avsedda saksambandet mellan överlåtelserna till någon viss tidsangivelse oavsett hur överlåtelserna är sammanknutna till exempel med hänsyn till avtalsvillkoren.

Efter högsta förvaltningsdomstolens beslut har det blivit vanligt att köparen i samband med en aktieaffär skaffar överlåtarens lånefordran av målbolaget. Till exempel vid fastighetsbolagsaffärer kan målet för överlåtelsen vara ett holdingbolag, och överlåtare kan ha finansierat ett fastighetsbolag som holdingbolaget direkt eller indirekt äger. I samband med aktieaffären avtalar man om överlåtelse av denna lånefordran.

Med beaktande av det som sägs ovan betraktas som lånefordran enligt bestämmelsen förutom en lånefordran hos den sammanslutning som har emitterat värdepapperen också en lånefordran hos en sammanslutning som hör till samma koncern som sammanslutningen, när lånefordran överlåts i samband med överlåtelsen av värdepapperen eller annars ansluter sig till överlåtelsen av värdepapperen och betalningen för överlåtelsen av lånefordran direkt eller indirekt kommer värdepappersöverlåtare till godo. Även då är ett villkor att överlåtelsen av lånefordran i sak ska ha ett samband med överlåtelsen av värdepapperet. I det ovan beskrivna exemplet med ett holdingbolag är det uppenbart att det faktiska föremålet för affären också är det fastighetsbolag som ägs av holdingbolaget. När man i samband med en affär med aktier i ett holdingbolag köper en lånefordran hos till exempel ett fastighetsbolag som ägs av säljarens holdingbolag utgör överlåtelserna av aktier och lånefordringar en i sak enhetlig helhet av överlåtelse. På motsvarande sätt anses en lånefordran ha överlåtits i samband med en aktieaffär eller i anslutning till den, även om man försöker åtskilja överlåtelsen av aktierna och överlåtelsen av lånefordran så att lånefordran köps i namnet av en aktör som har en intressegemenskap med förvärvaren, till exempel ett koncernbolag.

Exempel 1: A Ab köper aktiestocken i B Ab av X Ab. B Ab har dotterbolaget C Ab, som i sin tur äger D Ab. X Ab har en lånefordran hos D Ab. Som en del av affären med aktiestocken i B Ab avtalar man om att A Ab köper lånefordran hos D Ab av X Ab. Separata köpebrev upprättas om överlåtelsen av aktierna respektive lånefordran. Lånefordran anses ha överlåtits på det sätt som avses i det föreslagna 17 § 2 mom. i samband med överlåtelsen av värdepapper, och överlåtelserna utgör en i sak enhetlig helhet av överlåtelse. Betalningen av lånefordran kommer direkt värdepappersöverlåtare till godo.

Exempel 2: A Ab köper aktiestocken i C Ab av X Ab. X Ab har en lånefordran hos C Ab. B Ab, som hör till samma koncern som A Ab, köper efter aktieaffären med ett separat köpebrev lånefordran av X Ab. Lånefordran anses ha överlåtits i samband med värdepappersöverlåtelsen eller ansluta sig till den och överlåtelseerna utgör en i sak enhetlig helhet av överlåtelse. Betalningen av överlåtelsen av lånefordran kommer direkt värdepappersöverlåtaren till godo.

Exempel 3: A Ab köper aktiestocken i C Ab av X Ab. C Ab har finansierats av koncernfinansieringsbolaget B Ab, som tillhör samma koncern som X Ab. Efter aktieaffären köper A Ab med ett separat köpebrev av B Ab dess lånefordran hos C Ab. Lånefordran anses ha överlåtits i samband med värdepappersöverlåtelsen eller ansluta sig till den och överlåtelseerna utgör en i sak enhetlig helhet av överlåtelse. Betalningen av överlåtelsen av lånefordran kommer indirekt värdepappersöverlåtaren till godo.

21 §. Tidpunkten när skatten ska betalas. I paragrafen om tidpunkten när skatten på överlåtelse av värdepapper ska betalas föreslås ett nytt 4 mom. med bestämmelser om tidpunkten när skatten ska betalas i situationer som avses i 15 a § 4 mom. 2 punkten, som enligt propositionen ska ändras. Enligt huvudregeln i 1 mom. ska skatten på överlåtelse av värdepapper betalas inom två månader från det att överlåtelseavtalet ingicks, om inte något annat föreskrivs i paragrafen.

Enligt det föreslagna 4 mom. ska skatten i de avsedda situationerna betalas inom två månader från betalningen av lösenbeloppet eller från det att skiljedomstolens beslut om lösenbeloppet har vunnit laga kraft eller, om säkerhet har ställts för betalningen av lösenbeloppet, från det att säkerheten ställdes.

30 §. Skattedeklaration. I 2 mom. görs en ändring med anledning av den föreslagna ändringen i 16 § 2 mom. Om förvärvaren i enlighet med det momentet har betalat skatten på eget initiativ är förvärvaren också deklarationsskyldig.

43 §. Överlåtelse av fastighet eller värdepapper i samband med verksamhetsöverlåtelse. I 1 mom. slopas kravet på att överlåtelsen ska göras till ett samfund som har bildats, och det nuvarande ansökningsbaserade återbärings- och beslutsförfarandet frångås. Till följd av ändringarna stryks bestämmelsen i 2 mom. om tidsfristen för ansökan och det högsta återbäringsbeloppet eftersom den är onödig.

I 2 mom. föreskrivs om skyldigheten för det övertagande bolaget att förete en utredning om skattefrihet när lagfart söks för fastighetsöverlåtelsen. Den grundläggande bestämmelsen om den utredning som ska företas inskrivningsmyndigheten vid överlåtelse av fastighet finns i 29 § 1 mom. i lagen om överlåtelseskatt. Enligt det momentet ska den sökande när lagfart och inskrivning söks förete utredning om betalningen av skatten samt annan behövlig utredning om omständigheter som påverkar skattens belopp. En utredning om betalningen av skatten behöver inte företas om inskrivningsmyndigheten har fått uppgift om betalningen av Skatteförvaltningen.

Enligt det föreslagna 2 mom. betraktas som tillräcklig utredning för inskrivningsmyndigheten om att skatt inte ska betalas en utredning med specifikation över den överlåtna egendomen samt den skattskyldiges försäkran om att förutsättningarna för skattefrihet uppfylls. Momentet motsvarar principiellt det som föreskrivs i 29 § 2 mom. om utredningsskyldighet i de situationer som avses i 4 § 5 mom., dvs. när en fysisk persons egendom överförs till ett aktiebolag enligt en sådan ändring av verksamhetsformen som avses i 24 § i inkomstskattelagen och skatt inte ska betalas.

När ansökningsförfarandet frångås ska en överlåtelseskattedeklaration ändå lämnas in och avtalet om verksamhetsöverlåtelse bifogas. Om de uppgifter om överlåtelse av en fastighet som företagets inskrivningsmyndigheten visar sig vara felaktiga får Skatteförvaltningen enligt förslaget påföra överlåtelseskatt i efterhand i det normala förfarandet enligt 33 § i lagen om överlåtelseskatt.

Aktiebolagslagens 17 kap. 2 § 1 mom. 3 punkt, som trädde i kraft den 31 januari 2023, har möjliggjort fission genom bolagisering. Enligt den tolkning som Skatteförvaltningen har tagit ställning för i sina anvisningar kan bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse i 52 d § i näringskattelagen tillämpas på fission genom bolagisering, om tillämpningsvillkoren uppfylls, och då kan också överlåtelseskattelagens bestämmelse om skattefrihet vid verksamhetsöverlåtelse bli tillämplig.

43 a §. Temporär skattefrihet som gäller vissa bolagiseringar i samband med social- och hälsovårdsreformen. Första momentet i den nya 43 a § innehåller en grundläggande bestämmelse om skattefrihet. Enligt den inledande meningen gäller skattefriheten bolagiseringar som genomförs av kommuner och sådana samkommuner som avses i 32 § i införandelagen, när kommunen eller samkommunen överlåter en fastighet till ett aktiebolag som den äger mot aktier i det bolaget. Överlåtelsen kan göras till ett befintligt bolag eller till ett bolag som bildas för ändamålet. Bolagsrättsligt är det fråga om att teckningspriset betalas med apportegendom i stället för pengar enligt 2 kap. 6 § i aktiebolagslagen (624/2006) eller, om överlåtelsen görs till ett befintligt bolag, enligt 9 kap. 12 § i den lagen. Apportegendomen kan förutom fastigheter omfatta också andra tillgångar som överläts till bolaget.

Skattefriheten gäller inte överlåtelse av fastighet där penningvederlag används. På samma sätt som enligt tillämpningsvillkoren för bestämmelsen om verksamhetsöverlåtelse kan alltså endast aktier i det övertagande bolaget ges som vederlag till den överlåtande kommunen eller samkommunen.

Det övertagande bolaget kan vara ett bolag som den överlåtande kommunen eller samkommunen äger ensam eller tillsammans med flera kommuner eller samkommuner.

De frivilliga samkommuner som avses i 32 § i införandelagen och som nämns i momentets inledande mening är andra än sådana samkommuner som avses i 20 § i införandelagen och nämns i 7 § i lagen om specialiserad sjukvård, som upphävdes genom införandelagen, och andra än de specialomsorgsdistrikt som avses i lagen angående specialomsorger om utvecklingsstörda. Enligt lagen om specialiserad sjukvård skulle kommunen för ordnande av specialiserad sjukvård enligt den lagen höra till samkommunen för något av de sjukvårdsdistrikt som nämndes i 7 §.

De samkommuner som avses i 32 § i införandelagen överfördes inte till välfärdsområdena i reformen, utan förblev självständiga juridiska personer och har samma i avsnitt 2.4.2 beskrivna skyldigheter som kommunerna i fråga om lokaler som de äger. Till dessa samkommuner räknas bland annat samkommuner som bildats med anledning av bestämmelserna i lagen om en kommun- och servicestrukturreform (169/2007), dvs. den så kallade Paras-lagstiftningen.

Bolagiseringarna ska ske före utgången av 2030 för att de ska vara skattefria. På det sättet ges kommunerna en tillräckligt lång övergångstid för att genomföra de nödvändiga arrangemangen. För fastigheter som ägs av kommuner upphör övergångstiden då uthyrning till välfärdsområdena inte anses ske i ett konkurrensläge på marknaden vid utgången av 2026, om välfärdsområdet utnyttjar sin rätt att förlänga hyresavtalets giltighetstid med ett år. Bestämmelser om kom-

muners och samkommuners skyldighet att bolagisera verksamhet i ett konkurrensläge på marknaden och om undantag från skyldigheten finns i 126 och 127 § i kommunallagen. I sista hand måste man i varje enskilt fall tolka om det är fråga om verksamhet i ett konkurrensläge på marknaden (RP 32/2013 rd, s. 33).

I 1 och 2 punkterna föreskrivs det om de krav på fastighetsanvändningen som utgör förutsättningar för skattefrihet.

1 punkten gäller fastigheter som före den 1 januari 2023 användes av social- och hälsovården eller räddningsväsendet, som ordnades av kommunen eller av en i 20 eller 32 § i införandelagen avsedd samkommun. Förutom kravet på det ovannämnda användningsändamålet förutsätter skattefriheten att fastigheten huvudsakligen har använts för sådan verksamhet. Vad huvudsaklig innebär i sammanhanget bedöms utifrån den byggnadsyta som använts. En ytterligare förutsättning för skattefrihet är att fastigheten hyrts ut till välfärdsområdet med stöd av 22 eller 25 § i införandelagen. Skattefriheten kan också gälla fastigheter som färdigställs och faktiskt tas i bruk av social- och hälsovården eller räddningsväsendet, som välfärdsområdet ansvarar för, under övergångsperioden enligt 22 § i införandelagen och som hyrs ut till välfärdsområdet med stöd av den paragrafen.

Om kommunens eller samkommunens lokaler som använts av social- och hälsovården eller räddningsväsendet tillfälligt inte har använts för sådana ändamål den 31 december 2022 på grund av renovering eller andra reparationer ska det inte betraktas som ett hinder för skattefrihet.

2 punkten gäller fastigheter som har använts för i 1 punkten avsedd verksamhet vid ett samfund som bedrivit verksamhet med stöd av ett avtal som grundat sig på konkurrensutsättning och som ingåtts med en kommun eller en frivillig samkommun. Även i dessa fall förutsätter skattefriheten att fastigheterna huvudsakligen har använts för den verksamheten. Enligt 2 mom. jämföras delar av fastigheter samt aktierna i ett fastighetsbolag med fastigheter när paragrafen tillämpas, om bolagets lokaler har använts enligt 1 mom. Om en överlåtelse av en del av en fastighet gäller en fastighet med ett avtal om delad besittning ska detta inte betraktas som ett hinder för skattefrihet. Uthyrning av social- och hälsovårdens och räddningsväsendets lokaler enligt införandelagen kan gälla en hel fastighet eller den del av en fastighet som används för sådan verksamhet. När bolagiseringskravet endast gäller en del av en fastighet som huvudsakligen har varit i sådant bruk som avses i 1 mom., utgör inte heller det faktum att hela fastigheten inte huvudsakligen varit i sådant bruk hinder för skattefrihet.

I 3 mom. föreskrivs det om skyldigheten för det övertagande bolaget att förete en utredning om skattefrihet när lagfart söks. Som för inskrivningsmyndigheten tillräcklig utredning om att skatt inte ska betalas betraktas en handling om överlåtelse av apportegendom med specifikation över den överlåtna egendomen samt den skattskyldiges försäkran om att förutsättningarna för skattefrihet uppfylls. Även i detta fall får Skatteförvaltningen påföra överlåtelseskatt i efterhand i det normala förfarandet enligt 33 § i lagen om överlåtelseskatt, om de uppgifter som lämnats visar sig vara felaktiga.

Skattefriheten ska enligt förslaget vara direkt, och inte till exempel ansökningsbaserad som vid ikraftträdandet av bestämmelserna om bolagiseringsskyldighet i den gamla kommunallagen, vilket var ett administrativt tungt förfarande. I de bestämmelserna ingick en möjlighet att från Skatteförvaltningen få ett beslut om att skatt inte behöver betalas om ansökan hade gjorts och en redogörelse över villkoren för skattefrihet lämnats innan skatten betalats. I förslaget finns ingen sådan möjlighet, men kommunen eller det övertagande bolaget kan enligt 39 § i lagen om överlåtelseskatt ansöka om Skatteförvaltningens bindande förhandsavgörande om skyldigheten att betala skatt om de är osäkra på huruvida skattefrihetsregeln kan tillämpas i deras fall.

Utöver den utredning som ska företas inskrivningsmyndigheten är förvärvaren skyldig att enligt 30 § i lagen om överlåtelseskatt lämna en skattedeklaration om överlåtelse av fastigheter och värdepapper, om överlåtelsen gäller aktier i ett fastighetsbolag. I deklarationen lämnas de uppgifter som anges i paragrafen samt övriga uppgifter som Skatteförvaltningen bestämmer, där även överlåtelsehandlingen för apportegendom ska ingå. Deklarationsskyldigheten säkerställer att Skatteförvaltningen får kännedom om överlåtelseerna och kan övervaka att villkoren för skattefrihet uppfylls.

6.2 Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

52 j §. Bestämmande av anskaffningsutgift vid vissa strukturarrangemang i kommuner. I den nya paragrafen föreskrivs om de värden som det övertagande bolaget kan göra avskrivningar på i fråga om den egendom som överförs till bolaget och som har använts av sådan verksamhet i kommunen eller samkommunen som betraktats som skattefri. Vid beskattningen av det övertagande bolaget betraktas då som oavdragbara anskaffningsutgifter för anläggningstillgångar och andra tillgångar och som oavdragbara belopp av utgifter med lång verkningstid deras bokföringsvärde enligt bokslutet före överföringen av tillgångarna.

7 Ikraftträdande

Lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2024. Ändringen i 15 § i lagen om överlåtelseskatt träder dock i kraft den 1 januari 2025, eftersom verkställigheten av ändringen som gäller omvänd skattskyldighet förutsätter ändringar i Skatteförvaltningens informationssystem. Dessa planeras vara genomförda i december 2024.

Bestämmelserna i 43 och 43 a § i lagen om ändring och temporär ändring av lagen om överlåtelseskatt ska tillämpas på överlåtelse som skett på basis av ett avtal som ingåtts den dag då regeringens proposition lämnas 2023 eller därefter. Lagen om temporär ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ska enligt förslaget tillämpas vid beskattningen för 2023–2030.

8 Förhållande till budgetpropositionen

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2024 och avses bli behandlad i samband med den.

Befrielsen av social- och hälsovårds- och räddningsfastigheter från överlåtelseskatt minskar statens inkomster från överlåtelseskatten jämfört med alternativet att skattefriheten inte genomförs och överlåtelseskatt betalas vid bolagisering. Skattefrihetens inverkan på beloppet av influten överlåtelseskatt 2024 beror på i vilken grad de bolagiseringar som genomförs 2023–2024 koncentreras till 2024.

Skattefriheten har ingen minskande inverkan på de uppskattningar av influtna belopp som gjorts för 2023 och 2024, där överlåtelseskatten från bolagiseringar och skattefriheten inte har kunnat tas i beaktande.

Förslaget som gäller definitionen av värdepapper uppskattas öka beskattningsutfallet med åtminstone några miljoner euro per år.

De övriga förslagens konsekvenser för beskattningsutfallet 2024 är små.

Kläm

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

1.

Lag

om ändring och temporär ändring av lagen om överlåtelseskatt

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om överlåtelseskatt (931/1996) 15 a § 4 mom., 16 § 2 mom., 17 § 2 mom., 30 § 2 mom. och 43 §,
av dem 15 a § 4 mom. sådant det lyder i lag 956/2007, 16 § 2 mom. sådant det lyder i lag 182/2014, 30 § 2 mom. sådant det lyder i lag 18/2018 och 43 § sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 526/2010 och 785/2016, samt
fogas till 15 §, sådan den lyder delvis ändrad i lag 878/2017, ett nytt 5 mom. i stället för det 5 mom. som upphävts genom lag 956/2007, till 21 §, sådan den lyder delvis ändrad i lag 991/2012, ett nytt 4 mom. och till lagen temporärt en ny 43 a § som följer:

15 §

Skatteobjekt och skattskyldighet

Överlåtaren ska betala skatt på överlåtelse av värdepapper i form av i 13 kap. 1 § 1 mom. 1 punkten i aktiebolagslagen (624/2006) avsedd utbetalning av medel.

15 a §

Överlåtelse av värdepapper som är föremål för handel på en reglerad marknad och på en multilateral handelsplattform

Skattefriheten gäller inte

1) en överlåtelse som grundar sig på ett sådant bud som har lagts efter det att den handel med värdepapper som avses i 1 mom. har avslutats eller innan handeln har börjat, om det inte är fråga om sådan försäljning av bolagets gamla aktier som direkt hänför sig till en aktieemission i samband med noteringen och som grundar sig på ett kombinerat köp- och teckningserbjudande samt där föremålet för överlåtelsen specificeras först efter det att handeln har börjat och priset motsvarar priset på nya aktier,

2) en överlåtelse där vederlaget bestäms i ett skiljeförfarande enligt bestämmelserna om behandling av inlösentvister i 18 kap. i aktiebolagslagen,

3) en överlåtelse där vederlaget helt eller delvis består av en arbetsinsats, eller

4) en överlåtelse som sker i form av kapitalinvestering eller utbetalning av medel.

16 §

Överlåtelser till utlänningar

Om förvärvaren i andra situationer än de som avses i 1 mom. är någon annan enligt inkomstskattelagen begränsat skattskyldig än ett utländskt kreditinstitut, värdepappersföretags eller fondbolags eller en utländsk EES-baserad AIF-förvaltares filial i Finland, är överlåtaren skyldig att ta ut skatten av förvärvaren, om inte förvärvaren har betalat skatten på eget initiativ.

17 §

Definition av värdepapper

Som värdepapper betraktas också

- 1) värdeandelar som motsvarar värdepapper,
- 2) en lånefordran som överlåtits i samband med överlåtelse av i 1 mom. avsedda värdepapper eller annars ansluter sig till överlåtelsen av värdepapperen och som är riktad mot det samfund som emitterat värdepapperen eller ett till samma koncern som det hörande samfund, om överlåtelse utgör en i sak enhetlig helhet av överlåtelse och betalningen för överlåtelsen av lånefordran kommer överlåtaren av värdepapperen till godo.

21 §

Tidpunkten när skatten skall betalas

I de situationer som avses i 15 a § 4 mom. 2 punkten ska skatten betalas inom två månader från betalningen av lösenbeloppet eller från det att skiljedomstolens beslut om lösenbeloppet har vunnit laga kraft eller, om säkerhet har ställts för betalningen av lösenbeloppet, från det att säkerheten ställdes.

30 §

Skattedeklaration

I de fall som avses i 16 § 2 mom. och 22 § ska den som är skyldig att ta ut skatten, eller förvärvaren om denne har betalat skatten, lämna in anmälan i enlighet med 31 §.

43 §

Överlåtelse av fastighet eller värdepapper i samband med verksamhetsöverlåtelse

Skatt ska inte betalas, om en fastighet eller värdepapper som hör till verksamhet som överförs vid verksamhetsöverlåtelse som avses i 52 d § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet har överlåtits till ett samfund som fortsätter verksamheten.

Som en tillräcklig i 29 § 1 mom. avsedd utredning för inskrivningsmyndigheten om att skatt inte ska betalas betraktas den skattskyldiges utredning, med specifikation över den överlåtna egendomen, och försäkran om att fastigheten överlåtits i enlighet med 1 mom.

43 a §

Temporär skattefrihet som gäller vissa bolagiseringar i samband med social- och hälsovårdsreformen

Skatt ska inte betalas när en kommun eller en sådan samkommun som avses i 32 § i lagen om genomförande av reformen av social- och hälsovården och räddningsväsendet och om införande av den lagstiftning som gäller reformen (616/2021) senast vid utgången av 2030 till ett aktiebolag som ägs av kommunen eller samkommunen ensam eller tillsammans med en annan kommun eller samkommun mot aktier i bolaget överlåter en fastighet som

1) med stöd av 22 eller 25 § i den lagen hyrts ut till ett välfärdsområde och som den 31 december 2022 huvudsakligen har använts inom den primärvård, den specialiserade sjukvård, det socialväsende eller det räddningsväsende som ordnats av kommunen eller en i 20 eller 32 § i den lagen avsedd samkommun eller som färdigställs för sådan användning inom den tidsfrist som anges i 22 § 2 mom. i den lagen, eller

2) huvudsakligen har använts för i 1 punkten avsedd verksamhet vid ett samfund som bedrivit verksamhet med stöd av ett avtal som grundat sig på konkurrensutsättning och som ingåtts med en kommun eller en i 32 § i den lagen avsedd samkommun.

Vad som i 1 mom. föreskrivs om en fastighet gäller på motsvarande sätt en del av en fastighet samt aktierna i ett bolag som äger och besitter en fastighet, om aktierna berättigar till besittning av lokaler som används på det sätt som avses i 1 mom.

Som en tillräcklig i 29 § 1 mom. avsedd utredning för inskrivningsmyndigheten om att skatt inte ska betalas betraktas en handling om överlåtelse av apportegendom, med specifikation över den överlåtna egendomen, samt den skattskyldiges försäkran om att förutsättningarna för skattefrihet uppfylls.

Denna lag träder i kraft den 20 . Lagens 15 § träder dock i kraft den 1 januari 2025. Lagens 43 a § gäller till utgången av 2030.

Lagens 43 och 43 a § ska tillämpas på överlåtelser enligt avtal som ingåtts den 9 oktober 2023 eller därefter.

2.

Lag

om temporär ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut
fögas temporärt till lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) en ny
52 j § som följer:

52 j §

Bestämmande av anskaffningsutgift vid vissa strukturarrangemang i kommunerna

När en kommun eller samkommun före utgången av 2030 till ett aktiebolag som ägs av den överlåter en till ett välfärdsområde uthyrd fastighet eller sådana aktier i ett bolag som äger och besitter fastigheter som har använts i verksamhet som betraktats som skattefri för kommunen eller samkommunen, och kommunen eller samkommunen som vederlag får aktier i det övertagande bolaget, ska bokföringsvärdet av tillgångar och av utgifter med lång verkningstid enligt bokslutet för den senast avslutade räkenskapsperioden före överföringen betraktas som den anskaffningsutgift som inte dragits av vid beskattningen av anläggningstillgångar och andra tillgångar och som det belopp som inte dragits av vid beskattningen av utgifter med lång verkningstid.

Denna lag träder i kraft den 20 och gäller till och med den 31 december 2030.
Denna lag tillämpas vid beskattningen för 2023–2030.

Helsingfors den 9 oktober 2023

Statsminister

Petteri Orpo

Finansminister Riikka Purra

1.

Lag

om ändring och temporär ändring av lagen om överlåtelseskatt

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om överlåtelseskatt (931/1996) 15 a § 4 mom., 16 § 2 mom., 17 § 2 mom., 30 § 2 mom. och 43 §,
av dem 15 a § 4 mom. sådant det lyder i lag 956/2007, 16 § 2 mom. sådant det lyder i lag 182/2014, 30 § 2 mom. sådant det lyder i lag 18/2018 och 43 § sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 526/2010 och 785/2016, samt
fogas till 15 §, sådan den lyder delvis ändrad i lag 878/2017, ett nytt 5 mom. i stället för det 5 mom. som upphävts genom lag 956/2007, till 21 §, sådan den lyder delvis ändrad i lag 991/2012, ett nytt 4 mom. och till lagen temporärt en ny 43 a § som följer:

Gällande lydelse

15 §

Skatteobjekt och skattskyldighet

Föreslagen lydelse

15 §

Skatteobjekt och skattskyldighet

Överlåtaren ska betala skatt på överlåtelse av värdepapper i form av i 13 kap. 1 § 1 mom. 1 punkten i aktiebolagslagen (624/2006) avsedd utbetalning av medel.

15 a §

Överlåtelse av värdepapper som är föremål för handel på en reglerad marknad och på en multilateral handelsplattform

15 a §

Överlåtelse av värdepapper som är föremål för handel på en reglerad marknad och på en multilateral handelsplattform

Skattefriheten gäller inte

1) en överlåtelse som grundar sig på ett sådant bud som har lagts efter det att den handel med värdepapper som avses i 1 mom. har avslutats eller innan handeln har börjat, om det inte är fråga om sådan försäljning av bolagets gamla aktier som direkt ansluter sig till en aktieemission i samband med noteringen och som grundar sig på ett kombinerat köp- och teckningserbjudande samt där föremålet för överlåtelsen specificeras först efter det att

Skattefriheten gäller inte

1) en överlåtelse som grundar sig på ett sådant bud som har lagts efter det att den handel med värdepapper som avses i 1 mom. har avslutats eller innan handeln har börjat, om det inte är fråga om sådan försäljning av bolagets gamla aktier som direkt hänför sig till en aktieemission i samband med noteringen och som grundar sig på ett kombinerat köp- och teckningserbjudande samt där föremålet för överlåtelsen specificeras först efter det att

Gällande lydelse

handeln har börjat och priset motsvarar priset på nya aktier,

2) en överlåtelse som sker för att fullgöra inlösningsskyldighet som föreskrivs i 18 kap. i aktiebolagslagen (624/2006) i enlighet med 6 § i nämnda kapitel,

3) en överlåtelse där vederlaget delvis eller helt består av en arbetsinsats, och inte

4) en överlåtelse som sker i form av kapitalinvestering eller utdelning av medel.

16 §

Överlåtelser till utlänningar

Om förvärvaren i andra situationer än de som avses i 1 mom. enligt inkomstskattelagen är en annan begränsat skattskyldig än ett utländskt kreditinstituts, värdepappersföretags, fondbolags eller en EES-baserad AIF-förvaltares filial i Finland, är överlåtaren skyldig att ta ut skatten av förvärvaren.

17 §

Definition av värdepapper

Såsom värdepapper anses också värdeandelar som motsvarar ovan nämnda värdepapper.

Föreslagen lydelse

handeln har börjat och priset motsvarar priset på nya aktier,

2) en överlåtelse där vederlaget bestäms i ett skiljeförfarande enligt bestämmelserna om behandling av inlösentvister i 18 kap. i aktiebolagslagen,

3) en överlåtelse där vederlaget helt eller delvis består av en arbetsinsats, eller

4) en överlåtelse som sker i form av kapitalinvestering eller utbetalning av medel.

16 §

Överlåtelser till utlänningar

Om förvärvaren i andra situationer än de som avses i 1 mom. är någon annan enligt inkomstskattelagen begränsat skattskyldig än ett utländskt kreditinstituts, värdepappersföretags eller fondbolags eller en utländsk EES-baserad AIF-förvaltares filial i Finland, är överlåtaren skyldig att ta ut skatten av förvärvaren, om inte förvärvaren har betalat skatten på eget initiativ.

17 §

Definition av värdepapper

Som värdepapper betraktas också

1) värdeandelar som motsvarar värdepapper,

2) en lånefordran som överlåtits i samband med överlåtelse av i 1 mom. avsedda värdepapper eller annars ansluter sig till överlåtelser av värdepapperen och som är riktad mot det samfund som emitterat värdepapperen eller ett till samma koncern som det hörande samfund, om överlåtelserna utgör en i sak enhetlig helhet av överlåtelse och betalningen för överlåtelserna av lånefordran kommer överlåtaren av värdepapperen till godo.

Gällande lydelse

21 §

Tidpunkten när skatten skall betalas

30 §

Skattedeklaration

I de fall som avses i 16 § 2 mom. och 22 § ska den som är skyldig att bära upp skatten lämna in anmälan i enlighet med 31 §.

43 §

Överlåtelse av fastighet eller värdepapper i samband med verksamhetsöverlåtelse

Har i de fall som avses i 52 d § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet en fastighet eller värdepapper som hör till den överlåtna verksamheten överlåtit till ett samfund som har bildats för att fortsätta verksamheten, ska Skatteförvaltningen på ansökan återbära den skatt som har betalats på förvärvet. Har ansökan gjorts och utredning om att de villkor som nämns ovan är uppfyllda företetts redan innan skatten betalas, kan Skatteförvaltningen besluta att ingen skatt ska betalas. Ett lagakraftvunnet beslut om detta ska iakttas vid ansökan om lagfart och inskrivning om sökanden yrkar det.

Ansökan om återbäring av skatt ska göras inom tre år från ingången av det år som följer på skatteårets utgång. Skatt återbärs dock inte till högre belopp än vad skatten på överlåtelser skulle ha uppgått till vid betalning inom den tid som föreskrivs i 7 och 21 §.

Föreslagen lydelse

21 §

Tidpunkten när skatten skall betalas

I de situationer som avses i 15 a § 4 mom. 2 punkten ska skatten betalas inom två månader från betalningen av lösenbeloppet eller från det att skiljedomstolens beslut om lösenbeloppet har vunnit laga kraft eller, om säkerhet har ställts för betalningen av lösenbeloppet, från det att säkerheten ställdes.

30 §

Skattedeklaration

I de fall som avses i 16 § 2 mom. och 22 § ska den som är skyldig att ta ut skatten, eller förvärvaren om denne har betalat skatten, lämna in anmälan i enlighet med 31 §.

43 §

Överlåtelse av fastighet eller värdepapper i samband med verksamhetsöverlåtelse

Skatt ska inte betalas, om en fastighet eller värdepapper som hör till verksamhet som överförs vid verksamhetsöverlåtelse som avses i 52 d § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet har överlåtit till ett samfund som fortsätter verksamheten.

Som en tillräcklig i 29 § 1 mom. avsedd utredning för inskrivningsmyndigheten om att skatt inte ska betalas betraktas den skattskyldiges utredning, med specifikation över den överlåtna egendomen, och försäkran om att fastigheten överlåtit i enlighet med 1 mom.

Temporär skattefrihet som gäller vissa bolagiseringar i samband med social- och hälsovårdsreformen

Skatt ska inte betalas när en kommun eller en sådan samkommun som avses i 32 § i lagen om genomförande av reformen av social- och hälsovården och räddningsväsendet och om införande av den lagstiftning som gäller reformen (616/2021) senast vid utgången av 2030 till ett aktiebolag som ägs av kommunen eller samkommunen ensam eller tillsammans med en annan kommun eller samkommun mot aktier i bolaget överlåter en fastighet som

1) med stöd av 22 eller 25 § i den lagen hyrts ut till ett välfärdsområde och som den 31 december 2022 huvudsakligen har använts inom den primärvård, den specialiserade sjukvård, det socialväsande eller det räddningsväsende som ordnats av kommunen eller en i 20 eller 32 § i den lagen avsedd samkommun eller som färdigställs för sådan användning inom den tidsfrist som anges i 22 § 2 mom. i den lagen, eller

2) huvudsakligen har använts för i 1 punkten avsedd verksamhet vid ett samfund som bedrivit verksamhet med stöd av ett avtal som grundat sig på konkurrensutsättning och som ingåtts med en kommun eller en i 32 § i den lagen avsedd samkommun.

Vad som i 1 mom. föreskrivs om en fastighet gäller på motsvarande sätt en del av en fastighet samt aktierna i ett bolag som äger och besitter en fastighet, om aktierna berättigar till besittning av lokaler som används på det sätt som avses i 1 mom.

Som en tillräcklig i 29 § 1 mom. avsedd utredning för inskrivningsmyndigheten om att skatt inte ska betalas betraktas en handling om överlåtelse av apportegendom, med specifikation över den överlåtna egendomen, samt den skattskyldiges försäkran om att förutsättningarna för skattefrihet uppfylls.

Denna lag träder i kraft den 20 . Lagens 15 § träder dock i kraft den 1 januari 2025. Lagens 43 a § gäller till utgången av 2030.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

Lagens 43 och 43 a § ska tillämpas på överlåtelse enligt avtal som ingåtts den 9 oktober 2023 eller därefter.

2.

Lag

om temporär ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut
föreslås temporärt till lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) en ny
52 j § som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

52 j §

*Bestämmande av anskaffningsutgift vid vissa
strukturarrangemang i kommunerna*

När en kommun eller samkommun före utgången av 2030 till ett aktiebolag som ägs av den överlåter en till ett välfärdsområde uthyrd fastighet eller sådana aktier i ett bolag som äger och besitter fastigheter som har använts i verksamhet som betraktats som skattefri för kommunen eller samkommunen, och kommunen eller samkommunen som vederlag får aktier i det övertagande bolaget, ska bokföringsvärdet av tillgångar och av utgifter med lång verkningstid enligt bokslutet för den senast avslutade räkenskapsperioden före överföringen betraktas som den anskaffningsutgift som inte dragits av vid beskattningen av anläggningstillgångar och andra tillgångar och som det belopp som inte dragits av vid beskattningen av utgifter med lång verkningstid.

Denna lag träder i kraft den 20 och gäller till och med den 31 december 2030.

Denna lag tillämpas vid beskattningen för 2023–2030.